

EKONOMICKÁ UNIVERZITA v BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo:103002/I/2020/36089192886788612

TUZEMSKÉ A CEZHRANIČNÉ ZDANITEĽNÉ OBCHODY
V KONTEXTE PRENOSU DAŇOVEJ POVINNOSTI DPH

Diplomová práca

2020

Bc. Radka Hrnčiarová

EKONOMICKÁ UNIVERZITA v BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

TUZEMSKÉ A CEZHRANIČNÉ ZDANITEĽNÉ OBCHODY
V KONTEXTE PRENOSU DAŇOVEJ POVINNOSTI DPH

Diplomová práca

Študijný program: Účtovníctvo a finančný manažment

Študijný odbor: Ekonómia a manažment

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: Ing. Miroslava Vašeková, PhD.

Bratislava 2020

Bc. Radka Hrnčiarová

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracovala samostatne a že som uviedla všetku použitú literatúru.

Dátum: 20.02.2020

.....

ABSTRAKT

HRNČIAROVÁ, Radka: *Tuzemské a cezhraničné zdaniteľné obchody v kontexte prenosu daňovej povinnosti DPH*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Miroslava Vašeková, PhD. Bratislava: FHI, 2020, 68 s.

Hlavným cieľom diplomovej práce je vypracovať podrobné analýzy daňového režimu a vykazovania s návrhom odporúčaní v oblasti vybraných daňových prípadov prenosu daňovej povinnosti a to so zameraním na cezhraničné a tuzemské zdaniteľné obchody. Diplomová práca je rozdelená do troch kapitol. Práca obsahuje dvadsaťšesť tabuliek a jednu schému.

Prvá kapitola práce obsahuje teoretické poznatky z oblasti dane z pridanej hodnoty, kde sme si vymedzili dôležité definície akými sú predmet dane, sadzba dane, miesto dodania, právna úprava a tiež inštitút samozdanenia s registračnú povinnosť. V druhej kapitole práce sme si vymedzili náš hlavný cieľ práce a zároveň čiastkové ciele, ktorými bude dosiahnutý. Obsahuje aj nami zvolené metódy skúmania, ktoré sú využité pri spracovaní diplomovej práce.

V tretej kapitole práce sú podrobne vypracované vybrané analýzy zamerané na prenos daňovej povinnosti v oblasti tovarov a služieb pri cezhraničných transakciách a tiež analýzy tuzemského prenosu daňovej povinnosti.

Kľúčové slová:

DPH, daň z pridanej hodnoty, prenos daňovej povinnosti, zdaniteľné obchody

ABSTRACT

HRNČIAROVÁ, Radka: *Domestic and cross-border taxable transactions in the context of the transfer of VAT*. - University of Economics in Bratislava. Faculty of Economics Informatics; Department of Accounting and Auditing. - Thesis supervisor: Ing. Miroslava Vasekova, PhD. Bratislava: FHI, 2020, 68 p.

The main aim of this thesis is to elaborate detailed analyzes of the tax regime and reporting with a proposal of recommendations in the area of selected tax cases of the transfer of tax liability, focusing on cross-border and domestic taxable transactions. The thesis is divided into three chapters. Thesis contains twenty-six tables and one scheme.

The first chapter contains theoretical knowledge in the field of value added tax, where we defined important definitions such as the subject of tax, tax rate, place of delivery, legislation and also the institute of self-taxation with registration duty. In the second chapter of the thesis we defined our main goal of the thesis and also the partial goals that will be achieved. It also contains the methods of research, which are used in the elaboration of the thesis.

In the third chapter of the thesis are elaborated selected analyzes focused on the transfer of tax liability and also the analysis of the domestic transfer of tax liability.

Key words:

VAT, value added tax, reverse charge, taxable transactions

OBSAH

ÚVOD	8
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	9
1.1 Daň z pridanej hodnoty	9
1.2 Právna úprava dane z pridanej hodnoty	17
1.3 Tuzemské zdaniteľné obchody.....	19
1.4 Cezhraničné zdaniteľné obchody.....	20
1.5 Inštitút samozdanenia.....	22
1.6 Registračná povinnosť	28
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	31
3 Výsledky práce a diskusia	32
3.1 Cezhraničný prenos daňovej povinnosti.....	32
3.1.1 Tovar.....	32
3.1.2 Služby.....	41
3.2 Tuzemský prenos daňovej povinnosti.....	49
3.2.1 Dodanie stavebných prác.....	50
3.2.2 Dodanie mobilných telefónov a integrovaných obvodov.....	55
3.2.1 Prevod emisií skleníkových plynov v tuzemsku.....	58
ZÁVER.....	63
Zoznam použitej literatúry	65

Zoznam schém a tabuliek:

Schémy

Schéma č. 1: Vymedzenie tuzemska a zahraničia

Tabuľky

Tabuľka č. 1: Základy dane podľa druhov zdaniteľných plnení

Tabuľka č. 2: Vybrané tovary a služby so zníženou sadzbou pridané od r. 2019

Tabuľka č. 3: Príklady tuzemských zdaniteľných obchodov

Tabuľka č. 4: Rozdiely medzi nadobudnutím tovaru z iného ČS a dovozom tovaru

Tabuľka č. 5: Vybrané poľnohospodárske plodiny na uplatnenie výnimky

Tabuľka č. 7: Vykazovanie nadobudnutia tovaru – právo na odpočet DPH

Tabuľka č. 8: Predpoklady určenia prenosu daňovej povinnosti pri tovare

Tabuľka č. 9: Záznamy o vyskladnení spoločnosti KONA s.r.o.

Tabuľka č.10: Vykazovanie dodania tovaru v režime call-off stock za mesiac február v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty

Tabuľka č. 11: Vykazovanie dodania tovaru v režime call-off stock – súhrnný výkaz DPH II. časť

Tabuľka č. 12: Vykazovanie dodania tovaru – súhrnný výkaz DPH I. časť

Tabuľka č. 13: Zmeny v § 11a zákona k dani z pridanej hodnoty

Tabuľka č. 14: Vykazovanie prijatia služby – povinnosť platby DPH

Tabuľka č. 15: Vykazovanie prijatia služby – právo na odpočet DPH

Tabuľka č. 16: Vykazovanie prijatia služby podľa § 7a – povinnosť platby DPH

Tabuľka č. 17: Vykazovanie prijatia služby – povinnosť platby DPH

Tabuľka č. 18: Vykazovanie prijatia služby – právo na odpočet DPH

Tabuľka č. 19: Vykazovanie dodania stavebných prác – časť A.2

Tabuľka č.20: Vykazovanie prijatia stavebných prác u odberateľa – povinnosť odvieť DPH

Tabuľka č. 21: Vykazovanie prijatia stavebných prác u odberateľa – právo na odpočet DPH

Tabuľka č. 22: Vykazovanie dodania mobilných telefónov– kontrolný výkaz časť A.2

Tabuľka č. 23: Vykazovanie dodania integrovaných obvodov – povinnosť odvieť DPH

Tabuľka č. 24: Hodnoty pridelenia emisných kvót

Tabuľka č. 25: Vykazovanie prevodu emisných kvót u odberateľa

Tabuľka č. 26: Vykazovanie prevodu emisných kvót u odberateľa – právo na odpočet

Úvod

„Na tomto svete nie je nič isté - len smrť a platenie daní“ - Benjamin Franklin

Tento výrok sa v priebehu storočí stal naozaj opodstatneným, pretože v priebehu vývoja ekonomík sa dane stali jedným z najdôležitejších príjmov štátnych rozpočtov vo všetkých krajinách sveta a nie je tomu inak ani v Slovenskej republike. Sú to opakujúce sa povinné platby, ktoré štátu odvádzajú fyzické aj právnické osoby. Slovenská republika počas svojej existencie prešla mnohými zmenami a tieto zmeny mali významný vplyv aj na daňovú sústavu. Zdaňovaniu sa preto venuje mnoho odborníkov a inštitúcií, či už vládnych alebo aj súkromných. Dane samotné tvoria daňový systém a sú zatriedené do rôznych kategórií podľa ich druhu. Správne nastavený daňový systém by mal mať pozitívny vplyv na ekonomické správanie subjektov. Mal by motivovať jednotlivcov a rovnako aj právnické osoby k takému postoju k odvodom daní, ktorý z celospoločenského hľadiska nebude mať žiadne negatívne dopady a to najmä v oblasti verejných financií a rôznych špekulácií.

Všetky príjmy z daní, ktoré plynú štátneho rozpočtu Slovenskej republiky, predstavujú takmer 90 % z celkových príjmov. Najväčšiu časť týchto príjmov tvorí daň z pridanej hodnoty, jej vybraná konečná suma je vyššia ako výber dane z príjmu právnických a fyzických osôb dokopy. Nielen táto skutočnosť svedčí o tom, že daň z pridanej hodnoty je významnou a komplexnou daňou v našom daňovom systéme, pretože pomocou nej je možné nepriamo zdaňovať rôzne druhy zdaniteľných obchodov. Práve problematikou dane z pridanej hodnoty a jednotlivých transakcií medzi zdaniteľnými osobami sa budeme v našej práci zaoberať. Predmetom práce budú predovšetkým podrobné analýzy vybraných oblastí zdaňovania daňou z pridanej hodnoty a to v kontexte prenosu daňovej povinnosti.

Práca bude preto obsahovať aj mnohé definície samotnej dane z pridanej hodnoty. Vymedzíme základné charakteristiky tejto dane, jej význam, spôsob výberu do štátneho rozpočtu, sadzby dane a taktiež aj právnu úpravu, ktorá sa našej témy priamo dotýka. S cieľom práce, metódami práce a skúmania oboznámime čitateľa v druhej kapitole. Ako už bolo spomenuté kapitola Výsledky práce a diskusia bude obsahovať jednotlivé analýzy dane z pridanej hodnoty a to v oblasti prenosu daňovej povinnosti.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Zdaňovanie nepriamymi daňami akou je aj daň z pridanej hodnoty sa dotýka všetkých účastníkov v obchodných transakciách a to napríklad výrobcov, ktorý dodávajú zdaniteľné tovary a služby, ďalej konečných spotrebiteľov, ktorým plynú úžitky z takto nakúpených tovarov a služieb ale aj mnoho obchodníkov v týchto reťazcoch. Daň z pridanej hodnoty môžeme vymedziť aj ako relatívne nový druh dane, ktorá je využívaná takmer vo všetkých štátoch sveta. Prvá myšlienka na zdanenie pridanej hodnoty vznikla už v roku 1954, bola navrhnutá francúzskym ekonómom Mauricem Laurém, preto práve zásluhou Lauréma bola takáto daň prvýkrát vôbec zavedená vo Francúzsku. Síce stále existujú aj štáty, kde daň z pridanej hodnoty vôbec nepoznajú, je ich len veľmi málo. Jej komplexnosť presahuje hranice nášho štátu, preto je pre Európsku úniu nesmierne dôležité, aby sa zaviedol relatívne jednotný spôsob vyberania tejto dane.

1.1 Daň z pridanej hodnoty

Samotnú daň z pridanej hodnoty zaradujeme do kategórie všeobecných daní, pretože sa využíva na zdanenie rôznych druhov tovarov a služieb s výnimkou oslobodených dodávok, opakom je potom špecifická daň, akou je napríklad spotrebná daň z daň z liehu alebo tabaku. Definície tejto dane môžu mať rôzne podoby, pretože sa na ňu dá uplatniť mnoho charakteristík. Ide o daň nepriamu, pretože ju vyberá a platí do štátneho rozpočtu iný subjekt, ako ten, ktorý ju skutočne zaplatil v cenách tovarov a služieb, čiže ten, ktorý znáša tzv. daňové bremeno. Daň z pridanej hodnoty je svojím charakterom daňou zo spotreby, čo znamená, že postihuje takmer každú konečnú spotrebu a ako je už z názvu dane zrejmé jej predmetom je pridaná hodnota. Je však administratívne náročná pre platiteľov dane a tiež aj pre štát a to aj z dôvodu daňových únikov.

Dôležité je vymedziť predmet dane, ktorý je presne definovaný v zákone č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej budeme používať iba „zákon o dani z pridanej hodnoty“) a to konkrétne v časti Základné ustanovenia v § 2 odseky a – d. Predmetom zdanenia podľa tohto zákona je:

❖ **Dodanie tovaru** za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby¹. Tovarom na účely zákona o dani z pridanej hodnoty môžeme rozumieť hmotný majetok, ktorým je hnutelná vec, nehnuteľná vec

¹ Zákon o dani z pridanej hodnoty - § 2 ods.1 písm. a)

vrátane pozemkov, elektrina, voda, chlad, teplo, bankovky a mince, ak sú dodané na účely zberateľské za cenu inú, ako je ich nominálna hodnota. Za tovar sa považuje dodanie stavby alebo jej časti, odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy.

❖ **Dovoz tovaru** do tuzemska.² Za dovoz tovaru do tuzemska sa môže zadefinovať nákup tovaru v tretej krajine, teda mimo územia Európskej únie, ktorý bol dovezený z tretieho štátu na územie Európskej únie.

❖ **Nadobudnutie tovaru** v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie.³ Takýmto nadobudnutím tovaru sa rozumie nadobudnutie práva nakladať s tovarom ako vlastníkom s hnutelným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu Európskej únie, ak dodávateľom z iného členského štátu Európskej únie je osoba identifikovaná pre daň.

❖ **Služba a dodanie služby**, predmetom dane je poskytnutie služby alebo aj dodanie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.⁴ Službou sa rozumie každé plnenie zdaniteľnej osoby, ktoré nie je dodaním tovaru. Za dodanie služby v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty sa považuje aj prevod práva k nehmotnému majetku, napr. poskytnutie práva k výsledkom priemyselného alebo duševného vlastníctva, prevod práva užívať hmotnú vec prijatie záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav, služba poskytnutá na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom, alebo na základe zákona napr. činnosť notárov a súdnych exekútorov. O dodanie alebo inak poskytnutie služby, ktoré je zdaniteľným obchodom, ide v tom prípade, ak existuje právny vzťah medzi poskytovateľom služby a prijímateľom služby, ktorý sa realizuje za určitú protihodnotu.

Z jednotlivých bodov vyplýva, že pri neexistencii protihodnoty za predmet dane nemôžeme považovať dané tovary a služby, avšak za určitých okolností, ktoré stanovuje zákon o dani z pridanej hodnoty sa za dodanie za protihodnotu považuje aj dodanie bez reálnej protihodnoty napr. v prípade dodania tovaru na osobnú spotrebu platiteľa dane, prípadne jeho zamestnancov a tiež dodanie tovaru na účel iný ako je podnikanie. Zároveň musí ísť o miesto dodania v tuzemsku, ktorým rozumieme Slovenskú republiku a takéto

² Zákon o dani z pridanej hodnoty - § 2 ods.1 písm. d)

³ Zákon o dani z pridanej hodnoty - § 2 ods.1 písm. c)

⁴ Zákon o dani z pridanej hodnoty - § 2 ods.1 písm. b)

dodanie musí byť uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá aj koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Predmetom dane sú také dodávky, ktoré súčasne napĺňajú tieto tri podmienky:

- ❖ ide o dodanie tovaru a služby za protihodnotu
- ❖ uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby
- ❖ miesto dodania sa nachádza v tuzemsku⁵

V súvislosti s pojmom zdaniteľná osoba, ktorá bola uvádzaná pri jednotlivých predmetoch dane je za zdaniteľnú osobu považovaná taká osoba, ktorá **vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť** bez ohľadu na účel alebo výsledky svojej činnosti.⁶ Definíciu toho, čo je ekonomická činnosť môžeme rovnako nájsť v zákone o dani z pridanej hodnoty v § 3 odsek 2, kde sú vymenované konkrétne činnosti, z ktorých ak sa dosahuje príjem, tak sa automaticky považuje za ekonomickú činnosť.

Zdaniteľnými osobami sú:

- obchodné spoločnosti podľa Obchodného zákonníka,
- fyzické osoby a právnické osoby, ktoré dosahujú príjmy z využívania hmotného a nehmotného majetku – napr. z prenájmu,
- fyzické osoby a právnické osoby, ktoré príležitostne dodajú z tuzemska do iného členského štátu nový dopravný prostriedok. Dopravné prostriedky pre tieto účely sú: pozemné vozidlá, bicykle a obytné prívesy, prívesy a návesy, železničné vagóny, plavidlá, lietadlá, sanitky, poľnohospodárske traktory, kombajny, iné poľnohospodárske vozidlá, invalidné vozíky,
- právnické osoby, ktoré nie sú zriadené na podnikanie: príspevkové organizácie, nadácie, občianske združenia, neziskové organizácie,
- fyzické osoby a právnické osoby, ktoré vykonávajú prípravné práce pred samotným začatím uskutočňovania zdaniteľných obchodov⁷,
- fyzické osoby, ktoré dosahujú príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti.

⁵ BAŠTINCOVÁ A., *Účtovníctvo a dane právnických osôb*. Bratislava: Wolters Kluwer 2016 str.176
ISBN 978-80-8168-398-5

⁶ Zákon o dani z pridanej hodnoty - § 3 ods.1

⁷ Rozhodnutie Súdneho dvora C-268/83

Na výpočet dane z pridanej hodnoty z jednotlivých dodávok je potrebné poznať **základ dane**, ktorý bude slúžiť na výpočet daňovej povinnosti zdaniteľnou osobou. „*Základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ (predávajúci) prijal alebo má prijať od prijemcu plnenia (kupujúceho), alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby zníženú o daň. Protihodnota je odplata, t. j. predajná cena bez dane.*“⁸ Za protihodnotou môžeme považovať aj odplatu, ktorá nemusí byť vždy platená v peňažných prostriedkoch, ale môže ísť aj o platenie inou formou, akou je napr. platba v naturáliách, ktorú je vždy možné vyjadriť v peniazoch. Základy dane sú v zákone o dani z pridanej hodnoty roztriedené podľa druhov dodaní tovarov a služieb nasledovne:

Tabuľka č. 1: Základy dane podľa druhov zdaniteľných plnení

Druh plnenia	Ustanovenie zákona	Základ dane
Dodanie tovaru alebo služby	§ 22 ods.1 - 2	<ul style="list-style-type: none"> prijatá protihodnota znížená o daň prijatá dotácia alebo príspevok iné dane, clá a poplatky ďalšie súvisiace náklady – provízia, balenie, preprava, poistenie
Dodanie tovaru alebo služby na osobnú spotrebu platiteľa alebo bezodplatne	§ 22 ods. 5	<ul style="list-style-type: none"> hodnota, za ktorú bol tovar nadobudnutý a služba prijatá náklady na vlastnú činnosť, ak ide o tovar vytvorený vlastnou činnosťou daňová zostatková cena, ak ide o odpisovaný majetok
Premiestnenie tovaru do iného členského štátu*	§ 22 ods. 6	<ul style="list-style-type: none"> hodnota, za ktorú bol tovar nadobudnutý a služba prijatá náklady na vlastnú činnosť, ak ide o tovar vytvorený vlastnou činnosťou
Dodanie tovarov a služieb v rámci predaja podniku alebo časti podniku	§ 22 ods. 7	<ul style="list-style-type: none"> dohodnutá cena za jednotlivý prevádzaný majetok

⁸ BAŠTINCOVÁ A., *Účtovníctvo a dane právnických osôb*. Bratislava: Wolters Kluwer 2016 str. 201 ISBN 978-80-8168-398-5

Dodanie tovaru alebo služby s použitím viacúčelového poukazu	§ 22 ods. 10	<ul style="list-style-type: none"> • hodnota zaplatená za poukaz znížená o daň alebo, • hodnota uvedená na poukaze
Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu	§ 23 ods.1- 2	<ul style="list-style-type: none"> • základ sa určí podľa § 22 ods. 1 – 4, ak ide o dodanie podľa §11 a 11a • základ sa určí podľa § 22 ods. 6, ak ide o dodanie podľa §11 ods. 8
Dovoz tovaru	§ 24 ods. 1-2	<ul style="list-style-type: none"> • colná hodnota tovaru • dane, clá, iné platby • súvisiace náklady – provízia, balenie, preprava, poistenie
Spätný dovoz tovaru – režim voľný obeh	§ 24 ods. 6	<ul style="list-style-type: none"> • hodnota spracovateľských operácií vykonaných v treťom štáte s výnimkou podľa § 15 ods. 1

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa zákona o dani z pridanej hodnoty

V súvislosti s tretím druhom plnenia v tabuľke, ktorým je premiestnenie tovaru do iného členského štátu je podstatné poznamenať, že bola prijatá novela zákona, ktorá nadobúda účinnosť od 1. januára 2020 a ktorou bol zavedený osobitný režim **call-off stock**. Táto úprava zákona bola povinná, pretože vychádza z potreby zosúladenia predpisov Slovenskej republiky s novelizovanou smernicou Európskej únie 2006/112/ES, pokiaľ ide o harmonizáciu a zjednodušenie niektorých pravidiel v systéme dane z pridanej hodnoty pre zdaňovanie obchodu medzi členskými štátmi. Keďže dodaním tovaru je aj premiestnenie tovaru z tuzemska do iného členského štátu bude na tento typ dodania zavedená výnimka v podobe call-off stock. Pre uplatnenie výnimky na takýto režim je však potrebné splniť viaceré podmienky. Pri nesplnení podmienok potom nepôjde o režim call-off stock ale o premiestnenie tovaru za dodanie tovaru za protihodnotu. Význam tohto režimu spočíva v zjednodušení postupu pre platiteľa dane z pridanej hodnoty, ktorý prepravuje vlastný tovar na územie iného členského štátu, pričom tovar najskôr len premiestni a až následne prejde vlastnícke právo k tovaru na odberateľa. Jednou

z podmienok je, aby odberateľ, ktorý je zdaniteľnou osobou, ktorej je tovar odoslaný alebo prepravený musí byť vopred známy.⁹

Sadza dane z pridanej hodnoty je ďalším dôležitým aspektom pri výpočte hodnoty dane, má preto množstvo podôb, avšak väčšina krajín využíva základnú sadzbu a jednu alebo viacero znížených sadzieb. Mnohé krajiny majú iba jednu sadzbu. Slovenská republika uplatňuje základnú sadzbu pre DPH vo výške 20 % je uplatňovaná na väčšinu tovarov a služieb, zatiaľ čo znížená sadzba je vo výške 10 % na vybrané tovary a služby. Medzi vybrané tovary patria napríklad mäso, mlieko, maslo, farmaceutické výrobky, antibiotiká, tlačené knihy, kontaktné šošovky a mnoho ďalších, ktoré sú uvedené v prílohe č. 7 k zákonu o dani z pridanej hodnoty.

Novelou zákona o dani z pridanej hodnoty č. 323/2018 Z. z. s účinnosťou od 1. januára 2019 sa znížená sadzba vo výške 10 % uplatňuje aj na ubytovacie služby, konkrétne ide o hotelové, turistické služby, prevádzku táborísk, kempov a ostatné ako napríklad ubytovanie v internátoch a študentských domovoch. Ubytovacie služby musia byť krátkodobého charakteru, čo predstavuje pobyt kratší ako tri mesiace.¹⁰ Tieto služby sú zaradené pod kód 55 štatistickej klasifikácie produktov podľa činností a sú súčasťou novej prílohy č. 7a k zákonu o dani z pridanej hodnoty.¹¹ Cieľom zavedenia zníženej sadzby dane z pridanej hodnoty na takéto ubytovacie služby bolo predovšetkým zvýšenie dopytu po ubytovacích službách a zlepšenie rozvoja cestovného ruchu.

Ďalšími novelami zákona o dani z pridanej hodnoty, ktoré budú účinné od 1. januára 2020 v zníženej sadzby dane z pridanej hodnoty boli v parlamente schválené návrhy, ktoré sa týkajú zníženia sadzby z pôvodných 20 % na nových 10 % v prípade niektorých novín, časopisov a periodík s číselným kódom sadzobníka 4902. Ide o opätovné doplnenie prílohy č. 7 zákona o dani z pridanej hodnoty. Účelom tohto kroku je podporiť tradičné printové médiá a tým zlepšiť ich postavenie na mediálnom trhu. Znížená sadzba sa bude taktiež uplatňovať na „zdravé potraviny“, ktoré uvádzame nižšie v tabuľke. Zároveň sa z prílohy vypúšťa číselný kód Spoločného colného sadzobníka „ex 1905 90 30 – Chlieb.

⁹ VÁLEK, Juraj. Zmeny v zákone o dani z pridanej hodnoty od januára 2020 – nadobudnutie transpozície smernice 2018/1910. In: Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi. Bratislava: SKCU, 2019, 27, 9, s. 2-5. ISSN 1335-2024

¹⁰ Zákon o dani z pridanej hodnoty - § 38 ods. 4

¹¹ VÁLEK, Juraj. Ostatné zmeny v zákone o dani z pridanej hodnoty od januára 2020. In: Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi. Bratislava: SKCU, 2019, 27, 9, s. 6-13. ISSN 1335-2024

Tabuľka č. 2: Vybrané tovary a služby so zníženou sadzbou pridané od r. 2019

Dátum účinnosti	Tovar, služba	Podmienka uplatnenia sadzby
1.1.2019	Ubytovacie služby	<ul style="list-style-type: none"> • krátkodobé služby do 3 mesiacov
1.1.2020	Noviny, časopisy, periodiká	<ul style="list-style-type: none"> • vychádzajúce najmenej štyrikrát týždenne • reklama a inzercia predstavujú jednotlivo alebo spolu menej ako 50 % celkového obsahu výrobku • erotický obsah predstavuje jednotlivo alebo spolu menej ako 10 % celkového obsahu výrobku
1.1.2020	„Zdravé potraviny“: cmar, kyslé mlieko a smotana, jogurt, kefír a ostatné, prírodný med, zemiaky, rajčiaky, cibuľa, šalotka, cesnak, pór, kapusta, karfiol, kaleráb, kel, hlávkový šalát, čakanka, uhorky, strukoviny, jablká, hrušky, chlieb, sladké pečivo, koláče, sušienky, šľavy	<ul style="list-style-type: none"> • čerstvé alebo chladené • strukoviny lúpané a nelúpané • len čerstvý chlieb a pečivo podľa osobitného predpisu v hmotnosti od 40g – 50g • šľavy ovocné a zeleninové

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa noviel zákona o dani z pridanej hodnoty

Poslednou dôležitou časťou tejto podkapitoly je správne určenie **miesta zdaniteľného obchodu**. „Daňová povinnosť vzniká v tom štáte, kde je miesto zdaniteľného obchodu. Preto zákon o dani z pridanej hodnoty obsahuje základné pravidlá, podľa ktorých sa určuje miesto zdaniteľného obchodu pri dodaní tovaru, pri dodaní služby, pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu a pri dovoze tovaru.“¹² Pri určení miesta zdanenia sa však môžeme stretnúť s rôznymi osobitnými pravidlami pri niektorých

¹²BAŠTINCOVÁ A., *Účtovníctvo a dane právnických osôb*. Bratislava: Wolters Kluwer 2016 str.187 ISBN 978-80-8168-398-5

druhoch obchodov pri tovare ale rovnako aj pri dodaní služby. Miesto zdanenia ovplyvňujú aj limity dodania, ktoré môžu byť v každom členskom štáte odlišné napríklad pri zásielkovom predaji, kde pre Slovenskú republiku je stanovený limit, teda hodnota dodania 35 000 € za kalendárny rok.

Miesto dodania tovaru, za predpokladu že ide o dodanie od slovenského platiteľa dane môžeme v bodoch zadefinovať nasledovne:

- ❖ tovar dodaný s prepravou do iného členského štátu – miestom dodania je Slovenská republika, pretože ide o dodanie tovaru, ktoré začína v Slovenskej republike,
- ❖ tovar dodaný spolu s inštaláciou alebo montážou do iného členského štátu – miestom dodanie je členský štát, kde sa tovar montuje alebo inštaluje,
- ❖ tovar dodaný bez odoslania alebo prepravy do iného členského štátu – miesto dodania je tam, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa dodanie uskutočňuje, čiže členský štát
- ❖ plyn, elektrina, chlad, teplo dodané zdaniteľnej osobe, ktorá ho predáva ďalej svojim zákazníkom – miesto dodania je miesto podnikania, prevádzkareň prípadne bydlisko zdaniteľnej osoby,
- ❖ plyn, elektrina, chlad, teplo dodané zdaniteľnej osobe, ktorá takýto tovar využije na vlastnú spotrebu – miesto dodania je miesto podnikania, prevádzkareň prípadne bydlisko zdaniteľnej osoby,
- ❖ tovar dodaný v rámci zásielkového predaja do iného členského štátu, ak sa presiahne ročný limit na hodnotu dodania stanovenú daným členským štátom – miestom dodania je členský štát,
- ❖ tovar dodaný v rámci zásielkového predaja do iného členského štátu, ak sa nepresiahne ročný limit na hodnotu dodania stanovenú daným členským štátom – miestom dodania je Slovenská republika¹³.

Primárnym pravidlom určenia **miesta dodania služieb** je určenie miesta podľa postavenia zákazníka,¹⁴ zdaniteľnou osobu teda podnikateľom, ktorá je usadená v príslušnom členskom štáte, alebo ide o nezdaniteľnú osobu. Miesto dodania služby môžeme zadefinovať nasledovne:

¹³ BAŠTINCOVÁ A., *Účtovníctvo a dane právnických osôb*. Bratislava: Wolters Kluwer 2016 str.188 - 189 ISBN 978-80-8168-398-5

¹⁴ Zákon o dani z pridanej hodnoty - § 15 ods. 2

- ❖ Ak sa jedná o odberateľa – zdaniteľnú osobu, ktorý má miesto podnikania v inom členskom štáte, považujeme za miesto dodania služby iný členský štát,
- ❖ ak sa jedná o odberateľa – zdaniteľnú osobu, ktorý má miesto podnikania v inom treťom štáte, považujeme za miesto dodania služby tretí štát,
- ❖ ak sa jedná o odberateľa – zdaniteľnú osobu, ktorý má miesto podnikania alebo usadenia v Slovenskej republike, čiže v tuzemsku, bude za miesto dodania považované tuzemsko¹⁵,
- ❖ ak sa odberateľom stane osoba iná ako zdaniteľná - miesto dodania je sídlo, miesto podnikania dodávateľa.

Na takéto vymedzenie miesta dodania služby však platia osobitné pravidlá ak ide o dodanie služby podľa paragrafu 16 zákona o dani z pridanej hodnoty. Medzi služby v tomto paragrafe patria napríklad telekomunikačné služby, reštauračné a stravovacie služby, reklamné služby, bankové, finančné, poisťovacie a zaist'ovacie služby, služby pri preprave a mnoho ďalších.¹⁶

Miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho prepravy alebo odoslania – čiže ak preprava končí v Slovenskej republike, miesto nadobudnutia je Slovenská republika.

Keďže predmetom dane z pridanej hodnoty je aj dovoz tovaru z tretích krajín je potrebné určiť aj miesto dovozu tovaru a tým je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď vstupuje na územie Európskej únie, takže to bude niektorý z členských štátov, kde bol tovar prepustený do colného režimu.

1.2 Právna úprava dane z pridanej hodnoty

Daň z pridanej hodnoty je v podmienkach Slovenskej republiky právne upravená už niekoľkokrát spomínaným zákonom o dani z pridanej hodnoty, ktorý bol už mnohokrát novelizovaný. Reformy dane z pridanej hodnoty boli rôzne, ale asi najdôležitejšou z nich bola daňová reforma z roku 2004, ktorá vznikla z dôvodu viacerých spoločenských a politických zmien, akou bola reforma sociálneho systému, dôchodkového systému a tiež reforma zdravotníctva ale snád' najdôležitejším bol vstup Slovenskej republiky do

¹⁵ Zákon o dani z pridanej hodnoty - § 15 ods. 1

¹⁶ Zákon o dani z pridanej hodnoty - § 16

Európskej únie. Cieľom reformy bolo odstránenie nežiaducich účinkov daňových zákonov, odstránenie dvojitého zdanenia príjmov, zjednodušenie daňovej sústavy a zatriktívnenie slovenskej republiky niektorým zahraničným investorom.

V súvislosti s novelizáciou zákona o dani z pridanej hodnoty býva návrh novely zákona vždy doručený na prerokovanie do Národnej rady Slovenskej republiky. Na novelizáciu však existujú pádne dôvody a tie nie sú iba z iniciatívy našej národnej rady ale aj z povinnosti implementovať niektoré právne záväzné akty európskej únie. Týmto právne záväznými aktami sú predovšetkým smernice Rady európskej únie. Zoznam preberaných smerníc možno nájsť v prílohe č. 6 k zákonu o dani z pridanej hodnoty, doposiaľ bolo prebraných pätnásť smerníc, posledné tri však nadobúdajú účinnosť od 1. januára 2020 a sú to tieto smernice:

- Smernica Rady (EÚ) 2016/1065 z 27. júna 2016, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o zaobchádzanie s poukazmi,
- Smernica Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku,
- Smernica Rady (EÚ) 2018/912 z 22. júna 2018, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o povinnosť uplatňovať minimálnu štandardnú sadzbu¹⁷

Dôležitým orgánom aj v oblasti rozhodnutí o dani z pridanej hodnoty je Súdny dvor Európskej únie, ktorý vykladá právne predpisy EÚ s cieľom zabezpečiť, aby sa uplatňovali rovnako vo všetkých krajinách európskej únie a urovnáva právne spory medzi vnútroštátnymi vládami a inštitúciami EÚ.¹⁸ Súdny dvor vydáva aj rozsudky týkajúce sa práve vybraných konkrétnych prípadov k dani z pridanej hodnoty. Všetky tieto rozsudky sú zverejňované v Zbierke Európskeho súdneho dvora a neskôr ich ďalej publikujú jednotlivé vydavateľstvá samostatne v každej krajine európskej únie. Príkladom takéhoto rozsudku je aj rozsudok, ktorý sme využili v prvej podkapitole práce a bolo ním rozhodnutie Súdneho dvora číslo C-268/83, ktorý konkretizuje zdaniteľné osoby aj na osoby, ktoré vykonávajú prípravné práce pred samotným začatím uskutočňovania zdaniteľných obchodov.

¹⁷ Novela zákona č. 369/2018 Z. z. k zákonu o dani z pridanej hodnoty

¹⁸ https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/court-justice_sk, 19.10.2019

1.3 Tuzemské zdaniteľné obchody

V tejto časti práce sa zameriame na zdaniteľné obchody a to konkrétne na vymedzenie tuzemských zdaniteľných obchodov a uvedenie niekoľkých prípadov, kedy pôjde o predmetný druh obchodu. Tuzemskom v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty je územie Slovenskej republiky, tento pojem je v zákone pomerne často využívaný. Definícia tuzemska sa využíva predovšetkým v rámci krajín európskej únie, kde tuzemsko predstavuje pre každý členský štát jeho vlastné územie. Pre ostatné členské štáty teda platí opačný systém a t. j. pre tieto štáty je Slovenská republika a ostatné krajiny mimo európskej únie zahraničím. Aj keď samotné zdaniteľné osoby sme si vymedzili v predošlých kapitolách s tuzemskom súvisí aj pojem tuzemská zdaniteľná osoba, ktorou je fyzická alebo právnická osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku, a ak nemá takéto miesto, ale má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava.

Schéma č.1: Vymedzenie tuzemska a zahraničia



Zdroj: vlastné spracovanie podľa zákona o dani z pridanej hodnoty

Všetky súčasti predmetu dane, ktoré boli menovite vymedzené a sú nimi dodanie tovaru, dodanie služby, nadobudnutie tovaru z iného členského štátu a dovoz tovaru predstavujú zdaniteľné obchody. Z takto vymedzených dodávok môžeme za tuzemské zdaniteľné obchody, považovať niektoré z nasledovných príkladov zdaniteľných obchodov za predpokladu, že všetky obchody sa vykonávajú v rámci územia Slovenskej republiky:

Tabuľka č. 3: Príklady tuzemských zdaniteľných obchodov

Typ zdaniteľného obchodu	Príklad	Príjemca plnenia
Prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak	predaj firemného bytu platiteľom DPH	PO – platiteľ DPH
Prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak	predaj nezastavaného pozemku platiteľom DPH	PO – platiteľ DPH
Dodanie tovaru	Predaj potravinárskych výrobkov platiteľom DPH	Fyzická osoba
Dodanie služby	Poskytnutie upratovacích služieb platiteľom DPH	PO – platiteľ DPH
Dodanie služby	Poskytnutie školenia platiteľom DPH	Fyzická osoba
Odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy	Finančný lízing na osobný automobil poskytnutý platiteľom DPH	Fyzická osoba
Bezodplatné dodanie tovaru	Bezodplatné odovzdanie tovaru z predajne platiteľa DPH	zamestnanec
Dodanie tovaru na osobnú potrebu	Dodanie tovaru z predajne	Majiteľ predajne PO – platiteľ DPH

Zdroj: Vlastné spracovanie

1.4 Cezhraničné zdaniteľné obchody

V súčasnej dobe, kedy globalizácia výrazne ovplyvnila život vo svetovej ekonomike, kultúre ale hlavne aj v obchodných trhoch už neprebiehajú obchodné transakcie len vo vnútri jednotlivých krajín. Práve naopak dnes už aj mnoho menších podnikateľských subjektov obchoduje so zahraničím, odkiaľ nakupujú mnohokrát lacnejšie tovary a služby. Takýto posun v ekonomike podmienil aj potrebu daňového ošetrenia takýchto transakcií a to predovšetkým v zmysle zjednotenia postupov pri určovaní daňovej povinnosti v rámci krajín Európskej únie. Práve preto sú aj v našom zákone o dani z pridanej hodnoty pojmy ako dovoz tovaru z tretích krajín alebo nadobudnutie tovaru z iného členského štátu.

Za cezhraničné zdaniteľné obchody môžeme považovať všetky obchody medzi jednotlivými zdaniteľnými osobami z tuzemska a zahraničím, teda členskými štátmi a tretími krajinami s výnimkou tých, ktoré sú buď oslobodené od dane v inom členskom štáte alebo v Slovenskej republike. Pokiaľ ide o cezhraničné obchody s tretími krajinami, dovoz tovaru sa môže uskutočniť len z krajín mimo colného územia Európskej únie. V prípade ak dôjde k nákupu tovaru napríklad z Rakúska, nejde o dovoz tovaru, ale o nadobudnutie tovaru z iného členského štátu Európskej únie. Tovar z tretích krajín býva prepúšťaný do rôznych colných režimov sú nimi tieto druhy colných režimov:

- ❖ voľný obeh,
- ❖ colné uskladňovanie,
- ❖ slobodné pásma,
- ❖ dočasné použitie,
- ❖ konečné použitie,
- ❖ aktívny zušľacht'ovací styk,
- ❖ tranzit¹⁹.

Druh colného režimu sa zvolí podľa toho, čo podnikateľský subjekt plánuje s nakúpeným tovarom ďalej robiť. Územie Európskej únie nie je totožné s colným územím. Európska únia má dvadsaťosem členských štátov. Colné územie EÚ zahŕňa 28 členských štátov EÚ s výnimkou určitých oblastí. Do colného územia EÚ patria aj niektoré krajiny, ktoré nie sú členmi Európskej únie. Pri dovoze tovaru z tretích krajín do tuzemska je správcom DPH colný úrad, ktorý stanovuje colnú hodnotu tovaru, ktorá bude určená ako základ DPH. Stanovená colná hodnota slúži na výpočet samotnej DPH, predmetné clo a tiež DPH sú vyčíslené na tzv. jednotnom colnom doklade. Nárok na odpočítanie DPH pri dovoze z tretieho štátu do tuzemska vzniká v takýchto prípadoch až v momente, keď spoločnosť daň uhradí.²⁰

Keďže zo strany odberateľa ale aj dodávateľa môže dochádzať k nesprávnemu určeniu, či ide o dovoz tovaru alebo o nadobudnutie tovaru z iného členského štátu uvádzame v tabuľke nižšie základne rozdiely medzi takýmito dvoma zdaniteľnými obchodmi:

¹⁹ https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_osobit-rezimy-na/bc, 19.10.2019

²⁰ SKLENKA M. – ŠLOSÁROVÁ. – HORNICKÁ. – BLAHUŠIAKOVÁ. *Účtovníctvo podnikateľských subjektov II*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. s. 180. ISBN 978-80-8168-489-0.

Tabuľka č. 4: Rozdiely medzi nadobudnutím tovaru z iného ČS a dovozom tovaru

Nadobudnutie tovaru z iného členského štátu	Dovoz tovaru
<ul style="list-style-type: none"> ❖ neplatia sa colné poplatky ❖ DPH sa platí priamo daňovým úradom alebo dodávateľom ❖ hodnota DPH je vyrubená priamo dodávateľom na faktúre ❖ tovar neprechádza žiadnym colným konaním ❖ tovar je dodávaný z členských štátov (Poľsko, Česká republika, Nemecko, Maďarsko, Rakúsko, Francúzsko...) 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ platia sa colné poplatky ❖ DPH sa platí colným orgánom ❖ tovar prechádza colným konaním ❖ tovar je dodávaný z krajín mimo Európskej únie (USA, Čína, India, Austrália, Južná Amerika...)

Zdroj: Vlastné spracovanie

1.5 Inštitút samozdanenia

V nadväznosti na tuzemské a cezhraničné zdaniteľné obchody vo všeobecnosti funguje zdaňovanie daňou z pridanej hodnoty na jednoduchom princípe. Platiteľ dane je povinný uplatňovať v cene predaných tovarov a služieb DPH a zároveň mu vzniká nárok na odpočet DPH z ním nakúpených tovarov a služieb. Týmto spôsobom sa zabezpečuje zdanenie len pridanej hodnoty v každom článku obchodného reťazca. Zvyčajne sa takýto proces deje medzi dvoma subjektmi, ktorými sú dodávateľ a odberateľ. Existujú však výnimky, kedy výstup aj vstup dane vykoná len jeden zo subjektov. Takýto postup nazývame samozdanenie.

Samozdanenie je teda proces, kedy si odberateľ uplatní daň na vstupe a zároveň aj daň na výstupe, pričom jeho výsledná daňová povinnosť je nulová a tiež z účtovného hľadiska je výsledná operácia neutrálna. Predchádza tomu prijatie faktúry od dodávateľa, ktorá je fakturovaná bez dane, avšak musí obsahovať poznámku o prenose daňovej povinnosti. Odberateľ má potom povinnosť vypočítať zo základu dane, ktorý je uvedený na faktúre daň a odvieť ju štátu. Tento proces sa klasicky robí u dodávateľa, ktorý by k cene tovaru alebo služby vyfakturoval aj sumu dane z pridanej hodnoty a tú je povinný

odviesť. Zároveň, ak odberateľ nakúpil tovary a služby, ktoré využije na svoje podnikanie a zároveň je aj platiteľom dane vzniká mu právo aj na odpočet.

Zákon o dani z pridanej hodnoty síce nerozlišuje samozdanenie na tuzemské a cezhraničné, avšak z podstaty obchodov a miesta daňovej povinnosti by sme mohli samozdanenie rozdeliť nasledovne:

- ❖ tuzemské samozdanenie,
- ❖ samozdanenie pri nadobudnutí tovaru z členských štátov,
- ❖ samozdanenie pri prijatí služby z členských štátov.

Tuzemské samozdanenie

Tuzemským samozdanením rozumieme vyššie definovaný proces, ktorý sa vzťahuje na daň z pridanej hodnoty. Proces tuzemského samozdanenia sa vzťahuje na prenos daňovej povinnosti na odberateľa, ktorému vzniká povinnosť odviesť daň z nakúpených tovarov a služieb. Všetko sa však uskutočňuje za podmienky, že odberateľ aj dodávateľ sú osoby registrované pre daň z pridanej hodnoty v Slovenskej republike, čiže aj miesto dodania je v tuzemsku a na vybrané druhy tovarov a služieb, ktoré sú konkretizované v zákone o dani z pridanej hodnoty. Tuzemský prenos daňovej povinnosti môže uskutočniť dodávateľ len v prípade splnenia nasledujúcich podmienok:

- ❖ miesto dodania tovarov a služieb je v tuzemsku – Slovenskej republike,
- ❖ musí zostať zachovaný deň vzniku daňovej povinnosti, ktorý potrebné určiť podľa zákona o dani z pridanej hodnoty § 19,
- ❖ faktúra musí byť vystavená bez dane z pridanej hodnoty a musí obsahovať slovné spojenie „*Prenesenie daňovej povinnosti*“,
- ❖ dodávateľ a zároveň odberateľ sú registrovanými platiteľmi dane z pridanej hodnoty v tuzemsku a to podľa: § 4, § 4b, § 5 a § 6 zákona o DPH (s výnimkou §7)
- ❖ dodávaný tovar alebo služba musia patriť medzi tovary a služby vymedzené v zákone o dani z pridanej hodnoty, konkrétne v § 69 ods. 12,²¹
- ❖ tovary a služby dodané podľa § 69 ods. 12 písm. h) a i) zákona o dani z pridanej hodnoty – suma základu dane na faktúre musí byť minimálne 5 000 EUR.

²¹ CÍGEROVÁ, Nadežda. Od registrácie po prenos daňovej povinnosti (princíp DPH + vybrané príklady z praxe). Dane a účtovníctvo: rady a riešenia. Žilina : Poradca podnikateľa, 2018, 15, č. 9. s. 3-5. ISSN 1336-426X

Tuzemský prenos daňovej povinnosti sa uplatňuje ak ide o:

- ❖ dodanie kovového odpadu a kovového šrotu v tuzemsku, ak ide o kovový odpad a šrot z výroby alebo z mechanického opracovania kovov a kovové predmety ďalej už nepoužiteľné kvôli ich zlomeniu, rozrezaniu a iné,
- ❖ prevod emisných kvót skleníkových plynov v tuzemsku,
- ❖ dodanie nehnuteľnosti alebo jej časti v tuzemsku, ktorú sa dodávateľ rozhodol zdať podľa § 38 ods. 8 – dodanie takejto nehnuteľnosti sa uskutočňuje po piatich rokoch od prvej kolaudácie stavby alebo jej časti alebo odo dňa začatia prvého užívania stavby alebo jej časti, ak sa dodávateľ rozhodol zdať dodanie tejto nehnuteľnosti,
- ❖ dodanie nehnuteľnosti alebo jej časti v tuzemsku, ktorá bola predaná dlžnou osobou uznanou súdom alebo iným štátnym orgánom v konaní o nútenom predaji,
- ❖ dodanie tovaru, ktorý je predmetom záruky zabezpečujúcej pohľadávku veriteľa, pri výkone práva z tejto záruky,
- ❖ dodanie tovarov patriacich do kapitol 10 a 12 Spoločného colného sadzobníka, ktoré nie sú bežne určené v nezmenenom stave na konečnú spotrebu, napríklad obilniny, olejnaté semená, priemyselné alebo liečivé rastliny - okrem dodania tovarov, pri ktorom je vyhotovená zjednodušená faktúra podľa § 74 ods. 3 písm. a) alebo písm. b),
- ❖ dodanie tovarov patriacich do kapitoly 72 Spoločného colného sadzobníka a do položiek 7301, 7308 a 7314 Spoločného colného sadzobníka okrem kovového odpadu a šrotu, t. j. napríklad dodanie železa a ocele alebo predmetov zo železa a ocele,
- ❖ dodanie mobilných telefónov, ktoré sú vyrobené alebo prispôbené na použitie v spojení s licencovanou sieťou a fungujú na stanovených frekvenciách bez ohľadu na to, či majú alebo nemajú iné využitie, ak základ dane vo faktúre za dodanie mobilných telefónov je 5 000 € a viac,
- ❖ dodanie integrovaných obvodov, ako sú mikroprocesory a centrálné spracovateľské jednotky, v stave pred zabudovaním do výrobkov pre konečného spotrebiteľa, ak základ dane vo faktúre za dodanie integrovaných obvodov je 5 000 € a viac,
- ❖ dodanie stavebných prác vrátane dodania stavby alebo jej časti, ktoré patria do sekcie F štatistickej klasifikácie, a dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou, ak inštalácia alebo montáž patrí do sekcie F štatistickej klasifikácie.²²

²² Zákon o dani z pridanej hodnoty - § 69 ods. 12

Dodanie tovarov patriacich do kapitol 10 a 12 Spoločného colného sadzobníka – poľnohospodárske plodiny - novelou zákona č. 334/2017 Z. z. k zákonu o dani z pridanej hodnoty, ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2018 bola vypustená podmienka, ktorá určovala výšku základu dane na faktúre za dodanie vybraných poľnohospodárskych plodín vo výške 5000 EUR. Konkrétne bola uplatňovaná pri prenose daňovej povinnosti na všetky dodania tovarov, ktoré sú uvedené v § 69 ods. 12 písm. f) a g) zákona o dani z pridanej hodnoty. Konkrétne tovary na ktoré sa vzťahuje výnimka uvádzame v tabuľke nižšie.

Tabuľka č. 5: Vybrané poľnohospodárske plodiny na uplatnenie výnimky

Poľnohospodárske plodiny	
Kapitola Spoločného colného sadzobníka	Konkrétny produkt
10	obilniny - pšenica, raž, jačmeň, ovos, kukurica, ryža
12	olejnaté semená - ľanové semená, slnečnicové semená, semená repky, olejnaté plody, priemyselné alebo liečivé rastliny, slamu a krmoviny

Zdroje: Vlastné spracovanie podľa novely zákona č. 334/2017 Z. z. k zákonu o dani z pridanej hodnoty

Pri dodaní predmetných poľnohospodárskych plodín dodávateľ pri aplikácii prenosu daňovej povinnosti na odberateľa nebude posudzovať, na aký účel je dodanie tovaru určené, či na konečnú spotrebu alebo na ďalší predaj, pretože pri tovare patriacom do kapitol 10 a 12 Spoločného colného sadzobníka, ktorý v tuzemsku predáva platiteľ DPH inému platiteľovi DPH, sa vo všeobecnosti predpokladá, že nie je bežne určený v nezmenenom stave na konečnú spotrebu zo strany príjemcu.²³

Dodanie tovarov patriacich do kapitoly 72 Spoločného colného sadzobníka a dodanie položiek 7301, 7308 a 7314 Spoločného colného sadzobníka – do spomínanej kapitoly 72 Spoločného colného sadzobníka patrí železo, oceľ ale taktiež železný a oceľový odpad a šrot, ktorý je definovaný na prenos daňovej povinnosti v § 69 ods. 12

²³ Finančné riaditeľstvo SR, 2018. - Predaj tovaru, pri ktorom sa uplatňuje prenos daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 12 písm. f) a g) zákona o DPH prostredníctvom elektronickej registračnej pokladnice alebo virtuálnej registračnej pokladnice, dostupné na https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Aktualne/DPH/2018/2018.01.05_predaj_T_cez_ERP.pdf, 25.10.2019

písm. a). Dodanie tovaru z položiek 7301, 7308 a 7314 Spoločného colného sadzobníka obsahuje:

- ❖ **7301** - štetovice zo železa alebo ocele, tiež vítané, razené alebo vyrobené zo zostavených prvkov, zvárané uholníky, tvarovky a profily, zo železa alebo ocele,
- ❖ **7308** - konštrukcie a časti konštrukcií zo železa alebo ocele, dosky, tyče, prúty, uholníky, tvarovky, profily, rúrky a podobné výrobky, pripravené na použitie v konštrukciách, zo železa alebo ocele,
- ❖ **7314** - tkaniny, mriežky, sieťovinu a pletivo zo železného alebo oceľového drôtu, plechovú mriežkovinu zo železa alebo ocele.²⁴

Dodanie mobilných telefónov a integrovaných obvodov - pri takomto druhu dodania je dôležité posudzovať základ dane samostatne, ktorý je v zákone o dani z pridanej hodnoty stanovený vo výške 5 000 EUR. Ak by však došlo k situácií, kedy by bola na jednej faktúre uvedená suma bez dane za mobilné telefóny vo výške 2000 EUR a suma bez dane za integrované obvody v hodnote 4000 EUR, nevzniká nárok na prenos daňovej povinnosti na odberateľa aj napriek tomu, že celková suma faktúry bez dane presiahla zákonom stanovenú hranicu 5 000 EUR.

Dodanie stavebných prác vrátane dodania stavby alebo jej časti a dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou patriacich do sekcie F štatistickej klasifikácie - stavebné práce, na ktoré sa vzťahuje prenesenie daňovej povinnosti, nie sú priamo vymenované v zákone o dani z pridanej hodnoty. Prenos daňovej povinnosti sa uplatňuje na stavebné práce uvedené v sekcii F, ktoré sú uvedené v kódoch 41 až 43 uvedenej štatistickej klasifikácie. Väčšinou ide o pomerne rozsiahly rámec plnení a na ich vymedzenie sa využil ako najvhodnejší spôsob štatistická klasifikácia produktov podľa činností. Ide predovšetkým o:

- ❖ dodanie stavebných prác,
- ❖ dodanie stavby alebo časti stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,
- ❖ dodanie tovaru s montážou alebo inštaláciou, ak montáž alebo inštalácia je stavebnou prácou.²⁵

²⁴Nomenklatúra – hierarchia, dostupné na https://tcep.financnasprava.sk/sk/cep-infodesk/vyhľadavanie-opatreni/prehľad-nomenklatur/_1, 30.10.2019

Samozdanenie pri cezhraničných transakciách

Tento druh samozdanenia sa zväčša uplatňuje pri nákupe tovaru alebo služby od zahraničných osôb. Tovar alebo služba sú dodané na územie Slovenskej republiky z členských štátov a povinnosť samozdať sa vzniká pri splnení podmienok v § 69 ods. 2.

„Zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň alebo bydlisko v tuzemsku, je povinná platiť daň pri službách uvedených v § 16 ods. 1 až 4, 10 a 11 a pri tovare okrem tovaru dodaného formou zásielkového predaja, ktoré jej dodala zahraničná osoba z iného členského štátu alebo zahraničná osoba z tretieho štátu, ak miesto dodania služby alebo tovaru je v tuzemsku.“²⁶ Cezhraničný prenos daňovej povinnosti sa teda môže uskutočniť dodávateľom len v prípade splnenia nasledujúcich podmienok:

- ❖ odberateľom tovaru musí byť zdaniteľná osoba, ktorá je usadená v tuzemsku, pričom je bezpredmetné, či:
 - ❖ je registrovaná v tuzemsku podľa § 4, § 4b, § 7, § 7a,
 - ❖ nie je registrovaná na DPH a teda nemá pridelené IČ DPH,
- ❖ dodávateľom tovaru musí byť zahraničná osoba, čiže zdaniteľná osoba, ktorá nie je tuzemskou osobou (§ 5 zákona o dani z pridanej hodnoty, pričom je bezpredmetné, zahraničná osoba:
 - ❖ je alebo nie je registrovaná na DPH v inom členskom štáte,
 - ❖ je alebo nie je registrovaná na DPH alebo k inej obdobnej dani v treťom štáte,
 - ❖ je registrovaná v Slovenskej republike podľa § 5 alebo podľa § 6 zákona o dani z pridanej hodnoty.

V prípade, že zahraničná osoba, ktorej z dôvodu registrácie bolo pridelené slovenské IČ DPH, týmto pridelením nestráca status zahraničnej osoby, stále ostáva zahraničnou osobou, pretože naďalej spĺňa túto definíciu. To znamená, že ak odberateľ, zdaniteľná osoba usadená v tuzemsku kúpi tovar od zahraničnej osoby, ktorá uvedie na faktúre za dodávku tovaru slovenské IČ DPH, ide stále o dodanie tovaru, pri ktorom je povinný uplatniť samozdanenie odberateľ. V prípade, že si však zahraničná osoba zriadi v tuzemsku prevádzkareň, podľa § 4 ods. 5 zákona o dani z pridanej hodnoty a ktorá sa zúčastní

²⁵ Finančné riaditeľstvo SR. 2015. - Usmernenie k zatriedovaniu stavebných prác do sekcie F štatistickej klasifikácie produktov podľa činností (CPA)

²⁶ Zákon o dani z pridanej hodnoty. - § 69 ods. 2

dodania tovaru prospech zdaniteľnej osoby potom už pri dodaní tovaru nedochádza k prenosu daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty.²⁷

1.6 Registračná povinnosť

Zákon o dani z pridanej hodnoty upravuje registráciu tuzemských osôb v § 4, § 7, § 7a a registráciu zahraničných osôb v § 5 a § 6. Samotné registračné povinnosti však môžeme rozdeliť aj na ďalšie kategórie, akými sú napríklad povinná registrácia, dobrovoľná registrácia, registrácia zo zákona, registrácia orgánov verejnej moci, oneskorená registrácia a tiež registrácia skupiny. V tejto kapitole si najčastejšie aplikované registrácie priblížime.

Registrácia tuzemských osôb

Registrácia slovenských podnikateľov je usmernená v § 4 zákona o dani z pridanej hodnoty, stávajú sa platiteľmi dane a majú povinnosť odvádzať daň zo svojich dodávok tovarov a služieb, zároveň im vzniká právo na odpočítanie dane na vstupe. Je však dôležité si nezamieňať pojem platiteľa s osobou registrovanou pre daň (§ 7, § 7a), pretože vtedy by podnikateľ nemal právo na odpočítanie dane, ktorá by bola zaplatená pri samozdanení.²⁸

Povinná registrácia znamená, že zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku a ktorá dosiahla najviac za 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov obrat 49 790 EUR, má povinnosť podať daňovému úradu žiadosť o registráciu. Túto žiadosť o registráciu má povinnosť podať do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom sa dosiahol uvedený obrat.

Dobrovoľná registrácia znamená, že aj keď zdaniteľná osoba nedosiahla stanovenú hodnotu obratu, môže dobrovoľne žiadosť o registráciu podať. Pred podaním takejto žiadosti by však mala každá zdaniteľná osoba vždy dôkladne zvážiť výhody a nevýhody tohto druhu registrácie a to v nadväznosti na jej zámer. Ak sa preukáže, že žiadateľ je zdaniteľnou osobou, daňový úrad ju zaregistruje, vydá jej osvedčenie o registrácii pre daň a pridelí jej identifikačné číslo.²⁹

²⁷ Informácia k povinnosti platiť daň z pridanej hodnoty slovenskou zdaniteľnou osobou pri nákupe tovaru v tuzemsku od zahraničnej osoby, Finančné riaditeľstvo SR, Centrum podpory pre dane, 2017

²⁸ CÍGEROVÁ, Nadežda. Od registrácie po prenos daňovej povinnosti (princíp DPH + vybrané príklady z praxe). Dane a účtovníctvo: rady a riešenia. Žilina : Poradca podnikateľa, 2018, 15, č. 9. s. 5. ISSN 1336-426X

²⁹ Zákon o dani z pridanej hodnoty - § 4 ods. 1 - 3

Skupinová registrácia alebo aj DPH skupina je upravená v § 4a a § 4b zákona o dani z pridanej hodnoty. Takýto typ registrácie v podstate znamená, že viac zdaniteľných osôb je na účely DPH registrovaných ako jeden platiteľ dane. Výhodou skupinovej registrácie je, že členovia skupiny, ktorý sú ekonomicky, finančne a organizačne prepojený a zároveň majú sídlo alebo prevádzkareň v Slovenskej republike môžu dodávky tovarov a služieb medzi sebou fakturovať bez DPH. Daňou zdaňujú dodania tovarov a služieb uskutočnené jednotlivými členmi skupiny pre iné osoby ako členov skupiny.³⁰

Registrácia zahraničných osôb

Zdaniteľná osoba, ktorá nie je v tuzemsku usadená, teda ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania ani prevádzkareň, je povinná podať žiadosť o registráciu na daň Daňovému úradu Bratislava ešte predtým, ako plánuje vykonávať aktivity, ktoré sú predmetom dane v Slovenskej republike. Registrácia tohto typu je v zákone o dani z pridanej hodnoty upravená v § 5. Zahraničná osoba nemá určenú výšku a teda ani nesleduje hodnotu svojho obratu na účely registrácie a ani žiaden iný limit. Zahraničná osoba má možnosť sa nechať zastupovať daňovým zástupcom. Existujú aj činnosti, pri ktorých sa zahraničná osoba registrovať nemusí ako napríklad dodanie tovaru prvým odberateľom v rámci trojstranného obchodu, prepravné služby, ktoré sú oslobodené od dane iné.

Zahraničnou osobou sa chápe aj osoba, ktorá dodáva tovar formou zásielkového predaja podľa § 6. Zásielkový predaj môžeme zadefinovať ako predaj tovaru, ktorý zahraničná osoba z iného členského štátu prepraví alebo dá prepraviť na svoj účet do tuzemska konečnému spotrebiteľovi, ktorý nemá pridelené IČ DPH. Pri neprekročení stanoveného obratu sa takýto tovar sa zdaňuje v členskom štáte dodávateľa, čiže sa uplatňuje princíp krajiny pôvodu. V prípade dodania tovaru do tuzemska formou zásielkového predaja a celková hodnota bez dane takto dodaného tovaru dosiahne v kalendárnom roku 35 000 EUR, je táto zahraničná osoba povinná podať žiadosť o registráciu na daň na Daňový úrad Bratislava ešte pred dodaním, ktorým sa tento limit dosiahne. Po registrácii sa začne uplatňovať princíp krajiny určenia, čiže dodávateľ bude fakturovať so slovenskou daňovou sadzbou.³¹ Ak by dodávaný tovar podliehal spotrebnej

³⁰ <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/registracna-povinnost-pre-dph>, 01.11.2019

³¹ BAŠTINCOVÁ A., *Účtovníctvo a dane právnických osôb*. Bratislava: Wolters Kluwer 2016 str.182 ISBN 978-80-8168-398-5

dani, ktorý by sa využil na osobnú spotrebu súkromnej osoby, zahraničná osoba musí podať žiadosť o registráciu bez ohľadu na dosiahnutie limitu a to za predpokladu, že tovar bude dodaný fyzickým osobám. Rovnako aj zahraničná osoba má možnosť požiadať o dobrovoľnú registráciu, ak je to z jej pohľadu výhodné aj pri nedodržaní limitu 35 000 EUR.

Špecifická registrácia

Pod takýto typ registrácie môžeme zaradiť tzv. iné osoby registrované na daň a to napríklad podľa § 7 zákona o dani z pridanej hodnoty. Sú to osoby, ktoré nadobúdajú tovary z iných členských štátov v tuzemsku, čiže vykonávajú obchody v rámci krajín Európskej únie. Registrácia je však špecifická tým, že podľa tohto paragrafu sa nadobúdatelia nestávajú platiteľmi dane. Majú povinnosť platiť daň z nadobudnutia tovarov, ale nemajú právo na odpočítanie dane. Posudzuje sa povinnosť registrácie ak celková hodnota tovaru bez dane dosiahne v kalendárom roku 14 000 EUR. Žiadosť sa podáva pred nadobudnutím tovaru a sumy 14 000 EUR. Do tejto hodnoty sa podľa § 11 ods. 6 zákona o dani z pridanej hodnoty započítava suma nadobudnutého tovaru bez dane splatnej alebo zaplatenej v iných členských štátoch, z ktorých je tovar odoslaný alebo prepravený. Do úvahy na splnenie tejto sumy sa nezapočítava hodnota nadobudnutého nového dopravného prostriedku a nadobudnutého tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane.

Podľa § 7a zákona o dani z pridanej hodnoty sa registrujú zdaniteľné osoby, ktoré prijímajú alebo dodávajú služby z alebo do iného členského štátu, pri ktorých sa miesto dodania určí podľa § 15 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty a osobou povinnou platiť daň je príjemca služby. Registráciou podľa tohto ustanovenia sa zdaniteľné osoby nestávajú platiteľmi dane. Sú povinné platiť daň pri prijatí služby od zahraničnej zdaniteľnej osoby, ale nemajú právo na odpočítanie dane.³² Medzi takéto služby patria: doplnkové služby pri preprave tovaru, ocenenie a práce na hmotnom hnutel'nom majetku, sprostredkovateľské služby, preprava tovaru, nájom hnutel'ného majetku, reklamné, poradenské, inžinierske, technické, právne, účtovné, audítorské, prekladateľské, tlmočnicke služby, technické, právne, služby dodávané elektronickými prostriedkami a iné.³³

³² <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/registracna-povinnost-pre-dph,01.11.2019>

³³ Zákon o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004 Z. z. - § 15 ods.1

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Stanovenie konkrétnych cieľov práce, správnych metodík a metód skúmania, ktorými sa naplní hlavný cieľ práce je nesmierne dôležité. Ako už bolo v práci uvedené daň z pridanej hodnoty je veľmi komplexná daň presahujúca hranice našej krajiny, preto sme si na spracovanie vybrali problematiku z oblasti tuzemských a cezhraničných zdaniteľných obchodov so zameraním na prenos daňovej povinnosti. Tuzemské zdaniteľné obchody s takýmto režimom zdanenia budeme podrobne analyzovať z nami vybraných hľadísk. V tejto kapitole si najskôr špecifikujeme ciele práce, metodiku a metódy skúmania, aby sme čo najlepšie spracovali danú problematiku.

Hlavným cieľom diplomovej práce je podrobne spracovať jednotlivé analýzy z vybraných druhov zdaniteľných obchodov, na ktoré sa vzťahuje povinnosť prenesenia daňovej povinnosti a to predovšetkým z hľadiska tuzemských a zahraničných osôb, ich práv a povinností. Takto stanovený hlavný cieľ sa budeme snažiť splniť pomocou čiastkových cieľov, ktorými sú:

- ❖ charakterizovať daň z pridanej hodnoty v prvej kapitole práce a to predovšetkým definovať a bližšie špecifikovať samotnú daň, predmet dane, zdaniteľné osoby, základ dane, sadzby dane a miesto zdaniteľného obchodu,
- ❖ vymedziť tuzemské a cezhraničné zdaniteľné obchody,
- ❖ charakterizovať samozdanenie, jeho význam a aplikáciu,
- ❖ definovať registračnú povinnosť a druhy registračných povinností,
- ❖ spracovať podrobné analýzy zamerané na tuzemské a cezhraničné prenesenie daňovej povinnosti s praktickou aplikáciou,
- ❖ navrhnúť odporúčania na zlepšenie a čo najlepšie využitie zákonných možností jednotlivých zdaniteľných osôb ku každej analýze.

V prvej kapitole práce využijeme predovšetkým **metódu selekcie** a budeme pracovať so zákonom o dani z pridanej hodnoty, ale aj s odbornými článkami z tejto oblasti a tiež s elektronickými zdrojmi akými sú finančná správa a odborné poradne. Taktiež bude často použitá aj **metóda komparácie** v teoretickej časti práce a rovnako aj vo výsledkoch práce. Najvýznamnejšou z použitých metód však bude **metóda analýzy** použitá vo výsledkoch práce. Na základe zistených skutočností stanovíme odporúčania a konečné závery k analýzam jednotlivým druhom zdaniteľných obchodov s využitím **metódy indukcie**.

3 Výsledky práce a diskusia

V tejto kapitole budeme analyzovať vybrané transakcie z oblasti prenosu daňovej povinnosti a následne ich vyhodnotíme. Kapitola je rozdelená na dve hlavné podkapitoly, pričom prvá podkapitola bude venovaná prenosu daňovej povinnosti v kontexte cezhraničných zdaniteľných obchodov. Druhá podkapitola bude venovaná tuzemskému prenosu daňovej povinnosti. Každý vybraný prípad bude podrobne analyzovaný z pohľadu posúdenia daňového režimu, vykazovania a následných odporúčaní v danej oblasti.

3.1 Cezhraničný prenos daňovej povinnosti

Prenos daňovej povinnosti v súvislosti s cezhraničnými zdaniteľnými obchodmi je potrebné osobitne posudzovať pri dodaní a nadobudnutí tovaru a osobitne pri prijatí a poskytnutí služby. Môžu vzniknúť prípady kedy dodávateľ uplatní režim prenesenia daňovej povinnosti na odberateľa, avšak predmetný tovar alebo služba budú v jeho členskom štáte oslobodené od dane a teda nebude mať povinnosť platiť daň aj napriek preneseniu daňovej povinnosti na jeho osobu. Problematiku cezhraničného prenosu daňovej povinnosti si jednotlivo rozoberieme v tejto kapitole, a to v rozdelení na prípady týkajúce sa tovarov a služieb.

3.1.1 Tovar

Nadobudnutie tovaru s montážou slovenským registrovaným platiteľom DPH

Výrobná spoločnosť KONA s.r.o., ktorá je registrovaným platiteľom DPH podľa § 4a zaoberajúca sa výrobou oceľových konštrukcií si zakúpila zdvíhacie zariadenie – Mostový žeriav značky Jungheinrich, ktorý plánuje využívať na presúvanie ocele vo svojej výrobní hale v Trnave. Dodávateľom žeriavu je nemecká spoločnosť JUNGHEINRICH GmbH (DE118619697), ktorá stroj predáva za sumu 5 000 € bez DPH. Nakoľko dodávateľ ponúka aj možnosť montáže stroja v sume 2 000 € bez, spoločnosťou KONA s.r.o. bola využitá táto možnosť montáže. KONA s.r.o. poskytla dodávateľovi všetky potrebné údaje vrátane svojho IČ DPH. Mostový žeriav bude teda prepravený a zmontovaný dodávateľom priamo vo výrobní hale v Slovenskej republike. Doprava aj montáž sa uskutoční v mesiaci február a to konkrétne 20.02.2020 – deň nadobudnutia tovaru odberateľom.

Daňový režim

V uvedenom prípade ide o dodanie tovaru s montážou od nemeckej spoločnosti JUNGHEINRICH GmbH a teda od zahraničnej zdaniteľnej osoby, ktorá faktúru vystaví bez DPH a s prenosom daňovej povinnosti na odberateľa – KONA s.r.o. V prípadoch dodania ale aj nadobudnutia tovaru, ku ktorému sa poskytuje montáž alebo inštalácia, je miesto dodania tam, kde sa tovar montuje prípadne aj inštaluje – upravuje § 13 ods.1 písm. b) zákona o dani z pridanej hodnoty. Nemecký dodávateľ ako miesto dodania preto určí Slovenskú republiku, nakoľko dodávateľ predmetný mostový žeriav dopraví z Nemecka a zároveň namontuje priamo vo výrobnnej hale v Trnave.

Z dôvodu, že odberateľ KONA s.r.o. je zdaniteľnou osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty nemecký dodávateľ nemá povinnosť registrácie pre DPH v Slovenskej republike. Ak by aj KONA s.r.o. nebola registrovaným platiteľom dane a teda by neuviedla svoje IČ DPH dodávateľovi, na prenos daňovej povinnosti by to nemalo žiaden vplyv, rozdiel by bol iba v nároku na odpočítanie zaplatenej DPH odberateľom. Iba v prípade, že by tovar s montážou nemecká spoločnosť dodala **nezdaniteľnej osobe** napríklad bežnému občanovi, musela by sa registrovať na DPH a to podľa § 5 zákona o dani z pridanej hodnoty. Všetky vyššie uvedené dôvody sú preto indikátory pre nemeckého dodávateľa na prenos daňovej povinnosti na odberateľa – KONA s.r.o.

Vykazovanie v daňovom priznaní spoločnosti KONA s.r.o.

KONA s.r.o. ako osoba povinná platiť daň vykáže na riadku 09 – základ dane v sume 7 000 € a riadku 10 – daň v sume 1 400 € daňového priznania DPH. V tomto prípade sa montáž v sume 2 000 € nevykazuje samostatne ako služba ale ako súčasť hodnoty dodaného tovaru. Nie je podstatné, či cena za montáž je vyčíslená samostatne alebo je súčasťou ceny tovaru, prípadne v akom pomere sú tieto ceny.

Tabuľka č. 6: Vykazovanie nadobudnutia tovaru – povinnosť odviesť DPH

Tovar a služba, pri ktorej príjemca platí daň podľa § 69 ods. 2 a 9 až 12 zákona					
Základ dane	[09]	7000,00	Daň	[10]	1400,00

Zdroj: Vlastné spracovanie

Ako už bolo uvedené, skutočnosť, že KONA s.r.o. je registrovaným platiteľom nemá vplyv na prenos daňovej povinnosti v prípade dodania tovaru s montážou, ale má vplyv na právo na odpočítanie dane. Ak by KONA s.r.o. bola zdaniteľná osoba neregistrovaná pre DPH nevzniklo by právo na odpočítanie dane. V tomto prípade však ide o registrovaného platiteľa a to podľa § 4a – skupinová registrácia. V daňovom priznaní DPH za mesiac február si preto uplatní aj právo na odpočítanie dane v riadku 21 v sume 1 400 €, nakoľko je splnená podmienka využitia tovaru na dodávky ďalších tovarov a služieb.

Tabuľka č. 7: Vykazovanie nadobudnutia tovaru – nárok na odpočet DPH

Odpočítanie dane celkom podľa § 49 až 52 a § 54 až 54d zákona		
Znížená sadzba dane	[20]	
Základná sadzba dane	[21]	1400,00

Zdroj: Vlastné spracovanie

Odporúčaním v prípade takýchto dodávok tovaru, na ktoré sa viaže inštalácia alebo montáž, ktoré vykoná samotný dodávateľ je dôkladné zameranie sa na určenie správneho režimu DPH a následne aj správnej fakturácie zo strany dodávateľa. Dôležité je uvedomiť si, že v tomto prípade ide o prenesenie daňovej povinnosti na odberateľa, nakoľko miesto dodania je Slovenská republika – miesto montáže tovaru. Avšak dodanie tovaru s inštaláciou a montážou je posudzované odlišne ako iba samotné dodanie tovaru bez montáže alebo inštalácie. Keďže pod pojmom prenesenia daňovej povinnosti sa chápe **prenos daňovej povinnosti z dôvodu prenosu miesta zdaniteľného obchodu**, je potrebné rozlišovať, či pri dodaní tovaru sa využije tento postup a to na našom prípade uvedieme nasledovne:

Tabuľka č. 8: Predpoklady určenia prenosu daňovej povinnosti pri tovare

	Miesto dodania	Daňový režim
Dodanie mostového žeriavu s montážou do SR	miesto kde je tovar inštalovaný alebo zmontovaný	Prenos daňovej povinnosti
Dodanie mostového žeriavu bez montáže do SR – bežné intrakomunitárne dodanie	miesto kde sa preprava tovaru začína uskutočňovať	Oslobodenie od dane

Zdroj: Vlastné spracovanie

Z uvedeného vyplýva, že v prípade dodania tovaru s montážou pôjde o režim prenosu daňovej povinnosti a v prípade dodania tovaru bez montáže o režim oslobodenia od dane. Výsledkom prenosu daňovej povinnosti alebo oslobodenia od dane môže byť síce to isté, a to vystavenie faktúry bez DPH dodávateľom, avšak z odlišných dôvodov a teda aj režimov DPH. Netreba si preto dodanie tovaru s montážou a inštaláciou zamieňať s bežným dodaním/nadobudnutím tovaru v rámci členských štátov Európskej únie.

Dodanie tovaru v režime call off stock – neuplatnenie prenosu daňovej povinnosti

Na porovnanie je vhodné uviesť aj iné osobitné prípady dodania/nadobudnutia tovaru ako je napríklad dodanie tovaru v režime call-off stock, ktorý nadobudol účinnosť od 01.01.2020. Call-off stock má predstavovať zjednodušený režim, v rámci ktorého sa premiestnenie tovaru do iného členského štátu Európskej únie nebude považovať za dodanie tovaru, ktoré podlieha DPH v momente premiestnenia. Platiteľ DPH však na využitie takéhoto režimu musí splniť viacero podmienok, po ich splnení dochádza k daňovej povinnosti až po odobraní tovaru zo skladu odberateľom, čiže v momente, keď nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Veľkú zmenu prináša táto úprava predovšetkým dodávateľom vyžívajúcim konsignačné sklady, či už vlastné alebo formou prenájmu skladu u odberateľov. Zákonom stanovené podmienky na režim call-off stock sú nasledovné:

- ❖ dodávateľ musí byť registrovaným platiteľom DPH v členskom štáte,
- ❖ tovar musí byť prepravený platiteľom z tuzemska do iného členského štátu, ktorý bude dodaný v danom členskom štáte a k dodaniu dôjde neskôr odobraním tovaru zo skladu vopred známym odberateľom,
- ❖ odberateľom je zdaniteľná osoba, ktorá má v danom členskom štáte pridelené daňové identifikačné číslo a s ktorou má dodávateľ uzatvorenú zmluvu, prípadne akúkoľvek inú dohodu, ktorou odberateľ nadobudne vlastnícke právo k tovaru,
- ❖ dodávateľ pozná obchodné meno a iné osobné údaje odberateľa,
- ❖ dodávateľ tovaru, nemá registrované sídlo ani stálu prevádzkareň v členskom štáte, do ktorého má byť tovar prepravený resp. odoslaný,
- ❖ musia sa viesť záznamy týkajúce sa premiestnenia tovaru v režime call-off stock,
- ❖ dodávateľ je povinný uviesť daňové identifikačné číslo odberateľa, ktoré mu bolo pridelené členským štátom v ktorom dôjde k odobraní tovaru zo skladu.

Veľmi dôležitou podmienkou v prípade využitia režimu call-off stock je časová podmienka 12 mesiacov počas ktorých má byť tovar odobraný odberateľom. Znamená to, že ak po skončení prepravy tovaru do skladu zákazník neodoberie predmetný tovar do 12 mesiacov, režim call-off stock zaniká a dochádza ku klasickému zdaniteľnému obchodu hneď prvý deň po uplynutí 12 mesačného časového obdobia.

Daňový režim

Spoločnosť KONA s.r.o., ktorá je registrovaným platiteľom podľa § 4 zákona o dani z pridanej hodnoty si v Českej republike zriadila svoj vlastný sklad, v ktorom si dočasne skladuje svoj tovar – súčiastky a rôzne elektroinštalčné potreby. Dňa 01.01.2020 prepraví do tohto skladu 1 500 kusov súčiastok v hodnote 3 000 EUR, ktoré na základe zmluvnej dohody bude spoločnosť ELTRO a. s., ktorý je platiteľom DPH v Českej republike (CZ27082440), v pravidelných mesačných intervaloch odoberať zo skladu v objeme 500 kusov. Premiestnenie súčiastok bude podrobne vedené v záznamoch spoločnosti KONA s.r.o. K odobraniu výrobkov dochádza nasledovne:

Tabuľka č. 9: Záznamy o vyskladnení spoločnosti KONA s.r.o.

Záznamy o vyskladnení KONA s.r.o. – sklad A v Českej republike		
Dátum vyskladnenia z ČR	Počet kusov	Suma bez DPH
01.02.2020	500	1 000 EUR
02.03.2020	500	1 000 EUR
01.04.2020	500	1 000 EUR

Zdroj: Vlastné spracovanie

Daňový režim

V tomto prípade môže spoločnosť KONA s.r.o. využiť osobitnú úpravu a teda režim call-off stock z nasledovných dôvodov: spoločnosť ELTRO a. s. je jediným odberateľom súčiastok a zároveň sú známe všetky identifikačné údaje odberateľa, vrátane prideleného daňového čísla v Českej republike ešte pred prepravou tovaru do skladu. Zároveň je splnená časová podmienka, keďže spoločnosť ELTRO s.r.o. odobrala všetky súčiastky do 12 mesiacov od prepravy. Na úplne splnenie podmienok musí spoločnosť KONA s.r.o. ešte vykázat identifikačné číslo odberateľa v súhrnnom výkaze DPH.

Spoločnosť KONA s.r.o. v súlade so zákonom o dani z pridanej hodnoty **uplatní oslobodenie podľa § 43 ods. 1** a teda dodá tovar oslobodený od dane. Pôjde teda o dodanie tovaru do členského štátu Európskej únie, na ktoré sa v tomto prípade **neuplatní prenesenie daňovej povinnosti**.

Odberateľ – spoločnosť ELTRO a.s. bude zároveň osobou povinnou platiť daň v Českej republike, teda uplatní samozdanenie v členskom štáte, kde bol tovar prepravený a odobraný zo skladu odberateľom.

Vykazovanie call-off stock v daňovom priznaní

V režime call-off stock nedochádza k daňovej povinnosti resp. dodaniu tovaru v momente premiestnenia súčiastok do Českého skladu. Až v momente keď odberateľ - ELTRO a.s. nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník sa považuje tovar za dodaný, avšak ako sme už uvádzali dodávateľ môže uplatniť oslobodenie. V daňovom priznaní sa dodanie tovaru prostredníctvom režimu call-off stock vykáže na riadkoch 15 a 16 nasledovne:

Tabuľka č. 10: Vykazovanie dodania tovaru v režime call-off stock za mesiac február v daňovom priznaní dane z pridanej hodnoty

Dodanie tovaru a služby a nadobudnutie tovaru s oslobodením od dane		
Základ dane	[15]	1000,00
z toho základ dane podľa § 43 ods. 1 a 4 zákona	[16]	1000,00
z toho základ dane podľa § 46, 47 a § 48 ods. 8 zákona	[17]	

Zdroj: Vlastné spracovanie

V daňovom priznaní DPH budú jednotlivé dodávky tovaru spoločnosť KONA s.r.o. vykázané v príslušných kalendárnych mesiacoch, v ktorých došlo k odobreniu tovaru zo skladu odberateľom – spoločnosťou ELTRO a.s. Dodávka tovarov sa vykáže v daňových priznaniach k DPH za mesiace február, marec a apríl rovnako ako je uvedené v tabuľke č. 6.

Vykazovanie call-off stock v súhrnnom výkaze DPH

Spolu s novelou zákona o dani z pridanej hodnoty call-off stock priniesol aj potrebnú úpravu a tiež podávanie súhrnného výkazu DPH. Doterajšie podmienky podávania súhrnného výkazu DPH ostávajú nezmenené, úprava sa týka vzniku nových situácií, kedy je platiteľ povinný podať súhrnný výkaz z titulu prepravy tovaru v režime call-off stock. Navrhovaný režim sa od predtým uplatňovaného odlišuje predovšetkým v tom, že dodávateľ bude povinný podať súhrnný výkaz DPH dokonca dvakrát. Najskôr podá súhrnný výkaz v období, v ktorom dôjde k prvotnej preprave tovaru do iného členského štátu a druhýkrát v tom období, v ktorom dôjde k dodaniu tovaru – odobraniu tovaru spoločnosťou ELTRO a.s.

Súhrnný výkaz DPH je od 01.01.2020 doplnený o II. časť, ktorá sa využije na vykazovanie výlučne režimu call-off stock v prípadoch:

- premiestnenia tovaru do iného členského štátu za účelom ďalšieho predaja,
- zmene pôvodného odberateľa na nového odberateľa,
- tovar, ktorý bol predmetom tohto režimu sa vrátil naspäť do tuzemska.

Stále však ostáva nezmenená podmienka, že spoločnosť KONA s.r.o. ako platiteľ DPH podáva súhrnný výkaz DPH aj vtedy, keď dodá tovar, ktorý je oslobodený v tuzemsku do iného členského štátu inému platiteľovi. Z toho vyplýva, že pri prvotnom premiestnení tovaru do skladu v Českej republike budú za mesiac január v novom súhrnnom výkaze v časti II. uvedené nasledujúce informácie:

Tabuľka č. 11: Vykazovanie dodania tovaru v režime call-off stock – súhrnný výkaz II. časť

II. časť				
Kód štátu	Identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty dohodnutého nadobúdateľa tovaru pridelené v inom členskom štáte	Identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty pôvodne dohodnutého nadobúdateľa tovaru, ktorý je nahradený inou zdaniteľnou osobou, pridelené v inom členskom štáte	Vrátenie tovaru ²⁾	Oprava ²⁾
CZ	27082440		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Zdroj: Vlastné spracovanie

V mesiacoch v ktorých dôjde k odobraniu tovaru sa v súhrnnom výkaze DPH využije I. časť, tak ako to bolo doteraz, takže v mesiaci február kedy by spoločnosť ELTRO a.s. odobrala prvých 500 kusov v hodnote 1000 EUR by sa vykazovalo nasledovne:

Tabuľka č. 12: Vykazovanie dodania tovaru – súhrnný výkaz I. časť

I. časť			
Kód štátu	Identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty nadobúdateľa tovaru alebo príjemcu služby pridelené v inom členskom štáte	Hodnota tovarov a služieb (v eurách)	Kód ¹⁾ 1 alebo 2
CZ	27082440	1000	

Zdroj: Vlastné spracovanie

Ak by išlo o obrátenú situáciu, teda spoločnosť KONA s.r.o. by bola česká spoločnosť, ktorá by dodávala tovary najskôr do svojho skladu v Slovenskej republike za rovnakých podmienok ako to bolo v prvom prípade, mohol by sa takisto využiť režim call-off stock. V právnej úprave, ktorá bola platná do 31.12.2019 by sa v podobných prípadoch, teda pri vzniku konsignačného skladu v Slovenskej republike využil § 11a v jeho pôvodnom znení. Dané ustanovenie zákona však riešilo len situáciu, kedy Slovenská republika bola členským štátom, kde bol tovar premiestnený a dodaný.

Od 01.01.2020 bol teda tento paragraf pozmenený aby obsahoval aj požiadavky nového režimu. Porovnanie zmien týkajúcich sa § 11a uvádzame v tabuľke:

Tabuľka č. 13: Zmeny v § 11a zákona k dani z pridanej hodnoty

Konsignačné sklady v SR	
§ 11a do 31.12.2019	§ 11a od 01.01.2020
Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu v osobitnom prípade	Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu v režime call-off stock
<ul style="list-style-type: none"> - neobsahuje časovú podmienku - úprava podobná call-off stock - podmienky na uplatnenie osobitnej úpravy uvedené priamo v § 11a 	<ul style="list-style-type: none"> - časová podmienka 12 mesiacov - implementovaná smernica Európskej únie 2006/112/ES - podmienky na uplatnenie call-off stock sú ďalej konkretizované v § 8a

Zdroje: Vlastné spracovanie

Výhody call-off stock

- ❖ jednotná úprava platná pre všetky členské štáty na základe povinnosti implementácie smernice Európskej únie 2006/112/ES,
- ❖ v porovnaní s úpravou konsignačných skladov, v prípade splnenia všetkých podmienok call-off stock dodávateľovi nevznikajú dodatočné povinnosti informovania sa v druhom členskom štáte ohľadom uplatňovania obdobného režimu ako bol náš v § 11a,
- ❖ v prípade splnenia všetkých podmienok call-off stock dodávateľovi nevzniká povinnosť registrovať sa za platiteľa dane v inom členskom štáte, tak ako to bolo v režime konsignačných skladov, nakoľko daňová povinnosť vzniká odberateľovi tovaru,
- ❖ k vzniku daňovej povinnosti dochádza pri reálnom odobraní, resp. predaji tovaru zo skladu odberateľovi a nie pri premiestnení tovaru do skladu,
- ❖ k vykazovaniu v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty dochádza taktiež v období v ktorom dôjde k skutočnému predaju tovaru zo skladu.

Nevýhody call-off stock

- ❖ časová podmienka 12 mesiacov, kedy od premiestnenia tovaru musí dôjsť k jeho predaju vopred známemu odberateľovi, prípadne novému odberateľovi,
- ❖ viacnásobné podávanie súhrnného výkazu a to z dôvodov premiestnenia tovaru, zmeny odberateľa, vrátenia tovaru, predaja tovaru,
- ❖ vyššia administratívna záťaž v oblasti vedenia záznamov, týkajúcich sa režimu call-off stock, v prípadoch, keď je potrebné uvádzať aj informácie ako napríklad:
 - ❖ identifikačné číslo pre DPH odberateľa, ktorý nahrádza osobu uvedenú v druhej odrážke (v prípade zmeny z pôvodnej zdaniteľnej osoby - odberateľa),
 - ❖ základ dane, opis a množstvo tovaru a dátum výskytu akejkoľvek podmienky a príslušný dôvod, pre ktoré premiestnenie tovaru už nespĺňa podmienky,
 - ❖ hodnota, opis a množstvo vráteného tovaru a dátum vrátenia tovaru naspäť do členského štátu, z ktorého bol odoslaný alebo prepravený,
- ❖ ak v plynúcej lehote 12 mesiacov dôjde k zániku niektorej z podmienok call-off stock, daňová povinnosť vzniká prvým dňom po uplynutí tejto lehoty.

Odporúčania v prípade call-off stock môžeme zamerať hlavne na dobrovoľnú možnosť využitia tohto režimu. Uplatňovanie režimu call-off stock nie je zatiaľ povinné a teda každý dodávateľ, ktorý splní podmienky má možnosť zvoliť si takýto postup dobrovoľne. Ako sme už uviedli, využitie tohto režimu môže byť pre dodávateľa výhodné v mnohých oblastiach ale má to aj svoje úskalia a to hlavne v situáciách, kedy odberateľ odmietne alebo už nepotrebuje odobrať tovar zo skladu z rôznych dôvodov.

Dodávateľ musí potom riešiť získanie nového odberateľa, ktorého ak nájde, vzniká mu dodatočná administratívna povinnosť oznamovania daňovému úradu. Komplikovanejšie sú prípady, kedy sa žiadny nový odberateľ nenájde a tovar musí byť prepravený späť do tuzemska. Odporúčame preto využívať tento režim pre dodávateľov, ktorí majú dlhšie obchodné vzťahy so svojimi odberateľmi a teda poznajú ich obchodné praktiky, solídnosť a spoľahlivosť v oblasti obchodu. Ak má dodávateľ istotu, že odberateľ bude vždy odberať tovar za dohodnutých podmienok, nebudú mu vznikať dodatočné problematické situácie a teda call-off stock bude pre neho výhodnejším režimom, aký uplatňoval v období do 31.12.2019.

3.1.2 Služby

Možnosť uplatnenia prenosu daňovej povinnosti sa v rámci Európskej únie vzťahuje nielen na tovar, ale aj na rôzne typy služieb. V prípade služieb je však potrebné prihliadať aj na tie, na ktoré sa uplatňuje výnimka určenia miesta dodania podľa § 16 zákona o dani z pridanej hodnoty. Ak nejde o službu, na ktorú sa uplatňuje takáto výnimka, pri určení miesta dodania sa postupuje podľa § 15 ods. 1 alebo ods. 2. Ďalším veľmi dôležitým aspektom pri určovaní prenesenia daňovej povinnosti pri službách je skutočnosť, či predmetná služba je poskytovaná zdaniteľnej alebo nezdaniteľnej osobe. So zohľadnením týchto podmienok na prenos daňovej povinnosti si daňové režimy pri rôznych typoch zdaniteľných osôb podrobne špecifikujeme na našej spoločnosti KONA.

Prenesenie daňovej povinnosti - reklamné služby nakúpené registrovaným platiteľom podľa § 4 zákona o DPH v tuzemsku

Manažment spoločnosti KONA s.r.o. sa rozhodol zvýšiť predaj svojich výrobkov a to formou internetovej reklamy, ktorú sa rozhodol zverejniť na stránkach spoločnosti Google. Keďže spoločnosť Google sídli od roku 2006 aj v Českej republike, tieto služby sú

fakturované spoločnosťou Google Czech Republic, s.r.o (CZ27604977). Faktúra, ktorú spoločnosť KONA s.r.o obdržala obsahuje všetky potrebné náležitosti vrátane informácie o prenose daňovej povinnosti na odberateľa a tiež sumu poskytovanej služby 100 EUR bez DPH. Služba bude poskytovaná po dobu 3 mesiacov s pravidelnou mesačnou fakturáciou.

Daňový režim

Keďže v prípade spoločnosti KONA s.r.o. ide o zdaniteľnú osobu registrovanú na DPH v tuzemsku z pohľadu prenesenia daňovej povinnosti bola faktúra od Google Czech Republic, s.r.o vystavená správne a teda bez DPH. V prípade tejto služby nešlo o druh služby, na ktorú sa vzťahuje výnimka podľa § 16 zákona o dani z pridanej hodnoty. Pôjde teda o prenesenie daňovej povinnosti zahraničnou osobou.

Miestom dodania reklamnej služby je Slovenská republika, preto bude spoločnosť KONA s.r.o. povinná odvieť DPH z prijatej reklamnej služby, avšak z dôvodu, že táto služba bola využitá na podnikateľské účely t.j. na podporu predaja má zároveň právo na odpočítanie takejto DPH. KONA s.r.o. uplatní samozdanenie reklamnej služby a teda celá transakcia z pohľadu DPH je neutrálna a nemá vplyv ani na cash-flow spoločnosti.

Vykazovanie v daňovom priznaní

Povinnosť odvedenia DPH vykáže spoločnosť KONA s.r.o. na riadkoch 11 a 12 daňového priznania DPH v sume 100 EUR a 20 EUR. Pôjde o služby, z ktorých sa platí daň podľa § 69 ods. 3 zákona o dani z pridanej hodnoty, keďže nejde o typ služby, na ktorú sa vzťahuje výnimka. Ak by samotná daň z reklamnej služby nebola vyššia ako 5 EUR, spoločnosti by nevznikla povinnosť úhrady dane.

Tabuľka č. 14: Vykazovanie prijatia služby – povinnosť platby DPH

Služba, pri ktorej príjemca platí daň podľa § 69 ods. 3 zákona					
Základ dane	[11]	100,00	Daň	[12]	20,00

Zdroj: Vlastné spracovanie

Zároveň v tom istom daňovom priznaní si spoločnosť môže uplatniť odpočítanie DPH a teda vykoná samozdanenie prijatej služby na riadku 21 daňového priznania. Za

predpokladu, že by spoločnosť za daný kalendárny mesiac neuskutočnila žiadne iné zdaniteľné obchody, výsledná daňová povinnosť by bola nulová.

Tabuľka č. 15: Vykazovanie prijatia služby – nárok na odpočet DPH

Odpočítanie dane celkom podľa § 49 až 52 a § 54 až 54d zákona		
Znížená sadzba dane	[20]	
Základná sadzba dane	[21]	20,00

Zdroj: Vlastné spracovanie

Zároveň celá transakcia musí byť odberateľom uvedená aj v kontrolnom výkaze, a to konkrétne v časti B.1, ktorý má spoločnosť povinnosť podať spolu s daňovým priznaním DPH za príslušné zdaňovacie obdobie, nakoľko ide o kontrolný mechanizmus.

Prenesenie daňovej povinnosti – obstaranie licencie zdaniteľnou osobou, ktorá nie je registrovaná za platiteľa DPH

Živnostník Martin KONA, ktorý sa venuje programovému spracovaniu webových stránok pre rôznych klientov sa rozhodol zakúpiť si elektronickú verziu balíka Office 365 od spoločnosti Microsoft. Hodnota ročnej licencie tohto balíka je 600 € bez DPH. Pán KONA nie je registrovaným platiteľom DPH, ktorý vedie jednoduché účtovníctvo. Balík plánuje zakúpiť na obdobie jedného roka od 05.07.2020-05.07.2021 a využívať ho na svoju podnikateľskú činnosť v priebehu celého obdobia platnosti licencie. Fakturácia služby bude uskutočnená jednorazovo a to pobočkou spoločnosti Microsoft Ireland operations ltd, ktorá sídli v Írsku (IE8256796U).

Daňový režim

Nakoľko pán KONA je zdaniteľnou osobou, pretože vykonáva nezávislú ekonomickú činnosť pričom balík Office 365 plánuje využívať na podnikanie a zároveň miesto dodania takejto služby podľa § 15 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty je tuzemsko, vzniká mu povinnosť registrácie na DPH podľa § 7a. Keďže ide o špecifický typ registrácie pán KONA sa nestáva klasickým platiteľom DPH, pretože bude musieť síce odvieť daň do štátneho rozpočtu ale nebude mať právo na jej odpočítanie aj napriek tomu, že Office 365 využije výlučne na podnikanie.

Povinnosť registrácie mu vzniká ešte pred prijatím predmetnej služby – balíka Office 365, pretože aby táto služba mohla byť zdanená v tuzemsku – Slovenskej republike musí byť fakturovaná bez DPH. Faktúra bude obsahovať informáciu o prenesení daňovej povinnosti na odberateľa a to by nebolo možné, ak by pán KONA už vopred neuviedol svoje IČ DPH spoločnosti Microsoft pri zakúpení balíka.

Ak chce pán KONA využívať balík už od 05.07.2020 musí podať žiadosť o registráciu na DPH najneskôr 28.06.2020, nakoľko daňový úrad má 7 dní od doručenia žiadosti na to, aby pridelil identifikačné číslo pre daň a tzv. bielu kartičku. Ako sme už uvideli, tento nákup služby musí pán KONA zdaňovať a to podaním daňového priznania DPH za mesiac júl, keďže k dodaniu služby dôjde 05.07.2020.

Vykazovanie v daňovom priznaní

V jednorazovom daňovom priznaní DPH sa prijatie služby od spoločnosti Microsoft operations ltd so sídlom v Írsku vykáže na riadkoch 11 – základ dane a 12 – samotná daň a to v mesiaci júl, tak ako to bolo v predchádzajúcom prípade.

Tabuľka č. 16: Vykazovanie prijatia služby podľa § 7a – povinnosť platby DPH

Služba, pri ktorej príjemca platí daň podľa § 69 ods. 3 zákona					
Základ dane	[11]	600,00	Daň	[12]	120,00

Zdroj: Vlastné spracovanie

Právo na odpočítanie pán KONA nemá, takže ďalšie riadky sa vyplňovať nebudú a za predpokladu, že toto bola jediná služba prijatá od zahraničnej osoby z členského štátu, vzniká daňová povinnosť vo výške 120 €. Daňové priznanie musí pán KONA podať do 25.08.2020 a do tohto termínu daň aj zaplatiť. Rozdiel v tejto registrácii oproti registráciám podľa § 4, § 4a, § 5 alebo § 6 je aj v tom, že ak v ďalších mesiacoch pán KONA ďalšiu takúto službu neprijme a ani nedodá **nemusí podávať daňové priznanie a to ani nulové.**

Výhodou v tomto prípade je, že vzniknutú daňovú povinnosť v sume 120 € si pán KONA môže uznať ako daňový výdavok, nakoľko vedie jednoduché účtovníctvo založené na princípe cash-flow a registráciou podľa § 7a sa nestal klasickým platiteľom DPH a nemá právo na odpočítanie dane. **Nevýhodou** sú administratívne povinnosti z dôvodu

registrácie na DPH ešte pred prijatím služby a tiež povinnosť deregistrácie v prípade ďalšieho nevyužívania služieb z členských štátov.

Odporúčaním v prípade, ak by k nákupu takýchto služieb dochádzalo pravidelne, by bola možnosť zmeny registrácie na klasického platiteľa dane podľa § 4, kedy by si pán KONA mohol predmetnú daň aj odpočítať, síce by mu stále vznikala povinnosť podávať daňové priznanie DPH, avšak na jeho peňažné toky by to nemalo žiaden vplyv. Ak by k pravidelným nákupom nedochádzalo a toto by bola výnimočná situácia, bolo by vhodné na zváženie zakúpenie krabicovej verzie balíka Office 365, nakoľko by sa takýto nákup považoval za nadobudnutie tovaru, ktoré by nepresiahlo hodnotu 14000 €. Pán KONA by zároveň neposkytol svoje IČ DPH, keďže žiadne by nemal pridelené a celý nákup služby by bol fakturovaný s daňovou sadzbou platnou v Írsku. Štandardná sadzba DPH v Írsku pre rok 2020 je 23 %, čo je o 3 % viac ako v Slovenskej republike, takže by bolo vhodné na zváženie zakúpenie takéhoto balíka priamo od spoločnosti Microsoft. Ďalšou možnosťou by bolo zakúpenie krabicovej prípadne elektronickej verzie napríklad v jednom zo slovenských e-shopov, tam však treba brať do úvahy vyššiu cenu v porovnaní s cenou výrobcu a tiež 20 % DPH.

Prenesenie daňovej povinnosti – Banková záruka ako finančná služba obstaraná zdaniteľnou osobou registrovanou na DPH

Stavebná spoločnosť KONA s.r.o. vyhrala konkurz na výstavbu rýchlostnej cesty v úseku Zvolen – Detva, v ktorej bude vystupovať ako zhotoviteľ. Projekt sa bude realizovať na 2. etapy, pričom objednávateľ požaduje zabezpečenie výkonovou bankovou zárukou³⁴, táto podmienka bola v zmluve o dielo dohodnutá nasledovne:

- ❖ zhotoviteľ je povinný najneskôr do 15 dní od dátumu nadobudnutia účinnosti Zmluvy o dielo na vlastné náklady zabezpečiť a predložiť objednávateľovi bankovú záruku pre 1. realizačnú etapu vo výške 10 % zmluvnej ceny 1. realizačnej etapy,
- ❖ zhotoviteľ je povinný najneskôr do 15 dní od dátumu začatia výstavby 2. realizačnej etapy (t.j. od odovzdania staveniska) na vlastné náklady zabezpečiť a predložiť objednávateľovi bankovú záruku pre 2. realizačnú etapu vo výške 10 % zmluvnej ceny 2. realizačnej etapy.

³⁴ **Výkonová záruka** (záruka za realizáciu kontraktu/diela) - záruka je určená na zabezpečenie splnenia dohodnutých zmluvných záväzkov. Banka môže ručiť počas termínu/realizácie diela alebo do vypršania technickej záruky.

Realizačná cena prvej etapy výstavby je 100 000 € a realizačná výstavba druhej etapy je 200 000 €. Spoločnosť KONA s.r.o. získala najvýhodnejšie podmienky bankovej záruky od českej komerčnej banky, ktorá podľa českého zákona vystavila bankovú záruku bez DPH a s prenosom daňovej povinnosti na prijímateľa tejto finančnej služby.

Daňový režim

Znovu sa stretávame s prípadom prijatia služby od zahraničnej osoby, v našom prípade českej komerčnej banky, ktorá spoločnosti poskytuje bankovú záruku v rámci projektu výstavby rýchlostnej cesty. Česká komerčná banka uplatnila správnu fakturáciu bez DPH s následným prenosom daňovej povinnosti na odberateľa služby. Keďže na spoločnosť KONA s.r.o. bola prenesená daňová povinnosť, po správnosti by mala z predmetnej bankovej záruky odvieť daň a zároveň si ju aj odpočítať, pretože ju využíva pre svoju podnikateľskú činnosť. Takýto postup by bol bežný, keďže ide o službu, ktorej miesto dodania sa určí podľa **§ 15 ods. 1 zákona o DPH**.

Avšak podľa slovenského zákona o dani z pridanej hodnoty sa zároveň banková záruka zaraďuje medzi finančné služby, ktoré sú **podľa § 39 ods. 1 písm. b.) oslobodené od dane v tuzemsku**. Z uvedeného vyplýva, že aj napriek preneseniu daňovej povinnosti českou komerčnou bankou na KONA s.r.o., nedôjde k odvedeniu DPH z tejto služby a taktiež ani k následnému odpočítaniu DPH.

Vykazovanie v daňovom priznaní

Z dôvodu, že finančné služby sú v Slovenskej republike oslobodené, nie je potrebné ich prijatie vykazovať v daňovom priznaní DPH. V obrátenom prípade ak by sme posudzovali daňový režim a vykazovanie za subjekt – banku alebo aj iný podnik, ktorý takúto záruku poskytne inej zdaniteľnej osobe, muselo by sa poskytnutie finančnej služby vykázat aj v daňovom priznaní ako oslobodené. Daň na výstupe by samozrejme platená nebola a teda by nevznikla žiadna daňová povinnosť, informácie o poskytnutých službách by sa vykazovali čisto z informačných a štatistických dôvodov.

Oslobodenie finančných ale aj rôznych iných služieb má pochopiteľne viacej výhod než nevýhod a to hlavne z odstránenia daňovej a tiež administratívnej záťaže z titulu DPH a to predovšetkým pre prijímateľa takýchto služieb. Veľkou výhodou je aj fakt, že oslobodenie neplatí len na subjekty zamerané na poskytovanie finančných služieb ako sú

banky ale aj na iné subjekty, ktoré rovnako poskytujú napríklad predmetné záruky. Spoločnosti majú teda možnosť porovnávať niektoré bankové produkty len na základe poplatkov a iných finančných nákladov, ktoré si účtujú banky a iné subjekty a nemusia sa zaoberať daňovou záťažou z titulu DPH.

Odporúčaním v prípade niektorých finančných služieb by bolo, v čo najväčšej miere využívať predmetné služby od subjektov pôsobiacich v rámci Európskej únie, nakoľko podľa platnosti smernice EÚ, by mali všetky členské štáty tieto služby oslobodiť od DPH.

Prenesenie daňovej povinnosti – Služby stavebného dozoru ako výnimka z posúdenia miesta dodania podľa § 16 ods. 1

Slovenská stavebná spoločnosť KONA s.r.o. registrovaná podľa § 4a zákona o dani z pridanej hodnoty realizuje výstavbu komplexu bytových domov v mestskej časti Bratislava – mestská časť Ružinov pre zahraničného investora, kde vystupuje ako jediný zhotoviteľ. Komplex bude dokončený v júly 2021. Všetky stavebné práce si spoločnosť zabezpečuje sama, výstavba komplexu budov teda prebieha svojpomocne. Nakoľko im podľa stavebného zákona vznikla povinnosť zabezpečiť si stavebný dozor³⁵, túto službu im bude zabezpečovať česká spoločnosť BUILD s.r.o., ktorá je registrovaným platiteľom na DPH v českej republike (CZ28605985). Stavebný dozor bude vykonávaný po dobu realizácie jednotlivých etáp výstavby. BUILD s.r.o. si za 1 hodinu práce stavebného dozoru účtuje 100 €. Za mesiac január 2020 bolo vyfakturovaných 20 hodín práce stavebného dozoru v celkovej sume 2 000 € bez DPH.

³⁵ **Stavebný dozor** predstavuje nezávislú osobu, ktorá kontroluje činnosť zhotoviteľa. Je to odborne spôsobilá osoba, ktorá musí mať oprávnenie na výkon tejto činnosti podľa osobitných predpisov a je zapísaná v registri odborne spôsobilých osôb. V prvom rade sa zúčastňuje odovzdania staveniska a následne vykonáva kontroly staveniska v stanovených lehotách. Kontroly vykonávané stavebným dozorom závisia od toho, ako rýchlo sa bude stavba realizovať. Rozsah jeho povinností je daný nielen zákonom, ale taktiež zmluvou, ktorú s ním uzatvára stavebník - investor.

Daňový režim

Spoločnosti KONA s.r.o. bola poskytnutá služba – stavebný dozor, ktorej miesto dodania sa nebude tento krát určovať podľa § 15 ods. 1 ale pôjde o spomínanú výnimku, na základe ktorej sa miesto dodania určí podľa § 16 ods. 1. Podľa tohto paragrafu sa za miesto dodania určí miesto, kde bude nehnuteľnosť, na ktorej sa stavebný dozor vykonáva. V našom prípade je komplex bytových domov umiestnený v Bratislave, z čoho vyplýva, že miestom dodania stavebného dozoru bude Slovenská republika. V prípade určenia miesta dodania stavebného dozoru je skutočnosť, že spoločnosť KONA s.r.o. je registrovaným platiteľom DPH irelevantná, a to z dôvodu, že v prípade takýchto služieb sa miesto dodania bude vždy určovať podľa toho, kde sa nehnuteľnosť, na ktorú sa služba vzťahuje nachádza. Aj za predpokladu, že spoločnosť by nebola platiteľom DPH alebo dokonca by vôbec nebola zdaniteľnou osobou, miestom dodania by vždy bola Slovenská republika. Skutočnosť, že KONA s.r.o. je platiteľom DPH má vplyv na možnosť uplatnenia práva na odpočet DPH.

Vykazovanie v daňovom priznaní

Z posúdenia daňového režimu, pri ktorom sme určili ako miesto dodania stavebného dozoru Slovenskú republiku, vyplýva, že povinnosť odvieť DPH vzniká prijímateľovi služby. Stavebný dozor zdaní spoločnosť KONA s.r.o. a to podľa § 69 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty. Česká spoločnosť uplatnila správnu fakturáciu a preniesla daňovú povinnosť na KONA s.r.o., ktorá prijatú službu vykáže v daňovom priznaní k DPH za mesiac január nasledovne:

Tabuľka č. 17: Vykazovanie prijatia služby – povinnosť platby DPH

Tovar a služba, pri ktorej príjemca platí daň podľa § 69 ods. 2 a 9 až 12 zákona				
Základ dane [09]	2000,00	Daň [10]		400,00

Zdroj: Vlastné spracovanie

Služba stavebného dozoru bola využitá na podnikateľskú činnosť, tzn. ako služba vzťahujúca sa na nehnuteľnosť – komplex bytových domov, z tohto dôvodu má spoločnosť KONA s.r.o. právo na odpočítanie DPH, ktoré rovnako v januárovom daňovom priznaní k DPH vykáže nasledovne:

Tabuľka č. 18: Vykazovanie prijatia služby – právo na odpočet DPH

Odpočítanie dane celkom podľa § 49 až 52 a § 54 až 54d zákona		
Znížená sadzba dane	[20]	
Základná sadzba dane	[21]	400,00

Zdroj: Vlastné spracovanie

Výhodu majú takéto služby najmä pre poskytovateľa služieb, nakoľko ten ich dodáva bez DPH a teda nemá povinnosť platiť daň. Zdanenie služieb v mieste, kde je umiestnená samotná nehnuteľnosť, na ktorú sa vzťahujú, umožňuje lepšiu preukázateľnosť dodania služby, nakoľko dodanie služieb samotných je vždy náročnejšie preukázať ako dodanie alebo nadobudnutie tovaru. Podstatným uľahčením pre poskytovateľa služby je tiež skutočnosť, že poskytnutú službu neuvádza v daňovom priznaní, v kontrolnom výkaze ani v súhrnnom výkaze DPH. **Nevýhodou** pre prijímateľa služby je jeho administratívna a finančná povinnosť spojená s odvedením dane, avšak takéto výhody a nevýhody vyplývajú z každého prenesenia daňovej povinnosti.

Výnimky z určenia miesta boli zadané v zákone o dani z pridanej hodnoty z dôvodu platnosti článku 47 Smernice 2006/112/ES. Členské štáty pri určovaní miesta dodania služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, pri cezhranične poskytovaných službách mnohokrát viedli k situáciám dvojitého zdanenia alebo nezdanenia. **Odporúčaním** hlavne pre poskytovateľov služieb by bolo, aby sa informovali ohľadom legislatívnej úpravy platnej v členskom štáte, prípadne v treťom štáte, kde je miesto dodania služby za účelom splnenia si daňových a registračných povinností a tiež na možnosť využitia prenosu daňovej povinnosti. Takéto odporúčanie sa týka nielen v prípade služieb stavebného dozoru ale aj ostatných služieb, vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, ktorých miesto dodania sa určí podľa výnimky z § 16 zákona o dani z pridanej hodnoty.

3.2 Tuzemský prenos daňovej povinnosti

Prenosom daňovej povinnosti v rámci tuzemska sa chápe špecifický prenos, týkajúci sa iba vybraných tovarov a služieb, ktoré sú bližšie konkretizované v zákone o dani z pridanej hodnoty. Ide teda o prenos daňovej povinnosti na príjemcu plnenia, pričom dodávateľ aj odberateľ sú osobami registrovaným na DPH. Takýto druh prenosu daňovej povinnosti, je výnimkou zo všeobecného pravidla uplatňovania dane z pridanej hodnoty

a to podľa pravidla uvedeného v § 69 ods. 1 – ide o klasický systém DPH. Tuzemský prenos je v zákone upravený § 69 ods. 12, v ktorom sú jednotlivito vymedzené druhy tovarov, na ktoré sa má daný režim v rámci tuzemska uplatňovať. Tieto druhy tovarov a služieb sme si vymedzili v prvej kapitole práce. Režim tuzemského prenosu sa využije v prípadoch, kedy sú splnené nasledovné podmienky, a to všetky súčasne:

- ❖ zdaniteľným obchodom je dodanie tovarov a služieb patriacich do § 69 ods. 12
- ❖ miesto dodania tovaru alebo služby je na území Slovenskej republiky,
- ❖ zdaniteľný obchod sa uskutočňuje medzi dvoma platiteľmi DPH,

3.2.1 Dodanie stavebných prác

Slovenská spoločnosť KONA s.r.o., ktorá je registrovaným platiteľom DPH podľa § 4, uzatvorila zmluvu o dielo na stavebné práce so spoločnosťou EVIRA a.s. Predmetná zmluva určuje spoločnosť KONA s.r.o. ako zhotoviteľa diela a spoločnosť EVIRA a.s. ako objednávateľa diela. EVIRA a.s. je rovnako registrovaným platiteľom DPH v Slovenskej republike (SK2021775338). V rámci uzatvorenej zmluvy o dielo je predmetom dodania viacero plnení, ktorými sú nasledovné činnosti:

- ❖ výstavba nízko podlažnej budovy počítačového centra v komplexe objednávateľa – Zelený Park 800/1020, Žilina,
- ❖ dodanie a inštalácia stropnej klimatizácie so zabudovaným potrubím do počítačového centra v komplexe objednávateľa,

Dodanie diela a sa bude uskutočňovať v dvoch etapách a to v nadväznosti na predmet dodania. Jednotlivé plnenia sa podľa zmluvy o dielo budú fakturovať samostatne ako viacero rôznych od seba nezávislých plnení. Predpokladaný termín dokončenia obidvoch etáp je september 2020. Zmluvná cena pre jednotlivé plnenia je určená nasledovne:

- ❖ výstavba nízko podlažnej budovy počítačového centra – 50 000 €
- ❖ dodanie a inštalácia stropnej klimatizácie – 5 000 €

Daňový režim

Na určenie správneho daňového režimu je dôležité správne posúdenie jednotlivých skutočností predmetnej zmluvy o dielo. Dôležitý je charakter činností, ktorými sú stavebné práce súvisiace s výstavbou budovy počítačového centra a tiež dodanie a inštalácia stropnej klimatizácie, ktoré možno podľa klasifikácie CPA zatriediť takto:

Výstavba nízko podlažnej budovy počítačového centra - **sekcia F: 41 - Stavby a stavebné práce**, konkrétne do **divízie: 41.00 – Budovy a výstavba budov**.

Inštalácia stropnej klimatizácie – **sekcia F: 43 – Špecializované stavebné práce**, konkrétne - **43.22.12 - Inštalácie výhrevných, ventilačných a klimatizačných zariadení**.

Z uvedeného vyplýva, že obidve jednotlivé plnenia spĺňajú všetky kritéria zatriedenia do sekcie F štatistickej klasifikácie, a teda podliehajú § 69 ods. 12 podľa zákona o dani z pridanej hodnoty na uplatnenie režimu prenesenia daňovej povinnosti. V prípade, že klimatizácia bude inštalovaná pre počítačové centrá, kancelárie, obchody a obytné domy, dodávateľ môže uplatniť sa prenos daňovej povinnosti na odberateľa, pretože je to vyslovene uvedené vo vysvetlivkách ku kategórii 43.22.12, a to bez ohľadu na jej technické parametre.

Pri dodaní klimatizácie s inštaláciou však treba dôkladne preskúmať na aký účel bude v objekte využitá, pretože priemyselne využívané klimatizácie patria pod iné kódy CPA, čo by znamenalo, že by nebolo možné využiť prenesenie daňovej povinnosti. Na zhodnotenie, či sa jedná o priemyselnú klimatizáciu, ktorá je podľa vysvetliviek zo subkategórie 43.22.12 vylúčená a nepodlieha prenosu daňovej povinnosti, je rozhodujúce, či sa jedná o klimatizáciu nevyhnutnú pre prevádzku zariadenia. Výraz „priemyselný“ môžeme preto chápať ako potrebný pre výrobné účely, nie primárne pre budovu ako takú a pobyt ľudí v nej.

Treba však do úvahy aj ďalšie podmienky, ktoré sme uvádzali v predchádzajúcej kapitole. Miesto dodania ako jedna z podmienok prenosu daňovej povinnosti je takisto splnená, nakoľko výstavba počítačového centra a inštalácia klimatizácie sa uskutoční v komplexe objednávateľa v Žiline. Dodávateľ aj odberateľ sú registrovanými platiteľmi DPH v Slovenskej republike, to znamená, že daňová povinnosť môže byť prenesená na odberateľa – spoločnosť EVIRA a.s.

KONA s.r.o. uplatní prenesenie daňovej povinnosti v rámci tuzemska, musí však dbať na správnu fakturáciu svojmu dodávateľovi, nakoľko faktúra musí obsahovať informáciu „*Prenesenie daňovej povinnosti (podľa §74 zákona 222/2004 Z.z.)*“, tak ako to býva aj pri cezhraničnom prenose. Vystavená faktúra nebude obsahovať sumu DPH a teda dodávateľ uvedie iba sumu dohodnutej zmluvnej ceny 50 000 € a 5 000€ samostatne.

Vykazovanie v daňovom priznaní – KONA s.r.o.

Spoločnosť KONA s.r.o. bude dodanie počítačového centra a klimatizácie fakturovať osobitne, tak ako bolo dohodnuté v zmluve o dielo. Vystavené faktúry na dodanie takýchto prác pri ktorých sa uplatní prenos daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 12 písm. j) zákona o DPH na odberateľa – EVIRA a.s. sa **neuvádzajú do daňového priznania k DPH.**

KONA s.r.o. dané skutočnosti z vyhotovených faktúr uvedie len do časti **A.2. kontrolného výkazu** za príslušné zdaňovacie obdobie – september 2020, tak ako uvádzame v tabuľke nižšie v prípade fakturácie za dodanie počítačového centra:

Tabuľka č. 19: Vykazovanie dodania stavebných prác – časť A.2

A.2. Údaje z vyhotovenej faktúry o dodaní tovarov a služieb, ktorú bol platiteľ dane povinný vyhotoviť podľa § 71 až 75 zákona, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň príjemca plnenia podľa § 69 ods.12 písm. f) až j) zákona	
Identifikačné číslo pre daň odberateľa	SK2021775338
Poradové číslo faktúry	VF000010
Dátum dodania tovaru alebo služby alebo dátum prijatia platby	30.09.2020
Základ dane v eurách	50 000.00
Číselný kód tovaru podľa Spoločného colného sadzovníka [tovar podľa § 69 ods. 12 písm. f) a g) zákona]	
Druh tovaru [tovar podľa §69 ods. 12 písm. h) a i) zákona]	
Množstvo tovaru [tovar podľa §69 ods. 12 písm. f) až i) zákona]	
Merná jednotka	
Kód opravy	

Zdroj: Vlastné spracovanie

Z dôvodu, že prenesenie daňovej povinnosti pri dodaní stavebných prác sa zo strany dodávateľa nemusí vykazovať v daňovom priznaní, je vykazovanie v kontrolnom výkaze pre dodávateľa omnoho podrobnejšie ako pri vykazovaní bežných dodaní. Stavebných prác sa vyplňanie riadkov 3-4 kontrolného výkazu síce netýka, avšak ak sa prenáša daňová povinnosť v tuzemsku napríklad pri dodaní mobilných telefónov alebo integrovaných obvodov, musia sa vyplniť aj jednotlivé číselné kódy tovaru samostatne. Celý tento proces slúži na možnosť kontroly, či odberateľ naozaj uplatní odvedenie dane, z dôvodu prenosu daňovej povinnosti.

Vykazovanie v daňovom priznaní – EVIRA a.s.

Na spoločnosť EVIRA a.s. bola prenesená daňová povinnosť, teda bude musieť túto skutočnosť uviesť v daňovom priznaní za mesiac september 2020. Za dodanie stavby počítačového centra jej bola fakturovaná suma 50 000 € bez DPH, z ktorej daňová povinnosť je v hodnote 10 000 € - uplatnená 20 % sadzba DPH. Ako v predchádzajúcich príkladoch, kde bolo potrebné uskutočniť samozdanenie aj v tomto prípade odberateľ – EVIRA a.s. uvedie základ dane vykáže na riadku 09 – 50 000 € a daň na riadku 10 – 10 000 €.

Tabuľka č. 20: Vykazovanie prijatia stavebných prác u odberateľa – povinnosť odviest' DPH

Tovar a služba, pri ktorej príjemca platí daň podľa § 69 ods. 2 a 9 až 12 zákona					
Základ dane	[09]	50000,00	Daň	[10]	10000,00

Zdroj: Vlastné spracovanie

Ak EVIRA a.s. využije budovu počítačového centra na svoju ďalšiu podnikateľskú činnosť, môže si uplatniť právo na odpočítanie dane na riadku 21 v sume 10 000 €. Rovnako by spoločnosť EVIRA a.s. postupovala aj pri druhej faktúre od dodávateľa za dodanie a inštaláciu stropnej klimatizácie v sume 5 000, z ktorej vypočítaná 20 % daň by predstavovala sumu na odpočet vo výške 2 000 € - suma by tiež musela byť uvedená na riadkoch 09 a 10.

Tabuľka č. 21: Vykazovanie prijatia stavebných prác u odberateľa – právo na odpočet DPH

Odpočítanie dane celkom podľa § 49 až 52 a § 54 až 54d zákona		
Znížená sadzba dane	[20]	
Základná sadzba dane	[21]	10000,00

Zdroj: Vlastné spracovanie

Odberateľ – EVIRA a.s. takisto uvedie nadobudnutie stavby počítačového centra v kontrolnom výkaze, údaje vyplní do časti B.1. kontrolného výkazu za príslušné zdaňovacie obdobie – september 2020.

Odporúčania v oblasti dodávania stavebných prác, ktoré podliehajú prenosu daňovej povinnosti je vhodné zamerať na oblasti správneho zatriedenia do štatistickej klasifikácie podľa činností – CPA, na obsah zmluvy o dielo na základe, ktorej sa bude posudzovať samotný výkon prác a tiež treba upozorniť na možnosť prijatia zálohovej platby od odberateľa. Jednotlivé odporúčania uvádzame v odsekoch nižšie:

Bolo už spomenuté, že na možnosť uplatnenia prenosu sa musí správne zatriediť predmetná činnosť dodávateľa podľa CPA. Znamená to, že ešte pred začiatkom samotného zatriedovania tovaru, poprípade činnosti by mal dodávateľ poznať presný opis toho, čo ide dodávať, pretože to je základný predpoklad správneho sadzobného zatriedenia. Taktiež potrebuje poznať materiálové zloženie výrobku a mnoho iných parametrov.

Zmluva o dielo ako hlavný dokument na základe ktorého sa uskutoční dodanie napríklad stavby musí obsahovať predmet zmluvy. V rámci predmetu zmluvy by mal každý dodávateľ dbať na fakt, či je predmet zložený z viacerých plnení alebo iba z jedného plnenia. Ak v rámci uzatvorenej zmluvy o dielo je predmet dodania definovaný ako viacero plnení, prenos daňovej povinnosti sa uplatní len pri službách stavebných prác a dodaní tovarov s inštaláciou a montážou, ktoré patria do sekcie F klasifikácie CPA a na ostatné samostatné plnenia sa uplatní bežný režim zdanenia. V takom prípade je vhodné uviesť v zmluve o dielo podrobný rozpis ceny podľa jednotlivých plnení, aby bolo možno jednoduchšie uplatniť DPH k jednotlivým celkom. Ak ide o jedno zložené plnenie - je potrebné presne určiť, ktoré plnenie je hlavné a ktoré plnenia sú vedľajšie vo vzťahu k tomu hlavnému plneniu. Prenos daňovej povinnosti sa uplatní na plnenie ako celok v

prípade, ak z dohodnutých zmluvných podmienok vyplýva, že ide o jedno zložené plnenie a hlavnou službou, ktorá určuje charakter poskytnutého plnenia, je služba stavebných prác, ktorá podlieha prenosu. V opačnom prípade, ak predmetom zmluvy je jedno zložené plnenie, kde hlavné plnenie nepatrí do sekcie F klasifikácie CPA, na plnenie ako celok sa uplatní bežný daňový režim.

Ďalším odporúčaním, ktorým sa by sa mal dodávateľ zaoberať je posúdenie režimu DPH z dôvodu prijatia zálohovej platby pred dodaním stavebných prác. Nakoľko daňová povinnosť tu vzniká už dňom prijatia platby a nie dňom dodania stavebných prác. Prijatie zálohovej platby upravuje § 19 ods. 4 zákona o dani z pridanej hodnoty. Dodávateľ, ktorý prijme zálohovú platbu, vyhotoví faktúru v lehote do 15 dní odo dňa prijatia platby.

3.2.2 Dodanie mobilných telefónov a integrovaných obvodov

Veľkovýrobca elektroniky KONA s.r.o. ako registrovaný platiteľ podľa § 4a dňa 10.05.2020 prijal záväznú objednávku od spoločnosti ALZA.sk s.r.o., ktorá je tiež registrovaným platiteľom dane v tuzemsku (SK2021863811) podľa § 4 zákona o dani z pridanej hodnoty. Predmetom objednávky boli nasledovné položky jednotlivých značiek:

- ❖ Mobilné telefóny Doogee S68 PRO 128 GB – 100 ks, cena za 1ks/80 €
- ❖ Mikroprocesory DIP8 ST Microelectronics/THOMSON – 50 ks, cena za 1ks/20 €

Celková hodnota vystavenej faktúry od spoločnosti KONA s.r.o. bude v sume 9 000 €. Predpokladaný termín dodania tovaru bol stanovený na 20.07.2020.

Daňový režim

Z pohľadu spoločnosti KONA s.r.o. dochádza k dodaniu tovaru – mobilných telefónov a zároveň aj integrovaných obvodov, ktorý za určitých okolností môžu podliehať režimu prenesenia daňovej povinnosti. Mobilné telefóny a integrované obvody sú uvedené v zákone o dani z pridanej hodnoty v § 69 ods. 12 a to konkrétne v písmenách h.) a i.) nasledovne:

- h.) dodanie mobilných telefónov, ktoré sú vyrobené alebo prispôsobené na použitie v spojení s licencovanou sieťou a fungujú na stanovených frekvenciách bez ohľadu na to, či majú alebo nemajú iné využitie, ak základ dane vo faktúre za dodanie mobilných telefónov je 5 000 eur a viac,

i.) dodanie integrovaných obvodov, ako sú mikroprocesory a centrálné spracovateľské jednotky, v stave pred zabudovaním do výrobkov pre konečného spotrebiteľa, ak základ dane vo faktúre za dodanie integrovaných obvodov je 5 000 eur a viac,

Z vyššie uvedených písmen vyplýva podmienka na prenesenie daňovej povinnosti, a to minimálny základ dane na vystavenej faktúre aspoň 5 000 €, čo platí pre obidva druhy tovaru, avšak nie každému dodávateľovi musí byť na prvý pohľad zrejmé, že v prípade spoločnej fakturácie týchto dvoch druhov tovarov sa základ na jednej faktúre musí posudzovať samostatne za mobilné telefóny a integrované obvody.

V prípade dodania mobilných telefónov a integrovaných obvodov spoločnosťou KONA s.r.o. posúdime základy dane na faktúre samostatne, tak ako je uvedené nižšie:

- ❖ Mobilné telefóny Doogee S68 PRO 128 GB – základ dane 8 000 €
- ❖ Mikroprocesory DIP8 ST Microelectronics /THOMSON – základ dane 1 000 €

Základ dane pre mobilné telefóny spĺňa limit 5 000 € a viac, ale základ dane pre mikroprocesory nie je dodržaný, preto budú na faktúre uvedené dva daňové režimy. Pre mobilné telefóny sa teda uplatní prenos daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 12 písm. h.) a pre mikroprocesory uplatní bežný režim DPH – na faktúre sa uvedie 20 % DPH. V takýchto prípadoch nie je potrebné vyhotovenie dvoch separátnych faktúr, na jednej vystavenej faktúre sa uvedie vypočítaná daň z mikroprocesorov a tiež formulka prenesenie daňovej povinnosti vzťahujúca sa na mobilné telefóny.

Vykazovanie v daňovom priznaní

Rovnako ako pri dodaní stavebných prác, spoločnosť KONA s.r.o. **nebude dodanie mobilných telefónov vykazovať v daňovom priznaní** za mesiac júl 2020 a to z titulu prenosu daňovej povinnosti. KONA s.r.o. dané skutočnosti o dodaní mobilných telefónov uvedie len do časti **A.2. kontrolného výkazu** za príslušné zdaňovacie obdobie – júl 2020.

V kontrolnom výkaze budú uvedené nasledovné informácie:

Tabuľka č. 22: Vykazovanie dodania mobilných telefónov – kontrolný výkaz časť A.2

A.2. Údaje z vyhotovenej faktúry o dodaní tovaru a služieb, ktorú bol platiteľ dane povinný vyhotoviť podľa § 71 až 75 zákona, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň príjemca plnenia podľa § 69 ods.12 písm. f) až j) zákona	
Identifikačné číslo pre daň odberateľa	SK2021863811
Poradové číslo faktúry	VS1000020
Dátum dodania tovaru alebo služby alebo dátum prijatia platby	20.07.2020
Základ dane v eurách	8 000
Číselný kód tovaru podľa Spoločného colného sadzovníka [tovar podľa § 69 ods. 12 písm. f) a g) zákona]	
Druh tovaru [tovar podľa §69 ods. 12 písm. h) a i) zákona]	MT(mobilné telefóny)
Množstvo tovaru [tovar podľa §69 ods. 12 písm. f) až i) zákona]	100.00
Merná jednotka	ks
Kód opravy	

Zdroj: Vlastné spracovanie

Z dôvodu, že sme dodanie integrovaných obvodov – mikroprocesorov posudzovali samostatne a limit na prenos sa neprekročil, sa takáto skutočnosť vykázať musí. Teraz sa postupuje podľa § 8 zákona o dani z pridanej hodnoty a spoločnosť KONA s.r.o. je osobou povinnou platiť daň. V takom prípade **podáva daňové priznanie** za mesiac júl a dodanie integrovaných obvodov vykáže na riadku 03 – základ dane 1 000 € a daň na riadku 04 – 200 € nasledovne:

Tabuľka č. 23: Vykazovanie dodania integrovaných obvodov – povinnosť odviesť DPH

Dodanie tovaru a služby podľa § 8 a 9 zákona a daň podľa § 81 zákona			
znižená sadzba dane			
Základ dane [01]		Daň [02]	
základná sadzba dane			
Základ dane [03]	1000,00	Daň [04]	200,00

Zdroj: Vlastné spracovanie

Čo sa týka kontrolného výkazu nevyužije sa časť A.2 ako to bolo pri dodaní mobilných telefónov ale časť A.1., pretože ako sme už uviedli osobou povinnou platiť daň je dodávateľ – KONA s.r.o. Naše **odporúčania** sú zamerané na iné typy registrácií v prípade tuzemského prenosu daňovej povinnosti a tiež na rôzne iné problematiku oblasti, ktoré uvádzame v odsekoch nižšie:

- ❖ vždy si dôkladne overiť podľa akého paragrafu je daný odberateľ ale aj dodávateľ registrovaný pre daň v tuzemsku. Môžu nastať aj situácie, kedy napríklad zahraničná osoba, ktorá je registrovaná podľa § 5 zákona o dani z pridanej hodnoty, prenesenie daňovej povinnosti uskutočniť môže, ale tuzemská zdaniteľná osoba, napríklad živnostník registrovaný iba podľa § 7 nemôže tovary ani dodať ani nadobudnúť v tomto režime.
- ❖ rovnako nezabúdať na možnosť prijatia ale aj poskytnutia zálohovej platby, kedy sa deň dodania tovaru posudzuje dátum prijatia resp. poskytnutia platby, tak ako pri mnohých ďalších dodaniach,
- ❖ z našej analýzy daňového režimu taktiež vyplýva aby dodávateľ samostatne posudzoval základy dane pre jednotlivé skupiny tovarov,
- ❖ správne identifikovať tovar, hlavne v prípadoch integrovaných obvodov nakoľko tam môže častejšie dochádzať k mylnému zatriedeniu tovaru ako pri mobilných telefónoch.

3.2.3 Prevod emisných kvót skleníkových plynov v tuzemsku

Spoločnosť KONA s.r.o., ako registrovaný platiteľ DPH podľa § 4, ktorá pôsobí v energetike, uzatvorila zmluvu o prevode emisných kvót skleníkových plynov so spoločnosťou SLOVNAFT a.s. na prevod 20 000 emisných kvót. K takémuto prevodu emisných kvót dochádza z dôvodu, že spoločnosť KONA s.r.o. predpokladá, že za rok 2020 dokáže znížiť svoje emisie oproti minulému roku o 20 000 ton. Naopak spoločnosť SLOVNAFT a.s. musí každoročne emisné kvóty dokupovať od viacerých podnikov, nakoľko produkuje omnoho viac emisií ako býva spoločnosti pridelené.

Jedna emisná kvóta predstavuje 1 tonu CO₂, to znamená, že medzi spoločnosťami dôjde k prevodu možnosti produkovať o 20 000 ton CO₂ viac. Na základe podrobného prieskumu určila spoločnosť KONA s.r.o. trhovú cenu jednej emisnej kvóty na sumu 8 €/tona. Celková suma za prevod emisných kvót bude potom predstavovať sumu 160 000 € bez DPH. Podľa zmluvy sa má prevod emisných kvót uskutočniť 01.12.2020, z čoho vyplýva, že k fakturácií by malo dôjsť najneskôr 15.12.2020.

V tabuľke nižšie uvádzame prehľad emisných kvót spoločností KONA s.r.o. a SLOVNAFT a.s., ktoré im boli pridelené vnútroštátnym správcom emisných kvót – spoločnosťou ICZ Slovakia s.r.o. za roky 2018, 2019 a 2020. Prehľad je každoročne

zverejňovaný na stránke spoločnosti ICZ Slovakia s.r.o. Pridelené hodnoty emisných kvót nemusia zodpovedať reálnej produkcii emisií jednotlivých spoločností.

Tabuľka č. 24: Hodnoty pridelenia emisných kvót

Hodnoty pridelenia emisných kvót vnútroštátnym správcom emisných kvót					
Názov účastníka	Názov prevádzky	2018	2019	2020	Spolu
KONA s.r.o.	Energo Kona	120 000	125 000	130 000	375 000
SLOVNAFT, a.s.	Tepláreň	205 000	200 000	190 000	595 000

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Národnej alokačnej tabuľky pre SR

Daňový režim

Systém prevodu emisných kvót sa uplatňuje v rámci celej Európskej únie. Mal by motivovať spoločnosti, ktoré produkujú emisie na vyhľadávanie najlacnejších riešení na znižovanie produkcie emisií. Mnohokrát však najlacnejšia možnosť spravovania emisií je odkúpenie emisných kvót od spoločností, ktoré ich majú nadbytok a nie reálne zameranie sa na ich zníženie. Keďže k prevodu emisií medzi spoločnosťami dochádzalo naozaj často, došlo aj k daňovému ošetrovaniu takýchto transakcií. Ako je už z kapitoly zrejmé aj v prípade prevodu emisných kvót v tuzemsku existuje možnosť využitia prenesenia daňovej povinnosti pri splnení zákonom stanovených podmienok.

Prevod emisných kvót skleníkových plynov je upravený v § 69 ods. 12 písm. b.), zákona o dani z pridanej hodnoty, avšak v predmetnom paragrafe zákon odkazuje na osobitný predpis a tým je zákon č. 572/2004 Z. z. o obchodovaní s emisnými kvótami a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Na uplatnenie prenosu daňovej povinnosti v takýchto prípadoch musia spĺňať aj podmienky tohto zákona a v nadväznosti naň aj limity pridelených emisných kvót. Keďže platí pravidlo, že koľko emisií spoločnosť vyprodukuje, toľko emisných kvót musí na konci roka odovzdať, dochádza preto k obchodovaniu s nimi. Prevod emisných kvót má z pohľadu zákona o DPH charakter dodania služby.

V našom prípade uplatníme možnosť prenosu daňovej povinnosti zo spoločnosti KONA s.r.o. na SLOVNAFT a.s., nakoľko sú splnené všetky podmienky a to konkrétne:

- ❖ dodávateľ – KONA s.r.o. aj odberateľ – SLOVNAFT a.s. sú registrovanými platiteľmi dane z pridanej hodnoty v tuzemsku a to podľa § 4 zákona o dani z pridanej hodnoty,
- ❖ miesto dodania je v tuzemsku – obidve spoločnosti majú prevádzky, ktoré produkujú emisie, na ktoré sa viaže prevod emisných kvót v Slovenskej republike,
- ❖ prevod emisií skleníkových plynov je zdaniteľným obchodom,
- ❖ nie sú porušené podmienky zákona o obchodovaní s emisnými kvótami, spoločnosti využijú zákonom dovoľené podmienky prevodu emisných kvót.

Vykazovanie v daňovom priznaní

Spoločnosť KONA s.r.o. ako dodávateľ – prevádzateľ emisných kvót ani v tomto prípade **nebude prevod vykazovať v daňovom priznaní** za mesiac december 2020 a to z titulu prenosu daňovej povinnosti. KONA s.r.o. informácie o prevode emisných kvót na SLOVNAFT a.s. v tomto prípade neuvádza do žiadnej časti kontrolného výkazu. Samotný popis časti A.2 definuje aké zdaniteľné obchody je potrebné vyplňať nižšie:

A.2. Údaje z vyhotovenej faktúry o dodaní tovarov a služieb, ktorú bol platiteľ dane povinný vyhotoviť podľa § 71 až 75 zákona o dani z pridanej hodnoty, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň **príjemca plnenia podľa § 69 ods.12 písm. f) až j).** Z uvedeného popisu môžeme vykazovať prenos daňovej povinnosti iba v prípadoch dodania podľa paragrafov f.) až j.), ktoré upravujú dodania:

- f) dodanie tovarov patriacich do kapitol 10 a 12 Spoločného colného sadzobníka,
- g) dodanie tovarov patriacich do kapitoly 72 Spoločného colného sadzobníka a do položiek 7301, 7308 a 7314 Spoločného colného sadzobníka,
- h) dodanie mobilných telefónov,
- i) dodanie integrovaných obvodov,
- j) dodanie stavebných prác vrátane dodania stavby alebo je časti patriacich do sekcie F osobitného predpisu

Spoločnosť SLOVNAFT a.s. už musí vykázat nadobudnutie emisných kvót, tak ako pri každom prenesení daňovej povinnosti na odberateľa. Vykazovať sa bude za mesiac december 2020, pretože ten bol stanovený v zmluve ako mesiac prevodu. Znovu sa teda vykáže základ dane a daň na riadkoch 09 a 10 daňového priznania k dani z pridanej hodnoty.

Tabuľka č. 25: Vykazovanie prevodu emisných kvót u odberateľa

Tovar a služba, pri ktorej príjemca platí daň podľa § 69 ods. 2 a 9 až 12 zákona			
Základ dane [09]	160000,00	Daň [10]	32000,00

Zdroj: Vlastné spracovanie

Ak spoločnosti SLOVNAFT a.s. vznikne aj právo na odpočítanie dane, vyplní ešte riadok 21, kde si odpočet DPH uplatní. SLOVNAFT a.s. ako odberateľ – subjekt, na ktorý sa emisné kvóty prevádzajú vyplní do časti B.1. kontrolného výkazu za príslušné zdaňovacie obdobie – december 2020.

Tabuľka č. 26: Vykazovanie prevodu emisných kvót u odberateľa – nárok na odpočet

Odpočítanie dane celkom podľa § 49 až 52 a § 54 až 54d zákona	
Znížená sadzba dane [20]	
Základná sadzba dane [21]	32000,00

Zdroj: Vlastné spracovanie

Našimi **odporúčaniami** v oblasti prevodu emisných skleníkových plynov by z ekologického hľadiska mohli byť mnohé, ako napríklad vyvinúť vyššiu snahu na samotné zníženie emisií a nie na odkupovanie potrebného množstva kvót od subjektov, ktoré ich nevyužívajú.

- ❖ následne potom aj z daňového hľadiska odpadávajú povinnosti vykazovania takýchto transakcií u odberateľa, prípadne skúmanie možností, či sa prevod daňovej povinnosti môže uskutočniť alebo nie,
- ❖ ak sa však prevod emisných kvót uskutočňuje spoločnosti by sa mali zamerať na správne výpočty úspor, respektíve prebytkov emisných kvót aby na konci roka naozaj odovzdali také množstvo, aké spoločnosť vyprodukuje,

- ❖ možnosť zvýšenia daňového zaťaženia na takéto prevody by podniky viacej motivovalo zaoberať sa skutočným znižovaním svojich emisií, nakoľko by samotná DPH výrazne ovplyvnila ich finančné toky a teda by pre nich bolo výhodnejšie začať sa zameriavať na využívanie nových technológií a postupov na znižovanie produkcie emisií CO₂.

Záver

V diplomovej práci sme podrobne spracovali vybrané témy z oblasti zdaňovania daňou z pridanej hodnoty a to so zameraním na prenos daňovej povinnosti, ktorý je zakotvený v zákone o dani z pridanej hodnoty ako možnosť zjednodušenia daňového zaťaženia inštitúcií a vyhnutia sa daňovým podvodom. Konkrétny prenos daňovej povinnosti sme analyzovali z pohľadu cezhraničných zdaniteľných obchodov a tiež z pohľadu tuzemských zdaniteľných obchodov. Hlavným cieľom diplomovej práce bolo podrobne analyzovať vybrané zdaniteľné obchody. V jednotlivých kapitolách práce sú postupne spracované skutočnosti na dosiahnutie hlavného cieľa.

Informácie potrebné k správne pochopeniu jednotlivých daňových analýz sme spracovali v prvej kapitole práce a to predovšetkým platné znenie zákona o dani z pridanej hodnoty. Prvá kapitola diplomovej práce obsahuje definície dane z pridanej hodnoty, jej význam ako dôležitého príjmu do štátneho rozpočtu, právnu úpravu, vymedzenie predmetu dane z pridanej hodnoty a konkrétne vysvetlené ustanovenia ktoré vymedzujú základ dane, miesto zdaniteľného obchodu, sadzby dane a niektoré ďalšie ustanovenia, potrebné na správne pochopenie problematiky prenosu daňovej povinnosti. Súčasťou prvej kapitoly boli aj cezhraničné a tuzemské zdaniteľné obchody a ich presné vymedzenie, kde sme konkretizovali príslušné zdaniteľné obchody a uviedli aj niektoré príklady, ktoré môžu byť považované za predmetné zdaniteľné obchody.

Metodiku dosiahnutia hlavného cieľa a jednotlivé metódy skúmania obsahuje druhá kapitola práce. Podrobne popisujeme stanovené čiastkové ciele, ktoré nám pomohli dosiahnuť hlavný cieľ záverečnej práce. Hlavný cieľ bol dosiahnutý pomocou definovania všeobecných poznatkov o dani z pridanej hodnoty v prvej kapitole práce, ďalej využitím metód selekcie, komparácie, indukcie a najvýznamnejšie využitím metódy analýzy. K vypracovaniu problematiky prenosu daňovej povinnosti a jednotlivých zdaniteľných obchodov sme využili množstvo odbornej literatúry a článkov nielen z daňovej ale aj účtovnej oblasti, ktoré nám pomohli pochopiť samotnú problematiku. Zákon o dani z pridanej hodnoty, jeho novely a rôzne poučenia, metodické pokyny k nemu boli ďalším významným literárnym zdrojom na vypracovanie diplomovej práce.

Výsledky práce ako tretia kapitola obsahuje už niekoľkokrát uvádzané analýzy zamerané na prenos daňovej povinnosti a následné odporúčania na prípadné daňové riešenia a možné zákonné využitia z pohľadu zdaniteľných osôb. V prvej časti tejto kapitoly sme spracovali analýzy cezhraničných zdaniteľných obchodov a to s osobitým zameraním na tovary a služby. V rámci podkapitoly Tvary sú daňové analýzy zamerané na nadobudnutie tovaru s inštaláciou alebo montážou, na ktoré je možné uplatniť prenos daňovej povinnosti s porovnaním dodania tovaru v novom režime call-off stock, kedy sa uplatnenie prenosu využiť nedá a teda pôjde o iný režim zdanenia. Tieto dva druhy nadobudnutia a dodania tovaru sme si vybrali, pretože v tejto oblasti mnohokrát dochádza k mylnému zamieňaniu si režimu prenesenia daňovej povinnosti a režimu oslobodenia od dane v rámci intrakomunitárnych obchodov. Podkapitola Služby obsahuje daňové analýzy, ktoré sa týkajú predovšetkým reklamných služieb, obstarania licencií, služieb stavebného dozoru a rovnako na porovnanie aj finančnej služby, akou je banková záruka. Všetky tieto obchody sú analyzované aj podľa typov jednotlivých zákonných registrácií zdaniteľných osôb a tiež aj takých osôb, ktoré vôbec nie sú registrované ako platitelia dane z pridanej hodnoty, nakoľko aj samotný typ registrácie môže výrazne ovplyvniť správne posúdenie daňového režimu.

Druhá časť výsledkov práce, ktorú sme venovali tuzemskému prenosu daňovej povinnosti, obsahuje prenesenie daňovej povinnosti v prípadoch dodaní stavebných prác, mobilných telefónov a integrovaných obvodov a tiež prevodu emisií skleníkových plynov. Tak ako v ostatných daňových prípadoch aj týchto boli analyzované vybrané dodania a to určením správneho daňového režimu a vykazovania a to tak z pohľadu dodávateľa ako aj odberateľa tovaru a služby. Aj v prípade dodaní, na ktoré sa vzťahuje práve tuzemský prenos daňovej povinnosti sme navrhli niekoľko odporúčaní na správne posúdenie daňových režimov, na lepšie využitie zákonných výhod v oblasti zdanenia a tiež všeobecné pozorovania súvisiace s vybranými daňovými problémami.

Oblasť prenosu daňovej povinnosti sa považuje za komplikovanú problematiku DPH, avšak dôsledným posúdením každého individuálneho zdaniteľného obchodu, ktorý sa uskutoční u ktorejkoľvek zdaniteľnej osoby je možné urobiť správne určenie daňového režimu a následne aj zrealizovať správne vykázanie jednotlivých zdaniteľných obchodov.

Zoznam použitej literatúry

Knižné publikácie

[1.] BAŠTINCOVÁ A., *Účtovníctvo a dane právnických osôb*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. S. 260. ISBN 978-80-8168-398-5.

[2.] SKLENKA M. – ŠLOSÁROVÁ. – HORNICKÁ. – BLAHUŠIAKOVÁ. *Účtovníctvo podnikateľských subjektov II*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. s. 320. ISBN 978-80-8168-489-0.

[3.] Daňový sprievodca 2019 s komentárom. *Hospodárske noviny*, 2019. s. 460. ISBN 858-80-0138-268-1.

[4.] Daňový sprievodca 2020 s komentárom. *Hospodárske noviny*, 2020. s. 492. ISBN 978-80-9713-058-9.

Články v tlačených časopisoch

[5.] VÁLEK, Juraj. Zmeny v zákone o dani z pridanej hodnoty od januára 2020 – nadobudnutie transpozície smernice 2018/1910 . In: *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. Bratislava: SKCU, 2019, 27, 9, s. 2-5. ISSN 1335-2024.

[6.] VÁLEK, Juraj. Ostatné zmeny v zákone o dani z pridanej hodnoty od januára 2020. In: *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. Bratislava: SKCU, 2019, 27, 9, s. 6-13. ISSN 1335-2024.

[7.] CÍGEROVÁ, Nadežda. Od registrácie po prenos daňovej povinnosti (princíp DPH + vybrané príklady z praxe). *Dane a účtovníctvo: rady a riešenia*. Žilina: Poradca podnikateľa, 2018, 15, č. 9. s. 3-5. ISSN 1336-426X.

Právne normy

[8.] Zákon č. 222/2004 Z. z o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

[9.] Novela zákona č. 369/2018 Z. z. k zákonu o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004 Z. z.

[10.] Novela zákona č. 317/2019 Z. z. k zákonu o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004 Z. z.

[11.] Novela zákona č. 318/2019 Z. z. k zákonu o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004 Z. z.

[12.] Zákon č. 414/2012 Z. z. o obchodovaní s emisnými kvótami a o zmene a doplnení niektorých zákonov

[13.] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

[14.] Zákon č. 414/2012 Z. z. o obchodovaní s emisnými kvótami a o zmene a doplnení niektorých zákonov

[15.] Zákon č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku v znení neskorších predpisov

Internetové zdroje

[16.] Finančná správa. *Nomenklatura – hierarchia* [cit. 2019-10-30]. Dostupné na: https://tcep.financnasprava.sk/sk/cep-infodesk/vyhľadavanie-opatreni/prehľad-nomenklatur/_1

[17.] Súdny dvor Európskej únie. [cit. 2019-10-19]. Dostupné na: https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/court-justice_sk

[18.] Finančná správa. *Osobitné colné režimy*. [cit. 2019-11-01]. Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_osobit-rezimy-na/bc

[19.] Finančné riaditeľstvo SR. *Informácia k povinnosti platiť daň z pridanej hodnoty slovenskou zdaniteľnou osobou pri nákupe tovaru v tuzemsku od zahraničnej osoby*. Centrum podpory pre dane, 2017. Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Aktualne/DPH/2017/2017.08.10_Nakup_tovaru.pdf

[20.] Finančná správa. *Poučenie na vyplnenie daňového priznania k dani z pridanej hodnoty (ustanoveného opatrením MF SR č. MF/014640/2019-731)*. Dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejne-sluzby/katalog-danovych-a-colnych/katalog-pouceni#>

[21.] Finančná správa. *Poučenie na vyplnenie súhrnného výkazu k dani z pridanej hodnoty ustanoveného opatrením MF SR uverejneným v Zbierke zákonov Slovenskej republiky pod č. 405/2019 Z. z.* Dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejne-sluzby/katalog-danovych-a-colnych/katalog-pouceni#>

[22.] Finančná správa. *Poučenie na vyplnenie kontrolného výkazu k dani z pridanej hodnoty*. Dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejne-sluzby/katalog-danovych-a-colnych/katalog-pouceni#>

[23.] Finančná správa. *Vysvetlivky ku klasifikácii produktov podľa činností (CPA) 2015 – sekcia F Stavby a stavebné práce (vysvetlivky v súvislosti s uplatňovaním prenosu daňovej povinnosti v sektore stavebníctva podľa § 69 ods. 12 písm. j) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov)*. Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_usmernenia/Nepriame_dane/2015/2015.12.14_stavby.pdf

[24.] Finančné riaditeľstvo SR. *Usmernenie k zatriedovaniu stavebných prác do sekcie F štatistickej klasifikácie produktov podľa činností*. Odbor daňovej metodiky, 2015. Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Metodicke_usmernenia/Nepriame_dane/2015.12.08_Usmernenie_CPA.pdf

[25.] Finančné riaditeľstvo SR. *Usmernenie k podávaniu kontrolného výkazu podľa § 78a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov*. Odbor daňovej a colnej metodiky, 2014. Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Metodicke_usmernenia/Nepriame_dane/2014_04_07_Usmernenie_k_podavaniu_KV.pdf

[26.] Finančné riaditeľstvo SR. *Usmernenie k uplatneniu § 69 ods. 12 písm. h) a i) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov*. Odbor daňovej a

colnej metodiky, 2014. Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Metodicke_usmernenia/Nepriame_dane/2014_01_31_2_nepriame_dane.pdf

[27.] Finančné riaditeľstvo SR, 2018. *Predaj tovaru, pri ktorom sa uplatňuje prenos daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 12 písm. f) a g) zákona o DPH prostredníctvom elektronickej registračnej pokladnice alebo virtuálnej registračnej pokladnice*. Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Aktualne/DPH/2018/2018.01.05_predaj_T_cez_ERP.pdf