

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/B/2017/36086129771580676

REGISTRÁCIA PRE DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY
A JEJ DÔSLEDKY V ÚČTOVNÍCTVE
PODNIKATEĽSKÉHO SUBJEKTU

Bakalárska práca

2017

Simona Zverbíková

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

REGISTRÁCIA PRE DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY
A JEJ DÔSLEDKY V ÚČTOVNÍCTVE
PODNIKATEĽSKÉHO SUBJEKTU

Bakalárska práca

Študijný program: Účtovníctvo

Študijný odbor: Účtovníctvo

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: Ing. Ján Benko

2017

Simona Zverbíková



ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Simona Zverbíková
Študijný program: Účtovníctvo (Jednoodborové štúdium, bakalársky I. st., denná forma)
Študijný odbor: 3.3.12 Účtovníctvo
Typ záverečnej práce: Bakalárska záverečná práca
Jazyk záverečnej práce: slovenský
Sekundárny jazyk: anglický

Názov: Registrácia pre daň z pridanej hodnoty a jej dôsledky v účtovníctve podnikateľského subjektu

Anotácia: Podľa zákona o dani z pridanej hodnoty existuje niekoľko typov registrácie pre DPH v Slovenskej republike. Výsledky práce sú zamerané na zmeny, ktoré nastanú v účtovníctve podnikateľa v nadväznosti na jednotlivé typy registrácie pre DPH. Dôraz je kladený najmä na podrobnú analýzu aktuálnych poznatkov, ich aplikáciu na modelových príkladoch a návrhy riešenia špecifických daňových a účtovných problémov.

Vedúci: Ing. Ján Benko
Katedra: KÚA FHI - Katedra účtovníctva a audítorstva FHI
Dátum zadania: 04.04.2016

Dátum schválenia: 05.04.2016
prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.
vedúci katedry

Čestné vyhlásenie

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

Dátum:

.....

Simona Zverbíková

Pod'akovanie

Chcem sa pod'akovať Ing. Jánovi Benkovi, za cenné rady, odborný prístup a usmernenie pri písaní tejto bakalárskej práce.

ABSTRAKT

ZVERBÍKOVÁ, Simona: Registrácia pre daň z pridanej hodnoty a jej dôsledky v účtovníctve podnikateľského subjektu. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Ján Benko. Bratislava: FHI UE, 2017, 45 s.

Cieľom záverečnej práce je charakterizovať a na konkrétnych príkladoch znázorniť zmeny v účtovníctve podnikateľského subjektu pri rôznych typoch registrácií pre daň z pridanej hodnoty. Práca je rozčlenená do troch kapitol a obsahuje 20 tabuliek a 3 prílohy. V prvej kapitole sa venujeme rôznym druhom registrácií, zábezpeke a účtovným aspektom dane z pridanej hodnoty, ktoré vyplývajú zo zákona o dani z pridanej hodnoty a postupov účtovania. Druhá kapitola obsahuje hlavný cieľ práce a metodiku, ktorá bola použitá pri písaní tejto práce. Posledná, tretia kapitola prostredníctvom praktických príkladov znázorňuje zmeny v účtovníctve podnikateľa pri jednotlivých druhoch registrácií. Výsledkom riešenia danej problematiky je návrh spôsobu vedenia účtovníctva v účtovnej jednotke po registrácii za platiteľa dane a postup vyčíslenia daňovej povinnosti dane z pridanej hodnoty.

Kľúčové slová: daň z pridanej hodnoty, registrácia pre daň z pridanej hodnoty, platiteľ dane, zdaniteľná osoba

ABSTRACT

ZVERBÍKOVÁ, Simona: Registration for value added tax and its consequences in accounting of business entity. – University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accountancy and Auditing. – Supervisor of bachelor work: Ing. Ján Benko. Bratislava: FHI UE, 2017, 45 p.

The main aim of this work is to characterize and show the changes in bussiness entity's accounting for different types of VAT registration. The work is divided into three sections and consists of 20 tables and 3 enclosure. The first section deals with the different types of registrations, guarantee and the accounting aspects of value added tax which result from the value added tax act and accounting approaches. The second section contains the main aim of the work and its methodics that was used as well. The third and last section is about practical examples that show the changes in entrepreneur accounting according to different types of registrations. The result of the issue is a suggestion of the way how to keep an accounting in an accounting unit after a registration of taxable person and an approach of value added tax assessment.

Key words: value added tax, registration for value added tax, taxpayer, taxable person

Obsah

Úvod.....	10
1 Súčasný stav riešenej problematiky.....	11
1.1 Charakteristika a história dane z pridanej hodnoty	11
1.2 Registrácia k dani z pridanej hodnoty	13
1.2.1 Povinná registrácia a registrácia zo zákona pre DPH.....	13
1.2.2 Dobrovoľná registrácia pre DPH.....	14
1.2.3 Iné registrácie pre DPH	16
1.2.4 Oneskorená registrácia	17
1.3 Zábezpeka na daň z pridanej hodnoty	19
1.4 Odpočet dane z pridanej hodnoty.....	21
1.5 Účtovné aspekty dane z pridanej hodnoty	23
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania.....	25
3 Výsledky práce	26
3.1 Postup pri registrácii za platiteľa DPH a jej vplyv na účtovnú jednotku ...	26
3.1.1 Registrácia podľa § 7a	26
3.1.2 Registrácia po prekročení zákonom stanoveného obratu	29
3.1.3 Dobrovoľná registrácia s povinnosťou zloženia zábezpeky na daň	31
3.1.4 Odpočítanie dane pri registrácii za platiteľa DPH	33
3.1.5 Vrátenie odpočítanej dane z majetku a zásob pri zrušení registrácie...	35
3.2 Účtovanie DPH u platiteľa (komplexný príklad)	37
Záver.....	41
Zoznam použitej literatúry	42
Zoznam príloh	45

Zoznam tabuliek

Tabuľka č. 1: Prehľad zmien sadzieb DPH

Tabuľka č. 2: Účet 343 – Daň z pridanej hodnoty

Tabuľka č. 3: Príklad vedenia analytickej evidencie účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty

Tabuľka č. 4: Analytická evidencia účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty

Tabuľka č. 5: Účtovanie DPH pri registrácii podľa § 7a

Tabuľka č. 6: Faktúra vystavená osobou registrovanou pre daň podľa § 7a

Tabuľka č. 7: Obraty pred registráciou pre DPH

Tabuľka č. 8: Príklad sledovania obratu počas vybraného mesiaca

Tabuľka č. 9: Účtovanie zábezpeky na daň

Tabuľka č. 10: Použitie zábezpeky

Tabuľka č. 11: Vrátenie zábezpeky

Tabuľka č. 12: Odpočet DPH z majetku pri registrácii

Tabuľka č. 13: Odpočet DPH z majetku pri registrácii

Tabuľka č. 14: Odpočet DPH z tovaru pri registrácii

Tabuľka č. 15: Daňový odpisový plán

Tabuľka č. 16: Daňová povinnosť z majetku pri zrušení registrácie

Tabuľka č. 17: Daňová povinnosť z tovaru pri zrušení registrácie

Tabuľka č. 18: DPH na vstupe – odpočet DPH

Tabuľka č. 19: DPH na výstupe – daňová povinnosť

Tabuľka č. 20: Zúčtovanie dane – vlastná daňová povinnosť/nadmerný odpočet

Zoznam skratiek

DPH	daň z pridanej hodnoty
EÚ	Európska únia
SR	Slovenská republika
DIČ	daňové identifikačné číslo
IČO	identifikačné číslo organizácie
IČ DPH	identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty
zPFA	zahraničná prijatá faktúra
PFA	prijatá faktúra
VFA	vystavená faktúra
zVFA	zahraničná vystavená faktúra
MD	strana má dať
D	strana dal
VBÚ	výpis z bankového účtu
IÚD	interný účtovný doklad
PoZ	protokol o zaradení
PRI	príjemka
VPD	výdavkový pokladničný doklad
PPD	príjmový pokladničný doklad

Úvod

DPH je univerzálna daň, označuje sa tiež ako daň zo spotreby. Vyberá sa nepriamo, pretože je zahrnutá v cene tovarov a služieb a odvádza sa do štátneho rozpočtu.

DPH má veľký význam najmä pre štát, pretože príjmy plynúce z tejto dane tvoria podstatnú časť príjmov štátneho rozpočtu, no je významná aj pre podnikateľské subjekty, nakoľko je započítavaná do hodnoty tovarov a služieb a podnikatelia sú povinný z nich túto daň platiť. Niektorí podnikatelia nemajú povinnosť platiť daň z predaja tovarov a služieb, pretože nie sú registrovaný pre daň, iným vyplýva povinnosť registrovať sa zo zákona alebo sa dobrovoľne rozhodnú stať platiteľom DPH. Registrácia pre daň je upravená v zákone č. 222/2004 Z. z. o DPH. Úlohou tejto bakalárskej práce je charakterizovať jednotlivé druhy registrácií pre DPH, vysvetliť podmienky registrácie a povinnosti, ktoré vyplývajú z daných registrácií.

V prvej časti sa zameriame na legislatívnu úpravu DPH a registrácie pre daň. Na teoretickej úrovni sa budeme zaoberať podmienkami, ktoré musia byť splnené aby bola zdaniteľná osoba registrovaná pre daň, procesom registrácie, povinnosťami, ktoré plynú z registrácie, definujeme výnimky, pri ktorých sa zdaniteľná osoba nemusí registrovať pre daň. Na základe zákona o DPH a postupov účtovania vydaných Ministerstvom financií SR definujeme podmienky a proces uloženia zábezpeky a jej využitie, možnosti dodatočného odpočítania DPH po registrácii za platiteľa dane a spôsob účtovania DPH. V druhej kapitole bude vymedzený cieľ práce, postupy a metódy, ktoré použijeme pri písaní tejto záverečnej práce. V záverečnej kapitole – Výsledky práce uvedieme príklady zamerané na jednotlivé typy registrácií s rôznymi situáciami, ktoré môžu v účtovnej jednotke nastať po registrácii za platiteľa dane, účtovanie o DPH a výpočet daňovej povinnosti vo vzťahu k štátnemu rozpočtu.

Táto práca by mala poskytnúť účtovným jednotkám informácie o tom, kedy im vzniká povinnosť registrácie, aké sú možnosti registrácie, jej výhody, nevýhody a dopad na dodržiavanie účtovnej legislatívy v účtovnej jednotke.

1 Súčasný stav riešenej problematiky

1.1 Charakteristika a história dane z pridanej hodnoty

Pred zavedením DPH sa v bývalom Československu používala daň z obratu, ktorá bola zavedená v roku 1919 po vzore z Nemecka, ktoré túto daň používalo od roku 1916. Dodávky, služby i prenájmy sa zdaňovali 1 % sadzou dane, ktorá sa postupne zvyšovala. V roku 1953 v dôsledku peňažnej reformy bola zavedená rozdielová daň z obratu. Táto daň bola platná až do roku 1991.¹ Daň z obratu sa vyberala najmä v cenách spotrebných tovarov. Nepodliehali jej všetky výrobky a služby ani investície a vyvážaný tovar. „Daň sa vyrubovala jednorazovo ako percentuálna časť z ceny obratu. Jej výška závisela od počtu článkov, ktorými výrobok prešiel, to znamená čím viac článkov sa nachádzalo medzi výrobcom a spotrebiteľom, tým bola cena výrobku vyššia².“ V roku 1989 obsahoval sadzobník dane z obratu približne 1 600 sadzieb.

Počnúc 1.1.1993 bola zavedená na Slovensku nepriama daň ako súčasť systému nepriameho zdaňovania spolu so skupinou spotrebných daní. Sadzba dane sa od jej zavedenia v roku 1993 až doteraz niekoľkokrát menila. Okrem základnej sadzby sa používa aj znížená sadzba dane na vybrané druhy tovarov a služieb.

Tabuľka č. 1: Prehľad zmien sadzieb DPH

Obdobie	Základná sadza DPH	Znížená sadzba DPH
Od 1.1.1993-31.7.1993	23%	5%
od 1.8.1993 - 1995	25%	6%
1996 – 1999	23%	6%
2000 – 2002	23%	10%
2003	20%	14%
2004 – 2006	19%	-
2007 – 2009	19%	10%
2010	19%	10%
2011 – 2016	20%	10%

Zdroj: Schultzová, A. Daňovníctvo, daňová teória a politika I

¹ SCHULTZOVÁ, A. 2011. Daňovníctvo, daňová teória a politika I. Bratislava: Iura Edition, 2011. s. 140. ISBN 978-80-8078-407-2

² http://www.ekonomie-management.cz/download/1331826735_7221/11_banociova.pdf

Dodanie tovaru alebo poskytnutie služby v tuzemsku, nadobudnutie tovaru alebo služieb v tuzemsku z iného členského štátu, ako aj dovoz tovaru do tuzemska sa v súčasnosti zdaňuje sadzbou 20 % zo základu dane. Znížená sadzba dane sa uplatňuje na knihy, lieky, zdravotnícke pomôcky a vybrané druhy potravín.

DPH patrí medzi nepriame dane. Je neutrálna, univerzálna, vyznačuje sa ľahkou použiteľnosťou v medzinárodnom obchode, je transparentná a výnosná pre štátny rozpočet. Za univerzálnu sa označuje preto, že zaťažuje všetky tovary a služby fyzických aj právnických osôb, ktoré vykonávajú podnikateľskú činnosť ale nezaťažuje majetok ani výsledok hospodárenia. Daňové bremeno znáša kupujúci v predajnej cene. Neutrálnosť dane spočíva v tom, že nezvýhodňuje žiadnu výrobnú aktivitu, pretože je viacstupňovou daňou a platiteľ odvádza DPH k cene tovarov a služieb na určitom stupni výroby.

„Daň z pridanej hodnoty upravuje zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“). Vyberá a odvádza ju každý účastník (platiteľ dane) kolobehu majetku, nie konečný spotrebiteľ.“³

Zákon o DPH uvádza, že *„zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.“⁴* Ekonomickou činnosťou (podnikaním) rozumieme každú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem. Zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov, dodávateľov služieb, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku za účelom dosahovania príjmu sa tiež považuje za podnikanie.⁵

Miestom zdaniteľného plnenia by mal byť štát určenia, t. j. krajina, v ktorej je miesto dodania služby alebo miesto dodania tovaru. Predmetom dane sú zdaniteľné obchody, pri ktorých je miesto zdaniteľného obchodu tuzemsko. Predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu, poskytnutie služby za protihodnotu, nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu a dovoz tovaru do tuzemska.⁶ Základom dane pri dodaní tovarov a služieb je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má

³ MÁZIKOVÁ, K. 2016. Účtovníctvo podnikateľských subjektov I. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. s. 174. ISBN 978-80-8168-405-0

⁴ Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 3, ods. 1

⁵ Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 3, ods. 2

⁶ BAŠTINCOVÁ, A. Účtovníctvo a dane podnikateľských subjektov II. Bratislava: Ekonóm, 2007. s. 77 ISBN 978-80-225-2357-8

prijat' od odberateľa, znížené o daň. Základ dane zahŕňa aj dotáciu alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijat' k cene tovaru alebo služby. Ďalej zahŕňa aj iné dane, clá a poplatky vzťahujúce sa na tovar alebo služby.⁷

1.2 Registrácia k dani z pridanej hodnoty

Registráciu pre DPH upravuje zákon o dani z pridanej hodnoty v ustanoveniach § 4, 4a, 4b, 5, 6, 7 a 7a.

Ako uvádza Ing. Vašková, „*nie každá registrácia na DPH má za následok, že registrovaná osoba sa stane zároveň aj platiteľom DPH, ktorého postavenie prináša so sebou „výhodu,, práva na odpočítanie dane a tým zníženie vlastnej daňovej povinnosti.*“⁸

1.2.1 Povinná registrácia a registrácia zo zákona pre DPH

Povinnosť podať žiadosť o registráciu má zdaniteľná osoba, ak dosiahla obrat za posledných 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov vo výške 49 790 eur.

Ak zdaniteľná osoba prekročí zákonom stanovenú hranicu, je povinná podať žiadosť o registráciu najneskôr do 20. dňa nasledujúceho mesiaca po mesiaci, v ktorom prekročila stanovený obrat. Registráciu podáva miestne príslušnému daňovému úradu. *Registračná povinnosť sa týka len tej zdaniteľnej osoby, 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.*⁹

Platiteľom DPH sa zdaniteľná osoba stáva dňom, ktorý je uvedený v osvedčení o registrácii.

⁷ MATEÁŠOVÁ, M. 2016. Zúčtovacie vzťahy. s. 200. In MÁŽIKOVÁ, K. Účtovníctvo podnikateľských subjektov I. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. s. 288. ISBN 978-80-8168-405-0

⁸ VAŠKOVÁ, N. Dane, účtovníctvo, odvody. Roč.11. č. 5 (12.4.2016). s. 33. Bratislava, 2016. ISSN 1336-7986

⁹ Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 4, ods. 1

Zo zákona sa zdaniteľná osoba môže stať platiteľom dane, ak:

- nadobudne podnik alebo časť podniku platiteľa, ale len v prípade že predaj zahŕňa aj hmotný a nehmotný majetok. Platiteľom sa stáva odo dňa nadobudnutia podniku alebo jeho časti;¹⁰
- je nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie. Ide o prípady splynutia, zlúčenia alebo rozdelenia zdaniteľnej osoby, kedy majetok zanikajúcej zdaniteľnej osoby prechádza na nástupnícku spoločnosť. Právny nástupca sa stáva platiteľom dane dňom zápisu splynutia, zlúčenia alebo rozdelenia do obchodného registra;¹¹
- dodá stavbu alebo jej časť, stavebný pozemok alebo prijme platbu pred ich dodaním, ak má dosiahnuť obrat 49 790 €. Platiteľom dane sa stáva dňom, ktorý nastane skôr, teda dňom dodania nehnuteľnosti alebo dňom prijatia platby.

Výnimky, pri ktorých sa zdaniteľná osoba nestáva platiteľom dane:

- príležitostný predaj stavebného pozemku, stavby alebo jej časti,
- predaj stavby alebo jej časti, ktoré sú oslobodené od dane, pretože uplynulo 5 rokov od prvej kolaudácie alebo prvého užívania stavby alebo jej časti.

Osoby, ktoré sa stávajú platiteľmi dane zo zákona (bez registrácie) sú povinné túto skutočnosť oznámiť daňovému úradu do desiatich dní odo dňa vzniku tejto skutočnosti. Okrem oznámenia majú povinnosť predložiť doklady, ktoré osvedčujú danú skutočnosť a to napríklad výpis z obchodného registra alebo zmluvu o predaji. Ak sú splnené všetky podmienky pre registráciu, správca dane vydá osvedčenie o registrácii.

1.2.2 Dobrovoľná registrácia pre DPH

Žiadosť o dobrovoľnú registráciu môže podľa zákona o DPH podať zdaniteľná osoba, ktorá ešte nedosiahla zákonom stanovený obrat 49 790 eur za posledných 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov.

„O dobrovoľnú registráciu môže požiadať aj osoba, ktorá ešte neuskutočnila žiadne zdaniteľné obchody, avšak z dôvodu jej budúcich ekonomických činností je

¹⁰ Toto opatrenie sa zaviedlo kvôli daňovým podvodom, pretože sa množili platitelia DPH rozdeľovaním firiem, vznikali spoločnosti bez reálnej ekonomickej aktivity, ktoré existovali len formálne s cieľom získať postavenie platiteľa DPH.

¹¹ Metodický pokyn k registrácii zdaniteľných osôb podľa § 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 4, ods. 4

*nevyhnutné, aby mala postavenie platiteľa dane (vykonáva len prípravnú činnosť na podnikanie).*¹²

Daňový úrad posudzuje každú žiadosť osobitne, ak zistí že neboli splnené zákonom stanovené podmienky, žiadosť zamietne. Základnou podmienkou je, aby bol žiadateľ zdaniteľnou osobou.

Ak správca dane vyhovie žiadosti, vydá osvedčenie a prideli žiadateľovi identifikačné číslo pre DPH. Zdaniteľná osoba sa stáva platiteľom DPH dňom uvedeným v osvedčení. Zdaňovacím obdobím pre novoregistrovaných platiteľov je kalendárny mesiac a to po dobu minimálne prvých dvanásť mesiacov od registrácie.

Daňový úrad vykoná registráciu najneskôr do 21 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu, alebo do 60 dní ak zdaniteľná osoba je povinná zložiť zábezpeku.

Podľa právneho stavu do roku 2016 mala byť novozaložená spoločnosť, ktorá žiadala o registráciu, schopná preukázať zámer vykonávať ekonomickú činnosť, napríklad preukázaním príprav na podnikanie. Mala taktiež poskytnúť informácie o sídle, zamestnancoch, o výške plánovaného obratu a podobne.¹³ Daňové úrady zvyčajne tieto informácie vyžadujú aj v súčasnosti.

Registrovať sa za platiteľa dane je výhodné pre podnikateľa, ktorý nakupuje tovary a služby od platiteľov DPH a ďalej uskutočňuje dodávky tovarov a služieb pre platiteľov dane v tuzemsku alebo iného členského štátu, vzniká tu daňový reťazec, pri ktorom si podnikateľ môže odpočítať daň na vstupe, ktorá je zahrnutá v cene ním nakupovaných tovarov a služieb a účtovať daň na výstupe pri predaji tovarov a služieb, kde si môžu daň odpočítať jeho odberatelia.

Pre podnikateľa, ktorý dodáva tovary a služby priamo končným spotrebiteľom, nie je výhodné registrovať sa, pretože by ceny ním dodaných tovarov a služieb musel navýšiť o daň na výstupe, ktorú si koneční spotrebiteľia nemôžu odpočítať. Pre konečných spotrebiteľov je teda výhodnejšie nakupovať od neplatiteľa dane.

S registrovaním sa spája aj zvýšenie administratívnej záťaže predovšetkým pri vystavovaní faktúr, podávaní daňových priznaní a kontrolných výkazov.

¹² VAŠKOVÁ, N. Dane, účtovníctvo, odvody. Roč.11. č. 5 (12.4.2016). s. 35. Bratislava, 2016. ISSN 1336-7986

¹³ VAŠKOVÁ, N. Dane, účtovníctvo, odvody. Roč.11. č. 5 (12.4.2016). s. 36. Bratislava, 2016. ISSN 1336-7986

1.2.3 *Iné registrácie pre DPH*

Povinnosť registrovať sa pre DPH má zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom dane, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou (právnické osoby, ktoré nevykonávajú podnikateľskú činnosť, rozpočtové a príspevkové organizácie), ak nadobudne tovar z iného členského štátu EÚ a celková hodnota tovaru bez dane dosiahne sumu 14 000 € v kalendárnom roku. Registráciu je potrebné podať príslušnému daňovému úradu ešte pred nadobudnutím tovaru, ktorého hodnota v kalendárnom roku dosiahne zákonom stanovenú hranicu.

V prípade, že hodnota nadobudnutých tovarov bez dane z iného členského štátu v kalendárnom roku nedosiahne sumu 14 000 €, dotknutý subjekt sa môže registrovať aj dobrovoľne.¹⁴ Takto registrované osoby majú povinnosť platiť daň, ale nemajú právo na jej odpočítanie.

Ak zdaniteľná osoba nadobúda alebo dodáva služby z/do iných členských krajín, je povinná sa registrovať pre daň podľa § 7a zákona o DPH ešte pred dodaním alebo nadobudnutím služby. Táto osoba má povinnosť platiť daň v tuzemsku, ak prijala služby od zahraničnej osoby z iného členského štátu EÚ.

Pri dodaní služby do zahraničia zdaniteľnej osobe sa určí miesto dodania, pričom miestom dodania môže byť miesto, kde má zdaniteľná osoba sídlo alebo miesto podnikania. Ak je služba dodaná prevádzkarni zdaniteľnej osoby, tak miesto dodania je miesto, kde sa prevádzkareň nachádza, alebo ak zdaniteľná osoba nemá sídlo, miesto podnikania ani prevádzkareň, miestom dodania je jej bydlisko, alebo miesto kde sa obvykle zdržiava.¹⁵ Povinnosť platiť daň má príjemca služby.

Registračná povinnosť sa nevzťahuje na zdaniteľnú osobu, ktorá už je registrovaná z dôvodu nadobudnutia tovarov z iných členských štátov podľa § 7 zákona o DPH, na osobu ktorá prijme alebo dodá službu zahraničnej osobe, ktorá má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň alebo bydlisko v treťom štáte, osobu ktorá prijme alebo dodá službu oslobodenú od dane alebo ak nadobudne alebo dodá službu z/do iného členského štátu, pri ktorej sa miesto dodania služby určuje podľa osobitných predpisov.¹⁶

¹⁴ SCHULTZOVÁ, A. 2011. Daňovníctvo, daňová teória a politika I. Bratislava: Iura Edition, 2011. s. 162. ISBN 978-80-8078-407-2

¹⁵ Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 15, ods. 1

¹⁶ RABATINOVÁ, M. Dane a účtovníctvo v praxi. Roč. 21. č. 9 (30.8.2016). s. 24. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. ISSN 1335-7034

Pri registrácii na základe dodania alebo nadobudnutia tovarov alebo služieb z/do zahraničia je daňový úrad podľa zákona o DPH povinný osobu registrovať pre daň, vydať jej osvedčenie a prideliť identifikačné číslo pre daň najneskôr do siedmich dní odo dňa, kedy mu bola doručená žiadosť o registráciu. Týmto sa zdaniteľná osoba nestáva platiteľom dane, ale osobou identifikovanou pre daň z dôvodu dodania alebo nadobudnutia služby v rámci Európskej únie.

1.2.4 *Oneskorená registrácia*

Ak podnikateľ prekročí zákonom stanovenú hranicu pre registráciu a nesplní si povinnosť registrovať sa alebo ju splní oneskorene, je povinný podať takzvané mimoriadne daňové priznanie za obdobie, v ktorom mal byť platiteľom DPH.¹⁷ Toto daňové priznanie za nulté obdobie musí podať do 60 dní odo dňa kedy daňový úrad zistil, že osoba nesplnila povinnosť registrovať sa alebo do 60 dní odo dňa podania žiadosti o oneskorenú registráciu.

Daňový úrad môže vykonať oneskorenú registráciu v dvoch prípadoch. Môže vykonať registráciu na základe úradnej moci a to vtedy ak zistí, že podnikateľ mal povinnosť registrovať sa pre daň no túto povinnosť si nesplnil. V druhom prípade môže vykonať oneskorenú registráciu na základe podania žiadosti o registráciu, kde podnikateľ sám zistí, že mal povinnosť registrovať sa.

DPH, ktorú má zaplatiť osoba, ktorá si nesplnila registračnú povinnosť alebo podala oneskorenú žiadosť, prizná v daňovom priznaní a to vtedy ak toto oneskorenie je viac ako 30 dní. Ak by bola oneskorená žiadosť podaná do 30 dní odo dňa vzniku povinnosti registrovať sa, žiadateľ nie je povinný platiť daň za obdobie v ktorom mal byť platiteľom DPH a teda nemá ani povinnosť podať mimoriadne daňové priznanie.

„Obdobie, ktoré sa považuje za obdobie, kedy mal byť podnikateľ platcom DPH začína 31. dňom po dni, kedy sa subjekt mal stať platcom DPH.“¹⁸ Toto obdobie končí dňom predchádzajúcim dňu registrácie za platiteľa dane.

¹⁷ <https://www.ako-uctovat.sk/clanok.php?t=Vsetko-co-by-ste-mali-vediet-o-registracii-k-DPH&idc=243>

¹⁸ <http://www.sro-start.sk/blog/oneskorena-registracia-pre-dph-a-jej-danova-povinnost>

Pre obdobie, v ktorom osoba mala byť platiteľom dane, sa daň vypočíta zo základu dane, ktorý tvoria všetky predané tovary a služby v tuzemsku, okrem tých pri ktorých je povinný platiť daň príjemca. Podľa zákona o DPH je „základom dane pri dodaní tovaru alebo služby všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň.“¹⁹ Zákon o DPH tiež umožňuje odpočítanie dane z prijatých tovarov a služieb od platiteľov dane za obdobie, v ktorom mal mať podnikateľ postavenie platiteľa. Nakúpené tovary a služby musí podnikateľ použiť na účely svojho podnikania.

Osobe pri oneskorenej registrácii môže odčítaním nároku na odpočet DPH vzniknúť daňová povinnosť alebo nadmerný odpočet. Ak vznikne osobe, ktorá mala podať mimoriadne daňové priznanie daňová povinnosť, musí ju zaplatiť do lehoty na podanie daňového priznania. Ak vznikne nadmerný odpočet, vykoná daňový úrad kontrolu a daň vráti v lehote desiatich dní od skončenia kontroly.²⁰

Pri nesplnení povinnosti registrovať sa, môže daňový úrad uložiť pokutu vo výške od 60 eur do 20 000 eur. Je pravdepodobné, že daňovníkovi ktorý sám podal žiadosť o registráciu bude udelená nižšia sankcia ako daňovníkovi, ktorý nepodal žiadosť o registráciu vôbec.²¹

Zo zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) vyplýva že, ak daňový úrad uloží pokutu za nesplnenie registračnej povinnosti, tak už tejto osobe nemôže uložiť pokutu za nepodanie daňového priznania, respektíve za oneskorené podanie za obdobie, v ktorom osoba mala byť platiteľom dane.²²

¹⁹ Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 22, ods.1

²⁰ <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2265/category/dan-z-pridanej-hodnoty/article/oneskorena-registracia-dph.xhtml>

²¹ KOLEMBUS, A. Daňový a účtovný poradca podnikateľa. Roč. 21. č. 11 (20.5.2016). s. 50. Žilina: Poradca podnikateľa, 2016. ISSN 1335-0897

²² Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov, § 155, ods. 2

1.3 Zábezpeka na daň z pridanej hodnoty

Zábezpeku na DPH upravuje § 4c zákona o DPH. Zábezpeka bola zavedená ako opatrenie kvôli zníženiu daňových únikov a podvodov na DPH.

Zábezpeka sa týka iba tých zdaniteľných osôb, ktoré majú sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku a podali dobrovoľnú žiadosť, teda žiadosť o registráciu pred dosiahnutím obratu 49 790 € alebo žiadosť o povinnú registráciu z dôvodu dosiahnutia zákonom stanoveného obratu pre registráciu za platiteľa DPH.

Podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH má povinnosť zložiť zábezpeku na daň zdaniteľná osoba :

- ktorá je fyzickou osobou, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom právnickej osoby a má nedoplatok na dani 1000 € a viac a tento nedoplatok vznikol v období, keď bola konateľom alebo spoločníkom a do dňa podania žiadosti o registráciu nedoplatok nebol uhradený,
- ak bola zrušená registrácia pre daň z dôvodu, že *zdaniteľná osoba si opakovane v kalendárom roku nesplní povinnosť podať daňové priznanie, opakovane v danom roku nezaplatí daňovú povinnosť, opakovane nie je zastihnutelná na adrese sídla, ani na adrese prevádzkarne alebo opakovane porušuje povinnosti pri daňovej kontrole,*²³ a tieto skutočnosti nastali v období kedy fyzická osoba bola konateľom alebo spoločníkom tejto právnickej osoby,
- konateľ alebo spoločník tejto zdaniteľnej osoby je fyzická alebo právnická osoba, ktorá má nedoplatky na dani 1000 € a viac, ktoré neboli ku dňu podania žiadosti zapletené, alebo ktorej bola zrušená registrácia podľa § 81 ods. 4 písm. b) bod 2,
- konateľ alebo spoločník tejto zdaniteľnej osoby je fyzická alebo právnická osoba, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom inej právnickej osoby, ktorá má alebo mala ku dňu zániku nedoplatky na dani 1000 € a viac, ktoré vznikli v čase keď bola zdaniteľná osoba konateľom alebo spoločníkom alebo v tomto období bola zrušená registrácia pre daň podľa § 81 ods. 4 písm. b) bod 2 zákona o DPH.

²³ Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 81, ods. 4 písm. b) bod 2

Zábezpeka na daň sa neukladá pri registrácii podľa § 7 a § 7a zákona o DPH pri nadobudnutí alebo dodaní tovaru alebo služby z/do členských štátov, pri registrácii zahraničnej osoby podľa § 5 a § 6 zákona o DPH a v prípade registrácie viacerých zahraničných osôb, ktoré sa považujú za jednu zdaniteľnú osobu podľa § 4a ods. 1. Zábezpeka na daň nebude uložená ani zdaniteľnej osobe, ktorá podala žiadosť o dobrovoľnú registráciu ak vykonáva iba prípravnú činnosť na podnikanie.

Pri zmene registrácie podľa § 5 a § 6 zákona o DPH ak zdaniteľná osoba prestala spĺňať štatút zahraničnej osoby na registráciu podľa § 4 zákona o DPH, takejto osobe môže byť uložená zábezpeka, ak bude spĺňať podmienky rizikovosti uvedené v § 4c ods. 1) zákona o DPH. Takáto registrácia nie je podmienená dosiahnutím obratu.

Pri registrácii s povinnosťou zloženia zábezpeky má daňový úrad 60 dňovú lehotu na vykonanie registrácie zdaniteľnej osoby. Táto lehota bola stanovená aby v rámci nej boli zdaniteľné osoby schopné zložiť zábezpeku na daň. S účinnosťou od 1. 1. 2016 sa zjednocuje prístup k registrácii pre daň pri dobrovoľnej aj povinnej registrácii. Nezaplatenie zábezpeky v stanovenej lehote od roku 2016 nie je dôvodom na zamietnutie registrácie pre daň. Ak zábezpeka nie je zaplatená včas alebo v plnej výške, nasleduje jej vymáhanie podľa zákona o správe daní bez ohľadu na to či bola uložená v rámci povinnej alebo dobrovoľnej registrácie.²⁴ Daňový úrad môže určiť výšku zábezpeky od 1000 € až do 500 000 €. Jej výška závisí od veľkosti rizika vzniku nedoplatku na DPH. Zábezpeka môže byť zložená peňažnými prostriedkami na účet daňového úradu, alebo predložením bankovej záruky poskytnutú bankou na obdobie 12 mesiacov v prospech daňového úradu.

„Zábezpeka na daň sa použije na úhradu nedoplatku na dani, ktorý vznikol po zaregistrovaní zdaniteľnej osoby za platiteľa.“²⁵ Ak sa zábezpeka určená na úhradu nedoplatku na dani nepoužije do 12 mesiacov odo dňa zloženia zábezpeky, alebo sa použije iba jej časť, daňový úrad je povinný túto zábezpeku alebo jej časť vrátiť do 30 dní po uplynutí 12 mesiacov od zloženia zábezpeky na daň.

²⁴ Metodický pokyn k zábezpeke na daň podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

²⁵ Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 4c, ods. 5

1.4 Odpočet dane z pridanej hodnoty

Odpočítanie dane pri registrácii zdaniteľnej osoby za platiteľa DPH upravuje § 55 zákona o DPH. Novoregistrovaní platitelia si pri registrácii môžu odpočítať daň, ktorá sa viaže k majetku, ktorý bol nadobudnutý pred registráciou za platiteľa, ak nebol v kalendárnych rokoch pred registráciou zahrnutý do daňových výdavkov, okrem zásob. Od roku 2016 si zdaniteľná osoba pri registrácii môže uplatniť aj odpočítanie dane z tovarov (napr. elektrická energia), ktoré nie sú majetkom a zo služieb (napr. nájom), ak ich použije na uskutočňovanie zdaniteľných obchodov ako platiteľ dane.²⁶

Základnou podmienkou pri uplatnení nároku na odpočítanie dane je, že prijaté tovary a služby musia byť použité na dodávky tovarov a služieb v čase, keď je zdaniteľná osoba platiteľom dane. Ak táto podmienka nie je splnená, nemôže byť uplatnený nárok na odpočet. Napríklad ak zdaniteľná osoba prijme tovary a služby a predá ich v čase keď ešte nie je platiteľom dane, nemôže si daň odpočítať.

V zmysle § 49 zákona o DPH, novoregistrovaný platiteľ dane si môže z tovarov a služieb nadobudnutých pred registráciou odpočítať len:

- tú DPH, ktorú voči nemu uplatnil iný platiteľ dane a miesto dodania je v tuzemsku,
- DPH z tovarov a služieb dodaných dodávateľom z iného členského štátu alebo tretieho štátu s miestom určenia v tuzemsku, pri ktorých je povinný platiť daň príjemca (tzv. samozdanenie),
- DPH vyplývajúcu z nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu,
- DPH zaplatenú colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa zákona o DPH ak platiteľ použije prijaté tovary a služby čiastočne na tovary a služby, ktoré sú oslobodené od dane, musí vypočítať pomernú výšku odpočítanej dane v závislosti od toho, v akom pomere boli použité prijaté tovary a služby na tovary a služby oslobodené od dane a tovary a služby, pri ktorých má nárok na odpočítanie dane.²⁷

²⁶ RABATINOVÁ, M. Dane a účtovníctvo v praxi. Roč. 21. č. 11 (28.10.2016). s. 18. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. ISSN 1335-7034

²⁷ <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2999/category/dan-z-pridanejhodnoty/article/odpocitanie-dane-registracia-platiteľa-dph.xhtml>

Novoregistrovaný platiteľ dane má nárok na odpočítanie dane z majetku, ktorý bude používať na uskutočnenie svojich zdaniteľných obchodov. Prvý prípad je dodatočné uplatnenie práva na odpočítanie dane po registrácii (ďalej len „oddanenie“)²⁸ odpisovaného majetku. Ak bol odpisovaný majetok kúpený v roku, kedy sa zdaniteľná osoba stala platiteľom dane, môže si odpočítať daň z tohto majetku v plnej výške. V prípade, že odpisovaný hmotný alebo nehmotný majetok bol kúpený v rokoch pred registráciou a v týchto rokoch boli uplatnené odpisy, platiteľ si daň z majetku zníži o pomernú časť zodpovedajúcu odpisom.

Druhým prípadom je oddanenie neodpisovaného majetku. Platiteľ má pri registrácii právo na odpočítanie dane z neodpisovaného majetku vtedy, ak tento majetok v rokoch pred registráciou nebol zahrnutý v daňových výdavkoch. Ak zdaniteľná osoba kúpila hmotný alebo nehmotný majetok, ktorý sa neodpisuje v roku, v ktorom sa registruje za platiteľa dane, má nárok na odpočítanie dane v plnej výške. Ak kúpila neodpisovaný hmotný alebo nehmotný majetok, v rokoch ktoré predchádzali roku registrácie za platiteľa, z tohto majetku sa daň odpočítať nemôže.

Novoregistrovaný platiteľ si môže uplatniť aj odpočet dane zo zásob, ktoré nadobudol pred dňom registrácie za platiteľa DPH. Pri registrácii si môže platiteľ odpočítať daň zo zásob nadobudnutých od svojho vzniku, ak ich má v účtovnej evidencii, pretože zákon neurčuje lehotu, v akej mali byť zásoby nadobudnuté na to, aby bolo možné odpočítať daň.²⁹ Odpočet dane si môže platiteľ uplatniť iba na zásoby, ktoré používa na uskutočňovanie svojich zdaniteľných plnení.

²⁸ Oddanenie – všeobecne odborníkmi akceptované označenie, v rámci jednoduchosti a zrozumiteľnosti odborného výkladu, považujeme za vhodné používať ho aj v tejto bakalárskej práci

²⁹ <http://podnikam.webnoviny.sk/odpocitanie-dane-pri-registracii-dph/>

1.5 Účtovné aspekty dane z pridanej hodnoty

DPH ako nepriama daň, neovplyvňuje výsledok hospodárenia ani majetok podnikateľa. Toto pravidlo platí len pre platiteľov dane.

„Neplatitelia dane nemajú povinnosť zdaníť touto daňou dodávky tovarov a služieb pri ich predaji, preto nemajú nárok ani na jej odpočítanie pri ich obstaraní od platiteľa. U neplatiteľov je daň z pridanej hodnoty súčasťou obstarávacej ceny nakupovaného majetku a ceny nakupovaných služieb.“³⁰

Táto daň sa účtuje na účte 343 – Daň z pridanej hodnoty. Je to účet s premenlivým zostatkom.

Na ľarchu účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty sa účtuje nárok na odpočítanie DPH a v prospech tohto účtu sa účtuje daňová povinnosť účtovnej jednotky. Účtuje sa tu tiež o doklade o oprave základu DPH pri znížení a zvýšení daňovej povinnosti z DPH.³¹

Tabuľka č. 2: Účet 343 – Daň z pridanej hodnoty

MD	343 – Daň z pridanej hodnoty	D
daň na vstupe		daň na výstupe

Zdroj: Vlastné spracovanie

Pri prijatí služby, pri ktorej nevzniká nárok na odpočítanie DPH sa daň účtuje v prospech príslušného účtu záväzkov súvzťazne so zápisom na ľarchu vecne príslušného účtu nákladov.³²

Pri nadobudnutí majetku, pri ktorom nevzniká nárok na odpočet DPH podľa osobitných predpisov, je daň súčasťou obstarávacej ceny.

Pri zrušení registrácie pre DPH sa táto daň účtuje na ľarchu účtu 548 – Ostatné náklady na hospodársku činnosť.

Rozdiel medzi daňou, ktorá je pomerne odpočítaná v jednotlivých zdaňovacích obdobiach a pomerne odpočítanou daňou, ktorá je vypočítaná po skončení účtovného obdobia, sa účtuje podľa charakteru buď v prospech alebo na ľarchu účtu 343 – Daň z pridanej

³⁰ BAŠTINCOVÁ, A. 2016. Účtovníctvo a dane fyzických osôb. 2. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. s. 203. ISBN 978-80-8168-534-7

³¹ Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov, § 52, ods. 4

³² https://www.ako-uctovat.sk/ucet.php?ucet_c=343&popis=Dan-z-pridanej-hodnoty&i=126

hodnoty, súvzťažne so zápisom na ťarchu účtu 548 – Ostatné náklady na hospodársku činnosť alebo v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti.

Pri vytváraní účtovného rozvrhu si spoločnosť – platiteľ DPH, vytvára analytické účty k účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty. Analytická evidencia slúži na zistenie či platiteľovi dane vznikla daňová povinnosť alebo nadmerný odpočet. Preto sa na jednotlivých analytických účtoch účtuje daň na vstupe, na výstupe a zúčtovanie so štátnym rozpočtom.

Tabuľka č. 3: Príklad vedenia analytickej evidencie účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty

343/10	Daň na vstupe
343/20	Daň na výstupe
343/90	Zúčtovanie so štátnym rozpočtom

Zdroj: Vlastné spracovanie

Počas zdaňovacieho obdobia sa účtuje na analytických účtoch Daň na vstupe a Daň na výstupe, podľa toho či dochádza k nákupu tovarov a služieb alebo k ich predaju.

Na analytickom účte 343/90 – Zúčtovanie so štátnym rozpočtom sa účtuje na konci obdobia, kedy sa na tento účet preúčtujú konečné stavy analytických účtov 343/10 – Daň na vstupe a 343/20 – Daň na výstupe a z rozdielu sa zistí či zdaniteľnej osobe vznikla daňová povinnosť alebo nadmerný odpočet.

2 Ciel' práce, metodika práce a metódy skúmania

Ciel'om záverečnej práce je charakterizovať zmeny v účtovníctve podnikateľského subjektu, ktoré nastanú po registrácii za platiteľa DPH podľa jednotlivých typov registrácií.

Bakalárska práca má na základe podrobnej analýzy aktuálnych poznatkov a pomocou modelových príkladov objasniť vybrané daňové a účtovné problémy. Pre dosiahnutie hlavného cieľa práce je potrebné stanoviť si niekoľko čiastkových cieľov:

- uvedenie špecifických príkladov registrácie pre DPH,
- identifikácia krokov podania žiadosti o registráciu,
- analýza vplyvu registrácie na účtovnú jednotku,
- identifikácia a analýza účtovného zobrazenia DPH,
- analýza výpočtu daňovej povinnosti.

Pomocou literatúry, ktorá sa zaoberá problematikou DPH, sme zhromažďovali informácie potrebné pre vymedzenie jednotlivých druhov registrácií. Vzhľadom na tému bakalárskej práce sme sa rozhodli používať informácie najmä z platných právnych noriem ako sú zákon o DPH, zákon o dani z príjmov, zákon o účtovníctve, metodických pokynov vydávaných Ministerstvom financií SR a z odbornej literatúry. Po preštudovaní literatúry ale aj na základne vedomostí získaných počas vysokoškolského štúdia sme začali spracovávať bakalársku prácu.

V záverečnej práci sme analyzovali vybrané druhy registrácií pre DPH, čím sme na teoretickej úrovni vymedzili ich vplyv na účtovnú jednotku a povinnosti, ktoré z daných registrácií vyplývajú. Tieto skutočnosti sme následne aplikovali na modelových príkladoch, v ktorých podrobne analyzujeme proces registrácie, podmienky registrácie, účtovanie DPH pri rôznych typoch registrácií pre DPH a výpočet daňovej povinnosti u platiteľa DPH. Syntézou získaných skutočností sme na záver vypracovali všeobecné odporúčania týkajúce sa registrácie pre DPH.

3 Výsledky práce

V tejto kapitole rozoberieme jednotlivé kroky registrácie pre DPH pre vybrané druhy registrácií, povinnosti, ktoré plynú účtovnej jednotke z daných registrácií a účtovanie DPH u platiteľa dane.

3.1 Postup pri registrácii za platiteľa DPH a jej vplyv na účtovnú jednotku

Tabuľka č. 4: Analytická evidencia účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty

Analytický účet	Názov účtu
343/10	daň na vstupe (z nadobudnutia tovarov a služieb v tuzemsku)
343/20	daň na výstupe (z dodania tovarov a služieb v tuzemsku)
343/30	odpočet dane z tovarov a služieb, pri ktorých platí daň príjemca
343/40	daň z nadobudnutia tovaru/služby z inej členskej krajiny
343/45	daň z nadobudnutia tovarov/služby ³³
343/50	oprava dane – poskytnuté zľavy z ceny
343/60	oprava odpočítanej dane
343/70	daň odpočítaná pri registrácii platiteľa
343/80	daň pri zrušení registrácie
343/90	Vlastná daňová povinnosť/ nadmerný odpočet

Zdroj: Vlastné spracovanie

Uvedenú analytickú evidenciu k účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty, budeme používať vo všetkých praktických príkladoch. Účty, ktoré sú použité v účtovných prípadoch, vychádzajú z rámcovej účtovnej osnovy pre podnikateľov, kde sú definované presné názvy príslušných účtov (príloha č. 1).

3.1.1 Registrácia podľa § 7a

Príklad č. 1

Spoločnosť EVA, s. r. o., neplatiteľ DPH, sa zaoberá nákupom a predajom tovarov a služieb, pričom doteraz mala len tuzemských dodávateľov a odberateľov. Začína obchodovať s dodávateľmi aj odberateľmi z krajín Európskej únie, z čoho jej vyplýva povinnosť registrovať sa pre DPH podľa § 7a zákona o DPH.

³³ prenos daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 12 písm. j)

Žiadosť o registráciu musí podať spoločnosť skôr, ako dôjde k poskytnutiu služby. Žiadosť sa podáva na tlačive Štátnej správy SR – Žiadosť o registráciu, oznámenie zmien, žiadosť o zrušenie registrácie na daň z príjmov a daň z pridanej hodnoty (príloha č. 2).

EVA, s. r. o. podala žiadosť 11. 10. 2016.

Spoločnosť EVA, s. r. o. uvedie v tlačive tieto údaje:

- DIČ,
- údaj, že ide o právnickú osobu,
- podáva žiadosť o registráciu pre DPH ako tuzemská osoba,
- údaje o právnickej osobe: názov spoločnosti, právnu formu, IČO,
- sídlo a kontaktné údaje,
- osobu, ktorá je oprávnená konať v mene spoločnosti, jej identifikačné a kontaktné údaje,
- počet príloh (v našom prípade 1), dátum a podpis žiadateľa,
- v prílohe č. 1 žiadosti uvedie, že sa jedná o registráciu pred prijatím služby z iného členského štátu alebo pred dodaním služby do iného členského štátu podľa § 7a zákona.

Daňový úrad firmu zaregistruje do 7 dní odo dňa doručenia žiadosti, vydá jej osvedčenie o registrácii a prideli IČ DPH. EVA, s. r. o. sa stáva platiteľom dane podľa § 7a zákona od 18. 10. 2016.

Z registrácie účtovnej jednotke vyplývajú tieto povinnosti:

1. Pri prijatí služby z inej členskej krajiny:

- spoločnosť by mala poskytovateľovi služby oznámiť svoje IČ DPH a ten by mal faktúru vystaviť bez DPH,
- spoločnosti vzniká povinnosť tzv. samozdanenia, čo znamená, že si daň sama vypočíta a odvedie ju v SR podľa § 69 ods. 3 zákona,
- do 25. dňa po skončení mesiaca, v ktorom spoločnosti vznikla daňová povinnosť podať daňové priznanie k DPH a do tohto dňa aj daň uhradiť,
- o týchto prijatých službách viesť záznamy podľa § 70 zákona o DPH.

Tabuľka č. 5: Účtovanie DPH pri registrácii podľa § 7a

Doklad	Účtovný prípad	Suma v €	Účtovací predpis	
			MD	D
zPFA	Faktúra za web stránku	1 000	518	321
	DPH - samozdanenie	200	518	343/40
PFA	Faktúra za spotrebovanú elektrickú energiu	60	502	321
VFA	Faktúra za poskytnuté služby	500	311	602

Zdroj: Vlastné spracovanie

Z uvedených účtovných prípadov vyplýva, že spoločnosť platí daň iba pri prijatí služby zo zahraničia. Pri prijatí služby (tovaru) od tuzemského dodávateľa spoločnosť nemá nárok na odpočítanie dane, preto aj keď prijme faktúru od platiteľa dane, na ktorej je vyčíslená DPH, zaúčtuje celú sumu vrátane DPH ako cenu obstarania tovaru alebo služby. Ak vystavuje faktúru za poskytnuté služby/predaný tovar, suma neobsahuje DPH. Ak prijímateľ služby (tovaru) je platiteľ dane, nemá nárok na jej odpočítanie.

Pri registrácii z dôvodu nákupu služieb zo zahraničia sa spoločnosť nestáva platiteľom dane, ale iba osobou registrovanou pre daň, preto táto spoločnosť nemá nárok na odpočítanie dane. Musí podať daňové priznanie k DPH do 25. dňa nasledujúceho mesiaca po mesiaci, v ktorom prijala službu a odviesť túto daň do štátneho rozpočtu. Túto daň je účtovná jednotka povinná vykázať na riadku 10 daňového priznania k DPH – Tovary a služby, pri ktorých príjemca platí daň podľa § 69 ods. 2 a 9 až 12 zákona. Vzor daňového priznania k DPH v prílohe č. 3.

2. Pri dodaní služieb do inej členskej krajiny:

- spoločnosť používa pridelené IČ DPH,
- faktúry vystavuje bez DPH, pretože ide o prenos daňovej povinnosti na príjemcu služby, teda odberateľa – túto skutočnosť musí uviesť na faktúre (ak by vystavovala faktúru spoločnosti bez prideleného IČ DPH, faktúra musí obsahovať slovenskú DPH),
- za každý kalendárny štvrtrok, v ktorom dodala služby, pri ktorých platí, že príjemca služby je osobou povinnou platiť daň a miesto dodania služby je v inom členskom štáte, musí podať súhrnný výkaz a to do 25. dňa po skončení tohto štvrtroka,
- o týchto dodaných službách vedie záznamy podľa § 70 zákona o DPH.

Tabuľka č. 6: Faktúra vystavená osobou registrovanou pre daň podľa § 7a

Doklad	Účtovný prípad	Suma v €	Účtovací predpis	
			MD	D
zVFA	Faktúra za poskytnuté služby	1 000	311	602

Zdroj: Vlastné spracovanie

Spoločnosť vystavila faktúru za poskytnuté poradenské služby odberateľovi z Českej republiky, ktorý má pridelené IČ DPH a teda vystavila faktúru bez DPH, keďže miesto dodania služby je v Česku. Odberateľ má povinnosť túto sumu zdaníť podľa platných českých zákonov.

Nakoľko slovenská spoločnosť fakturuje služby bez DPH, uvádza dodávky týchto služieb iba v súhrnnom výkaze, nie v daňovom priznaní k DPH.

3.1.2 Registrácia po prekročení zákonom stanoveného obratu

Príklad č. 2

Spoločnosť AMA, s. r. o. bola založená v januári 2016. Nie je platiteľom DPH. Zaoberá sa predajom tovarov a poskytovaním služieb.

Spoločnosť ako neplatiteľ DPH musí sledovať svoj obrat aby vedela, či jej nevzniká povinnosť registrovať sa pre DPH. V nasledujúcej tabuľke sú uvedené obraty, ktoré účtovná jednotka dosiahla v mesiacoch január až apríl.

Tabuľka č. 7: Obraty pred registráciou pre DPH

Obrat v €	Mesiac
6 500 €	január
19 000 €	február
21 300 €	marec
18 800 €	apríl
65 500 €	Spolu

Zdroj: Vlastné spracovanie

Do jednotlivých mesačných obrátov pre registráciu spoločnosť zahŕňa výnosy (príjmy) z dodaných tovarov a služieb bez DPH okrem tých, ktoré sú oslobodené od dane podľa zákona o DPH, ako napríklad poštovné, zdravotné, vzdelávacie služby a iné. Nezahŕňa sem ani výnosy z príležitostného predaja hmotného alebo nehmotného majetku

okrem zásob, tie sa do obratu započítavajú. Nezapočítavajú sa takisto ani finančné a poisťovacie služby, ak sú súčasťou dodania tovarov alebo služieb.

Tabuľka č. 8: Príklad sledovania obratu počas vybraného mesiaca

Činnosti v mesiaci február	Obrat v €	Posúdenie, či vstupuje do obratu pre registráciu na DPH
Dodanie tovaru v rámci SR	10 000	áno
Služby poskytnuté v SR	5 000	áno
Tovar dodaný do krajín EÚ aj s prepravou	4 000	áno
Poistenie tovaru	500	nie
Obrat pre registráciu	19 000	

Zdroj: Vlastné spracovanie

Z tabuľky obrátov vidíme, že spoločnosť prekročila zákonom stanovenú hranicu už po štyroch mesiacoch podnikania, v tomto prípade v apríli roku 2016 a preto sa musí registrovať pre DPH a to najneskôr do 20. 5. 2016. Spoločnosť musí podať žiadosť o registráciu, ktorú podá prostredníctvom univerzálneho tlačiva Štátnej správy SR. Nakoľko spoločnosť nie je povinná zložiť zábezpeku, daňový úrad ju musí zaregistrovať do 21 dní odo dňa, kedy bola žiadosť doručená.

Spôsob vyplnenia žiadosti o registráciu je rovnaký ako v príklade č. 1, ale v prílohe č. 1 žiadosti, spoločnosť AMA uvedie, že sa jedná o registráciu za platiteľa DPH podľa § 4 ods. 1 zákona, obrat za posledných 12 po sebe idúcich kalendárnych mesiacov – 65 500 € a mesiac a rok dosiahnutia obratu – 04. 2016.

Daňový úrad firmu zaregistroval a vydal jej osvedčenie a prideliť identifikačné číslo pre daň (IČ DPH). V osvedčení je uvedené, že spoločnosť sa stáva platiteľom DPH od 1.6. 2016. Týmto dňom je spoločnosť AMA povinná uvádzať svoje IČ DPH na faktúrach a všetkých dokladoch a tiež by mala oboznámiť svojich dodávateľov a odberateľov že sa stala platiteľom DPH.

3.1.3 Dobrovoľná registrácia s povinnosťou zloženia zábezpeky na daň

Príklad č. 3

Spoločnosť IKA, s. r. o. sa zaoberá nákupom a predajom tovarov a služieb. Spoločnosť sa chce dobrovoľne registrovať za platiteľa DPH, pretože začína obchodovať s novými dodávateľmi a odberateľmi, ktorí sú prevažne platiteľmi DPH a tak sa jej oplatí registrovať pre daň aby si mohla odpočítavať daň na vstupe z nakúpených materiálov a takisto aby si mohli daň uplatniť aj jej odberatelia.

Proces registrácie:

1. Podanie žiadosti o registráciu

- na štandardizovanom tlačive Finančnej správy SR – Žiadosť o registráciu, oznámenie zmien, žiadosť o zrušenie registrácie na daň z príjmov a daň z pridanej hodnoty (viď v prílohe č. 2),
- spoločnosť podala žiadosť 4. 4. 2016,
- IKA, s. r. o. uvedie v tlačive údaje podľa postupu uvedeného v príklade číslo 1 a v žiadosti v prílohe č. 1 vyplní, že sa jedná o registráciu za platiteľa DPH podľa § 4 ods. 2 zákona.

2. Miestne zisťovanie

- vykoná príslušný daňový úrad po tom, ako žiadateľovi spresní, aké dokumenty bude k zisťovaniu potrebovať,
- zvyčajne ide o prijaté a vystavené faktúry, zmluvy, podnikateľský plán, informácie o tom, aký ma spoločnosť vzťah k nehnuteľnosti, v ktorej má sídlo, či ju vlastní alebo prenajíma, informácie o vedení účtovníctva (interne, externe), zmluvu o účte v banke a podobne,
- mieste zisťovanie sa môže uskutočniť na daňovom úrade, kam žiadateľ prinesie všetky potrebné dokumenty, alebo pracovník úradu vykoná zisťovanie priamo v podniku.

3. Zábezpeka na daň

- žiadateľ má povinnosť zložiť zábezpeku, pretože konateľ spoločnosti bol spoločníkom právnickej osoby, ktorej bola zrušená registrácia z dôvodu opakovaného nezaplatenia vlastnej daňovej povinnosti,
- daňový úrad určil výšku zábezpeky na základe rozhodnutia na 5 000 €.

4. Zloženie zábezpeky

- spoločnosť musí zábezpeku uhradiť do 20 dní odo dňa doručenia rozhodnutia, na účet daňového úradu (ak by tak neurobila alebo by uhradila iba časť, daňový úrad by ju zaregistroval, ale dlžnú čiastku by od spoločnosti vymáhal),
- spoločnosť IKA, s. r. o. zaplatila celú sumu zábezpeky a zaznamenala ju v účtovníctve,
- zábezpeka sa ukladá na 12 mesiacov a používa sa na úhradu nedoplatkov na dani po zaregistrovaní sa za platiteľa.

Tabuľka č. 9: Účtovanie zábezpeky na daň

Doklad	Účtovný prípad	Suma v €	Účtovací predpis	
			MD	D
VBÚ	Zloženie zábezpeky daňovému úradu	5 000	378	221

Zdroj: Vlastné spracovanie

5. Registrácia za platiteľa DPH

- spoločnosť IKA, s. r. o. má povinnosť zloženia zábezpeky, daňový úrad ju musí zaregistrovať do 60 dní odo dňa doručenia žiadosti,
- keďže spoločnosť splnila všetky podmienky na registráciu, daňový úrad 30. 5. 2016 vydal osvedčenie o registrácii a pridelil IČ DPH,
- na osvedčení je uvedené že spoločnosť sa stáva platiteľom DPH od 1.6. 2016.

6. Použitie a vrátenie zábezpeky

- spoločnosť mala počas roka nedoplatok na DPH, preto úrad použil časť zábezpeky na úhradu tohto nedoplatku,

Tabuľka č. 10: Použitie zábezpeky

Doklad	Účtovný prípad	Suma v €	Účtovací predpis	
			MD	D
IÚD	zúčtovanie zábezpeky	1 000	343	378

Zdroj: Vlastné spracovanie

- po uplynutí 12 mesiacov od registrácie, má daňový úrad povinnosť vrátenia nepoužitej zábezpeky účtovnej jednotke.

Tabuľka č. 11: Vrátenie zábezpeky

Doklad	Účtovný predpis	Suma v €	Účtovací predpis	
			MD	D
VBÚ	vrátenie zábezpeky daňovým úradom	4 000	221	378

Zdroj: Vlastné spracovanie

3.1.4 *Odpočítanie dane pri registrácii za platiteľ'a DPH*

Příklad č. 4

Spoločnosť LENA, s. r. o. sa stala platiteľom DPH od 1. 3. 2016 a chce si uplatniť odpočet dane z majetku, tovarov a služieb nakúpených pred registráciou za platiteľ'a dane.

Postup pri oddanení majetku:

- spoločnosť si môže odpočítať daň iba z tej hodnoty majetku, ktorá ešte nebola zaradená do daňových výdavkov, čiže z hodnoty odpisovaného majetku, ktorá ešte nebola zahrnutá v odpisoch.

Spoločnosť v januári roku 2015 kúpila počítač v hodnote 1 200 € s DPH od platiteľ'a dane a zaradila ho do dlhodobého majetku. Majetok bol zaradený do 1. odpisovej skupiny (4 roky) a teda ročný odpis je 300 €. V roku 2015 si uplatnila jednu štvrtinu ceny majetku (300 €) do daňových výdavkov, daňová zostatková cena odpisovaného majetku je 900 €. DPH z odpisu za rok 2015 predstavuje 50 €, z čoho vyplýva že, spoločnosť si môže v roku registrácie odpísať DPH vo výške 150 € a o túto sumu zníži daňovú zostatkovú cenu majetku.

Tabuľka č. 12: Odpočet DPH z majetku pri registrácii

Doklad	Účtovný prípad	Suma v €	Účtovací predpis	
			MD	D
PFA	Nákup počítača	1 000	042	321
	DPH	200	042	321
PoZ	Zaradenie počítača do užívania	1 200	022	042
IÚD	Ročný odpis	300	551	082
IÚD	Odpočet DPH pri registrácii	150	343/10	022

Zdroj: Vlastné spracovanie

Z uvedených účtovných prípadov vidíme, že spoločnosť ako neplatiť DPH zaúčtovala cenu počítača spolu s DPH do obstarávacej ceny na účte 042 – Obstaranie dlhodobého hmotného majetku oproti účtu 321 - Dodávateľa, z čoho vyplýva, že daň zvyšuje cenu obstarania a preto pri registrácii za platiteľa si zdaniteľná osoba môže odpočítať daň z tej hodnoty majetku, ktorá ešte nebola zahrnutá v daňových výdavkoch a teda zaúčtuje daň na vstupe na analytickom účte 343/10 a zníži hodnotu majetku na účte 022 - Samostatné hnuteľné veci a súbory hnuteľných vecí.

LENA, s. r. o. vo februári 2016 kúpila osobné motorové vozidlo určené na podnikanie v hodnote 15 000 € s DPH od platiteľa DPH (DPH na faktúre 2 500 €). Auto kúpila ešte ako neplatiť DPH, preto ho aj zaradila do majetku v celej sume. Po registrácii za platiteľa DPH v marci 2016 si odpočítala daň v hodnote 2 500 €, čo predstavuje celkovú daň z tohto nákupu, pretože majetok obstarala v roku registrácie za platiteľa dane.

Tabuľka č. 13: Odpočet DPH z majetku pri registrácii

Doklad	Účtovný prípad	Suma v €	Účtovací predpis	
			MD	D
PFA	Nákup vozidla	12 500	042	321
	DPH	2 500	042	321
PoZ	Zaradenie vozidla do používania	15 000	022	042
IÚD	Odpočet DPH pri registrácii	2 500	343/10	022

Zdroj: Vlastné spracovanie

Spoločnosť znížila účtovnú hodnotu majetku na účte 022 – Samostatné hnuteľné veci a súbory hnuteľných vecí súvzťazne so zápisom na účte 343/10 – Daň z pridanej hodnoty – daň na vstupe.

Účtovná jednotka má ku dňu registrácie tovar na sklade v hodnote 10 000 €. Tovar nakupuje od platiteľov aj neplatiť DPH. Daň si môže odpočítať iba od dodávateľov, ktorí sú platiteľmi dane a teda odvedli daň z týchto tovarov do štátneho rozpočtu. Spoločnosť rozdelila tovar podľa dodávateľov a zistila, že od platiteľov dane má tovary v hodnote 6 000 € s DPH, teda na základe dodávateľských faktúr základ dane je 5 000 € a DPH 1 000 €.

Tabuľka č. 14: Odpočet DPH z tovaru pri registrácii

Doklad	Účtovný prípad	Suma v €	Účtovací predpis	
			MD	D
PFA	Nákup tovaru	13 500	132	321
VFA	Predaj tovaru	5 000	311	604
IÚD	Vyskladnenie predaného tovaru	3 500	504	132
IÚD	Odpočet DPH pri registrácii	1 000	343/10	132

Zdroj: Vlastné spracovanie

Odpočet dane zaznamená na analytickom účte 343/10 – Daň z pridanej hodnoty – daň na vstupe a súčasne znížením hodnoty na účte 132 – Tovar na sklade.

Celková daň na odpočítanie je teda 3 650 € a spoločnosť ju uplatní v prvom zdaňovacom období. V daňovom priznaní bude suma uvedená na riadku 29 – Odpočítanie dane pri registrácii platiteľa dane podľa § 55 zákona.

3.1.5 *Vrátenie odpočítanej dane z majetku a zásob pri zrušení registrácie*

Príklad č. 5

Spoločnosť OTO, s. r. o., sa stala platiteľom DPH (mesačný platiteľ) na základne registrácie po prekročení zákonom stanoveného obratu 49 790 € od 1. 9. 2014. Nakoľko posledných 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov dosiahla obrat 35 000 €, rozhodla sa podať žiadosť o zrušenie registrácie pre DPH. Žiadosť o zrušenie registrácie sa podáva na tom istom tlačive ako žiadosť o registráciu pre daň (príloha č. 2).

Spoločnosť spĺňa obidve zákonom stanovené podmienky pre zrušenie registrácie, a to po prvé, že je platcom DPH viac ako 1 rok a po druhé, za posledných 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov nedosiahla obrat 49 790 €, preto daňový úrad vydal rozhodnutie o zrušení registrácie pre DPH ku dňu 30. 6. 2016. Od tohto dňa zdaniteľná osoba prestala byť platiteľom DPH a zároveň je to aj posledný deň jej zdaňovacieho obdobia.

OTO, s. r. o. je povinná:

- do 10 dní od zrušenia registrácie, teda do 10. 7. 2016 vrátiť osvedčenie o registrácii,

- do 25 dní od skončenia posledného zdaňovacieho obdobia a teda do 25. 7. 2016 podať daňové priznanie k DPH,
- do 25 dní od skončenia posledného zdaňovacieho obdobia (25. 7. 2016) zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť.

Spoločnosť musí do posledného daňového priznania zahrnúť aj takzvané dodanie majetku a zásob, čiže dodatočnú daňovú povinnosť zo zostatkovej ceny majetku a zásob, z ktorých si pri nadobudnutí uplatnila daň na vstupe.

OTO, s. r. o. v roku 2014 kúpila zostavu nábytku do kancelárie v hodnote 4 800 € s DPH. DPH v hodnote 800 € si uplatnila v plnej výške.

Tabuľka č. 15: Daňový odpisový plán

Rok	Daňový odpis	Daňová zostatková cena
2014	1 000 €	3 000 €
2015	1 000 €	2 000 €

Zdroj: Vlastné spracovanie

Daň vypočítame zo zostatkovej hodnoty odpisovaného majetku k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia: $2\,000\text{ €} \times 20\% = 400\text{ €}$ (zostatková cena x sadzba dane platná v roku, v ktorom sme majetok obstarali).

Tabuľka č. 16: Daňová povinnosť z majetku pri zrušení registrácie

Doklad	Účtovný prípad	Suma v €	Účtovací predpis	
			MD	D
PFA	Nákup kancelárskeho nábytku	4 000	042	321
	DPH	800	343/10	321
PoZ	Zaradenie nábytku do užívania	4 000	022	042
IÚD	Ročný odpis	1 000	551	082
IÚD	Ročný odpis	1 000	551	082
	Daňová povinnosť pri zrušení registrácie	400	022	343/80

Zdroj: Vlastné spracovanie

Spoločnosť má k 30. 6. 2016 na sklade tovar, ktorý nakúpila od platiteľa DPH, a daň si pri obstaraní aj odpočítala. Tovar je v hodnote 1 800 € s DPH. Výpočet dane zo zostatkovej ceny zásob k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia: $1\,800 / 120 \times 20 = 300\text{ €}$.

Tabuľka č. 17: Daňová povinnosť z tovaru pri zrušení registrácie

Doklad	Účtovný prípad	Suma v €	Účtovací predpis	
			MD	D
PFA	Nákup tovaru	1 500	131	321
	DPH	300	343/10	321
PRI	Príjem tovaru na sklad	1 500	132	131
IÚD	Daňová povinnosť pri zrušení registrácie	300	132	343/80

Zdroj: Vlastné spracovanie

Daňovú povinnosť z dodania majetku a zásob pri zrušení registrácie spoločnosť účtuje na analytickom účte 343/80 – Daň z pridanej hodnoty - daň pri zrušení registrácie. Táto daňová povinnosť predstavuje sumu 700 € a musí byť vysporiadaná v poslednom zdaňovacom období. V daňovom priznaní sa uvedie na riadku 18 – Daňová povinnosť pri zrušení registrácie podľa § 81 zákona.

3.2 Účtovanie DPH u platiteľa (komplexný príklad)

V tejto časti ukážeme účtovanie v účtovnej jednotke po registrácii za platiteľa dane, rôzne prípady zdaňovania alebo účtovania tovarov a služieb oslobodených od dane, vypočítame výšku vlastnej daňovej povinnosti / nadmerného odpočtu.

Príklad č. 6

TALI, s. r. o., platiteľ DPH sa zaoberá nákupom a predajom tovarov a služieb. Spoločnosť vedie podvojnú účtovníctvo a zdaňovacím obdobím je kalendárny mesiac.

Tabuľka č. 18: DPH na vstupe – odpočet DPH

P. č.	Doklad	Účtovný prípad	Suma v €	Účtovací predpis	
				MD	D
1.	PFA	Spotreba elektrickej energie			
		a) cena bez DPH	65	502	-
		b) DPH	13	343/10	-
		c) spolu	78	-	321
2.	PFA	Nákup tovaru (tuzemský dodávateľ)			
		a) cena bez DPH	3 500	131	-
		b) DPH	700	343/10	-
		c) spolu	4 200	-	321

3.	zPFA	Poradenstvo (rakúsky dodávateľ) a) cena bez DPH b) samozdanenie	850 170	518 343/30	321 343/40
4.	VPD	Nákup kancelárskych potrieb v hotovosti a) cena bez DPH b) DPH c) spolu	86 17,2 103,2	501 343/10 -	- - 211
5.	VPD	Nákup spotrebného materiálu (Rakúsko) a) cena bez DPH b) DPH c) spolu	45 9 54	501 548/99 ³⁴ -	- - 211
6.	PFA	Obstaranie počítača a) cena bez DPH b) DPH c) spolu	960 192 1 152	042 343/10 -	- - 321
7.	PFA	Oprava stroja (dodávateľ nie je platiteľom DPH) a) suma bez DPH	500	511	321
8.	PFA	Stavebné práce (prenos daňovej povinnosti § 69 ods. 12 písm. j) a) cena bez DPH b) DPH – samozdanenie	3 000 600	518 343/30	321 343/45
9.	VPD	Reprezentačné – obed s obchodnými partnermi a) cena bez DPH b) DPH c) spolu	63 12,6 75,6	513 513 -	- - 211
10.	Dobro- pis	Zľava z ceny – dobropis od dodávateľa a) cena bez DPH – zníženie b) DPH c) zľava celkom	300 60 360	- - 315	132 343/60 -
11.	VPD	Poštovné (oslobodené od DPH)	23	518	211

Zdroj: Vlastné spracovanie

³⁴ účet 548/99 – Zahraničná DPH – slúži na zaúčtovanie DPH, ktorú nie je možné odpočítať – vstupuje do nákladov.

Tabuľka č. 19: DPH na výstupe – daňová povinnosť

P. č.	Doklad	Účtovný prípad	Suma v €	Účtovací predpis	
				MD	D
1.	VFA	Predaj tovaru (slovenský odberateľ) a) cena bez DPH b) DPH c) spolu	2 650 530 3 180	- - 311	604 343/20 -
2.	zVFA	Predaj tovaru do zahraničia (odberateľ je platiteľom DPH) – prenos daňovej povinnosti cena bez DPH	430	311	604
3.	zVFA	Predaj tovaru do zahraničia (odberateľ nie je registrovaný pre DPH) a) cena bez DPH b) DPH c) spolu	700 140 840	- - 311	604 343/20 -
3.	VFA	Poskytnutie prekladateľských služieb a) cena bez DPH b) DPH c) spolu	2 000 400 2 400	- - 311	602 343/20
4.	VFA	Predaj dlhodobého majetku a) cena bez DPH b) DPH c) spolu	7 700 1 540 9 240	- - 315	641 343/20
5.	Dobro pis	Dodatočne poskytnutá zľava odberateľovi (dobropis) a) oprava základu dane b) DPH c) zľava celkom	175 35 210	604 343/50 -	- - 311
6.	zVFA	Poskytnutie služieb (zahraničný odberateľ) – prenos daňovej povinnosti cena bez DPH	1 450	311	602
7.	PPD	Predaj tovaru v hotovosti a) cena bez DPH b) DPH c) spolu	250 50 300	- - 211	604 343/20 -

Zdroj: Vlastné spracovanie

Tabuľka č. 20: Zúčtovanie dane – vlastná daňová povinnosť/nadmerný odpočet

P. č.	Doklad	Účtovný prípad	Suma v €	Účtovací predpis	
				MD	D
1.	IÚD	Preúčtovanie dane za príslušné zdaňovacie obdobie:	922,20	343/90	343/10
			770	343/90	343/30
			35	343/90	343/50
			2 660	343/20	343/90
			170	343/40	343/90
			600	343/45	343/90
			60	343/60	343/90
2.	VBÚ	Úhrada vlastnej daňovej povinnosti	1 762,80	343/90	221

Zdroj: Vlastné spracovanie

Záver

Z výsledkov práce vidíme že, účtovná jednotka sa po registrácii za platiteľa DPH nemusí automaticky stať aj platiteľom dane ale môže byť len osobou registrovanou pre daň, z čoho jej vyplýva povinnosť zdaňovania prijatých tovarov a služieb zo zahraničia, no nevzniká jej nárok na odpočítanie tejto dane. Tak isto ak dodáva služby do iných členských krajín, uplatňuje systém prenesenia daňovej povinnosti na zahraničného odberateľa.

Spoločnosť, ktorá nie je registrovaná pre daň, musí sledovať svoj obrat, pretože ak prekročí zákonom stanovenú hranicu a nepožiadá o registráciu, daňový úrad jej uloží pokutu a zaregistruje podnikateľský subjekt za platiteľa dane na základe zákona.

Ak spoločnosť nespĺňa zákonom stanovené podmienky pre registráciu, môže sa rozhodnúť či sa stane platiteľom DPH alebo nie. Registrácia je výhodná ak podnikateľ nakupuje tovary a služby najmä od platiteľov dane, nadobúda tovary a služby z iných členských krajín, pri ktorých je povinný platiť daň. Naopak, registrácia nie je výhodná pre osoby, ktorých odberatelia nie sú platitelia dane.

Po registrácii spoločnosti za platiteľa dane, si môže uplatniť odpočítanie dane z majetku, zásob alebo služieb o sumu DPH z tej časti hodnoty majetku, ktorá ešte nebola zahrnutá do daňových výdavkov, čo predstavuje zníženie hodnoty majetku, služieb alebo zásob. Ak sa spoločnosť rozhodne zrušiť registráciu pre daň a spĺňa zákonom stanovené podmienky, musí dodatočne odvieť daň zo zostatkovej ceny majetku a zásob, pri obstaraní ktorých si uplatnila odpočet dane.

Spoločnosť registrovaná pre daň, účtuje o DPH na analytických účtoch vedených k účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty. Analýzou prípadov uvedených v tejto práci sme dospeli k záveru, že je potrebné mať vytvorenú správnu a prehľadnú analytickú evidenciu k účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty, aby bolo čo najjednoduchšie na konci zdaňovacieho obdobia určiť výsledný vzťah k štátnemu rozpočtu - vlastnú daňovú povinnosť alebo nadmerný odpočet.

Zoznam použitej literatúry

Knižné publikácie

1. BAŠTINCOVÁ, A. 2016. Účtovníctvo a dane fyzických osôb. 2. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. 228 s. ISBN 978-80-8168-534-7
2. BAŠTINCOVÁ, A. Účtovníctvo a dane podnikateľských subjektov II. Bratislava: Ekonóm, 2007. 216 s. ISBN 978-80-225-2357-8
3. MÁZIKOVÁ, K. a kol. 2016. Účtovníctvo podnikateľských subjektov I. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. 288 s. ISBN 978-80-8168-405-0
4. SCHULTZOVÁ, A. a kol. 2011. Daňovníctvo, daňová teória a politika I. Bratislava: Iura Edition, 2011. 260 s. ISBN 978-80-8078-407-2
5. SKLENKA, M. a kol. 2016. Účtovníctvo podnikateľských subjektov II. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. 320 s. ISBN 978-80-8168-489-0

Články v časopisoch

1. KOLEMBUS, A. 2016. Sankcie pri oneskorenej registrácii na DPH. In Daňový a účtovný poradca podnikateľa. ISSN 1335-0897, 2016, roč. 21. č. 11. s. 50-51.
2. RABATINOVÁ, M. 2016. Zdaňovanie služieb daňou z pridanej hodnoty v roku 2016. In Dane a účtovníctvo v praxi. ISSN 1335-7034, 2016, roč. 21. č. 9. s. 19-29.
3. RABATINOVÁ, M. 2016. Oddanenie tovarov a služieb pri registrácii platiteľa dane v roku 2016. In Dane a účtovníctvo v praxi. ISSN 1335-7034, 2016, roč. 21. č. 11. s. 18-23.
4. VAŠKOVÁ, N. 2016. Registrácia pre DPH. In Dane, účtovníctvo, odvody. ISSN 1336-7986, 2016, roč. 11. č. 5 s. 33-36.

Právne normy

1. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
2. Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov
3. Zákon č. 596/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov
4. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov
5. Metodický pokyn k registrácii zdaniteľných osôb podľa § 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
6. Metodický pokyn k zábezpeke na daň podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov
7. Metodický pokyn k zrušeniu registrácie pre daň podľa § 81 a § 82 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Internetové zdroje

1. BÁNOCIOVÁ, A. Analýza vývoja dane z pridanej hodnoty v Slovenskej republike. 2009. In: Ekonomie a management. [online]. [cit. 2016-11-01]. Dostupné na internete:
<http://www.ekonomie-management.cz/download/1331826735_7221/11_banociova.pdf>
2. Všetko, čo by ste mali vedieť o registrácii k DPH. 2015. In: Ako účtovať.sk. [online]. [cit. 2016-12-02]. Dostupné na internete:
<<https://www.ako-uctovat.sk/clanok.php?t=Vsetko-co-by-ste-mali-vediet-o-registracii-k-DPH&idc=243>>

3. Oneskorená registrácia pre DPH a jej daňová povinnosť. 2015. In: sro-start.sk. [online]. [cit. 2016-12-02]. Dostupné na internete: <<http://www.sro-start.sk/blog/oneskorena-registracia-pre-dph-a-jej-danova-povinnost>>
4. VARMUSOVÁ, Z. Oneskorená registrácia na DPH. 2015. In: podnikajte.sk. [online]. [cit. 2016-12-03]. Dostupné na internete: <<https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2265/category/dan-z-pridanej-hodnoty/article/oneskorena-registracia-dph.xhtml>>
5. Odpočítanie dane pri registrácii DPH. 2011. In: podnikam.sk. [online]. [cit. 2016-12-05]. Dostupné na internete: <<http://podnikam.webnoviny.sk/odpocitanie-dane-pri-registracii-dph/>>
6. Účet 343 – Daň z pridanej hodnoty. In: ako účtovať.sk. [online]. [cit. 2016-12-05]. Dostupné na internete: <https://www.ako-uctovat.sk/ucet.php?ucet_c=343&popis=Dan-z-pridanej-hodnoty&i=126>
7. VARMUSOVÁ, Z. Odpočítanie dane pri registrácii platiteľa DPH. 2016. In: podnikajte.sk. [online]. [cit. 2016-12-20]. Dostupné na internete: <<https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2999/category/dan-z-pridanej-hodnoty/article/odpocitanie-dane-registracia-platitela-dph.xhtml>>

Zoznam príloh

Príloha č. 1 Rámcová účtová osnova pre podnikateľov

Príloha č. 2 Žiadosť o registráciu, oznámenie zmien, žiadosť o zrušenie registrácie na daň z príjmov a daň z pridanej hodnoty

Príloha č. 3 Daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty