

Metodický pokyn Daňového riaditeľstva SR
k uplatňovaniu zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty
v znení neskorších predpisov pri dodaní plynu, elektriny, tepla a chladu

S účinnosťou od 1.1.2011 sa do zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) preberá smernica Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009, ktorou sa menia a dopĺňajú niektoré ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Cieľom tejto smernice je zabezpečiť, aby sa osobitná úprava pre dovoz a miesto zdanenia dodávok plynu uplatňovala na dovoz a dodávky plynu prostredníctvom akejkoľvek sústavy zemného plynu alebo akejkoľvek siete, ktorá je k takejto sústave pripojená. Osobitná úprava, ktorá bola zavedená na základe smernice Rady 2003/92/ES zo 7. októbra 2003 a do zákona o DPH bola prevzatá k 1.1.2005, sa neuplatňovala na dovoz a dodávky plynu dopravovaného prostredníctvom plynovodov a na dovoz plynu uskutočňovaný plavidlami. Z uvedeného dôvodu dochádza od 1.1.2011 k spresneniu pravidla miesta dodania plynu podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH. Okrem toho sa od 1.1.2011 rozširuje doterajšie uplatňovanie osobitnej úpravy určenia miesta dodania pri dodaní zemného plynu a elektriny aj na dodanie tepla a chladu. Z preambuly smernice Rady 2009/162/EÚ vyplýva, že do prevádzky boli už uvedené prvé cezhraničné teplárenské a chladiarenské siete a keďže problematika dodávky a dovozu tepla a chladu je rovnaká ako pri plyne alebo elektrine, tá istá úprava, ktorá sa vzťahuje na zemný plyn a elektrinu, by sa mala tiež vzťahovať na teplo a chlad.

K zmene pravidiel zdaňovania cezhraničných dodávok plynu a elektriny na území Európskej únie došlo od 1. januára 2005, kedy sa zaviedlo zdaňovanie dodania plynu cez rozvodný systém zemného plynu a elektriny od obchodníkov a distribútorov ku konečnému spotrebiteľovi na mieste, kde spotrebiteľ skutočne využíva a spotrebúva plyn a elektrinu. Cieľom tejto úpravy bolo zabezpečiť zdaňovanie predmetných tovarov v členskom štáte, v ktorom dochádza k ich skutočnej spotrebe, čím sa zabráňuje narušeniu hospodárskej súťaže. Aby sa zabránilo dvojitému zdaneniu, dovoz plynu a elektriny je od 1.1.2005 oslobodený od dane. V súvislosti s novým určením miesta dodania plynu a elektriny podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH bol v § 69 ods. 9 od 1.1.2005 ustanovený prenos daňovej povinnosti na kupujúceho, ktorý je platiteľom dane alebo osobou registrovanou pre daň podľa § 7 zákona o DPH. V nadväznosti na zavedenie registračnej povinnosti podľa § 7a zákona o DPH bolo ustanovenie § 69 ods. 9 od 1.1.2010 doplnené o osobu registrovanú pre daň podľa § 7a zákona o DPH.

Podnikanie v energetike v Slovenskej republike upravuje zákon č. 656/2004 Z. z. o energetike a o zmene niektorých zákonov. Podnikať v energetike možno len na základe vydaného povolenia. Fyzická osoba a právnická osoba, ktorá má vydané povolenie na podnikanie v energetike v tuzemsku, je povinná predložiť návrh na zápis povolenej činnosti do obchodného registra. Aby organizačná zložka zahraničnej osoby zapísaná v obchodnom registri v tuzemsku spĺňala kritériá prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty, musí mať personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon economickej činnosti v tuzemsku, z ktorej sa dosahuje príjem. Táto podmienka vyplýva z ustanovenia § 4 ods. 7 zákona o DPH. Čo sa na účely dane z pridanej hodnoty považuje za prevádzkareň, je uvedené v usmernení vydanom oddelením metodiky nepriamych daní a zverejnenom na intranetovej stránke Daňového riaditeľstva SR.

Ak má zahraničná osoba v tuzemsku zriadenú organizačnú zložku, ktorá má potrebné personálne a materiálne vybavenie na to, aby mohla v tuzemsku samostatne vykonávať

ekonomickú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, takáto organizačná zložka spĺňa kritériá prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty. V prípade, ak má zahraničná osoba vydané v tuzemsku povolenie na podnikanie v energetike a zriadenú organizačnú zložku, ktorá nemá zamestnancov a ani materiálne vybavenie na vykonávanie ekonomickej činnosti v tuzemsku, takáto organizačná zložka nespĺňa kritériá prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty.

1. Miesto dodania plynu, elektriny, tepla a chladu

Vo všeobecnosti platí, že ak ide o dodanie tovaru, s ktorým je spojená jeho preprava alebo odoslanie, miesto dodania sa určuje podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Podľa tohto ustanovenia je miestom dodania tovaru miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho preprava alebo odoslanie začína uskutočňovať. Podľa uvedeného pravidla sa do 31.12.2004 určovalo miesto dodania plynu a elektriny a do 31.12.2010 aj miesto dodania tepla a chladu.

Miesto dodania plynu a elektriny

Od 1.1.2005 sa miesto dodania plynu cez rozvodný systém zemného plynu a pri dodaní elektriny určuje podľa § 13 ods. 1 písm. e) alebo f) zákona o DPH v závislosti od toho, či je odberateľom plynu a elektriny obchodník alebo iná osoba. Pri určovaní miesta dodania plynu a elektriny sa už od tohto dátumu nesleduje pohyb týchto tovarov, ale rozhodujúce je to, kto je odberateľom plynu a elektriny, či obchodník, ktorý kupuje plyn a elektrinu za účelom ďalšieho predaja, alebo zákazník, ktorý tieto tovary spotrebováva. V prípade cezhraničných dodávok plynu a elektriny prichádza do úvahy len jeden zdanieľný obchod s miestom dodania podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH, pričom sa od 1.1.2005 zaviedol prenos daňovej povinnosti na odberateľa, ak je ním platiteľ dane alebo osoba registrovaná pre daň podľa § 7 zákona o DPH a ak plyn a elektrinu dodala zahraničná osoba. Od 1.1.2010 je osobou povinnou platiť daň pri dodaní tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH zahraničnou osobou aj osoba registrovaná pre daň podľa § 7a zákona o DPH. Ak sa daňová povinnosť neprenáša na odberateľa plynu a elektriny, daňovú povinnosť vysporiada dodávateľ.

Novelou zákona o DPH sa od 1.1.2011 spresňuje uplatňovanie ustanovenia § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH v prípade dodávok plynu prostredníctvom akejkoľvek sústavy zemného plynu, ktorá sa nachádza na území Európskej únie, alebo akejkoľvek siete, ktorá je k takejto sústave pripojená. Na základe novelizácie ustanovenia § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH sa nahrádza doterajší pojem „plyn dodávaný cez rozvodný systém“ pojmom „plyn prostredníctvom sústavy zemného plynu, ktorá sa nachádza na území Európskej únie, alebo siete, ktorá je k takejto sústave pripojená“, čím sa zabezpečuje uplatnenie tohto ustanovenia aj na dodanie plynu plynovodmi, ktoré nepatria síce do rozvodnej siete, ale sú napojené na sústavu zemného plynu.

Miesto dodania tepla a chladu

Osobitná úprava určenia miesta dodania, ktorá sa uplatňuje pri dodaní plynu a elektriny, sa od 1.1.2011 vzťahuje aj na dodanie tepla prostredníctvom teplárenských sietí a chladu prostredníctvom chladiarenských sietí.

Miesto dodania plynu, elektriny, tepla a chladu od 1.1.2011

Miestom dodania plynu prostredníctvom sústavy zemného plynu, ktorá sa nachádza na území Európskej únie, alebo siete, ktorá je k takejto sústave pripojená, pri dodaní elektriny a pri dodaní tepla a chladu prostredníctvom teplárenských a chladiarenských sietí podľa § 13 ods. 1 písm. e) zákona o DPH obchodníkovi je miesto, kde má obchodník sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, pre ktorú sa uvedený tovar dodáva, alebo ak obchodník nemá takéto miesto, miestom dodania tovaru je jeho bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava. Toto pravidlo sa použije len v prípade, ak je tovar dodaný obchodníkovi, ktorý spĺňa kritériá obchodníka uvedené v § 13 ods. 1 písm. e) zákona o DPH. Obchodníkom na účely tohto ustanovenia je zdaniteľná osoba, ktorej hlavnou činnosťou vo vzťahu ku kúpenému plynu, elektrine, teplu alebo chladu je ich ďalší predaj a ktorého vlastná spotreba týchto tovarov je zanedbateľná.

Príklad č. 1

Platiteľ dane so sídlom v Bratislave si objednal dodanie elektriny od českého podnikateľa. Platiteľ dane je obchodníkom s elektrinou a nemá v zahraničí prevádzkareň. Miesto dodania elektriny sa určí podľa sídla odberateľa elektriny, ktoré je v tuzemsku. Osobou povinnou platiť daň pri dodaní elektriny je platiteľ dane.

Príklad č. 2

Platiteľ dane so sídlom v Bratislave kúpil v januári 2011 teplo prostredníctvom teplárenskej siete od českého podnikateľa. Platiteľ dane je obchodníkom a teplo kúpil za účelom ďalšieho predaja inému českému podnikateľovi. Teplo kúpil prostredníctvom prevádzkarne, ktorú má zriadenú v Českej republike. Miesto dodania tepla prostredníctvom teplárenskej siete je Česká republika. Pri určení osoby povinnej platiť daň sa postupuje podľa predpisov platných v Českej republike.

Miestom dodania plynu prostredníctvom sústavy zemného, ktorá sa nachádza na území Európskej únie, alebo siete, ktorá je k takejto sústave pripojená, pri dodaní elektriny a pri dodaní tepla a chladu prostredníctvom teplárenských a chladiarenských sietí podľa § 13 ods. 1 písm. f) zákona o DPH inej osobe ako obchodníkovi je miesto, kde zákazník skutočne využije a spotrebuje tento tovar. Ak zákazník tento tovar alebo jeho časť skutočne nespotrebuje, považuje sa nespotrebovaný tovar za využitý a spotrebovaný v mieste, kde má zákazník sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, pre ktorú sa tovar dodáva, alebo ak zákazník nemá takéto miesto, považuje sa nespotrebovaný tovar za využitý a spotrebovaný v mieste jeho bydliska alebo v mieste, kde sa obvykle zdržiava.

Príklad č. 3

Platiteľ dane si objednal dodanie elektriny od poľského podnikateľa za účelom jej spotreby vo svojom výrobnom podniku v Námestove. Miesto dodania elektriny sa určí podľa miesta spotreby elektriny zákazníkom, ktoré je v tuzemsku. Osobou povinnou platiť daň pri dodaní elektriny je platiteľ dane.

2. Osoba povinná platiť daň v tuzemsku pri dodaní plynu, elektriny, tepla a chladu

Ak je miestom dodania plynu, elektriny, tepla a chladu tuzemsko a tieto tovary sú dodané zahraničnou osobou, zákon o DPH v § 69 ods. 9 ustanovuje, že osobou povinnou platiť daň je platiteľ dane alebo osoba registrovaná pre daň podľa § 7 alebo § 7a, ktorej je dodaný tovar podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f). Zahraničnou osobou sa rozumie taká právnická

osoba alebo fyzická osoba, ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, a ktorá podniká v zahraničí. Na účely určenia osoby povinnej platiť daň podľa § 69 zákona o DPH sa za zahraničnú osobu považuje aj taká osoba, ktorá má v tuzemsku zriadenú prevádzkareň, za podmienky, že sa táto prevádzkareň nezúčastňuje na dodaní tovaru alebo služby v tuzemsku touto osobou. Skutočnosť, že zahraničná osoba má v tuzemsku zriadenú prevádzkareň, ešte na účely určenia osoby povinnej platiť daň pri dodaní tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH s miestom dodania v tuzemsku neznamena, že sa táto zahraničná osoba považuje za osobu usadenú v tuzemsku. Ak zahraničná osoba, ktorá má v tuzemsku zriadenú prevádzkareň, predá plyn, elektrinu, teplo alebo chlad s miestom dodania v tuzemsku obchodníkovi alebo zákazníkovi, osobou povinnou platiť daň bude dodávateľ alebo príjemca tovaru v závislosti od toho, či sa prevádzkareň zahraničnej osoby zúčastňuje na dodaní tovaru alebo nie a či príjemca tovaru je v tuzemsku registrovaný pre DPH alebo je osobou neregistrovanou pre DPH v tuzemsku.

Ak zahraničná osoba, ktorá nemá v tuzemsku zriadenú prevádzkareň, dodáva plyn, elektrinu, teplo alebo chlad s miestom dodania podľa § 13 ods. 1 písm. e) alebo f) zákona o DPH v tuzemsku platiteľovi dane alebo osobe registrovanej pre daň podľa § 7 alebo § 7a zákona o DPH, nie je povinná sa v tuzemsku registrovať z dôvodu, že osobou povinnou platiť daň je príjemca tovaru. Daňová povinnosť vzniká kupujúcemu podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, a to dňom dodania tovaru.

Príklad č. 4

Platiteľ dane uzatvoril s českým podnikateľom zmluvu na dodanie elektriny. Český podnikateľ nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania a ani prevádzkareň. Keďže platiteľ dane spotrebuje elektrinu vo svojom podniku umiestnenom v tuzemsku, miestom dodania elektriny je tuzemsko. Osobou povinnou platiť daň nie je zahraničný dodávateľ z dôvodu, že daňová povinnosť sa prenáša na odberateľa, platiteľa dane podľa § 69 ods. 9 zákona o DPH. Platiteľovi dane vzniká daňová povinnosť z prijatej dodávky elektriny dňom jej dodania a v ten istý deň mu vzniká právo na odpočítanie dane, ktoré si môže uplatniť, ak splní podmienky uvedené v § 49 až 51 zákona o DPH.

Ak plyn, elektrinu, teplo alebo chlad dodáva zahraničná osoba, ktorá má v tuzemsku zriadenú prevádzkareň v zmysle § 4 ods. 7 zákona o DPH, a miestom dodania tohto tovaru je tuzemsko, pri určení osoby povinnej platiť daň je potrebné vychádzať zo skutočnosti, či sa prevádzkareň zúčastňuje na dodaní tovaru alebo sa na dodaní tovaru nezúčastňuje.

Prevádzkareň zahraničnej osoby sa zúčastňuje na dodaní tovaru

Ak tovar s miestom dodania podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH v tuzemsku dodáva zahraničná osoba, ktorá má v tuzemsku zriadenú prevádzkareň, a táto prevádzkareň sa zúčastňuje na dodaní tovaru, osobou povinnou platiť daň je zahraničná osoba podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, ak je platiteľom dane; ak zahraničná osoba nie je platiteľom dane z dôvodu, že nedosiahla zákonom stanovený obrat pre registráciu pre DPH podľa § 4 zákona o DPH, potom jej príjem z dodávky tovaru vchádza do obratu podľa § 4 ods. 9 zákona o DPH v tuzemsku.

Príklad č. 5

Platiteľ dane si objednal dodanie elektriny u českého podnikateľa, ktorý má na území Slovenskej republiky zriadenú prevádzkareň. Český podnikateľ je v tuzemsku registrovaný pre DPH podľa § 4 zákona o DPH a prevádzkareň zriadená v tuzemsku sa zúčastňuje na dodaní

elektriny. Daňová povinnosť sa v tomto prípade neprenáša na kupujúceho, platiteľa dane, ale osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH zahraničná osoba prostredníctvom prevádzkarne zriadenej v tuzemsku.

Prevádzkareň zahraničnej osoby sa nezúčastňuje na dodaní tovaru

Ak tovar s miestom dodania podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH v tuzemsku dodáva zahraničná osoba, ktorá má v tuzemsku zriadenú prevádzkareň, ale táto prevádzkareň sa nezúčastňuje na dodaní tovaru, osobou povinnou platiť daň je platiteľ dane alebo osoba registrovaná pre daň podľa § 7 alebo 7a zákona o DPH, ktorej je tovar podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zahraničnou osobou dodaný.

Príklad č. 6

Platiteľ dane si objednal dodanie tepla u českého podnikateľa, ktorý má na území Slovenskej republiky zriadenú prevádzkareň, a ktorý je v tuzemsku registrovaný pre DPH podľa § 4 zákona o DPH. Prevádzkareň českého podnikateľa zriadená v tuzemsku sa nezúčastňuje na dodaní tepla, a preto sa český podnikateľ naďalej považuje na účely určenia osoby povinnej platiť daň v tuzemsku za zahraničnú osobu. Daňová povinnosť sa v tomto prípade prenáša na kupujúceho, platiteľa dane, ktorý je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 9 zákona o DPH.

V prípade, že plyn, elektrina, teplo alebo chlad sú zahraničnou osobou dodané osobe inej, ako je platiteľ dane alebo osoba registrovaná pre daň podľa § 7 alebo § 7a zákona o DPH, a miesto dodania je v tuzemsku, osobou povinnou platiť daň je dodávateľ tovaru z dôvodu, že nie je možné preniesť daňovú povinnosť na kupujúceho. V takomto prípade je zahraničná osoba povinná registrovať sa pre daň podľa § 5 zákona o DPH a osobou povinnou platiť daň pri dodaní tovaru bude zahraničná osoba ako platiteľ dane podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH.

Príklad č. 7

Slovenský podnikateľ, ktorý nie je platiteľom dane a nie je registrovaný pre daň ani podľa § 7 alebo § 7a zákona o DPH, si objednal dodanie elektriny u maďarského podnikateľa za účelom jej spotreby vo svojej firme v Komárne. Maďarský podnikateľ nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania a ani prevádzkareň. Miestom dodania elektriny je podľa § 13 ods. 1 písm. f) zákona o DPH tuzemsko. Keďže v danom prípade nie je možné daňovú povinnosť preniesť na kupujúceho, maďarský podnikateľ je povinný registrovať sa pre daň podľa § 5 zákona o DPH ešte pred dodaním elektriny, uplatniť k cene elektriny DPH a túto daň odvieť do štátneho rozpočtu.

3. Dodanie plynu, elektriny, tepla a chladu zahraničnej osobe z iného členského štátu

Ak zdaniteľná osoba dodáva plyn, elektrinu, teplo alebo chlad zahraničnej osobe usadenej v inom členskom štáte, miesto dodania sa určí podľa § 13 ods. 1 písm. e) zákona o DPH, ak kupujúci je obchodníkom alebo podľa § 13 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, ak kupujúci nie je obchodníkom. Ak je miestom dodania tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH územie iného členského štátu, dodanie tohto tovaru nie je predmetom zákona o DPH platného v tuzemsku a platiteľ dane neuvádza dodanie tovaru v daňovom priznaní podanom v tuzemsku.

Platiteľ dane, ktorý dodáva tovar podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH osobe, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, a táto osoba je osobou povinnou platiť daň v inom členskom štáte, je povinný vyhotoviť faktúru podľa § 72 zákona o DPH. Faktúra vyhotovená pre kupujúceho, ktorý je osobou povinnou platiť daň v inom členskom štáte, musí od 1.4.2009 obsahovať okrem základných náležitostí aj odkaz na článok 195 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty alebo informáciu, že osobou povinnou platiť daň je osoba, ktorej je tovar dodaný. Vyplýva to z ustanovenia § 72 ods. 2 písm. j) zákona o DPH. S účinnosťou od 1.1.2011 sa táto povinnosť vzťahuje aj na dodanie tepla a chladu osobe, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, ak táto osoba je osobou povinnou platiť daň z dodania tepla a chladu v inom členskom štáte. Uvedené vyplýva zo spresnenia znenia ustanovenia § 72 ods. 2 písm. j) zákona o DPH od 1.1.2011, v ktorom sa slová „plynu cez rozvodný systém zemného plynu a pri dodaní elektriny, pri ktorých“ nahrádzajú slovami „**tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f), pri ktorom**“. Keďže sa s účinnosťou od 1.1.2011 posudzuje miesto dodania tepla prostredníctvom teplárenských sietí a chladu prostredníctvom chladiarenských sietí podľa rovnakých pravidiel ako miesto dodania pri plyne a elektrine, ustanovenie § 72 ods. 2 písm. j) zákona o DPH sa doplnilo tak, aby bolo zrejmé, že pri dodaní tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f), pri ktorom je osobou povinnou platiť daň kupujúci v inom členskom štáte, musí faktúra vyhotovovaná osobe, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, obsahovať odkaz na článok 195 smernice Rady 2006/112/ES alebo informáciu, že osobou povinnou platiť daň je osoba, ktorej je tovar dodaný.

Keďže pre dodanie tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH platí osobitné určenie miesta dodania, je z dodania tovaru za protihodnotu podľa § 8 ods. 4 zákona o DPH vylúčené premiestnenie tohto tovaru z tuzemska do iného členského štátu na účel dodania v tomto členskom štáte podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH. Uvedené sa od 1.1.2011 vzťahuje aj na premiestnenie tepla a chladu z tuzemska do iného členského štátu za účelom ich dodania v tomto členskom štáte, a to na základe doplnenia a spresnenia ustanovenia § 8 ods. 4 písm. i) nasledovne: „**na účel dodania plynu prostredníctvom sústavy zemného plynu, ktorá sa nachádza na území Európskej únie, alebo siete, ktorá je k takejto sústave pripojená, dodania elektriny a dodania tepla alebo chladu prostredníctvom teplárenských sietí alebo chladiarenských sietí podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f)**“. Z dôvodu osobitného určenia miesta dodania plynu, elektriny, tepla a chladu na území Európskej únie, sa premiestnenie týchto tovarov z tuzemska do iného členského štátu nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu a premiestnenie tovaru nie je predmetom dane v tuzemsku. Na základe uvedeného platiteľ dane, ktorý premiestňuje plyn, elektrinu, teplo alebo chlad z tuzemska do iného členského štátu za účelom ich dodania v tomto členskom štáte, nie je povinný vyhotoviť doklad o premiestnení a neuvádza premiestnenie tovaru v daňovom priznaní a ani v súhrnnom výkaze podanom v tuzemsku.

Ak plyn, elektrinu, teplo alebo chlad dodáva zdaniteľná osoba do iného členského štátu osobe povinnej platiť daň z tejto dodávky podľa predpisov o DPH platných v členskom štáte, v ktorom je miesto dodania tovaru, nie je povinná sa registrovať pre DPH v členskom štáte, v ktorom je miesto dodania tovaru.

Príklad č. 8

Platiteľ dane dodáva elektrinu z prenosovej sústavy Slovenskej republiky do prenosovej sústavy Českej republiky osobe identifikovanej pre daň v Českej republike. Platiteľ dane nemá na území Českej republiky sídlo, miesto podnikania a ani prevádzkareň. Odberateľ je obchodníkom so sídlom v Českej republike a elektrinu kupuje za účelom jej ďalšieho predaja

svojim zákazníkom. Miestom dodania elektriny je Česká republika. Platiteľ dane fakturuje odberateľovi dodávku elektriny v cene bez dane a daňovú povinnosť v Českej republike vysporiada odberateľ elektriny.

Príklad č. 9

Platiteľ dane dodáva elektrinu z prenosovej sústavy Slovenskej republiky do prenosovej sústavy Českej republiky odberateľovi so sídlom v Českej republike, ktorý je osobou identifikovanou pre daň v Českej republike. Odberateľ kupuje elektrinu za účelom jej spotreby vo svojom výrobnom podniku, ktorý je umiestnený na území Českej republiky. Miesto dodania elektriny sa určí podľa miesta, kde zákazník skutočne využije a spotrebuje elektrinu, v danom prípade v Českej republike. Dodávateľ elektriny nemá na území Českej republiky zriadenú prevádzkareň. Dodávku elektriny dodávateľ fakturuje v cene bez dane a daňovú povinnosť by mal v Českej republike vysporiadať odberateľ elektriny.

Ak plyn, elektrinu, teplo alebo chlad dodáva zdaniteľná osoba do iného členského štátu zákazníkovi za účelom spotreby týchto tovarov, keď zákazník nie je osobou povinnou platiť daň z prijatej dodávky, dodanie tovaru zdaňuje dodávateľ podľa predpisov platných v členskom štáte, kde je miesto ich dodania. Dodávateľ plynu, elektriny, tepla alebo chladu sa musí informovať, aké povinnosti má v členskom štáte, v ktorom je miesto dodania.

Príklad č. 10

Platiteľ dane dodáva elektrinu odberateľovi so sídlom v Maďarskej republike, ktorý má v Nemecku zriadenú prevádzkareň. Odberateľ kupuje elektrinu za účelom jej spotreby vo svojom podniku, ktorý je umiestnený na území Nemecka. Miesto dodania elektriny sa určí podľa miesta, kde maďarský podnikateľ skutočne využije a spotrebuje elektrinu, teda v Nemecku. Dodanie elektriny sa zdaní podľa predpisov platných v Nemecku. Slovenský platiteľ má na území Nemecka zriadenú prevádzkareň, prostredníctvom ktorej uskutočňuje dodanie elektriny, a je osobou identifikovanou pre daň v Nemecku. Pri dodaní elektriny a pri určení osoby povinnej platiť daň slovenský platiteľ dane postupuje podľa predpisov o DPH platných v Nemecku.

Príklad č. 11

Platiteľ dane dodáva elektrinu odberateľovi so sídlom v Poľsku, ktorý nie je identifikovaný pre DPH. Odberateľ kupuje elektrinu za účelom jej spotreby vo svojom výrobnom podniku, ktorý je umiestnený na území Poľska. Miestom dodania elektriny je Poľsko. Platiteľ dane sa musí informovať ohľadne registračnej a daňovej povinnosti v Poľsku, keďže pri uplatňovaní dane z pridanej hodnoty sa postupuje podľa predpisov platných v členskom štáte, kde je miesto dodania tovaru.

Ak tovar uvedený v § 13 ods. 1 písm. e) zákona o DPH objedná zahraničný obchodník prostredníctvom prevádzkarne, ktorú má zriadenú na území Slovenskej republiky, miesto dodania elektriny sa určí podľa miesta, kde má prevádzkareň, pre ktorú sa tovar dodáva.

Príklad č. 12

Platiteľ dane dodáva elektrinu nachádzajúcu sa v prenosovej sústave Slovenskej republiky osobe identifikovanej pre daň v Českej republike. Český podnikateľ je obchodníkom s elektrinou so sídlom v Českej republike. Na území Slovenskej republiky má zriadenú prevádzkareň, ktorá má potrebné personálne a materiálne vybavenie na vykonávanie ekonomickej činnosti v tuzemsku. Elektrinu český podnikateľ objednal prostredníctvom svojej prevádzkarne zriadenej v tuzemsku za účelom jej ďalšieho predaja osobám so sídlom na

území Slovenskej republiky. Miestom dodania elektriny pre českého podnikateľa je Slovenská republika, kde má český podnikateľ zriadenú prevádzkareň, pre ktorú bola elektrina dodaná. Platiteľ fakturuje českému podnikateľovi dodávku elektriny so sadzbou dane platnou v tuzemsku.

4. Dodanie plynu, elektriny, tepla a chladu z tuzemska na územie tretieho štátu

V prípade dodania plynu, elektriny, tepla alebo chladu obchodníkovi, ktorý má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, pre ktorú sa tovar dodáva, na území tretieho štátu, alebo ak obchodník takéto miesto nemá, ale má bydlisko na území tretieho štátu alebo sa na území tretieho štátu obvykle zdržiava, miesto dodania tohto tovaru sa posudzuje rovnako ako pri dodaní plynu, elektriny, tepla a chladu obchodníkovi založenému na území členského štátu, a to podľa § 13 ods. 1 písm. e) zákona o DPH.

Podľa § 13 ods. 1 písm. f) zákona o DPH sa posudzuje miesto dodania plynu, elektriny, tepla a chladu osobe inej ako obchodníkovi, v prípade, ak zákazníkom je osoba založená na území tretieho štátu a dodaný tovar skutočne využije a spotrebuje na území tretieho štátu. Územie tretieho štátu bude miestom dodania plynu, elektriny, tepla a chladu aj v prípade:

- ak zákazník tieto tovary nespotrebuje, ale na území tretieho štátu má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, pre ktorú sa tieto tovary dodávajú alebo, ak takéto miesto nemá, má na území tretieho štátu bydlisko alebo sa tu obvykle zdržiava,
- dodania týchto tovarov osobe založenej na území členského štátu, ak táto osoba skutočne využije alebo spotrebuje tieto tovary na území tretieho štátu, napr. v prevádzkarni, ktorú má zriadenú na území tretieho štátu.

Dodanie plynu, elektriny, tepla alebo chladu na územie tretieho štátu sa na účely DPH neposudzuje ako vývoz tovaru. Ak je miestom dodania týchto tovarov územie tretieho štátu, ich dodanie nie je predmetom zákona o DPH platného v tuzemsku a platiteľ dane neuvádza dodanie tovaru v daňovom priznaní podanom v tuzemsku.

Príklad č. 13

Platiteľ dane dodáva teplo z tuzemska na územie Ukrajiny odberateľovi so sídlom v Poľskej republike. Odberateľ kupuje teplo za účelom jeho spotreby vo svojom výrobnom podniku, ktorý má zriadený na území Ukrajiny. Miestom dodania tepla je územie tretieho štátu a dodanie tepla nie je predmetom zákona o DPH platného v tuzemsku.

5. Dovoz plynu, elektriny, tepla a chladu

Vzhľadom na zavedenie novej úpravy určenia miesta dodania plynu cez rozvodný systém zemného plynu a dodania elektriny od 1.1.2005 sa v prípade ich dovozu do tuzemska ustanovilo oslobodenie od dane, aby nedochádzalo k dvojitému zdaňovaniu. V nadväznosti na spresnenie miesta dodania plynu prostredníctvom akejkoľvek sústavy zemného plynu, ktorá sa nachádza na území Európskej únie, alebo siete, ktorá je k takejto sústave pripojená, sa od 1.1.2011 upravilo aj ustanovenie týkajúce sa oslobodenia od dane pri dovoze plynu do tuzemska. Zároveň sa s cieľom dosiahnuť rovnaké zaobchádzanie s plynom dovážaným prostredníctvom plavidiel, ktorý je z hľadiska svojich vlastností identický s plynom dovážaným prostredníctvom plynovodov, zabezpečilo oslobodenie od dane aj pri dovoze zemného plynu prostredníctvom plavidiel, keď sa tento zemný plyn privádza do sústavy zemného plynu alebo ťažobnej siete. Okrem uvedeného sa vzhľadom na určenie miesta dodania tepla a chladu od 1.1.2011 podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH, uplatňuje

oslobodenie od dane pri dovoze tepla prostredníctvom teplárenských sietí a chladu prostredníctvom chladiarenských sietí.

Ak plyn, elektrinu, teplo alebo chlad z územia tretieho štátu dováža do tuzemska zahraničná osoba, ktorá má v tuzemsku zriadenú prevádzkareň, samostatne sa u nej posudzujú dva zdaniteľné obchody. Jedným z nich je dovoz tovaru do tuzemska, ktorý je oslobodený od dane podľa § 48 ods. 9 zákona o DPH, a druhým je dodanie tovaru odberateľovi v tuzemsku. Ak zahraničná osoba má v tuzemsku zriadenú prevádzkareň, pri určení osoby povinnej platiť daň pri dodaní tovaru v tuzemsku sa berie do úvahy skutočnosť, či sa prevádzkareň zahraničnej osoby na dodaní tovaru zúčastňuje alebo nie.

Ak plyn, elektrinu, teplo alebo chlad z územia tretieho štátu dováža do tuzemska zdaniteľná osoba alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, kúpa týchto tovarov od zahraničnej osoby, ktorá nemá v tuzemsku zriadenú prevádzkareň, podlieha dvom zdaniteľným obchodom, a to dovozu tovaru a dodaniu tovaru zahraničnou osobou. Dovoz tovaru je podľa § 48 ods. 9 zákona o DPH oslobodený od dane a pri dodaní tovaru zahraničnou osobou sa daňová povinnosť prenáša na odberateľa (dovozcu) podľa § 69 ods. 9 zákona o DPH, ak je platiteľom dane alebo osobou registrovanou pre daň podľa § 7 alebo § 7a zákona o DPH. Ak sa daňová povinnosť prenáša na odberateľa podľa § 69 ods. 9 zákona o DPH, zahraničná osoba nie je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň. Ak dovozca (odberateľ plynu, elektriny, tepla alebo chladu od zahraničnej osoby) nie je platiteľom dane alebo osobou registrovanou pre daň podľa § 7 alebo § 7a zákona o DPH, potom je zahraničná osoba (dodávateľ plynu, elektriny, tepla alebo chladu) povinná podať žiadosť o registráciu pre daň podľa § 5 zákona o DPH pred dodaním týchto tovarov odberateľovi v tuzemsku.

Príklad č. 14

Platiteľ dane dováža plyn prostredníctvom sústavy zemného plynu z Ukrajiny. Plyn je prepustený do režimu voľný obeh v tuzemsku. Dovoz plynu je podľa § 48 ods. 9 zákona o DPH oslobodený od dane. Keďže platiteľ dane kupuje plyn od zahraničnej osoby, ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, a miestom dodania plynu je tuzemsko, daňová povinnosť pri dodaní plynu sa prenáša na odberateľa podľa § 69 ods. 9 zákona o DPH. Daňová povinnosť vzniká platiteľovi dane - odberateľovi podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH.

6. Odpočítanie dane pri dodaní plynu, elektriny, tepla a chladu

Platiteľ dane má právo na odpočítanie dane, ak kúpený plyn, elektrinu, teplo alebo chlad použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, s výnimkou podľa § 49 ods. 3 zákona o DPH. Daň, ktorú platiteľ uplatňuje podľa § 69 ods. 9 zákona o DPH, je podľa § 49 ods. 2 písm. b) zákona o DPH odpočítateľnou daňou. Ak platiteľovi dane vznikne právo na odpočítanie dane, pre uplatnenie tohto práva nie je povinný mať faktúru, ale od 1.1.2006 je podmienkou na uplatnenie práva na odpočítanie dane uvedenie dane v záznamoch podľa § 70 zákona o DPH. S účinnosťou od 1.4.2009 bolo ustanovenie § 51 ods. 2 zákona o DPH upravené tak, že platiteľ dane vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH môže platiteľ dane uplatniť právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) za podmienky, že daň je uvedená v záznamoch podľa § 70. Ak je účtovným obdobím platiteľa dane hospodársky rok, kalendárnym rokom na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH sa rozumie hospodársky rok.

7. Služba prístupu, prepravy alebo distribúcie a dodanie ostatných priamo súvisiacich služieb

V súvislosti so zmenou miesta dodania plynu a elektriny od 1.1.2005 sa zabezpečila aj harmonizácia pravidiel určenia miesta dodania služieb prístupu a prepravy alebo prenosu plynu a elektriny cez rozvodné systémy. Podľa ustanovenia § 15 ods. 8 písm. k) zákona o DPH platného od 1.1.2005 sa do 31.12.2009 posudzovalo miesto poskytnutia prístupu a prepravy alebo prenosu cez rozvodné systémy zemného plynu a elektriny a dodanie ostatných priamo súvisiacich služieb posudzovalo podľa § 15 ods. 7 zákona o DPH. Miestom dodania predmetných služieb bolo miesto, kde mala zdaniteľná osoba na území Európskej únie, ktorej sa služby dodávali, sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, pre spotrebu a využitie ktorej sa služby dodávali; ak táto osoba nemala takéto miesto, miestom dodania služby bolo jej bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiavala, ak táto zdaniteľná osoba podnikala v inom členskom štáte, ako je členský štát dodávateľa služby. Ak boli uvedené služby dodané pre zákazníka, ktorý mal sídlo alebo bydlisko v treťom štáte, miesto dodania sa určilo podľa toho, kde táto osoba mala sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, pre spotrebu a využitie ktorej sa služby dodávali; ak táto osoba nemala takéto miesto, miestom dodania služby bolo jej bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiavala.

Od 1.1.2010 boli prijaté nové pravidlá miesta dodania služieb, na základe ktorých boli v § 15 zákona o DPH zavedené dve základné pravidlá miesta dodania služieb v závislosti od postavenia zákazníka a ďalej v § 16 zákona o DPH bolo ustanovených niekoľko osobitných pravidiel miesta dodania služieb. Miesto poskytnutia prístupu a prepravy alebo prenosu cez rozvodné systémy zemného plynu a elektriny a miesto dodania ostatných priamo súvisiacich služieb zdaniteľnej osobe sa od 1.1.2010 určuje podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH. Podľa tohto pravidla sa v nadväznosti na zmeny týkajúce sa miesta dodania plynu, tepla a chladu od 1.1.2011 určuje miesto poskytnutia prístupu k akejkoľvek sústave zemného plynu, ktorá sa nachádza na území Európskej únie, k sieti, ktorá je k takejto sústave pripojená, k elektrizačnej sústave, k teplárenským sieťam, k chladiarenským sieťam, prepravy alebo distribúcie prostredníctvom uvedených sústav alebo sietí ako aj miesto dodania ostatných priamo súvisiacich služieb, ak príjemcom služby je zdaniteľná osoba.

Ak sa prístup k sústave zemného plynu, ktorá sa nachádza na území Európskej únie, k sieti, ktorá je k takejto sústave pripojená, k elektrizačnej sústave, teplárenským sieťam, chladiarenským sieťam, alebo preprava alebo distribúcia prostredníctvom uvedených sústav alebo sietí a ostatné priamo súvisiace služby poskytuje osobe inej ako zdaniteľnej osobe usadenej na území Európskej únie, miesto dodania služby sa určí podľa § 15 ods. 2 zákona o DPH. Podľa tohto ustanovenia sa v roku 2010 postupovalo pri určení miesta poskytnutia prístupu a prepravy alebo prenosu cez rozvodné systémy zemného plynu a elektriny a dodaní ostatných priamo súvisiacich služieb osobe inej ako zdaniteľnej osobe usadenej na území Európskej únie.

Ak je príjemcom hore uvedených služieb osoba iná ako zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, bydlisko alebo sa obvykle zdržiava mimo územia Európskej únie, miesto dodania služieb sa určuje podľa § 16 ods. 16 zákona o DPH. V nadväznosti na zmeny týkajúce sa miesta dodania plynu, tepla a chladu od 1.1.2011 je ustanovenie § 16 ods. 17 písm. g) zákona o DPH zmenené nasledovne: „g) **poskytnutie prístupu k sústave zemného plynu, ktorá sa nachádza na území Európskej únie, k sieti, ktorá je k takejto sústave pripojená, k elektrizačnej sústave, teplárenským sieťam, chladiarenským sieťam, preprava alebo distribúcia prostredníctvom uvedených sústav alebo sietí a dodanie ostatných priamo súvisiacich**

služieb“. V § 16 ods. 17 zákona o DPH sú uvedené služby, ktorých miesto dodania sa určuje podľa § 16 ods. 16 zákona o DPH, ak ich príjemcom je osoba iná ako zdaniteľná osoba, ktorá je usadená mimo územia Európskej únie. Miestom dodania týchto služieb vrátane prijatia záväzku zdržať sa zámeru ich vykonávania alebo zdržať sa ich vykonávania úplne alebo čiastočne, je miesto, kde má osoba iná ako zdaniteľná osoba usadená mimo územia Európskej únie sídlo, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava.

Príklad č. 15

Český podnikateľ kúpil v januári 2011 elektrinu od poľského obchodníka, ktorú ďalej predáva obchodníkom na území Českej republiky. Český podnikateľ nemá na území Slovenskej republiky vydané povolenie na podnikanie v energetike, preto uzatvorí zmluvu so slovenským obchodníkom s elektrinou na obstaranie prístupu k cezhraničnému profilu Poľská republika/Slovenská republika a Slovenská republika/Česká republika a na prepravu elektriny. Slovenský obchodník nakúpi predmetné služby v tuzemsku v cene s daňou a uplatní si odpočítanie dane. Miesto dodania služby prístupu a prepravy elektriny pre českého podnikateľa sa určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH. Slovenský obchodník fakturuje službu v cene bez DPH a dodanie služby uvedie v súhrnnom výkaze.

8. Ostatné zmeny od 1.1.2011 v súvislosti s úpravou § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona

Zdaniteľná osoba, ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa v tuzemsku obvykle nezdržiava (ďalej len „zahraničná osoba“), je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň Daňovému úradu Bratislava I pred začatím vykonávania činnosti, ktorá je predmetom dane. Žiadosť o registráciu pre daň nie je povinná podať, ak dodáva len plnenia uvedené v § 5 ods. 1 písm. a) až e) zákona o DPH. Jedným z týchto plnení je dodanie tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH, ak osobou povinnou platiť daň je platiteľ dane alebo osoba registrovaná pre daň podľa § 7 alebo § 7a zákona o DPH. Uvedené vyplýva z novelizovaného ustanovenia § 5 ods. 1 písm. c) zákona o DPH od 1.1.2011, v ktorom sa v nadväznosti na zmeny týkajúce sa určenia miesta dodania plynu, chladu a tepla nahrádzajú slová „zemný plyn a elektrinu“ slovami „**tovar podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f)**“ a za slová „§ 7“ sa vkladajú slová „**alebo § 7a**“.

V súvislosti so zmenami, ktoré sa týkajú rozšírenia miesta dodania plynu na všetky dodávky plynu prostredníctvom sústavy zemného plynu, ktorá sa nachádza na území Európskej únie, alebo siete, ktorá je k takejto sústave pripojená, sa spresňuje aj definícia tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, uvedená v § 6 ods. 6 zákona o DPH. Novelizáciou zákona o DPH sa slová „rozvodnej siete zemného plynu“ uvedené v § 6 ods. 6 zákona o DPH nahrádzajú slovami „**sústavy zemného plynu, ktorá sa nachádza na území Európskej únie, alebo siete, ktorá je k takejto sústave pripojená**“.

Zahraničná osoba, ktorá má v inom členskom štáte sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa v inom členskom štáte obvykle zdržiava, má nárok na vrátenie dane, ak splňa podmienky uvedené v § 55a zákona o DPH. Jednou z týchto podmienok je, že v období, za ktoré podáva žiadosť o vrátenie dane, nedodala tovar ani službu v tuzemsku s výnimkou napríklad dodania uvedeného v ods. 2 písm. c) tretí bod tohto ustanovenia. Ide o dodanie tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH, ak osobou povinnou platiť daň je osoba, ktorej je tento tovar dodaný podľa § 69 ods. 9 zákona o DPH. Uvedené vyplýva z novelizovaného ustanovenia § 55a ods. 2 písm. c) tretí bod zákona o DPH od 1.1.2011, v ktorom sa slová „zemného plynu a elektriny“ nahrádzajú slovami „**tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f)**“ z dôvodu rozšírenia miesta dodania podľa tohto ustanovenia

na všetky dodávky plynu prostredníctvom sústavy zemného plynu, ktorá sa nachádza na území Európskej únie, alebo siete, ktorá je k takejto sústave pripojená, a na dodávky tepla a chladu.

Zahraničná osoba, ktorá nemá na území Európskej únie sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa na území Európskej únie obvykle nezdržiava, má nárok na vrátenie dane uplatnenej pri hnutel'nom majetku a službách, ktoré jej dodal platiteľ dane v tuzemsku, a nárok na vrátenie dane uplatnenej pri dovoze tovaru za podmienok uvedených v § 56 ods. 2 zákona o DPH. Jednou z týchto podmienok je, že v období, za ktoré podáva žiadosť o vrátenie dane, nedodala tovar ani službu v tuzemsku s výnimkou napríklad dodania uvedeného v odseku 2 písm. c) tretí bod tohto ustanovenia. Ide o dodanie tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH, ak osobou povinnou platiť daň je osoba, ktorej je tento tovar dodaný (§ 69 ods. 9 zákona o DPH). Uvedené vyplýva z úpravy predmetného ustanovenia od 1.1.2011, v rámci ktorej sa slová „zemného plynu a elektriny“ uvedené v § 56 ods. 2 písm. c) tretí bod zákona o DPH nahrádzajú slovami „**tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f)**“ z rovnakého dôvodu, ako sa uvádza v predchádzajúcej časti.

Vydaním tohto metodického pokynu sa ruší metodický pokyn k uplatňovaniu zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov pri dodaní plynu a elektriny z roku 2009, ktorý sa primerane uplatňoval do 31.3.2011 (so zohľadnením zmien v zákone o DPH v roku 2010).

Vydalo: Daňové riaditeľstvo SR Banská Bystrica
sekcia metodiky daní, odbor metodiky daní
apríl 2011