

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
PODNIKOVOHOSPODÁRSKA FAKULTA
SO SÍDLOM V KOŠICIACH**

Evidenčné číslo: 107003/B/2021/36114651035495172

**ŠPECIFIKÁ UPLATŇOVANIA DPH
V DAŇOVOM SYSTÉME SR A VO
VYBRANÝCH KRAJINÁCH EÚ**

Bakalárska práca

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
PODNIKOVOHOSPODÁRSKA FAKULTA
SO SÍDLOM V KOŠICIACH**

**ŠPECIFIKÁ UPLATŇOVANIA DPH V
DAŇOVOM SYSTÉME SR A VO
VYBRANÝCH KRAJINÁCH EÚ**

Bakalárska práca

Študijný program: ekonomika a manažment podniku
Študijný odbor: ekonómia a manažment
Školiace pracovisko: Katedra finančného riadenia
Vedúci záverečnej práce: doc. Ing. Jana Simonidesová, PhD.

Košice 2021

Ing. Tomáš Kost'



Ekonomická univerzita v Bratislave
Podnikovohospodárska fakulta

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Tomáš Kost'
Študijný program: ekonomika a manažment podniku (Jednoodborové štúdium, bakalársky I. st., denná forma)
Študijný odbor: ekonómia a manažment
Typ záverečnej práce: Bakalárska záverečná práca
Jazyk záverečnej práce: slovenský
Sekundárny jazyk: anglický

Názov: Špecifiká uplatňovania DPH v daňovom systéme SR a vo vybraných krajinách EÚ

Anotácia: Záverečná bakalárska práca je zameraná na zhodnotenie a porovnanie jednotlivých špecifik uplatňovania DPH pri tuzemských a zahraničných transakciách v konkrétnom podniku v SR a vo vybraných krajinách EÚ z hľadiska legislatívneho rámca upravujúceho riešenie problematiky s následným návrhom možných riešení v danej oblasti.

Vedúci: doc. Ing. Jana Simonidesová, PhD.
Oponent: Ing. Jozef Lukáč, PhD.
Katedra: KFRP PHF - Katedra finančného riadenia podniku PHF, Košice
Vedúci katedry: doc. Ing. Jana Simonidesová, PhD.
Dátum zadania: 27.03.2020

Dátum schválenia: 30.04.2020
doc. Ing. Jana Simonidesová, PhD.
vedúci katedry

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracoval samostatne a že som uviedol všetku použitú literatúru.

Dátum:

.....

(podpis študenta)

Pod'akovanie

Touto formou by som sa chcel poďakovať mojej vedúcej záverečnej práce, doc. Ing. Jane Simonidesovej, PhD., za odbornú pomoc, trpezlivosť a ochotu pri vypracovaní tejto záverečnej práce.

ABSTRAKT

KOSTĚ, Tomáš: Špecifiká uplatňovania DPH v daňovom systéme SR a vo vybraných krajinách EÚ – Ekonomická univerzita v Bratislave. Podnikovohospodárska fakulta so sídlom v Košiciach; Katedra finančného riadenia podniku PHF, Košice. – Vedúci záverečnej práce: doc. Ing. Jana Simonidesová, PhD. – Košice: PHF EU, 2021, počet strán 52.

Cieľom záverečnej práce je: porovnanie a zhodnotenie jednotlivých špecifik uplatňovania DPH pri tuzemských a zahraničných transakciách v konkrétnom podniku v SR a vo vybraných krajinách EÚ s následným návrhom možných riešení v danej oblasti. Práca je rozdelená do 4 kapitol. Obsahuje 17 tabuliek. Prvá kapitola je venovaná: objasneniu teoretických východísk dane z pridanej hodnoty. Ujasníme si základné pojmové aparáty a základné princípy zdaňovania v rámci EÚ.

V ďalšej časti si vymedzíme hlavný cieľ našej práce spolu s čiastkovými cieľmi, ktoré sú potrebné práve z dôvodu dosiahnutia celkového cieľu. Tak isto si ukážeme a popíšeme metódy skúmania, ktoré sme v našej práci použili.

Záverečná kapitola sa zaoberá: zhrnutím nami zozbieraných údajov a informácií s ich následným implementovaním do grafov a tabuliek, ktoré zhodnotíme.

Výsledkom riešenia danej problematiky je: možné návrhy v rámci legislatívnych úprav v oblasti dane z pridanej hodnoty.

Kľúčové slová:

Daň z pridanej hodnoty, tuzemsko, zdaniteľná osoba, sadzba dane, daňová povinnosť, nadmerný odpočet

ABSTRACT

KOŠŤ, Tomáš: Specifics of applying VAT in the tax system of the Slovak Republic and in selected EU countries - University of Economics in Bratislava. Faculty of Business Economics with seat in Košice; Department of Financial Management, PHF, Košice. - Thesis supervisor: doc. Ing. Jana Simonides, PhD. - Košice: PHF EU, 2021, number of pages 52.

The aim of the final bachelor's thesis is: compare and evaluate the individual specifics of the application of VAT in domestic and foreign transactions in a particular company in the Slovak Republic and in selected EU countries with a subsequent proposal for possible solutions in this area. The work is divided into 4 chapters. Contains 17 tables. The first chapter is devoted to: clarifying the theoretical basis of value added tax. We will clarify the basic conceptual apparatus and basic principles of taxation within the EU.

In the next part, we will define the main goal of our work together with the partial goals that are needed precisely because of achieving the overall goal. We will also show and describe the research methods we used in our work.

The final chapter deals with: a summary of the data and information we collect, with their subsequent implementation in graphs and tables, which we will evaluate.

The result of solving the problem is: possible proposals within the legislative regulations in the field of value added tax.

Keywords:

value added tax, domestically taxpayer, tax rate, tax liability, the excess deduction

OBSAH

Úvod.....	12
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí	13
1.1 Harmonizačný proces dane z pridanej hodnoty v rámci EÚ.....	13
1.2 Základné pojmové vymedzenie DPH v rámci európskej právnej úpravy.....	15
1.3 Registračná povinnosť pre DPH v SR.....	18
1.3.1 Povinná registrácia.....	18
1.3.2 Dobrovoľná registrácia.....	22
1.3.3 Registrácia zo zákona.....	23
1.4 Zdaniteľné obchody	23
1.4.1 Dodanie tovaru	24
1.4.2 Dodanie služby.....	24
1.4.3 Intrakomunitárne nadobudnutie tovaru	25
1.4.4 Dovoz tovaru.....	26
1.5 Miesto zdaniteľného obchodu a daňová povinnosť.....	26
1.6 Trojstranný obchod.....	31
1.7 Oslobodenie od dane	32
1.7.1 Nájom nehnuteľnosti alebo jej časti	32
2 Cieľ práce.....	33
2.1 Cieľ práce a čiastkové ciele.....	33
3 Metodika práce a metódy skúmania.....	34
3.1 Metódy skúmania	34
3.2 Charakteristika objektu analýzy	35
3.2.1 Profil spoločnosti XXX-Stav, s.r.o.....	35
4 Výsledky práce.....	36
4.1 Analýza podniku a jeho daňových povinností v horizonte 5 rokov	36
4.1.1 Vysporiadanie dane v roku 2014.....	36
4.1.2 Vysporiadanie dane v roku 2015.....	38
4.1.3 Vysporiadanie dane v roku 2016.....	40
4.1.4 Vysporiadanie dane v roku 2017.....	41
4.1.5 Vysporiadanie dane v roku 2018.....	43
4.2 Modelová situácia po abstrahovaní od oslobodených plnení	45
5 Diskusia	47
5.1 Zhrnutie analyzovaných výsledkov	47
5.2 Odporúčania a návrhy pre daný podnik	47

Záver.....	49
Zoznam použitej literatúry.....	50

Zoznam ilustrácií a zoznam tabuliek

Obr. 1 Pojmový aparát území podľa zákona o DPH	15
Obr. 2 Formy registrácie pre DPH	18
Obr. 3 Vznik povinnosti registrácie pre zahraničnú osobu	21
Obr. 4 Tituly pre vznik povinnosti registrácie zo zákona	23
Obr. 5 Nadobudnutie tovaru z iného členského štátu je predmetom dane v tuzemsku (SR), ak tento tovar nadobudnú	26
Obr. 6 Správne určenie miesta zdaniteľného plnenia.....	27
Obr. 7 Základný princíp zdanenia služby podľa §15 zákona o DPH.....	28
Obr. 8 Miesto nadobudnutia tovaru z iného ČŠ	30
Obr. 9 Oslobodené plnenia	32
Tabuľka 1 Limity pre zásielkový predaj v jednotlivých ČŠ	20
Tabuľka 2 Výpočet daňovej povinnosti po zohľadnení koeficientu za rok 2014	36
Tabuľka 3 Zdaniteľné a oslobodené plnenia v r. 2014.....	37
Tabuľka 4 Výpočet daňovej povinnosti po zohľadnení koeficientu za rok 2015	38
Tabuľka 5 Zdaniteľné a oslobodené plnenia v r. 2015.....	39
Tabuľka 6 Výpočet daňovej povinnosti po zohľadnení koeficientu za rok 2016	40
Tabuľka 7 Zdaniteľné a oslobodené plnenia v r. 2016.....	41
Tabuľka 8 Výpočet daňovej povinnosti po zohľadnení koeficientu za rok 2017	42
Tabuľka 9 Zdaniteľné a oslobodené plnenia v r. 2017.....	42
Tabuľka 10 Výpočet daňovej povinnosti po zohľadnení koeficientu za rok 2018	43
Tabuľka 11 Zdaniteľné a oslobodené plnenia v r. 2018.....	44
Tabuľka 12 Vzťah k ŠR po abstrahovaní od oslobodených plnení za rok 2014.....	45
Tabuľka 13 Vzťah k ŠR po abstrahovaní od oslobodených plnení za rok 2015	45
Tabuľka 14 Vzťah k ŠR po abstrahovaní od oslobodených plnení za rok 2016.....	45

Tabuľka 15 Vzťah k ŠR po abstrahovaní od oslobodených plnení za rok 2017	46
Tabuľka 16 Vzťah k ŠR po abstrahovaní od oslobodených plnení za rok 2018	46
Tabuľka 17 Porovnanie reálneho stavu a stavu po vyňatí oslobodených plnení voči ŠR...	46

Zoznam skratiek a značiek

DPH – daň z pridanej hodnoty

ESD – Európsky súdny dvor

SR – Slovenská republika

ČŠ – členský štát

ZD – základ dane

ZO – zdaniteľná osoba

PO – právnická osoba

FO – fyzická osoba

IČ DPH – identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty

t. j. – to jest

tzv. – takzvané

ŠR – štátny rozpočet

EHS – Európske hospodárske spoločenstvo

v z. n. p. – v znení neskorších predpisov

ES – Európske spoločenstvo

a pod. – a podobne

EÚ – Európska únia

Úvod

Jednou z najznámejších daní je práve daň z pridanej hodnoty. Stretávame sa s ňou každodenne. Či už v obchodoch, v práci, alebo v negatívnom slova zmysle v novinách, či správach. Práve daň z pridanej hodnoty je daňou, z výberu ktorej plynú do štátnych rozpočtov najväčšie podiely. Málokto ale vie, ako táto nepriama, úijná a spotrebná daň vlastne funguje a ako vznikla. Je to daň, ktorá je pomerne mladá, stále sa rozvíjajúca a nútená k inovovaniu. Jej predchodkyňou bola daň z obratu, zavedená v roku 1916 v Nemecku. Daň z obratu bola rozdielna v tom, že DPH je daňou zo spotreby, zaťažuje teda konečných spotrebiteľov.

Jednou z najvýznamnejších zmien v oblasti zdanenia v posledných desaťročiach je zavádzanie dane z pridanej hodnoty v krajinách s vyspelou trhovou ekonomikou a v 90. rokoch minulého storočia tiež v postkomunistických krajinách. Od roku 1967, kedy sa daň z pridanej hodnoty po prvýkrát začala používať vo Francúzsku, „zvít'azila“ táto forma všeobecnej dane zo spotreby vo viac ako 60 krajinách sveta.

Jednou z najväčších výziev jednotného spoločného európskeho trhu bola práve táto daň. Jej správne legislatívne a ekonomické nastavenie je dôležitým prvkom pre spravodlivú hospodársku súťaž, rast a stabilitu Európskej únie. To je jedným z hlavných dôvodov, prečo som si vybral práve túto problematiku. Účelom práce je čitateľom priblížiť problematiku, princípy a základy fungovania dane z pridanej hodnoty v rámci slovenskej, či európskej jurisdikcie, ktoré prechádzajú procesom harmonizácie na pôdoryse EÚ už niekoľko desiatok rokov.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

1.1 Harmonizačný proces dane z pridanej hodnoty v rámci EÚ

Daňová harmonizácia spočíva v koordinácii daňových systémov členských štátov EÚ, aby sa zabránilo nekoordinovaným a konkurenčným zmenám vo vnútroštátnych fiškálnych politikách, čo by mohlo mať negatívny vplyv na vnútorný trh. Vytvorenie jednotného vnútorného trhu by nebolo možné bez prijatia niektorých zásadných opatrení v daňovej oblasti, a to najmä opatrení týkajúcich sa harmonizácie nepriamych daní. (Kušnírová a kol., 2017)

Pôvodným zámerom daňovej harmonizácie nepriamych daní bola nielen harmonizácia štruktúry daňových systémov členských štátov, ale aj harmonizácia daňových sadzieb. Zložitý proces prijímania legislatívnych aktov súvisiacich s daňami (dosiahnutie jednomyseľného súhlasu všetkých 28 členských štátov s diferencovanými názormi, špecifikami národných politik a záujmov), snaha o zachovanie národných špecifik a daňových tradícií znamenali nereálnosť implementácie harmonizačných opatrení. Preto v priebehu integračného procesu sa harmonizácia stala nie cieľom, ale nástrojom na dosiahnutie fungujúceho jednotného trhu. Jeho vytvorenie spočívalo najmä v odstránení bariér obchodu, ktoré predstavovali rozdielne systémy nepriameho zdanenia a rozdielne daňové sadzby. (Baštincová, 2016)

V roku 1967 bola prijatá prvá smernica Rady č. 67/227/EHS *o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu*, ktorá zaviazala jednotlivé členské štáty, aby nahradili svoj doterajší systém daní z obratu spoločným systémom dane z pridanej hodnoty. Na každé plnenie sa mala vyrubiť daň z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb, podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky.

Druhá smernica Rady č. 67/228/EHS *o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu, štruktúry a postupov na uplatňovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty* presne zadefinovala predmet dane. Predmetom dane bol predaj tovaru a poskytovanie služieb na území členského štátu uskutočnené platiteľom dane za odplatu a dovoz tovaru. Zároveň táto smernica vymedzila aj ostatné pojmy ako miesto zdaniteľného plnenia, územie štátu, predaj tovaru, poskytovanie služieb osobou podliehajúcou dani.

Najdôležitejšou smernicou v oblasti harmonizácie nepriamych daní je však šiesta smernica Rady č. 77/388/EHS *o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty : jednotný základ a jej stanovenia*, ktorej cieľom bolo odstrániť nezrovnalosti v rámci harmonizačného procesu dane z pridanej hodnoty medzi jednotlivými členskými štátmi, a určiť čo najmenší priestor pre možné odchýlne úpravy tejto dane v rámci národných úprav. Hlavným dôvodom prijatia šiestej smernice bolo odstrániť obmedzenia pohybu osôb, tovaru, služieb a kapitálu; integrácia národných ekonomík členských štátov EÚ; zabezpečiť, aby spoločný systém dane z pridanej hodnoty nediskriminoval tovar a služby podľa pôvodu, aby spoločný trh umožnil spravodlivú hospodársku súťaž podobajúcu sa skutočnému vnútornému trhu; ďalej zjednotiť základné pojmy (predovšetkým osoby podliehajúce dani, zdaniteľné plnenie, uskutočnenie zdaniteľného plnenia, daňová povinnosť, základ dane); pri oslobodení od dane postupovať podľa spoločného zoznamu oslobodenia; zabezpečiť, aby výška odpočítanej dane bola vypočítaná vo všetkých členských štátoch podobne a aby povinnosti osôb podliehajúcich dani boli zladené takým spôsobom, ktorý by zaručoval jednotný systém vyberania dane vo všetkých členských štátoch. (Bujňáková a kol., 2015)

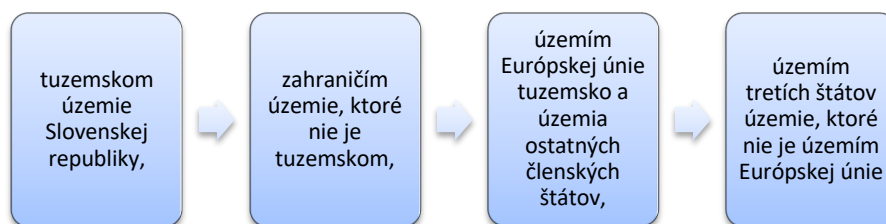
S účinnosťou od 1. januára 2007 bola šiesta smernica Rady 77/388/EHS nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme DPH (tzv. *recast* šiestej smernice). Z úvodných ustanovení smernice Rady 2006/112/ES vyplýva, že systém DPH je najjednoduchší a najneutrálnejší, keď sa daň vyberá čo najvšeobecnejším spôsobom a keď sa vzťahuje na všetky stupne výroby a distribúcie, ako aj na poskytovanie služieb. Aj napriek tomu, že DPH sa uplatňuje v členských štátoch od roku 1973, nemožno jednoznačne konštatovať, že harmonizácia dane DPH bola zrealizovaná v plnom rozsahu. V tejto súvislosti treba upozorniť na to, že priamo smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH vo svojej preambule v bode 7 pripúšťa, že sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované. Spoločný systém DPH by mal však viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie, a to bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca. V záujme efektívnejšieho pôsobenia DPH medzi členskými štátmi si daňová prax vyžiadala úpravy smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH, ktorá od jej účinnosti bola už 17-krát doplnená a novelizovaná. (Kušnírová a kol., 2017)

1.2 Základné pojmové vymedzenie DPH v rámci európskej právnej úpravy

Základný princíp dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) spočíva v tom, že na tovary a služby je možné uplatniť slovenskú DPH jedine v prípadoch vymedzených v §2 zákon o DPH. Ten nám definuje presné situácie, kedy sme **v predmete DPH**, ktoré si predstavíme nižšie :

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

Na účely tohto zákona je:



Obr. 1 Pojmový aparát území podľa zákona o DPH

Zdroj: vlastné spracovanie podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v z.n.p.

Základom dane je všetko, čo dodávateľ tovaru alebo služby prijal, alebo má prijať ako protihodnotu od odberateľa, alebo tretej osoby pri odpočítaní dane na výstupe. (Bojňanský a kol. 2010)

Najdôležitejším pojmom je práve „za protihodnotu“, čo nám jasne definuje, že sa musí jednať o odplatné dodanie resp. nadobudnutie. Nemusí sa však jednoznačne myslieť

odplata v peniazoch. Môže sa kludne jednať o odplatu v iných formách, napr. v naturáliách, ktoré sa dajú vyjadriť v peniazoch.

Do základu dane sa okrem samotnej protihodnoty od odberateľa zahŕňajú aj ďalšie náležitosti, a to :

- iné dane, clá a poplatky vzťahujúce sa k cene tovaru alebo služby,
- náklady súvisiace s dodaným tovarom alebo službou,
- dotácie a príspevky spojené s tovarom alebo službou. (Bojňanský a kol., 2010)

Zdaniteľnou osobou je podľa zákona o DPH každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Pre účely DPH je však pojem zdaniteľná osoba oveľa širší ako ho máme uvedený v obchodnom zákonníku, nakoľko sa za zdaniteľnú osobu považuje aj fyzická osoba nepodnikateľ, ktorá nakladá so svojím majetkom nad rámec súkromného majetku. Hovorí nám o tom judikát Európskeho súdneho dvora (ďalej len „ESD“) v spojených veciach č. C-180/10 a C-181/10, Jaroslav Slaby, Emilian Kuc a Halina Jeziroska Kuc.

Fyzická osoba, ktorá vykonávala poľnohospodársku činnosť na pozemku prekvalifikovanom v dôsledku zmeny územného plánu uskutočnenej z dôvodu nezávislých od jej vôle na pozemok určený na výstavbu, sa nemá považovať za zdaniteľnú osobu povinnú platiť DPH keď začne predávať tieto pozemky, ak tieto predaje patria do rámca nakladania so súkromným majetkom tejto osoby. Naproti tomu, keď táto osoba na účely realizovania týchto predajov podnikne aktívne kroky na účely predaja nehnuteľností uplatnením podobných prostriedkov, aké použil výrobca, obchodník alebo osoba poskytujúca služby má sa považovať za osobu vykonávajúcu ekonomickú činnosť, a teda sa má považovať za zdaniteľnú osobu, ktorá je povinná platiť DPH. (Rozsudok súdneho dvora z 15. septembra 2011 – Spojené veci C-180/10 a C-181/10)

Pod ekonomickou činnosťou sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem. Jedná sa o činnosť výrobcov, obchodníkov, dodávateľov služieb, duševnú tvorivú činnosť, a športovú činnosť, a rovnako aj využívanie majetku na dosahovanie príjmov. O ekonomickú činnosť môže ísť len vtedy, ak je vykonávaná nezávisle, t.j. nie na základe pracovnoprávneho a obdobného vzťahu, služobného vzťahu a podobne. Ekonomická činnosť sa pre účely zákona označuje pojmom podnikanie. (Bojňanský a kol., 2010)

Základná *sadzba dane* na tovary a služby je 20 % zo základu dane. Na tovary uvedené v prílohe zákona sa uplatňuje znížená sadzba dane 10 % zo základu dane. Znížená sadzba dane 10 % sa vzťahovala do 31.12.2015 na lieky, zdravotnícke pomôcky, tlačené knihy, brožúry, letáky. Od 1.1. 2016 sa novelou zákona o dani z pridanej hodnoty zaviedla znížená sadzba dane 10 % aj na vybrané základné potraviny (napr. mäso, ryby, mlieko, maslo, chlieb). (Baštinová, 2016)

Tovary, ktoré podliehajú sadzbe dane 10 % sú uvedené v prílohe zákona o dani z pridanej hodnoty. Príloha neobsahuje podrobný zoznam jednotlivých tovarov, ktoré patria do zníženej sadzby dane, ale uvádza číselné kódy Spoločného colného sadzobníka a im zodpovedajúce opisy tovarov. To znamená, že príloha má len orientačný charakter. (Baštinová, 2016)

Práve smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 *o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty* uzniesla minimálnu základnú sadzbu dane z pridanej hodnoty na hranici 15%. Zavedené to bolo hlavne z dôvodu štrukturálnej rovnováhy systému a prípadným nesúladom v hospodárskej súťaži jednotlivých štátov EÚ pri niektorých odvetviach. Minimálna hranica zníženej sadzby dane bola stanovená na hranici 5%.

Niektoré krajiny EÚ môžu uplatňovať na určité dodávky osobitné sadzby DPH. Tieto osobitné sadzby sa uplatňujú v krajinách EÚ, ktoré ich uplatňovali k 1. januáru 1991. Pôvodne malo ísť o prechodné opatrenia potrebné na zabezpečenie hladšieho prechodu na pravidlá EÚ v oblasti DPH v období, keď bol zavedený jednotný trh 1. januára 1993, a tieto opatrenia sa mali postupne prestať uplatňovať.

Existujú 3 druhy osobitných sadzieb:

- super-znížené sadzby
- nulové sadzby
- tzv. parkovacie sadzby

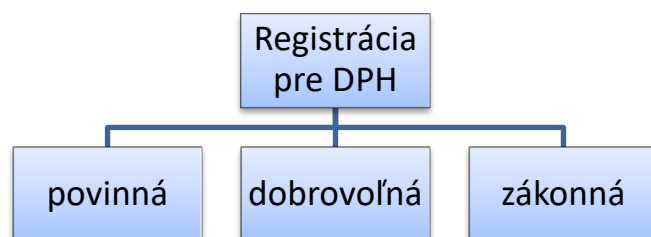
Super-znížené sadzby vo výške menej ako 5 % sa uplatňujú na **predaj obmedzeného zoznamu tovarov a služieb** v určitých krajinách EÚ.

Na niektoré predaje z niektorých krajín EÚ sa uplatňujú nulové sadzby. Keď sa uplatňuje nulová sadzba, spotrebiteľ **nemusi platiť žiadnu DPH**, ale pritom má **právo na odpočítanie DPH zaplatenej pri nákupe**, ktorý priamo súvisí s daným predajom.

„Parkovacie“ sadzby sa uplatňujú v niektorých krajinách EÚ na určité dodávky **tovarov a služieb**, ktoré **nie sú zahrnuté v prílohe III** k smernici o DPH. Uvedené krajiny môžu pokračovať v uplatňovaní znížených sadzieb DPH na tieto dodávky namiesto štandardnej sadzby za predpokladu, že znížené sadzby nie sú nižšie ako 12 %. (europa.eu, 2021)

1.3 Registračná povinnosť pre DPH v SR

V rámci slovenskej právnej úpravy poznáme tri typy registrácií pre DPH. Jedná sa o registráciu povinnú, registráciu dobrovoľnú a registráciu zo zákona. Registráciou sa stávate platiteľom DPH, z čoho Vám vznikajú rôzne povinnosti, ale aj práva.



Obr. 2 Formy registrácie pre DPH

Zdroj: Vlastné spracovanie

1.3.1 Povinná registrácia

Zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku, a ak nemá také miesto, ale má bydlisko v tuzemsku, alebo sa v tuzemsku bežne zdržiava, a ktorá dosiahla za najviac 12 predchádzajúcich po sebe idúcich kalendárnych mesiacov obrat 49 790 eur, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň. Povinná registrácia teda závisí od výšky obratu za najbližších 12 predchádzajúcich kalendárnych mesiacov. Podať žiadosť o registráciu je takáto zdaniteľná osoba povinná do 20. teho dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahla obrat. (Simonidesová – Feranecová, 2017)

Dôležitým pojmom pre účely povinnej registrácie k DPH, ktorý od 1.1.2019 nahradil pojem výnos, je pojem obrat.

Na účely zákona sa obratom rozumie hodnota bez dane dodaných tovarov a služieb v tuzemsku okrem hodnoty tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa §28 až 36

a podľa §40 až 42. Hodnota dodaných poisťovacích služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa §37, a finančných služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa §39, sa nezhrňa do obratu, ak tieto služby sú dodané pri dodaní tovaru alebo služby ako doplnkové služby. Do obratu sa nezhrňa hodnota príležitostne dodaného hmotného majetku okrem zásob a hodnota príležitostne dodaného nehmotného majetku. (FRSR, Metodický pokyn k registrácií zdaniteľných osôb podľa §4 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, 2019)

Zásielkový predaj

Ďalším typom povinnej registrácie pre DPH je registrácia z dôvodu zásielkového predaja. Zásielkový predaj tovaru je taký predaj, pri ktorom dodávateľ z jedného ČŠ predáva tovar osobe do ČŠ iného ako je štát, z ktorého sa tento tovar odosiela. Osoba, ktorá tento tovar prijíma, nesmie mať pridelené identifikačné číslo pre daň. **Zásielkovým predajom nie je prípad, ak si kupujúci sám prepraví tovar z iného členského štátu na územie Slovenskej republiky, alebo ak si sám objedná prepravu tovaru u prepravcu.** Smernica rady č. 2006/112/ES o dani z pridanej hodnoty ustanovuje limit 100 000 eur celkovej hodnoty dodávaného tovaru na kalendárny rok, pri presiahnutí ktorého je dodávateľ povinný platiť daň v krajine, do ktorej dodáva tovar. Tento limit si môžu členské štáty znížiť na 35 000 eur. Zahraničná osoba v postavení platiteľa dane má nárok na odpočítanie dane z prijatých plnení, ktoré súvisia s predajom tovaru v Slovenskej republike. Zahraničná osoba môže podať žiadosť o registráciu pre daň aj v prípade, ak hodnota tovaru dodávaného do tuzemska nedosiahla v kalendárnom roku sumu 35 000 eur. (Baštincová, 2016)

V poslednej vete môžeme vidieť, že zdaniteľná osoba môže podať žiadosť o registráciu pre DPH aj v prípade, že v danom roku nedodala do tuzemska tovar v ustanovenej sume, čo je výhodné hlavne pre dodávateľov, ktorí dodávajú tovar z krajiny, v ktorej je vyššia sadzba dane z pridanej hodnoty. Tuzemskí odberatelia tým pádom zaplatia menej za celkovú hodnotu dodávaného tovaru, čo môže priamo podporiť expanziu tovaru dodávateľa do tuzemska.

V tabuľke nižšie si predstavíme limity pre zásielkový predaj v jednotlivých štátoch EÚ.

Tabuľka 1 Limity pre zásielkový predaj v jednotlivých ČŠ

Krajina	Limit v mene daného štátu	Kurz podľa ECB k 1.1.2021	Limit v eur
Holandsko, Luxembursko, Nemecko	100 000 eur	-	100 000 eur
Belgicko, Grécko, Estónsko, Francúzsko, Španielsko, Taliano, Írsko, Rakúsko, Portugalsko, Fínsko, Cyprus, Malta, Maďarsko, Litva, Lotyšsko, Slovinsko	35 000 eur	-	35 000 eur
Rumunsko	118 000 RON	4,8683	24 238,44 eur
Švédsko	320 000 SEK	10,0343	31 890,62 eur
Bulharsko	70 000 BGN	1,9558	35 790,98 eur
Chorvátsko	270 000 HRK	7,5519	35 752,59 eur
Poľsko	160 000 PLN	4,5597	35 090,03 eur
Dánsko	280 000 DKK	7,4409	37 629,86 eur
Česká republika	1 140 000 CZK	26,242	43 441,81 eur

Zdroj: Vlastné spracovanie

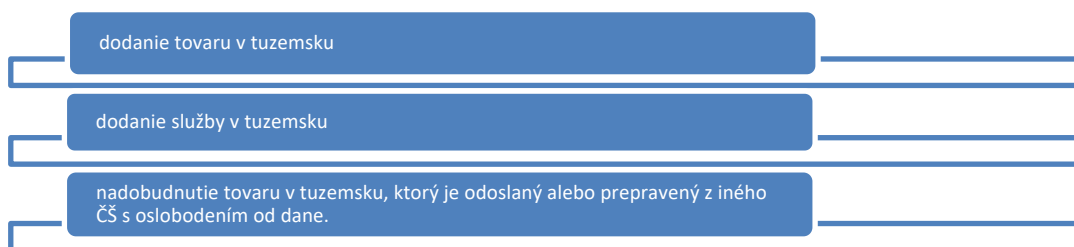
Registrácia zahraničných osôb

Za zahraničnú osobu sa považuje právnická alebo fyzická osoba, ktorá podniká v zahraničí, pričom nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa tu obvykle nezdržiava. (Bojňanský a kol., 2010)

Zahraničná osoba je povinná zaregistrovať sa pre DPH na daňovom úrade v Bratislave v prípade, že začne v tuzemsku vykonávať činnosť, ktorá je predmetom dane a teda napr. dodanie tovaru alebo poskytnutie služby.

V prípade povinnej registrácie zahraničnej osoby, ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň alebo bydlisko, a po pridelení osvedčenia a identifikačného čísla pre DPH v tuzemsku (v SR) táto zahraničná osoba dodáva tovar do SR v cene bez dane, to znamená, že premiestňuje tovar z členského štátu, v ktorom je usadená, prípadne z iného členského štátu. Tovar sa zdaní až na území tuzemska (SR) tuzemskou sadzbou dane. Ak je uvedená zahraničná osoba registrovaným platiteľom dane

v SR, bude si môcť uplatniť odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných obchodov. (Schultzová a kol., 2015)



Obr. 3 Vznik povinnosti registrácie pre zahraničnú osobu

Zdroj : Simonidesová-Feranecová, 2017

Osobitná registračná povinnosť

Ďalší prípad povinnej registrácie za platiteľa DPH nastane vtedy, keď tovar z iného členského štátu nadobudne zdaniteľná osoba v tuzemsku, pričom táto osoba nie je platiteľom dane, alebo ak tovar nadobudne právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou (všetky rozpočtové, príspevkové organizácie a iné právnické osoby, ktoré nevykonávajú podnikateľskú činnosť), a hodnota tovaru bez dane v kalendárnom roku dosiahne sumu 14 000 eur. (Schultzová a kol., 2015)

Povinná registrácia pre daň z pridanej hodnoty sa týka aj zdaniteľnej osoby v tuzemsku, ktorá síce nie je platiteľom, ale je príjemcom služby od zahraničnej osoby z iného členského štátu. Zdaniteľná osoba je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň ešte pred prijatím služby (ak už nie je registrovaná pre daň). (Schultzová a kol., 2015)

Povinnosť registrácie vzniká tak isto pri dodaní služby za protihodnotu do iného členského štátu, pri ktorej sa určí miesto dodania podľa §15 ods. 1 zákona o DPH v inom členskom štáte a osobou platiť daň je príjemca služby (pričom nezáleží na výške protihodnoty danej služby). Tu môžeme pozorovať rozdiel, že pri registrácii z titulu nadobudnutia, resp. dodania služby, na rozdiel od nadobudnutia tovaru z iného ČŠ, nie je žiaden limit. Osoba podľa tohto typu registrácie nemá povinnosť podávať kontrolný výkaz, no v prípade dodania služby do iného ČŠ je povinná podávať súhrnný výkaz. Tak isto nemajú stanovené pevné zdaňovacie obdobie, povinnosť podávania výkazov majú len v obdobiach kedy prijali, resp. dodali službu.

Najväčším špecifikom týchto dvoch typov registrácií je, že zdaniteľné osoby nemajú postavenia platiteľa. Znamená to, že tieto osoby nemajú právo na odpočet DPH, majú iba povinnosť DPH odvieť. Práve z tohoto dôvodu sa mnohé spoločnosti rozhodujú, či sa pre daň z pridanej hodnoty zaregistrujú dobrovoľne podľa §4 ods.2, alebo podľa §7, resp. §7a zákona o DPH.

1.3.2 Dobrovoľná registrácia

Dobrovoľnou registráciou sa zdaniteľná osoba môže dostať do systému DPH aj pred splnením obrátového limitu. Pre tento typ registrácie spravidla nie sú taxatívne vymedzené podmienky zaregistrovania daného daňového subjektu, musí však preukázať náležitosti akými môžu byť podnikateľský plán, faktúry, zmluvy o budúcich zmluvách, či sídlo podnikania, práve z dôvodu možných budúcich daňových podvodov na DPH.

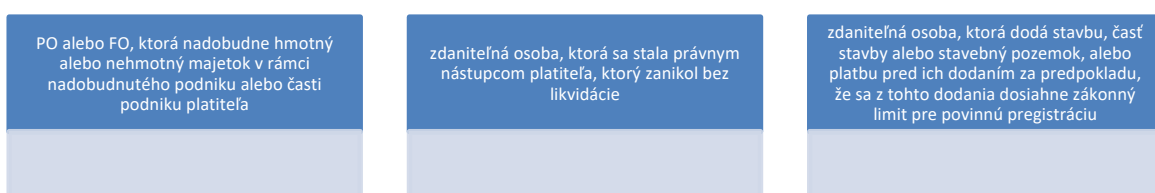
Keďže v zmysle rozsudku SD EÚ v prípade C – 268/83, *Rompelman* sa má za zdaniteľnú osobu vykonávajúcu ekonomickú činnosť považovať aj osoba, ktorá deklaruje svoj zámer uskutočňovať zdaniteľné obchody kúpou majetku alebo služieb určených na podnikanie, nie je možné zamietnuť registráciu na DPH osobe, ktorá ku dňu podania žiadosti o registráciu na DPH zatiaľ neuskutočnila žiadne zdaniteľné obchody. (Bujňáková a kol., 2015)

Skupinová registrácia

Pre dobrovoľnú registráciu sa môžu od roku 2010 rozhodnúť aj subjekty v rámci skupinovej registrácie. Jedná sa o skupinu zdaniteľných osôb, ktoré sú spojené ekonomicky, finančne a organizačne, ktoré po úspešnej registrácii vystupujú navonok pod jedným číslom pre daň, čo je práve hlavným cieľom tejto konkrétnej registrácie pre daň. Každý jeden člen skupiny si aj naďalej zachováva svoju právnu subjektivitu, navonok vystupujú ako samostatný subjekt vo svojom mene, a teda zdaňovanie voči tretím osobám je rovnaké. Rozdiel je jedine v prípade dodávok služieb a tovaru vo vnútri skupiny, kedy sa tieto dodávky nepovažujú za zdaniteľné obchody a neuplatňuje sa pri nich DPH. Hlavným dôvodom tejto registrácie je teda administratívne zjednodušenie voči DPH.

1.3.3 Registrácia zo zákona

K zákonnej registrácii dôjde vtedy, keď fyzická alebo právnická osoba nadobudne od platiteľa dane, napr. na základe konkurzu, podnik alebo jeho časť a zatiaľ ona sama ešte nie je platiteľom. V tomto prípade sa nadobúdateľ majetku alebo jeho časti stáva platiteľom dane zo zákona, a to odo dňa nadobudnutia podniku alebo jeho organizačnej zložky. O tejto skutočnosti je, samozrejme, nový nadobúdateľ majetku povinný informovať daňový úrad (do 10 dní). (Schultzová a kol. 2015)



Obr. 4 Tituly pre vznik povinnosti registrácie zo zákona

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa zákona 222/2004 o DPH

1.4 Zdaniteľné obchody

1. Dodanie tovaru
2. Dodanie služby
3. Intrakomunitárne nadobudnutie tovaru
4. Dovoz tovaru

1.4.1 Dodanie tovaru

Za tovar sa na účely DPH podľa §8 ods. 1 zákona o DPH považuje hmotný majetok, dodaním tovaru sa rozumie prevod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom, t.j. dodanie tovaru je spájané s ekonomickým a nie s právnym poňatím vlastníctva.

Za dodanie tovaru na účely DPH sa považuje aj dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo obdobnej zmluvy (je potrebné rozlišovať, kedy dochádza k dodaniu časti stavby – z hľadiska DPH tovaru, a kedy dochádza k dodaniu stavebných prác – z hľadiska DPH služby). Dodaním tovaru je aj odovzdanie na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájmu nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky (t.j. k dodaniu tovaru dochádza, aj keď ešte nedošlo k zmene vlastníctva). Za dodanie tovaru sa považuje prevod vlastníckeho práva k majetku za odplatu na základe rozhodnutia štátneho orgánu alebo na základe zákona (nútený predaj).

Za dodanie tovaru za odplatu sa považuje použitie hmotného majetku na účely nesúvisiace s ekonomickou činnosťou (podnikaním). Ide o prípady, keď tovar, pri obstaraní ktorého mal platiteľ právo na odpočítanie, prevedie (dodá) bezodplatne na svoju súkromnú spotrebu alebo spotrebu svojich zamestnancov. (PORADCA, 2021)

Krádež tabakových výrokov (C435/03 British American Tobacco International Ltd. – Newman Shipping and Agency Company NV).

Krádež tovarov nie je dodávkou tovaru za protihodnotu a preto nemôže ako taká podliehať dani z pridanej hodnoty. Skutočnosť, že ukradnutý tovar podlieha spotrebnej dani, nemá na túto úvahu vplyv. (PORADCA, 2021)

1.4.2 Dodanie služby

Dodanie služby je každé plnenie, **ktoré nie je dodaním tovaru**. Dodanie služby sa podobne ako dodanie tovaru posudzuje v širšom slove zmysle. Považuje sa za aj bezodplatné dodanie služby na osobnú spotrebu zdaniteľnej osoby, jej zamestnancov, alebo na iný ako podnikateľský účet. Dodaním služby je tak isto prevod práv k nehmotnému majetku vrátane priemyselného alebo iného duševného vlastníctva (licencie, autorské práva, patenty a pod.). Dani bude podliehať aj poskytnutie práva využívať hmotný majetok (jeho

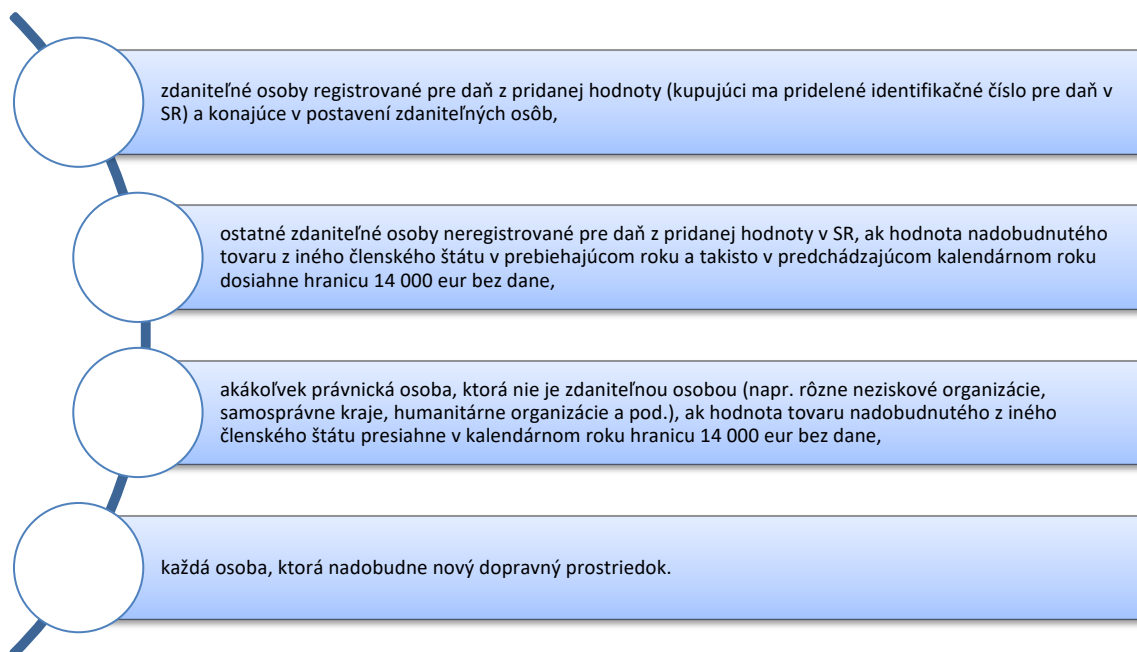
prenájom), ako aj služba dodaná na základe rozhodnutia štátneho orgánu alebo na základe zákona.

Za dodanie služby sa nepovažuje :

- služba, ktorá súvisí s predajom podniku alebo jeho časti,
- služby spojené s emisiou cenného papiera emitentom,
- služby vynakladané v súvislosti s postúpením pohľadávky,
- služby spojené s dosiahnutím úroku z peňažných prostriedkov na účte v banke (ak platiteľ nie je banka). (Schultzová a kol., 2015)

1.4.3 Intrakomunitárne nadobudnutie tovaru

Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu – pri zdaňovaní tovaru nadobudnutého z iného členského štátu EÚ vychádzala právna úprava dane z pridanej hodnoty v SR z čl. 28a šiestej smernice č. 77/388/EHS (v súčasnosti čl. 2 smernice rady 2006/112/ES). V uvedenom článku je definovaný pojem nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu tak, že všetko, čo je definované ako nadobudnutie tovaru v tuzemsku, sa vo všeobecnosti spája s povinnosťou nadobúdateľa tento tovar zdaňovať. Aplikácia uvedeného článku na ustanovenia slovenského daňového zákona vymedzuje subjekty povinné platiť daň. Vo všeobecnosti má nadobúdateľ tovaru povinnosť zdaňovať ho (tzv. samozdanenie tovaru) vtedy, keď ide o nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu (na vnútornom trhu EÚ), teda po jeho odoslaní alebo preprave od predávajúceho z iného členského štátu (ktorý je osobou identifikovanou pre daň v tomto inom členskom štáte) ku kupujúcemu v tuzemsku.



Obr. 5 Nadobudnutie tovaru z iného členského štátu je predmetom dane v tuzemsku (SR), ak tento tovar nadobudnú

Zdroj: Schultzová, 2017

1.4.4 Dovoz tovaru

Dovozom tovaru je vstup tovaru z územia tretích štátov na územie EÚ. Za dovoz tovaru sa teda považuje prepustenie zahraničného tovaru do príslušného colného režimu, a to nie len na územie SR, ale aj na územie ktoréhokoľvek štátu EÚ. Správcami dane pri dovoze tovaru sú v SR colné orgány, a na vymeranie a výber tejto dane sa vzťahujú ustanovenia colných predpisov.

Daňová povinnosť pri dovoze tovaru vzniká dňom prijatia colného vyhlásenia na prepustenie tovaru do príslušného colného režimu alebo dňom, v ktorom colný dlh vznikol iným spôsobom ako prijatím colného vyhlásenie. (Schultzová a kol., 2015)

1.5 Miesto zdaniteľného obchodu a daňová povinnosť

Miesto dodania tovaru

Základným pravidlom určenia miesta dodania tovaru, s ktorého dodaním je spojené odoslanie alebo preprava, je pravidlo, že miestom dodanie je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, **keď sa jeho odoslanie alebo preprava začína uskutočňovať**.

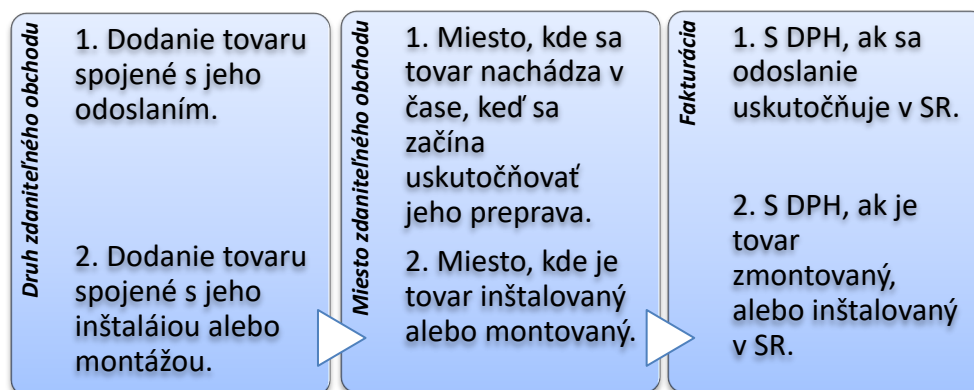
Výnimky :

1. tovar dodávaný s inštaláciou alebo montážou dodávateľom – miesto dodania tovaru je miesto, kde sa tovar nainštaluje alebo zmontuje,
2. zásielkový predaj tovaru.

Základným pravidlom určenia miesta dodania pre tovar dodávaný bez odoslania alebo prepravy je pravidlo, že miesto dodania je miesto, **kde sa tovar nachádza v čase dodania**. Toto pravidlo sa vzťahuje na dodanie nehnuteľností (stavby alebo pozemky), ktoré sú považované na účely tohto zákona za tovar. (Lénartová a kol. 2013)

Práve pochopenie a správne určenie miesta dodania tovaru, má obrovský význam pre určenie správneho miesta zdaniteľného obchodu. Od toho závisí, či budeme na zdaniteľný obchod uplatňovať slovenskú DPH, DPH iného členského štátu, alebo bude od dane oslobodený. Dôležitý význam zohráva aj v prípade určenia dátumu pre povinnú registráciu platiteľa podľa §4 ods. 1.

Výnimku nám tak isto tvorí zásielkový predaj, kde sa musíme riadiť limitom jednotlivých členských štátov, čo sme si ale už vysvetľovali vyššie.



Obr. 6 Správne určenie miesta zdaniteľného plnenia

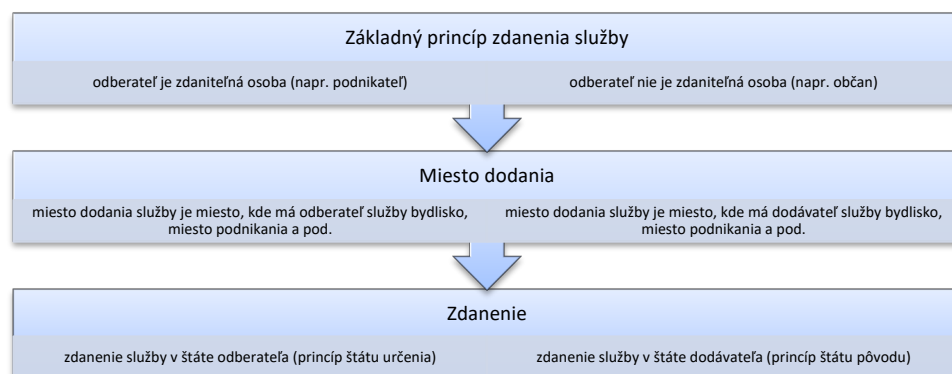
Zdroj: Vlastné spracovanie

Miesto dodania služby

V prípade určenia miesta dodania služby došlo v roku 2010 k zjednoteniu a zjednodušeniu postupu zdaňovania služieb v EÚ. Základné pravidlo zdaňovania služieb platné do roku 2010 vychádzalo z princípu zdanenia služby v mieste sídla dodávateľa. Toto pravidlo sa uplatňovalo vo väčšine prípadov týkajúcich sa podnikateľských i nepodnikateľských subjektov. V súčasnosti sa uvedené pravidlo používa len pre nepodnikateľské subjekty, resp. nezdaniteľné osoby. Ide o zdanenie služby v mieste sídla dodávateľa, t. j. uplatnenie princípu štátu pôvodu.

Od 1. januára 2010 platí pre dodanie služieb podnikateľským subjektom nový princíp – miesto zdanenia služieb je miesto, kde dochádza k ich skutočnej spotrebe, teda v štáte odberateľa služby (uplatnenie princípu štátu určenia). Teda stále platí, že miestom dodania služby osobe, ktorá je v postavení zdaniteľnej osoby, je miesto kde ma táto osoba sídlo alebo miesto podnikania. Ak je služba dodaná prevádzkarni zdaniteľnej osoby, potom je miesto dodania služby táto prevádzkareň. Ak zdaniteľná osoba, ktorá je príjemcom služby, nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, potom je miesto dodania služby jeho bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava.

Miestom dodania služby osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou (napr. občanovi), je miesto, kde má dodávateľ služby sídlo alebo miesto podnikania. Ak je služba dodaná z prevádzkarne dodávateľa služby, potom je aj miesto dodania služby táto prevádzkareň. Ak dodávateľ služby nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, potom miesto dodania služby je bydlisko alebo miesto, kde sa dodávateľ obvykle zdržiava. (Schultzová a kol., 2015)



Obr. 7 Základný princíp zdanenia služby podľa §15 zákona o DPH

Zdroj: Vlastné spracovanie

Osobitné pravidlá určenia miesta dodania služieb sú uvedené v §16 zákona o dani z pridanej hodnoty. Niektoré osobitné pravidlá určenia miesta dodania služby platia bez ohľadu na to, či sú poskytnuté zdaniteľnej, alebo nezdaniteľnej osobe.

Ide o miesto dodania :

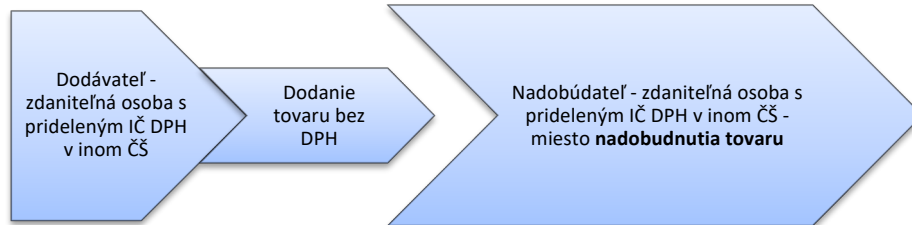
- služby vzťahujúcej sa k nehnuteľnosti,
- služby, ktorou je poskytnutie krátkodobého nájmu dopravného prostriedku,
- kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných, a podobných služieb,
- dopravy osôb,
- prepravy tovaru medzi členskými štátmi osobe inej ako zdaniteľnej osobe,
- služieb, ktorými sú ocenenie hnutel'ného hmotného majetku a práce na nehnuteľnom hmotnom majetku,
- reštauračných a stravovacích služieb,
- sprostredkovateľskej služby pre osobu inú ako zdaniteľnú osobu,
- nehmotných služieb pre osobu inú ako zdaniteľnú osobu do tretieho štátu,
- telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového vysielania a televízneho vysielania, a elektronických služieb. (Baštincová, 2016)

Z uvedeného nám jasne vyplýva, že miesto dodania služby podľa §16 má aplikačnú prednosť. Znamená to, že pri správnom určení miesta dodania je potrebné zistiť, či sa nenachádzame v §16 zákona, a až potom sa prípadne riadiť podľa základného pravidla v §15 zákona.

Miesto nadobudnutia tovaru z iného ČŠ

Miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi. Z uvedeného vymedzenia vyplýva, že miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je tuzemsko, ak sa preprava tovaru dodaného z iného členského štátu skončí na území Slovenskej republiky, a právo nakladať s tovarom ako vlastník, získa odberateľ. Ide o základné pravidlo určenia miesta nadobudnutia tovaru z iného členského štátu, ktoré je vždy v tom štáte, kde sa preprava tovaru skončí.

Platí princíp krajiny určenia, to znamená, že miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi (zdaňuje sa v členskom štáte odberateľ'a). (Baštincová, 2016)



Obr. 8 Miesto nadobudnutia tovaru z iného ČŠ

Zdroj: Vlastné spracovanie

Miesto dovozu tovaru

Miestom dovozu tovaru z tretieho štátu (z územia mimo Európskej únie) je v tom členskom štáte, v ktorom sa tovar nachádza v čase, keď vstupuje na územie Európskej únie, t.j. v členskom štáte, kde je tovar prepustený do colného režimu voľný obeh. Daň pri dovoze vyberie colný orgán. Clo a daň sú zvyčajne platené v tom istom členskom štáte. (Baštincová, 2016)

Ak však dovozca pri vstupe tovaru na územie EÚ :

- požaduje pre tovar postavenie dočasne uskladneného tovaru, alebo
- tovar je umiestnený do slobodného colného pásma alebo do slobodného colného skladu, alebo
- tovar je prepustený do colného režimu uskladňovanie v colnom sklade, do colného režimu aktívny zušľacht'ovací styk, do colného režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla alebo do colného režimu vonkajší tranzit, **potom miestom dovozu je členský štát, v ktorom sa skončia tieto colné opatrenia.** (PORADCA, 2021)

1.6 Trojstranný obchod

Trojstranný obchod je taký obchod, na ktorom sa zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu.

Pre trojstranný obchod platia tieto podmienky :

- všetky tri zúčastnené osoby sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch,
- prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte druhého odberateľa a voči prvému dodávateľovi a druhému odberateľovi použije rovnaké identifikačné číslo pre daň,
- tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ, alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet,
- druhý odberateľ použije identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí a je osobou povinnou platiť daň. (Lénartová a kol., 2013)

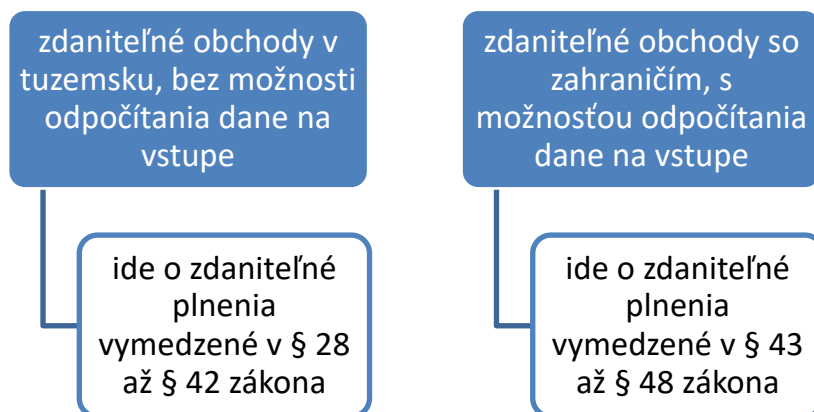
Zjednodušenie uplatňovania dane pri trojstrannom obchode sa týka najmä prostrednej osoby, ktorá je v trojstrannom obchode prvým odberateľom a súčasne druhým dodávateľom. Ak sú splnené podmienky pre trojstranný obchod, tak prvý odberateľ nie je povinný platiť daň pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, a nadobudnutie tovaru u tejto osoby sa považuje za zdanené (§ 45 ods. 2). Táto osoba sa nemusí registrovať v ČŠ, do ktorého bol tovar odoslaný alebo prepravený.

O trojstranný obchod nejde, ak:

- v celom obchode nejde o ten istý tovar,
- niektorá z osôb nie je identifikovaná pre DPH,
- prvý odberateľ je registrovaný v členskom štáte druhého odberateľa,
- prepravu zabezpečí druhý odberateľ alebo iná osoba na jeho účet. (Dobšovič, 2015)

1.7 Oslobodenie od dane

V systéme dane z pridanej hodnoty sa uplatňujú rôzne oslobodenia od dane, ktoré znázorňuje Obr. 9:



Obr. 9 Oslobodené plnenia

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa: Lénartová, 2012

V našej práci sa budeme detailnejšie venovať oslobodenému plneniu podľa § 38 zákona o DPH.

1.7.1 Nájom nehnuteľnosti alebo jej časti

Nájom nehnuteľnosti alebo jej časti je vo všeobecnosti oslobodený od dane. Výnimkou zo zákona je nájom v ubytovacích zariadeniach (ubytovacie služby-hotel, motel, hotel, penzión, turistická ubytovňa alebo chata, kemping a ubytovanie v súkromí), nájom priestorov na parkovanie, nájom trvalo inštalovaných zariadení a strojov a nájom bezpečnostných schránok. Poskytovanie týchto nájmov podlieha vždy DPH. (Dobšovič, 2015)

Podľa § 38 ods. 5 zákona o DPH sa platiteľ, ktorý prenajíma nehnuteľnosť alebo jej časť zdaniteľnej osobe (nemusí ísť o platiteľa DPH), môže rozhodnúť, že nájom nebude oslobodený od dane, a teda ho bude zdaňovať. Ak platiteľ prenajíma nehnuteľnosť niekoľkým zdaniteľným osobám, nemusí u všetkých postupovať rovnako. (Dobšovič, 2015)

§ 38 ods. 5 nám ale jasne hovorí, že v prípade ak prenajímateľ prenajíma byt, rodinný dom alebo apartmán v bytovom (nie v apartmánovom) dome, tieto plnenia musia byť vždy oslobodené od dane, a teda nie je možné pri ich prenájme uplatňovať DPH.

2 Cieľ práce

2.1 Cieľ práce a čiastkové ciele

Hlavným cieľom našej záverečnej práce je porovnanie a zhodnotenie jednotlivých špecifik uplatňovania DPH pri tuzemských a zahraničných transakciách v konkrétnom podniku v SR a vo vybraných krajinách EÚ s následným návrhom možných riešení v danej oblasti. To by samozrejme nebolo možné bez určenia čiastkových cieľov, vďaka ktorým sme sa prepracovali až k tomu hlavnému.

V nasledujúcich riadkoch si popíšeme jednotlivé čiastkové ciele :

1. Vymedzenie teoretických východísk DPH v rámci SR a EÚ
2. Výber vhodného podniku pre analýzu nami zadaného cieľa
3. Získanie potrebných dát a vstupných informácií o danom podniku
4. Analýza vstupných dát daného podniku za posledných 5 rokov
5. Zhrnutie analyzovaných výsledkov s návrhom konkrétnych riešení pre daný podnik

3 Metodika práce a metody skúmania

Prvým a zároveň najdôležitejším krokom k úspešnému vypracovaniu záverečnej práce bolo stanovenie si hlavného cieľa. Ďalším krokom bolo nastavenie správnych postupov a čiastkových cieľov k úspešnému dosiahnutiu tohto daného cieľa. Dôležitou časťou bol tak isto zber informácií, ktoré sme využili a spomenuli v teoretickej časti našej práce. Pre správne určenie výsledkov práce a pochopenie systému DPH, je potrebná rozsiahlejšia znalosť problematiky, ako východiská spomenuté v našej teoretickej časti. Z dôvodu rozsiahlosti danej problematiky však nebolo možné zahrnúť všetky potrebné informácie a právne aspekty do danej práce, preto budeme vychádzať aj z našich znalostí v danom segmente.

3.1 Metódy skúmania

V praktickej časti sme použili najmä metódy skúmania, ktoré nám pomohli k správne spracovaniu nahromadených dát a informácií, ktorými sú:

Metóda analýzy, ktorá patrí k jedným z najčastejšie využívaných a implementovaných metód skúmania. Je založená na rozložení celku na menšie frakcie, čo nám pomohlo vyselektovať obrovské množstvo potrebných informácií a právnych aspektov v teoretickej časti.

Metóda syntézy, ktorá je protipólom metódy analýzy, a teda nám spája jednotlivé časti do jedného celku. Využili sme ju v prípade porovnávania celých zdaňovacích období.

Metóda pozorovania, ktorá je vnímaná a považovaná za najprirodzenejšiu z vedeckých metód. Je založená na účelovom a systematickom vnímaní predmetu daného skúmania. Táto metóda bola použitá konkrétne v poukazovaní na závery jednotlivých modelových situácií.

Metóda porovnávania tvorila základ pri určovaní výsledkov práce. Základnou podstatou metódy porovnávania je, že porovnáme totožné a odlišné znaky.

Metóda experimentu je založená na proaktívnom zasahovaní riešiteľa do skúmaného problému. Najvyužívanejšou je v prípade modelových a prípadových štúdií, a teda pri nereálnych situáciách. Metódu experimentu sme využili v časti, kedy sme abstrahovali od oslobodených plnení.

3.2 Charakteristika objektu analýzy

K dosiahnutiu nami zvoleného hlavného cieľa bolo potrebné vybrať spoločnosť, ktorá je platiteľom dane z pridanej hodnoty, podniká minimálne 5 rokov, a vo svojej ekonomickej činnosti uplatňuje niektoré zo špecifik dane z pridanej hodnoty. Výber vhodného adepta na tento post bol sťažený aj pretrvávajúcou pandemiou COVID-19, ktorá v súčasnosti obmedzuje voľný kontakt s osobami, a daňové subjekty majú omnoho viac vlastných ťažkostí, no nakoniec sa nám podarilo nájsť vhodný objekt.

Nami analyzovaná spoločnosť si neželala byť menovaná (nakolko dochádza k zverejňovaniu citlivých informácií v podobe daňového tajomstva), z toho dôvodu si ju nazveme XXX-Stav, s.r.o.

3.2.1 Profil spoločnosti XXX-Stav, s.r.o.

Spoločnosť XXX-Stav, s.r.o. vznikla v roku 2013 v Košiciach, kde má aj dodnes sídlo a miesto skutočného riadenia. Hlavnými predmetmi činnosti spoločnosti XXX-Stav, s.r.o. sú :

- Výstavba obytných a neobytných budov i. n.
- Ostatné stavebné kompletizačné a dokončovacie práce
- Uskutočňovanie stavieb a ich zmien
- Prípravné práce k realizácii stavby
- Sprostredkovateľská činnosti v oblasti obchodu
- Prenájom hnutelných vecí
- Sprostredkovateľská činnosť v oblasti služieb spojených so správou a prevádzkou nehnuteľností
- Kúpa tovaru na účely jeho predaja konečnému spotrebiteľovi (maloobchod) alebo iným prevádzkovateľom živnosti (veľkobchod)

Z predmetov činnosti spoločnosti XXX-Stav, s.r.o. môžeme jasne pozorovať, že hlavným podnikateľským zámerom je výstavba, stavebné práce a predaj nehnuteľností. Spoločnosť však tak isto prenajíma nehnuteľnosti, pri ktorých sa rozhodla oslobodiť tieto plnenia. Na základe toho jej vzniká povinnosť prepočítavania vstupnej DPH koeficientom.

4 Výsledky práce

V tejto kapitole si predstavíme výsledky skúmania našich cieľov. Jednotlivo a postupne si rozoberieme čiastkové ciele, až sa následne dostaneme k výsledkom hlavného cieľa našej práce.

Budeme vychádzať z poskytnutých dokumentov a informácií spoločnosti XXX-Stav, s.r.o. za roky 2014-2018, a teda za 5 rokov činnosti spoločnosti.

4.1 Analýza podniku a jeho daňových povinností v horizonte 5 rokov

4.1.1 Vysporiadanie dane v roku 2014

Po zhromaždení potrebných dokumentov a informácií sme tieto implementovali do tabuľky nižšie. Vychádzali sme z daňových priznaní spoločnosti za rok 2014. Od roku 2011 je v rámci Slovenskej republiky nastavená sadzba dane 20%, resp. 10%, čo nám uľahčilo prepočty, keďže spomenuté sadzby dane stále platia.

Tabuľka 2 Výpočet daňovej povinnosti po zohľadnení koeficientu za rok 2014

	1. štvrťrok	2. štvrťrok	3. štvrťrok	4. štvrťrok
Dodanie T a S bez DPH	21002,19	27877,10	26055,89	18087,50
Zdaniteľné dodania	18672,19	25777,10	23955,89	16087,50
Oslobodené dodania	2330	2100	2100	2000
Odpočítanie dane	2455,19	3987,20	4409,12	1781,89
Plné odpočítanie	2100,17	3331,87	3954,65	1590,35
Pomerné odpočítanie	355,02	655,33	454,47	191,54
Prepočítané pomerné odpočítanie	315,97	583,24	404,48	170,47
Celkové odpočítanie DPH	2416,14	3915,11	4359,13	1760,82
Daňová povinnosť	3734,44	5155,42	4791,18	3217,50
Vzťah voči ŠR	1318,3	1240,31	432,05	1456,68

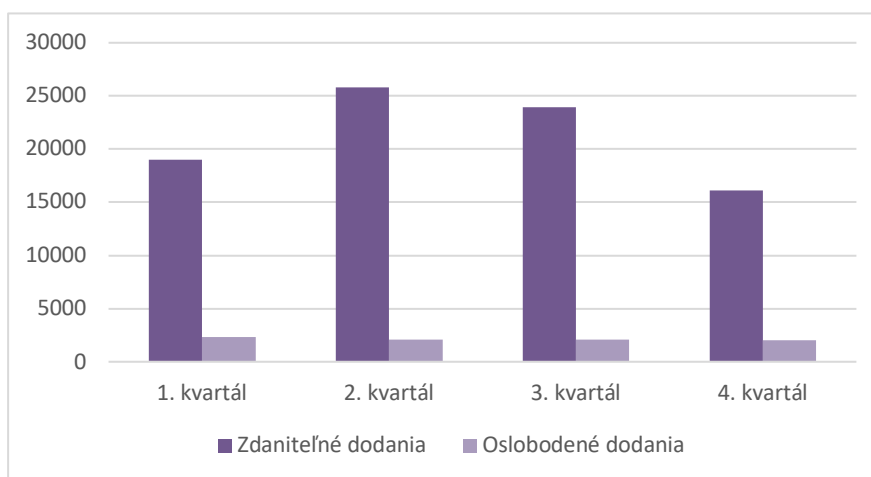
Zdroj: Vlastné spracovanie podľa predložených dokumentov spoločnosti XXX-Stav, s.r.o.

Ako môžeme z Tabuľky 2 pozorovať, kvartálne sme rozdelili výnosy spoločnosti z podnikateľskej činnosti a tak isto náklady na tieto činnosti. V prvej časti máme vyčíslené výnosy, pri ktorých spoločnosť uplatňuje DPH a tak isto činnosti, ktoré sú od dane oslobodené podľa § 38 zákona o DPH. V druhej časti tabuľky uvádzame nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. Ten vzniká z prijatých plnení či už tovarov alebo služieb, s priamou väzbou na ekonomickú činnosť tohto podniku, resp. na účely svojho podnikania.

Dôležitým prvkom našej tabuľky je riadok „prepočítané pomerné odpočítanie“, ktoré sme vyrátali ako súčin riadku pomerného odpočítania s koeficientom z predchádzajúceho roka. Koeficient za r. 2013 predstavoval hodnotu 0,89, ktorú sme k našim výpočtom použili.

Ako sme už vyššie spomínali, v r. 2014 platila sadzba dane vo výške 20%, ktorú sme použili na vyčíslenie daňovej povinnosti zo zdaniteľných plnení spoločnosti. Následným rozdielom medzi daňovou povinnosťou a nárokom na odpočítanie DPH (po úprave koeficientom) nám vznikne konečný vzťah spoločnosti voči štátnemu rozpočtu, čo môže byť daňová povinnosť, resp. nadmerný odpočet. V r. 2014 nebol ani v jednom kvartáli dosiahnutý nadmerný odpočet, no v 3. kvartáli bola dosiahnutá najnižšia daňová povinnosť. Dôvodom bol vysoký nárok na odpočet dane, čo môže spôsobovať práve sezónna fluktuácia výnosov a plnení v danom podnikateľskom smere.

Tabuľka 3 Zdaniteľné a oslobodené plnenia v r. 2014



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa predložených dokumentov spoločnosti XXX-Stav, s.r.o.

Po zistení daňových povinností za daný rok musíme vypočítať koeficient platný za tento rok. Podľa toho budeme vedieť určiť, či si daná spoločnosť bude môcť za posledný 4. kvartál nárokovať zníženie daňovej povinnosti, resp. zvýšenie nadmerného odpočtu (čo je pre spoločnosť žiadúci stav).

Koeficient pre rok 2014 vypočítame ako súčet dodaní, na ktoré spoločnosť uplatňuje tuzemskú DPH, delené súčet všetkých dodaní za daný kalendárny rok.

$$\text{Koeficient}_{2014} = \frac{18672,19+25777,10+23955,89+16087,50}{21002,19+27877,10+26055,89+18087,50} = 0,9083$$

Z daného vzorca nám vychádza koeficient platný pre rok **2014 v hodnote 0,91**.

Následným prenasobením súčtu pomerného odpočítania dane za celý rok 2014 a vypočítaného koeficientu dostaneme hodnotu skutočného možného odpočítania dane za rok 2014. Skutočné pomerné odpočítanie dane za r. 2014 nám vyšlo vo výške 1656,36 €. Následným prenasobením koeficientom sme sa dostali na hodnotu 1507,29 €. Predbežné odpočítanie dane za pomoci koeficientu z roku 2013 bolo vo výške 1474,16 €.

Výsledok ročného vysporiadania dane vypočítame ako rozdiel skutočného a predbežného odpočítania dane za daný rok. V našom prípade nám vyšiel rozdiel vo výške 33,13 €, o ktorý si spoločnosť zníži svoju daňovú povinnosť za 4. kvartál roku 2014.

4.1.2 Vysporiadanie dane v roku 2015

Za rok 2015 budeme postupovať rovnako. Najprv si v tabuľke zobrazíme jednotlivé vstupy a výstupy, a následne vypočítame pomerné odpočítanie dane za pomoci koeficientu vypočítaného v roku 2014.

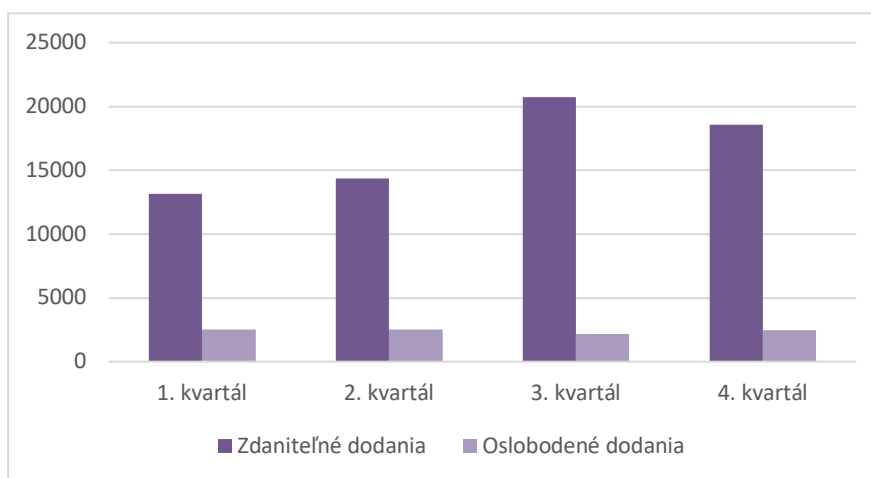
Tabuľka 4 Výpočet daňovej povinnosti po zohľadnení koeficientu za rok 2015

	1. štvrťrok	2. štvrťrok	3. štvrťrok	4. štvrťrok
Dodanie T a S bez DPH	15641,45	16871,13	22901,70	21011,44
Zdaniteľné dodania	13141,45	14371,13	20751,70	18561,44
Oslobodené dodania	2500	2500	2150	2450
Odpočítanie dane	1891,91	3230,12	3891,34	4012,76
Plné odpočítanie	1671,90	2891,32	3560,88	3761,38
Pomerné odpočítanie	220,01	338,80	330,46	251,38
Prepočítané pomerné odpočítanie	200,21	308,31	300,72	228,76
Celkové odpočítanie DPH	1872,11	3199,63	3861,6	3990,14
Daňová povinnosť	2628,29	2874,23	4150,34	3712,29
Vzťah voči ŠR	756,11	-325,40	288,74	-277,85

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa predložených dokumentov spoločnosti XXX-Stav, s.r.o.

V tabuľke č. 4 môžeme pozorovať, že v roku 2015 naša analyzovaná spoločnosť dosiahla nadmerný odpočet až v dvoch zdaňovacích obdobiach. V grafe nižšie môžeme vidieť zobrazenie podielu oslobodených a zdaňovaných výnosov spoločnosti.

Tabuľka 5 Zdaniteľné a oslobodené plnenia v r. 2015



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa predložených dokumentov spoločnosti XXX-Stav, s.r.o.

Podobne ako v roku 2014, aj teraz si vypočítame koeficient platný pre daný rok, vychádzajúc z nasledujúceho vzorca :

$$\text{Koeficient}_{2015} = \frac{13141,45 + 14371,13 + 20751,70 + 18561,44}{15641,45 + 16871,13 + 22901,70 + 21011,44} = \mathbf{0,8743}$$

Predbežné odpočítanie za rok 2015 znova prepočítame ako súčet prepočítaných pomerných odpočítaní za jednotlivé štvrťroky. Za rok 2015 a za pomoci koeficientu z roku 2014 nám vyšla hodnota 1038,00 €.

Následným súčtom pomerných odpočítaní a pre násobením koeficientom platným pre rok 2015 získame skutočné odpočítanie DPH. Skutočné odpočítanie DPH nám vyšlo 992,37 €.

Za rok 2015 nám vyšiel záporný rozdiel medzi skutočným a pomerným odpočítaním dane a teda daňovníkovi sa za 4. kvartál zníži nárok na nadmerný odpočet o sumu 45,63 €, a teda na sumu 232,22 €.

4.1.3 Vysporiadanie dane v roku 2016

V našej ďalšej tabuľke si predstavíme rok 2016. Pre výpočet prepočítaného pomerného odpočítania dane budeme používať koeficient vypočítaný za rok 2015, ktorého hodnota bola 0,87.

Tabuľka 6 Výpočet daňovej povinnosti po zohľadnení koeficientu za rok 2016

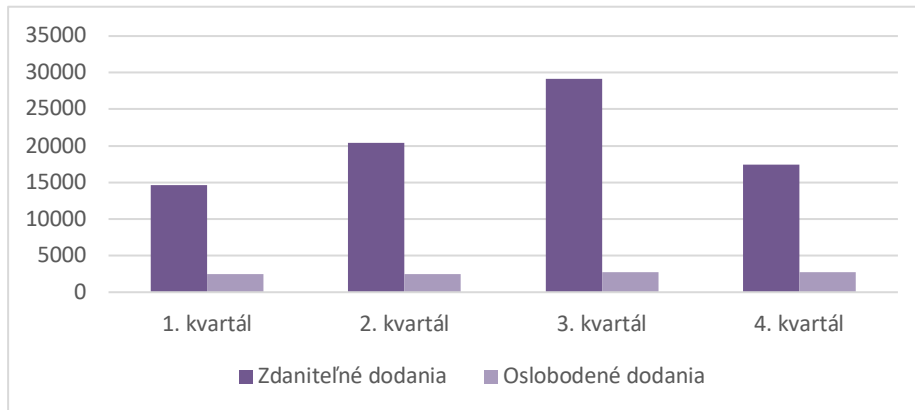
	1. štvrťrok	2. štvrťrok	3. štvrťrok	4. štvrťrok
Dodanie T a S bez DPH	17091,55	22887,35	31901,76	20151,16
Zdaniteľné dodania	14641,55	20387,35	29151,76	17401,16
Oslobodené dodania	2450	2500	2750	2750
Odpočítanie dane	1371,40	3009,21	5091,66	3881,01
Plné odpočítanie	1178,55	2678,09	4761,85	3666,04
Pomerné odpočítanie	192,85	331,12	329,81	214,97
Prepočítané pomerné odpočítanie	167,78	288,07	286,93	187,02
Celkové odpočítanie DPH	1346,33	2966,16	5048,78	3853,06
Daňová povinnosť	2928,31	4077,47	5830,35	3480,23
Vzťah voči ŠR	1581,98	1111,31	781,57	-373,00

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa predložených dokumentov spoločnosti XXX-Stav, s.r.o.

V roku 2016 nami sledovaná spoločnosť dosiahla nadmerný odpočet jedine v poslednom, a teda v 4. štvrťroku. Daňová povinnosť bola najvyššia v prvom kvartáli, čo bolo spôsobené nízkymi vstupmi.

V následnom grafe si ukážeme pomer zdaniteľných plnení a plnení oslobodených od dane z pridanej hodnoty.

Tabuľka 7 Zdaniteľné a oslobodené plnenia v r. 2016



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa predložených dokumentov spoločnosti XXX-Stav, s.r.o.

V nasledujúcom kroku opäť vypočítame koeficient pre analyzovaný rok. Znova použijeme vzorec, v ktorom súčet zdaniteľných plnení predelíme celkovými plneniami v danom roku.

$$\text{Koeficient}_{2016} = \frac{14641,55 + 20387,35 + 29151,76 + 17401,16}{17091,55 + 22887,35 + 31901,76 + 20151,16} = \mathbf{0,8864}$$

Po matematickom zaokrúhlení získavame koeficient pre rok 2016 s hodnotou 0,89.

Predbežné odpočítanie dane v roku 2016 je vo výške 929,80 €. Naproti tomu, skutočné odpočítanie dane za rok 2016 za pomoci koeficientu daného roka je vo výške 951,19 €. Z toho nám jasne vyplýva, že daňovník si za analyzovaný rok môže v poslednom zdaňovacom období navýšiť nadmerný odpočet o 21,39 € na sumu 394,39 €.

4.1.4 Vysporiadanie dane v roku 2017

Predposledným analyzovaným rokom je rok 2017. V tomto roku sa spoločnosti navýšili plnenia oslobodené od dane, najmä z dôvodu väčšieho množstva poskytnutých

plnení v podobe nájmov, ktoré sú podľa § 38 zákona o DPH od dane oslobodené. Všetko si ukážeme v tabuľke nižšie.

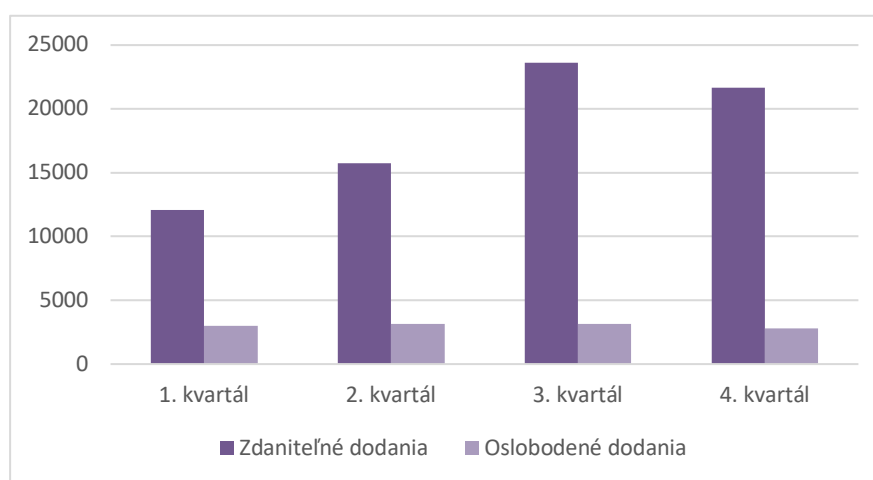
Tabuľka 8 Výpočet daňovej povinnosti po zohľadnení koeficientu za rok 2017

	1. štvrťrok	2. štvrťrok	3. štvrťrok	4. štvrťrok
Dodanie T a S bez DPH	15098,22	18907,76	26790,09	24445,67
Zdaniteľné dodania	12098,22	15757,76	23640,09	21645,67
Oslobodené dodania	3000	3150	3150	2800
Odpočítanie dane	2201,63	3890,22	4107,55	3661,39
Plné odpočítanie	1706,24	3209,16	3500,34	3128,70
Pomerné odpočítanie	495,39	681,06	607,21	532,69
Prepočítané pomerné odpočítanie	440,9	606,14	540,42	474,09
Celkové odpočítanie DPH	2147,14	3815,30	4040,76	3602,79
Daňová povinnosť	2419,64	3151,55	4728,02	4329,13
Vzťah voči ŠR	272,50	-663,75	687,26	726,34

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa predložených dokumentov spoločnosti XXX-Stav, s.r.o.

Ako sme už vyššie spomínali, v roku 2017 tvorili oslobodené plnenia značne väčšiu časť príjmov spoločnosti XXX-Stav, s.r.o. ako v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach. Pre lepšie znázornenie si ukážeme graf nižšie.

Tabuľka 9 Zdaniteľné a oslobodené plnenia v r. 2017



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa predložených dokumentov spoločnosti XXX-Stav, s.r.o.

$$\text{Koeficient}_{2017} = \frac{12098,22+15757,76+23640,09+21645,67}{15098,22+18907,76+26790,09+24445,67} = \mathbf{0,8580}$$

Už na prvý pohľad môžeme pozorovať, že koeficient za rok 2017 vyšiel nižší ako koeficient v roku 2016, čo spôsobilo práve vyššie množstvo oslobodených plnení. Poďme sa ale pozrieť aký vplyv to bude mať na ročné vysporiadanie dane.

Výška pomerného odpočítania za rok 2017 za pomoci koeficientu z minulého zdaňovacieho obdobia je 2061,55 €. Následne opäť vyrátame výšku skutočného odpočítania dane z pridanej hodnoty za pomoci nového koeficientu. Skutočné odpočítanie dane z pridanej hodnoty za rok 2017 je vo výške 1992,06 €. Ako sme predpokladali, vyššia hodnota oslobodených plnení spôsobila, že daňovník bude musieť za 4. kvartál navýšiť svoju daňovú povinnosť o 69,49 € na sumu 795,83 €.

4.1.5 Vysporiadanie dane v roku 2018

Prichádzame k poslednému analyzovanému roku. Ako v predchádzajúcom zdaňovacom období, oslobodené plnenia opäť narástli, no narástli aj plnenia zdaniteľné. V tabuľke nižšie si ukážeme presné sumy.

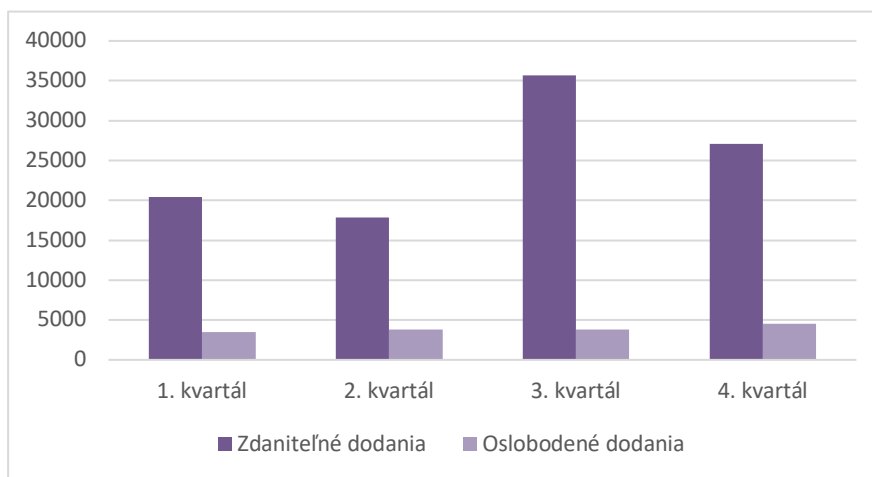
Tabuľka 10 Výpočet daňovej povinnosti po zohľadnení koeficientu za rok 2018

	1. štvrťrok	2. štvrťrok	3. štvrťrok	4. štvrťrok
Dodanie T a S bez DPH	23909,88	21651,17	39451,32	31601,92
Zdaniteľné dodania	20459,88	17851,17	35651,32	27101,92
Oslobodené dodania	3450	3800	3800	4500
Odpočítanie dane	3414,76	5401,67	6790,11	2800,09
Plné odpočítanie	2709,12	4823,82	5011,44	900,72
Pomerné odpočítanie	705,64	577,85	1778,67	1899,37
Prepočítané pomerné odpočítanie	606,85	496,95	1529,66	1633,46
Celkové odpočítanie DPH	3315,97	5320,77	6541,1	2534,18
Daňová povinnosť	4091,98	3570,23	7130,26	5420,38
Vzťah voči ŠR	776,01	-1750,54	589,16	2886,20

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa predložených dokumentov spoločnosti XXX-Stav, s.r.o.

V poslednom analyzovanom roku dosiahla spoločnosť nadmerný odpočet v 2. kvartáli roka. Naopak, v 4. kvartáli zatiaľ najvyššiu daňovú povinnosť z analyzovaných a pozorovaných období. V grafe si ešte názorne ukážeme pomer zdaniteľných a oslobodených plnení.

Tabuľka 11 Zdaniteľné a oslobodené plnenia v r. 2018



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa predložených dokumentov spoločnosti XXX-Stav, s.r.o.

Za pomoci nasledujúceho vzorca si vypočítame koeficient pre rok 2018 a porovnáme predbežne odpočítanú daň a skutočný nárok na odpočítanie dane.

$$\text{Koeficient}_{2018} = \frac{20459,88 + 17851,17 + 35651,32 + 27101,92}{23909,88 + 21651,17 + 39451,32 + 31601,92} = \mathbf{0,8666}$$

Ako môžeme vidieť, koeficienty roku 2017 a roku 2018 sú veľmi podobné. Po zaokrúhlení je však vypočítaný koeficient za rok 2018 o jednu stotinu väčší, čo nám prinesie zníženie daňovej povinnosti za 4. kvartál.

Predbežné pomerné odpočítanie nám vyšlo 4266,92 €. Porovnáme ho so skutočným odpočítaním vo výške 4316,53 €. Daňovník si za zdaňovacie obdobie uplatnil nižší nárok na odpočet, čo v konečnom dôsledku poníži jeho daňovú povinnosť za 4. kvartál o sumu 49,61 €.

4.2 Modelová situácia po abstrahovaní od oslobodených plnení

V záverečnej kapitole v ktorej sa venujeme analýze podniku, vyskúšame modelovú situáciu, v ktorej abstrahujeme oslobodené plnenia a do výpočtov nám teda budú vstupovať iba zdaniteľné plnenia. Ukážeme si to tak isto v tabuľkách, s výnosmi rozdelenými po kvartáloch.

Tabuľka 12 Vzťah k ŠR po abstrahovaní od oslobodených plnení za rok 2014

	1. štvrťrok	2. štvrťrok	3. štvrťrok	4. štvrťrok
Dodanie T a S bez DPH	21002,19	27877,10	26055,89	18087,50
Daňová povinnosť	4200,44	5575,42	5211,18	3617,50
Odpočítanie dane	2455,19	3987,20	4409,12	1781,89
Vzťah voči ŠR	1745,25	1588,22	802,06	1835,61

Zdroj: Vlastné spracovanie

Tabuľka 13 Vzťah k ŠR po abstrahovaní od oslobodených plnení za rok 2015

	1. štvrťrok	2. štvrťrok	3. štvrťrok	4. štvrťrok
Dodanie T a S bez DPH	15641,45	16871,13	22901,70	21011,44
Daňová povinnosť	3128,29	3374,23	4580,34	4202,29
Odpočítanie dane	1891,91	3230,12	3891,34	4012,76
Vzťah voči ŠR	1236,38	144,11	689	189,53

Zdroj: Vlastné spracovanie

Tabuľka 14 Vzťah k ŠR po abstrahovaní od oslobodených plnení za rok 2016

	1. štvrťrok	2. štvrťrok	3. štvrťrok	4. štvrťrok
Dodanie T a S bez DPH	17091,55	22887,35	31901,76	20151,16
Daňová povinnosť	3418,31	4577,47	6380,35	4030,23
Odpočítanie dane	1371,40	3009,21	5091,66	3881,01
Vzťah voči ŠR	2046,91	1568,26	1288,69	149,22

Zdroj: Vlastné spracovanie

Tabuľka 15 Vzťah k ŠR po abstrahovaní od oslobodených plnení za rok 2017

	1. štvrťrok	2. štvrťrok	3. štvrťrok	4. štvrťrok
Dodanie T a S bez DPH	15098,22	18907,76	26790,09	24445,67
Daňová povinnosť	3019,64	3781,55	5358,02	4889,13
Odpočítanie dane	2201,63	3890,22	4107,55	3661,39
Vzťah voči ŠR	818,01	-108,67	1250,47	1227,74

Zdroj: Vlastné spracovanie

Tabuľka 16 Vzťah k ŠR po abstrahovaní od oslobodených plnení za rok 2018

	1. štvrťrok	2. štvrťrok	3. štvrťrok	4. štvrťrok
Dodanie T a S bez DPH	23909,88	21651,17	39451,32	31601,92
Daňová povinnosť	4781,98	4330,23	7890,26	6320,38
Odpočítanie dane	3414,76	5401,67	6790,11	2800,09
Vzťah voči ŠR	1367,22	-1071,44	1100,15	3520,29

Zdroj: Vlastné spracovanie

V poslednej a záverečnej tabuľke si porovnáme vzťah voči štátnemu rozpočtu z reálnej situácie daného podniku voči modelovej situácii, v ktorej sme odstránili oslobodené plnenia.

Tabuľka 17 Porovnanie reálneho stavu a stavu po vyňatí oslobodených plnení voči ŠR

	2014	2015	2016	2017	2018
Reálny stav	4447,34	441,60	3101,86	1022,35	2500,83
Modelová situácia	5971,14	2259,02	5053,08	3187,55	4916,22
Rozdiel	-1523,80	-1817,42	-1951,22	-2165,20	-2415,39

Zdroj: Vlastné spracovanie

Z Tabuľky 17 nám jasne vyplýva, že spoločnosti XXX-Stav, s.r.o. sa oplatí uplatňovať oslobodené plnenia na prenájmy priestorov. V každom jednom sledovanom období nám jasne vyšla nižšia daňová povinnosť, čo má v konečnom dôsledku pozitívny vplyv na cashflow spoločnosti.

5 Diskusia

5.1 Zhrnutie analyzovaných výsledkov

V tejto kapitole našej práce si zhrnieme a porovnáme výsledky skúmania z predchádzajúcich kapitol. Ako sme už vyššie spomínali, využívanie možnosti oslobodených plnení podľa § 38 ods. 5 zákona o DPH je pre firmu prínosné.

V prvom sledovanom období bol podiel oslobodených plnení na celkových dodaných tovaroch a službách vo výške 9,17 %. Daňová povinnosť bola nižšia o 1523,80 € oproti modelovej situácii. V ďalšom sledovanom období dosiahol pomer oslobodených plnení podobný podiel voči celkovým tržbám, a teda hodnotu vo výške 12,56 %. V rámci vzťahu voči ŠR by sme v modelovej situácii opäť zaplatili štátu viac, presne o 1817,42 €. V roku 2016, a teda v treťom sledovanom zdaňovacom období, dosiahol pomer oslobodených plnení podobnú hodnotu na celkových tržbách ako v predchádzajúcom roku, vo výške 11,35 %. Vzťah voči štátnemu rozpočtu z dane z pridanej hodnoty by po abstrahovaní od oslobodených plnení opäť narástol o 1951,22 €. V posledných dvoch zdaňovacích obdobiach nám pomer oslobodených plnení vzrástol, hlavne z dôvodu úspešného dokončenia projektov a využitia ich na oslobodené plnenia. V roku 2017 to bolo na úrovni 14,19 % a v roku 2018 o niečo menej, na 13,33%. V oboch sledovaných obdobiach by spoločnosť dosiahla najvyššiu úsporu na dani z pridanej hodnoty z celej päťročnej analýzy podniku.

Z našej analýzy a sumáru výsledkov nám jasne vyplýva, že spoločnosť by mala aj naďalej poskytovať služby oslobodené od dane z pridanej hodnoty. Je to samozrejme o niečo náročnejšie na účtovné a daňové služby, no s dobrým tímom účtovníkov a poradcov je to pre firmu stále výhodné.

5.2 Odporúčania a návrhy pre daný podnik

Komparáciou našich dvoch situácií vieme povedať, že pre sledovanú spoločnosť je najvýhodnejšie pokračovanie v poskytovaní od dane oslobodených plnení. Toto tvrdenie vieme podložiť výsledkami z porovnaní modelovej situácie a skutočného stavu. Celá analýza je podporená tým, že takáto činnosť podniku je v rozhodovacej právomoci danej spoločnosti, kedy sa podnik môže sám rozhodnúť, či na dané plnenia bude uplatňovať daň

z pridanej hodnoty, alebo bude poskytovať tieto plnenia od dane oslobodené. Do výpočtov a predikcií sme teda nemuseli zahŕňať prípadné vplyvy vyššej moci, nazývanej aj „vis major“.

Taktiež si podnik vie ovplyvniť, v akom rozsahu sú zdrojom jeho príjmov činnosti, pričom celkovú daňovú povinnosť ovplyvňuje aj pomer ich vykonávania. Ak je podiel oslobodených činností väčší, tak vlastná daňová povinnosť je nižšia, nakoľko sa počíta len zo zdaniteľných plnení. Spoločnosti preto odporúčame sledovať pomer medzi oslobodenými plneniami a výškou odpočítateľnej dane.

V prvej modelovej situácii sme ukázali, že na zmenu výšky daňovej povinnosti má veľký vplyv podiel plnení, na ktoré platiteľ uplatňuje DPH, a oslobodených plnení. Hodnota zdaniteľných plnení prirovnaná k celkovým plneniam nám vstupuje do koeficientu pre pomerné odpočítanie. Ak zvýšime hodnotu činností oslobodených od dane, tak sa znižuje podiel plnení na ktoré uplatňujeme DPH, a následne sa vypočítaný koeficient znižuje.

Daňový subjekt by sa mal sústrediť na vykonávanie činností, ktoré sú od dane oslobodené a maximalizovať snahu o to, aby tieto činnosti, mali vyšší podiel na celkových činnostiach a zároveň, aby si spoločnosť udržiavala podiel týchto činností na celkových plneniach. Rovnako odporúčame venovať pozornosť rozdeľovaniu dane odpočítateľnej na skupiny s pomerným a plným odpočítaním, nakoľko čím vyššia je suma pomerne odpočítanej dane, tým si podnik môže menšiu hodnotu odpočítať od vlastnej daňovej povinnosti.

Záver

Daň z pridanej hodnoty využívame v našich končinách už desiatky rokov. Je to tak isto jeden z hlavných príjmov štátneho rozpočtu. Jej uplatňovanie, pochopenie a správna interpretácia zákona o dani z pridanej hodnoty nie je vôbec jednoduchá. To je jeden z hlavných dôvod, prečo sme sa v našej bakalárskej práci venovali práve tejto nepriamej dani.

Základom našej práce bolo čo najzrozumiteľnejšie podanie a vysvetlenie základných atribútov a pojmových aparátov dane z pridanej hodnoty, čím sme sa zaoberali v prvej kapitole práce. Držali sme sa predovšetkým zákona o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004 v z. n. p., odbornej literatúry na túto tému, a tak isto sme do našej práce zapracovali aj niekoľko judikátov, týkajúcich sa danej problematiky.

V druhej časti práce sme určili čiastkové ciele, potrebné k dosiahnutie hlavného a najvýznamnejšieho cieľa našej práce.

Tretia kapitola bola venovaná metodike skúmania, a tak isto charakteristike nami vybraného objektu, ktorý sme v projekte rozobrali.

V ďalšom kroku sme analyzovali nami vybraný daňový subjekt, ktorý sa vo svojej podnikateľskej činnosti stretáva s koeficientom DPH, ktorý určuje výšku dane, ktorú si môže platiteľ DPH odpočítať. Skutočný stav za vybraných 5 zdaňovacích období, sme neskôr porovnávali s modelovou situáciou, pri ktorej sme abstrahovali od činností, ktoré sú od dane oslobodené, a do výpočtov sme ich zahrnuli ako príjmy podliehajúce DPH. Obe situácie sme porovnali vo vzťahu k štátnemu rozpočtu a teda aká vzniká daňová povinnosť, resp. nadmerný odpočet.

Z našich výsledkov analýzy sme následne dokázali určiť, ktorý zo skúmaných spôsobov zdaniteľných plnení je pre spoločnosť výhodnejší. V každom jednom sledovanom období nám jednoznačne vyšiel ako výhodnejší spôsob uplatňovania oslobodených plnení.

Spoločnosť by si mala ale určite aj naďalej sledovať pomer výšky odpočítanej dane upravenej koeficientom, a výslednú daňovú povinnosť, ak by koeficient DPH neuplatňovala.

Zoznam použitej literatúry

Monografie

1. BOJŇANSKÝ, J. a kol., 2010. 3. vyd. *Dane podnikateľských subjektov*. Nitra: Slovenská poľnohospodárska univerzita v Nitre, 2010. 252 s. ISBN 978-80-552-0486-4.
2. SIMONIDESOVÁ, J. – FERANECOVÁ A. 2017. *Dane podnikateľských subjektov*. Bratislava: EKONÓM, 2017. 132 s. ISBN 978-80-225-4402-3.
3. Poradca 2021/8. *Zákon o DPH po novelách s komentárom*. 2021. Žilina: Poradca s.r.o., 2021. 280 s. ISSN 1335-1583
4. BAŠTINCOVÁ, A., 2016. 1. vyd. *Účtovníctvo a dane právnických osôb*. Bratislava: Wolter Kluwer, s.r.o. 2016. 260 s. ISBN 978-80-8168-398-5
5. SCHULTZOVÁ, A. a kol. 2015. *Daňovníctvo – daňová teória a politika*. Praha: Wolter Kluwer, 2015. 308 s. ISBN 978-80-7478-867-3
6. LÉNÁRTOVÁ, G. a kol. 2013. 1. vyd. *Dane podnikateľských subjektov*. Bratislava: EKONÓM, 2013. 292 s. ISBN 978-80-225-3666-0
7. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. 2015. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. 408 s. ISBN 978-80-8152-246-8
8. KUŠNÍROVÁ, J. a kol. 2017. 1. vyd. *Daňová politika jej vplyv na efektívny výber daní a elimináciu daňových únikov*. Praha: Wolter Kluwer, 2017. 352 s. ISBN 978-80-7552-900-8
9. DOBŠOVIČ, D. 2015. 1. vyd. *Oslobodenie od dane z pridanej hodnoty*. Praha: Wolter Kluwer, 2015. 131 s. ISBN 978-80-8168-304-6
10. LÉNÁRTOVÁ, G. a kol. 2012. 1. vyd. *Dane podnikateľských subjektov*. Bratislava: EKONÓM, 2012. 232 s. ISBN 978-80-225-3292-1
11. ŠIDLOVÁ, Z. – ŠKVARKOVÁ, J. 2014. 1. vyd. *Judikatúra súdneho dvora EÚ za rok 2013*. Bratislava: Wolter Kluwer, 2014. 243 s. ISBN 978-80-8168-094-6
12. DROZD, M. 2020. 1. vyd. *Daň z pridanej hodnoty*. Bratislava: Wolter Kluwer, 2020. 294 s. ISBN 978-80-5710-203-8
13. BEŇO, M. – ZUZIKOVÁ, A. 2019. 1. vyd. *Zákon o dani z pridanej hodnoty a vybraná judikatúra Súdneho dvora EÚ*. Bratislava: Wolter Kluwer, 2019. 666 s. ISBN 978-80-5710-047-8

Právne predpisy a smernice

1. Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v z. n. p.
2. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006
3. Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v z. n. p.

Metodické pokyny

1. Metodický pokyn k registrácií zdaniteľných osôb podľa §4 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Internetové zdroje

1. Europa.eu, 2021. *Pravidlá a sadzby DPH* [online]. [cit. 03.03.2021]. Dostupné na internete: <https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_sk.htm>

Judikatúra

1. Rozsudok súdneho dvora z 15. septembra 2011 – Spojené veci C-180/10 a C-181/10
2. Rozsudok súdneho dvora z 14. júla 2005 – Sp. Zn. C-435/03