

Metodický pokyn

k prenosu daňovej povinnosti pri dodaní stavebných prác podľa § 69 ods. 12 písm. j) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Zákonom č. 268/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) bol zavedený s účinnosťou od 1.1.2016 tzv. tuzemský prenos daňovej povinnosti pri dodaní stavebných prác platiteľom dane inému platiteľovi dane. Prenos daňovej povinnosti pri dodaní stavebných prác vrátane dodania stavby alebo jej časti a dodaní tovaru s inštaláciou alebo montážou, ak služba inštalácie alebo montáže je stavebnou prácou, je zavedený na základe článku 199 ods. 1 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v platnom znení (ďalej len smernica), ktorý umožňuje členským štátom stanoviť, že osobou povinnou platiť daň je pri poskytnutí stavebných prác príjemca plnenia. Rozšírenie mechanizmu tuzemského prenosu daňovej povinnosti na príjemcu plnenia pri dodaní stavebných prác má za cieľ riešiť nepriaznivú ekonomickú situáciu týkajúcu sa platobnej neschopnosti odberateľov a súčasne eliminovať daňové podvody v sektore stavebníctva.

1. oddiel – Mechanizmus uplatňovania prenosu daňovej povinnosti

Prenos daňovej povinnosti pri uplatňovaní dane z pridanej hodnoty znamená, že daňová povinnosť z dodania tovaru alebo služby v tuzemsku je prenesená z dodávateľa tovaru alebo služby na osobu, ktorej bol tovar dodaný alebo služba poskytnutá. Dodávateľ tovaru nie je v režime prenosu daňovej povinnosti osobou povinnou platiť daň, preto k cene dodaného tovaru alebo služby daň neuplatní, čo v praxi znamená, že pre odberateľa vyhotoví faktúru v cene bez dane. Príjemca plnenia (odberateľ), ktorý je osobou povinnou platiť daň, uplatní tzv. samozdanenie, t.j. k cene dodaného tovaru alebo služby uplatní daň z pridanej hodnoty, ktorú uvedie do daňového priznania a priznanú daň odvedie do štátneho rozpočtu SR. Príjemca plnenia, platiteľ dane, má právo ním uplatnenú daň odpočítať v súlade s podmienkami podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

Prenos daňovej povinnosti z dodávateľa tovaru alebo služby na príjemcu plnenia, t.j. na osobu, ktorá tovar kúpila alebo službu prijala, je výnimkou zo všeobecného pravidla uplatňovania dane z pridanej hodnoty. Podľa všeobecného pravidla uvedeného v § 69 ods. 1 zákona o DPH je osobou povinnou platiť daň z pridanej hodnoty platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku (ďalej aj bežný režim). V režime prenosu daňovej povinnosti je táto povinnosť presunutá na platiteľa dane, ktorému je dodaný tovar alebo ktorému sú poskytnuté služby. Výnimkou zo všeobecného pravidla je aj ustanovenie § 69 ods. 12 zákona o DPH, ktoré v znení platnom do 31.12.2015 upravuje tzv. tuzemský prenos daňovej povinnosti pri zdaniteľných obchodoch uskutočnených medzi dvomi platiteľmi dane pri dodaní nasledovných tovarov alebo služieb s miestom dodania v tuzemsku:

- kovový odpad a kovový šrot,
- prevod emisných kvót skleníkových plynov,
- nehnuteľnosť alebo jej časť, ktorej dodanie sa dodávateľ rozhodol zdaniť podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH,
- nehnuteľnosť alebo jej časť, ktorá bola predaná dlžnou osobou uznanou súdom alebo iným štátnym orgánom v konaní o nútenom predaji,
- tovar, ktorý je predmetom záruky zabezpečujúcej pohľadávku veriteľa, pri výkone práva tejto záruky,
- poľnohospodárske plodiny (obilniny, olejnaté semená a olejnaté plody) patriace do kapitol 10 a 12 Spoločného colného sadzovníka (SCS), ktoré nie sú určené v nezmenenom stave na konečnú spotrebu, ak základ dane vo faktúre za dodanie týchto tovarov je 5 000 eur a viac,
- železo a oceľ, predmety zo železa alebo ocele patriace do kapitoly 72 SCS a do položiek 7301, 7308 a 7314 SCS, ak základ dane vo faktúre za dodanie týchto tovarov je 5 000 eur a viac,
- mobilné telefóny, ktoré sú vyrobené alebo prispôsobené na použitie v spojení s licencovanou sieťou a fungujú na stanovených frekvenciách, ak základ dane vo faktúre za dodanie týchto tovarov je 5 000 eur a viac,

- integrované obvody, ako sú mikroprocesory a centrálné spracovateľské jednotky, v stave pred zabudovaním do výrobkov pre konečného spotrebiteľa, ak základ dane vo faktúre za dodanie týchto tovarov je 5 000 eur a viac.

S účinnosťou od 1.1.2016 sa tuzemský prenos daňovej povinnosti rozšíril o dodanie stavebných prác vrátane dodania stavby alebo jej časti a dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou, ak inštalácia alebo montáž je stavebnou prácou. Na dodanie týchto tovarov alebo služieb v sektore stavebníctva sa uplatní prenos daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 12 písm. j) zákona o DPH len v prípade, ak sa dodanie realizuje medzi platiteľmi dane, t.j. dodávateľ aj odberateľ musia byť registrovaní pre daň v SR ako platitelia dane.

Tuzemská zdaniteľná osoba, aj keď nie je platiteľom dane, je povinná platiť daň pri prijatí služieb, vrátane služieb stavebných prác, s miestom dodania v tuzemsku podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH (prenos daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH¹) alebo podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH (prenos daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH²), ak dodávateľom služby stavebných prác je zahraničná osoba z iného členského štátu alebo zahraničná osoba z tretieho štátu.

Uplatňovanie prenosu daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 2 a ods. 3 zákona o DPH nie je predmetom tohto metodického pokynu.

2. oddiel – Prenos daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 12 písm. j) zákona o DPH pri stavebných prácach

2.1. Podmienky pre uplatnenie prenosu daňovej povinnosti

Novelou zákona o DPH bol s účinnosťou od 1.1.2016 doplnený § 69 ods. 12 písmenom j), v zmysle ktorého je **platiteľ**, ktorý je príjemcom plnenia **od iného platiteľa**, povinný platiť daň vzťahujúcu sa na

- dodanie stavebných prác, ktoré patria do sekcie F štatistickej klasifikácie produktov podľa činností (ďalej klasifikácia CPA)³
- dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy, ktoré patria do sekcie F klasifikácie CPA
- dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou, ak inštalácia alebo montáž je stavebnou prácou, ktorá patrí do sekcie F klasifikácie CPA.

Zdaniteľné obchody uvedené v predchádzajúcom odseku sú v ďalšej časti metodického pokynu označované spoločným pojmom „stavebné práce“, ak je tento pojem z hľadiska popisovanej situácie dostačujúci.

Tuzemský prenos daňovej povinnosti z poskytovateľa zdaniteľného plnenia na príjemcu sa pri dodaní stavebných prác uplatní v zmysle § 69 ods. 12 písm. j) zákona o DPH v prípade, ak sú splnené súčasne nasledovné podmienky:

- predmetom dodania sú stavebné práce patriace do sekcie F klasifikácie CPA,
- miesto dodania tovaru alebo služby je na území SR,

¹ Podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH v znení platnom do 31.12.2015 je zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň alebo bydlisko v tuzemsku povinná platiť daň pri službách uvedených v § 16 ods. 1 až 4, 10 a 11 a pri tovare dodanom s inštaláciou alebo montážou, ktoré jej dodala zahraničná osoba z iného členského štátu alebo zahraničná osoba z tretieho štátu, ak miesto dodania služby alebo tovaru je v tuzemsku. Od 1.1.2016 sa prenos daňovej povinnosti na tuzemskú zdaniteľnú osobu podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH uplatňuje pri dodaní každého tovaru okrem tovaru dodaného formou zásielkového predaja, ak je miesto dodania tovaru v tuzemsku a dodávateľom je zahraničná osoba.

² Podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH sú zdaniteľná osoba a právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a je registrovaná pre daň podľa § 7 povinné platiť daň pri službe dodanej zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo zahraničnou osobou z tretieho štátu, ak je miesto dodania služby podľa § 15 ods. 1 v tuzemsku.

³ Nariadenie komisie (EÚ) č. 1209/2014 z 29. októbra 2014, ktorým sa mení nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008, ktorým sa zavádza nová štatistická klasifikácia produktov podľa činností (CPA) a ktorým sa zrušuje nariadenie Rady (EHS) č. 3696/93.

- dodávateľ a odberateľ sú platitelia dane v tuzemsku, t.j. sú registrovaní pre daň podľa § 4, 4b, 5 a 6 zákona o DPH.

Pri dodaní služby stavebných prác, ktoré patria do sekcie F klasifikácie CPA sa vo väčšine prípadov určí miesto dodania podľa osobitného pravidla uvedeného v § 16 ods. 1 zákona o DPH, t.j. podľa miesta, kde sa nehnuteľnosť nachádza, ak vzťah medzi poskytnutou stavebnou prácou a nehnuteľnosťou je dostatočne úzky a priamy⁴. Za dostatočne priamo a úzko spojené s nehnuteľnosťou sa považujú služby v prípade, ak sú

- a) odvodené od nehnuteľnosti a nehnuteľnosť tvorí podstatný prvok služby, ktorý je hlavný a nevyhnutný pre poskytovanú službu,
- b) poskytované alebo zamerané na nehnuteľnosť, pričom ich predmetom je právna alebo fyzická zmena tejto nehnuteľnosti.

V prípade, ak vzťah medzi poskytnutou stavebnou prácou a nehnuteľnosťou nie je dostatočne úzky a priamy, miesto dodania služby stavebných prác sa určí podľa § 15 zákona o DPH, aj v prípade, že predmetná služba patrí do sekcie F klasifikácie CPA.

Dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy sa pre účely uplatňovania dane z pridanej hodnoty považuje za dodanie tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. b) zákona o DPH. Slovenská republika implementovala do zákona o DPH článok 14 ods. 3 smernice, ktorý umožňuje považovať za dodanie tovaru odovzdanie určitých stavebných prác. Toto ustanovenie smernice je upravené v zákone o DPH práve v § 8 ods. 1 písm. b), podľa ktorého je dodaním tovaru dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy, t.j. predmetom plnenia je zhotovenie diela - stavby alebo jej časti. Ak sa zmluvou o dielo zaväzuje zhotoviteľ dodať stavbu ako celok alebo časť stavby, miesto dodania sa určí podľa § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH, v zmysle ktorého miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje. Ak je predmetom dodania zhotovenie stavby alebo jej časti na území SR, miesto dodania je vždy tuzemsko.

Prenos daňovej povinnosti upravený v § 69 ods. 12 písm. j) zákona o DPH sa nevzťahuje na dodanie stavby alebo jej časti na základe kúpnej zmluvy alebo inej obdobnej zmluvy, v zmysle ktorej predávajúci prevádza svoje vlastnícke právo k existujúcej stavbe alebo jej časti na kupujúceho.

Ak je predmetom zmluvného vzťahu dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou, určí sa miesto dodania podľa § 13 ods. 1 písm. b) zákona o DPH. Miestom dodania tovaru spojeného s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, je miesto, kde je tovar inštalovaný alebo zmontovaný, t.j. pri dodaní tovaru s inštaláciou alebo montážou na stavbe umiestnenej v SR, je miesto dodania v tuzemsku. Prenos daňovej povinnosti sa pri dodaní tovaru s inštaláciou alebo montážou uplatní v prípade, ak inštalácia alebo montáž patrí do sekcie F klasifikácie CPA a je vykonaná dodávateľom alebo na jeho účet, t.j. predmetom dodania je jeden zdaniiteľný obchod.

Prenos daňovej povinnosti sa pri dodaní stavebných prác uplatní v prípade, ak sú súčasne splnené všetky tri vyššie uvedené podmienky (ods. 3 tohto oddielu).

Príklad:

Platiteľ A, registrovaný pre daň z pridanej hodnoty podľa § 4 zákona o DPH, poskytol pokrývačské práce na stavbe administratívnej budovy, ktorá sa nachádza na území SR pre platiteľa B, ktorý má zdaňovacie obdobie kalendárny mesiac. V zmluve o dodaní stavebných prác bola dohodnutá cena bez dane vo výške 10 000 €. Stavebné práce boli ukončené a odovzdané odberateľovi B dňa 25.1.2016.

Keďže sú splnené všetky tri podmienky pre uplatnenie tuzemského prenosu daňovej povinnosti, a to

- *miesto dodania stavebných prác je podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH v tuzemsku,*
- *pokrývačské práce patria do sekcie F klasifikácie CPA,*

⁴ *Problematika uplatňovania dane z pridanej hodnoty pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť je upravená samostatným metodickým pokynom, v ktorom sú aplikované závery Výboru pre DPH. Poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom je upravené aj v článkoch 13b, 31a a 31b vykonávacieho nariadenia rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb. Uvedené články vykonávacieho nariadenia (EÚ) sa uplatňujú od 1. januára 2017, napriek tomu ich možno primerane aplikovať aj v roku 2016.*

- *dodávateľ aj odberateľ sú platitelia dane, osobou povinnou platiť daň je platiteľ B, príjemca stavebných prác. Dodávateľ A je povinný vyhotoviť do 15 dní odo dňa dodania stavebných prác faktúru v cene bez dane, na ktorej uvedie slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“. Platiteľ B uplatní k cene dodaných stavebných prác daň (10 000 x 20%) vo výške 2 000 € a daň uvedie do daňového priznania za zdaňovacie obdobie január 2016 a priznanú daň odvedie do ŠR. Platiteľovi B vzniká v zdaňovacom období január 2016 aj právo na odpočítanie dane podľa podmienok upravených v § 49 až 51 zákona o DPH.*

Tuzemský prenos daňovej povinnosti na príjemcu plnenia sa podľa § 69 ods. 12 písm. j) zákona o DPH neuplatní, ak stavebné práce s miestom dodania v tuzemsku dodá platiteľovi zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom.

Príklad:

Podnikateľ A, ktorý má miesto podnikania na území SR, ale nie je platiteľom dane, poskytol omietacie práce na stavbe výrobnéj haly na území SR platiteľovi dane B so štvrtročným zdaňovacím obdobím. Cena bez dane bola dohodnutá vo výške 15 000 €. Dodávateľ A ukončil a odovzdal omietacie práce platiteľovi B dňa 15.3.2016. Omietacie práce spadajú pod sekciu F klasifikácie CPA (kód 43.31.10 Omietacie práce). Platiteľ B nie je osobou povinnou platiť daň z prijatých stavebných prác, keďže dodávateľ stavebných prác A nie je platiteľom dane. Osobou povinnou platiť daň z dodania stavebných prác nie je ani podnikateľ A, keďže nie je platiteľom dane.

Ak tuzemský platiteľ dane dodá stavebné práce s miestom dodania v tuzemsku osobe, ktorá nie je platiteľom dane, uplatní bežný režim zdanenia podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, t.j. dodávateľ stavebných prác, platiteľ dane, je osobou povinnou priznať a odvieť daň z pridanej hodnoty do ŠR.

Príklad:

Tuzemský platiteľ dane A s mesačným zdaňovacím obdobím poskytol stavebné práce patriace do sekcie F klasifikácie CPA na stavbe umiestnenej na území SR podnikateľovi B, ktorý nie je platiteľom dane. Stavebné práce boli ukončené a odovzdané podnikateľovi B dňa 25.1.2016. Tuzemský platiteľ A je osobou povinnou platiť daň z pridanej hodnoty podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH pri dodaní stavebných prác osobe, ktorá nie je platiteľom. Platiteľ A je povinný pre podnikateľa B vyhotoviť v lehote do 15 dní odo dňa vzniku daňovej povinnosti faktúru s daňou z pridanej hodnoty a daň uvedie do daňového priznania za zdaňovacie obdobie január 2016 a priznanú daň odvedie do ŠR. Prenos daňovej povinnosti na podnikateľa B sa neuplatní z dôvodu, že odberateľ B nie je platiteľom dane.

Tuzemský prenos daňovej povinnosti sa pri stavebných prácach uplatní aj v prípade, ak stavebné práce poskytne platiteľ dane inému platiteľovi dane, ktorý vykonáva okrem činností, ktoré sú predmetom dane aj činnosti, ktoré nie sú predmetom dane, a to aj vtedy, keď platiteľ dane prijal stavebné práce v súvislosti s činnosťami, ktoré nie sú predmetom dane. S účinnosťou od 1.1.2016 je ustanovenie § 69 zákona o DPH doplnené odsekom 16, v zmysle ktorého platiteľ, ktorý vykonáva aj činnosti, ktoré nie sú predmetom dane podľa § 2 ods. 1 písm. a) alebo písm. b)⁵, sa považuje za príjemcu plnení v postavení platiteľa pre všetky plnenia podľa odseku 12 písm. a), c) až e) a j), ktoré sú dodané iným platiteľom. Ustanovenie § 69 ods. 16 zákona o DPH sa vzťahuje napr. na osoby, ktoré neboli zriadené za účelom podnikateľskej činnosti, ak okrem činností pre ktoré boli zriadené a ktoré nie sú ekonomickou činnosťou, vykonávajú aj ekonomickú činnosť podľa § 3 zákona o DPH a v súvislosti s touto ekonomickou činnosťou sú zdaniteľnou osobou a zároveň sú registrované za platiteľa dane. Toto ustanovenie sa týka aj osôb, ktoré sú uvedené v § 3 ods. 4 zákona o DPH, t.j. štátne orgány a ich rozpočtové organizácie, štátne fondy, orgány územnej samosprávy (obce, mestá a vyššie územné celky) a ich rozpočtové organizácie a iné právnické osoby, ktoré sú orgánmi verejnej moci, ak sú platiteľmi dane a to aj

⁵ Zákon o DPH obsahuje v § 2 pozitívne vymedzenie predmetu dane, podľa ktorého je predmetom dane

- a) *dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,*
- b) *poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,*
- c) *nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu EÚ,*
- d) *dovoz tovaru do tuzemska.*

v prípade, ak stavebné práce neprijali v súvislosti s ekonomickou činnosťou, pre ktoré sú registrované ako platitelia dane.

Príklad:

Platiteľ dane A vykoná na základe zmluvy o dielo uzatvorenej s obcou celkovú rekonštrukciu budovy obecného úradu. Obec je registrovaným platiteľom dane z dôvodu prevádzkovania obchodu s potravinami a má štvrtročné zdaňovacie obdobie. V zmluve o dielo na dodanie rekonštrukcie budovy obecného úradu bola dohodnutá cena bez dane vo výške 20 000 €. Rekonštrukčné práce boli ukončené a odovzdané obci dňa 15.3.2016.

Platiteľ dane A je povinný vyhotoviť do 15 dní odo dňa dodania rekonštrukčných prác faktúru v cene bez dane, na ktorej uvedie slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“. Obec, platiteľ dane, je povinná k cene dodaných stavebných prác uplatniť daň vo výške 4 000 € (20 000 € x 20%). Základ dane a daň z prijatých stavebných prác uvedie do daňového priznania za zdaňovacie obdobie 1. kalendárneho štvrťroka a priznanú daň odvedie do ŠR. Obec nemá právo na odpočítanie dane z prijatých stavebných prác z dôvodu, že rekonštrukcia budovy obecného úradu nesúvisí s prevádzkou obchodu s potravinami, pre ktorú je obec registrovaná za platiteľa.

K problematike prenosu daňovej povinnosti na príjemcu plnenia v stavebníctve vydalo Ministerstvo financií SR Manuál pre obce a mestá, ktorý je zverejnený na internetovej stránke Ministerstva financií SR (odkaz na web: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatId=84&NewsID=871>).

2.2. Vznik daňovej povinnosti a prijatie platby pred dodaním stavebných prác

Deň vzniku daňovej povinnosti upravuje § 19 zákona o DPH. Daňová povinnosť vzniká vo všeobecnosti dňom dodania tovaru a pri poskytnutí služby dňom dodania služby. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Ak sa dodanie stavby na základe zmluvy o dielo uskutočňuje po častiach, daňová povinnosť vzniká podľa § 19 ods. 3 zákona o DPH. Zákon o DPH neustanovuje v prípade prenosu daňovej povinnosti na príjemcu plnenia osobitne moment vzniku daňovej povinnosti, t.j. na vznik daňovej povinnosti pri dodaní stavebných prác sa v plnom rozsahu uplatňujú ustanovenia § 19 zákona o DPH.

Od 1.1.2016 sa prenos daňovej povinnosti na príjemcu uplatní aj v prípade, ak daňová povinnosť vznikne z dôvodu prijatia platby pred dodaním stavebných prác. Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby. Platiteľ dane, ktorý prijal platbu pred dodaním stavebných prác od iného platiteľa po 1.1.2016 (vrátane), je povinný v lehote do 15 dní odo dňa prijatia platby alebo do konca kalendárneho mesiaca, v ktorom bola platba prijatá vyhotoviť faktúru bez dane z pridanej hodnoty a na faktúre uvedie povinné náležitosti podľa § 74 zákona o DPH, vrátane dátumu, keď bola platba prijatá a slovnej informácie „prenesenie daňovej povinnosti“. Platiteľ dane, ktorý poskytol platbu pred dodaním stavebných prác, uplatní k poskytnutej platbe daň, uplatnenú daň uvedie v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť a priznanú daň odvedie do ŠR.

Príklad:

Platiteľ dane B v pozícii objednávateľa uzatvoril s platiteľom dane A ako dodávateľom dňa 30.11.2015 zmluvu o dielo na dodanie časti stavby v dohodnutej cene bez dane 48 000 €. Platiteľ dane B poskytol dňa 20.1.2016 platiteľovi A preddavok na dodanie časti stavby vo výške 24 000 €. Platitelia dane A a B majú štvrtročné zdaňovacie obdobie.

Dodávateľ A je povinný na prijatý preddavok vyhotoviť v lehote 15 dní odo dňa prijatia preddavku faktúru, keďže preddavok bol prijatý 20.1.2016, bez dane z pridanej hodnoty, na ktorej uvedie slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“. Platiteľ B uplatní k poskytnutému preddavku daň vo výške 4 800 € (24 000 x 20%) a vypočítanú daň uvedie do daňového priznania za I. kalendárny štvrťrok 2016. Platiteľovi B vzniká v zdaňovacom období I. kalendárneho štvrťroka 2016 právo na odpočítanie dane v rozsahu a za podmienok ustanovených v zákone o DPH.

Prijatie preddavku pred 1.1.2016

Ak platiteľ dane prijal platbu pred dodaním stavebných prác pred 1.1.2016, na prijatú platbu sa uplatní bežný režim zdanenia, t.j. osobou povinnou platiť daň z prijatej platby je dodávateľ stavebných prác podľa § 69 ods. 1

zákona o DPH v znení platnom do 31.12.2015 aj v prípade, ak k odovzdaniu stavebných prác dôjde až v roku 2016. Po dodaní stavebných prác v roku 2016 sa uplatní prenos daňovej povinnosti na príjemcu plnenia, platiteľa dane, z rozdielu celkového základu dane za stavebné práce a základu dane z poskytnutej platby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť dodávateľovi pred 1.1.2016.

Príklad:

Platiteľ dane B v pozícii objednávateľa uzatvoril s platiteľom dane A ako dodávateľom dňa 30.11.2015 zmluvu o dielo na dodanie nadstavby bytového domu, predmetom ktorej je vytvorenie podkrovných bytov v dohodnutej cene bez dane 48 000 €. Platiteľ dane B poskytol dňa 10.12.2015 platiteľovi A preddavok na dodanie časti stavby vo výške 24 000 €. Platiteľ A ukončil a odovzdal časť stavby platiteľovi B dňa 30.6.2016. Platitelia A a B majú zdaňovacie obdobie kalendárny mesiac.

Dodávateľ A je povinný z prijatého preddavku v roku 2015 vypočítať a priznať daň z pridanej hodnoty vo výške 4 000 € ($24\,000/120 \times 20$) v zdaňovacom období december 2015. Na prijatý preddavok je povinný vyhotoviť v lehote 15 dní odo dňa prijatia preddavku faktúru, v ktorej uvedie základ dane 20 000 € a daň 4 000 €. Platiteľovi B vzniká v zdaňovacom období december 2015 právo na odpočítanie dane z poskytnutej zálohy v rozsahu a za podmienok ustanovených v zákone o DPH.

Po odovzdaní časti stavby v roku 2016 je dodávateľ A povinný vyhotoviť faktúru na dodanie časti stavby v lehote do 15 dní odo dňa dodania (odovzdania) časti stavby, pričom na faktúre uvedie základ dane bez dane z pridanej hodnoty vo výške 28 000 € ($48\,000 - 20\,000$) k dodaniu časti stavby, pri ktorom vznikla daňová povinnosť dňa 30.6.2016 a slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“. Platiteľ B uplatní k základu dane vo výške 28 000 € daň z pridanej hodnoty vo výške 5 600 €, ktorú uvedie do daňového priznania za zdaňovacie obdobie jún 2016. Platiteľovi B zároveň vzniklo v zdaňovacom období jún 2016 právo na odpočítanie dane v rozsahu a za podmienok ustanovených v zákone o DPH.

3. oddiel - Povinnosti platiteľov dane v režime tuzemského prenosu daňovej povinnosti

3.1. Povinnosti platiteľa dane, ktorý dodal stavebné práce inému platiteľovi dane

Platiteľ dane, ktorý dodal stavebné práce v režime prenosu daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 12 písm. j) zákona o DPH s miestom dodania v tuzemsku inému platiteľovi dane, je povinný

- vyhotoviť faktúru podľa § 72 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v lehote do 15 dní od dodania stavebných prác,
- vyhotoviť faktúru podľa § 72 ods. 1 písm. f) zákona o DPH v lehote do 15 dní odo dňa prijatia platby pred dodaním stavby alebo jej časti alebo pred dodaním tovaru s inštaláciou alebo montážou alebo do konca kalendárneho mesiaca, v ktorom bola platba prijatá,
- vyhotoviť faktúru podľa § 72 ods. 1 písm. g) zákona o DPH v lehote do 15 dní odo dňa prijatia platby pred dodaním služby stavebných prác alebo do konca kalendárneho mesiaca, v ktorom bola platba prijatá,
- uviesť údaje o dodaní stavebných prác do záznamov o dodaných tovaroch a službách za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť (§ 70 zákona o DPH).

Faktúra vyhotovená platiteľom dane na dodanie stavebných prác v režime tuzemského prenosu daňovej povinnosti musí obsahovať všetky zodpovedajúce náležitosti faktúry podľa § 74 zákona o DPH, s výnimkou výšky dane. Faktúra musí obsahovať slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“, keďže osobou povinnou platiť daň je platiteľ, ktorému boli stavebné práce dodané.

Platiteľ dane, ktorý poskytol stavebné práce s miestom dodania v tuzemsku pre iného platiteľa dane, dodanie stavebných prác do daňového priznania a do kontrolného výkazu neuvádza. Dodanie stavebných prác platiteľ dane uvedie do záznamov o dodaných tovaroch a službách za príslušné zdaňovacie obdobie. Prijaté platby pred dodaním stavebných prác platiteľ uvedie do záznamov o prijatých platbách. Uvedené záznamy uchováva platiteľ do konca kalendárneho roka, v ktorom uplynie desať rokov od skončenia roka, ktorého sa týkajú.

Príklad:

Platiteľ dane A uzatvoril ako zhotoviteľ zmluvu o dielo na dodanie stavby s platiteľom dane B. Platiteľ dane A má zdaňovacie obdobie kalendárny mesiac a platiteľ dane B má zdaňovacie obdobie kalendárny štvrtrok. Predmetom zmluvy o dielo bolo zhotovenie administratívnej budovy na území SR v dohodnutej cene 300 000 € (bez dane). Podľa dohodnutých zmluvných podmienok objednávateľ B poskytol dodávateľovi A dňa 15.1.2016 preddavok vo výške 100 000 €. Platiteľ A ukončil a odovzdal stavbu platiteľovi B dňa 10.11.2016.

Prijatím platby pred dodaním stavby dňa 15.1.2016 vzniká podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH daňová povinnosť. Osobou povinnou platiť daň z prijatého preddavku na zhotovenie stavby je platiteľ dane B, ktorému bude stavba dodaná.

Platiteľ A vyhotoví na prijatú platbu faktúru v lehote do 15 dní odo dňa prijatia platby alebo do konca kalendárneho mesiaca, v ktorom bola platba prijatá, t.j. do 31.1.2016, na faktúre uvedie údaje podľa § 74 zákona o DPH, vrátane prijatého preddavku – základu dane vo výške 100 000 € a slovnej informácie „prenesenie daňovej povinnosti“. Dodávateľ A nesmie na vyhotovenej faktúre uviesť daň z pridanej hodnoty. Prijatú platbu pred dodaním stavby uvedie dodávateľ A do záznamov o prijatých platbách za zdaňovacie obdobie január 2016. Do daňového priznania a kontrolného výkazu dodávateľ A údaje o prijatej platbe pred dodaním stavby neuvádza. Po odovzdaní stavby platiteľ A vyhotoví v lehote 15 dní odo dňa odovzdania stavby faktúru s údajmi podľa § 74 zákona o DPH, vrátane základu dane 200 000 € (300 000 minus 100 000) a slovnej informácie „prenesenie daňovej povinnosti. Údaje o dodaní stavby uvedie platiteľ dane A do záznamov za zdaňovacie obdobie november 2016. Do daňového priznania a kontrolného výkazu dodávateľ A údaje o dodaní stavby v režime prenosu daňovej povinnosti neuvádza.

Ak dodávateľ stavebných prác uvedie na faktúre za dodanie stavebných prác pre iného platiteľa dane daň, je povinný túto daň odvieť do štátneho rozpočtu podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH.⁶ Uplatnenie dane na dodanie stavebných prác dodávateľom nezakladá odberateľovi právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre a nemá vplyv na povinnosť odberateľa priznať a odvieť daň z prijatých stavebných prác, t.j. platiteľ dane, ktorý prijal stavebné práce od iného platiteľa dane, je povinný uplatniť k cene stavebných prác bez dane daň z pridanej hodnoty a túto daň priznať a odvieť prostredníctvom daňového priznania do ŠR.

3.2. Povinnosti platiteľa dane, ktorý prijal stavebné práce od iného platiteľa dane

Platiteľ dane, ktorý prijal stavebné práce s miestom dodania v tuzemsku v režime tuzemského prenosu daňovej povinnosti od iného platiteľa dane, je povinný

- priznať daň z ceny prijatých stavebných prác v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť,
- uviesť údaje o daňovej povinnosti z prijatej faktúry alebo z iného dokladu do kontrolného výkazu za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť,
- uviesť údaje o odpočítaní dane z prijatej faktúry alebo z iného dokladu do kontrolného výkazu za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatnil odpočítanie dane,
- uviesť údaje o prijatí stavebných prác do záznamov o dodaných tovaroch a službách za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť a v ktorom vykonal odpočítanie dane (§ 70 zákona o DPH).

Platiteľ dane uvedie základ dane z prijatých stavebných prác na r. 09 a ním uplatnenú daň (základ dane x 20%) na r. 10 daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť. Ak platiteľ dane zároveň v zdaňovacom období, v ktorom vznikla daňová povinnosť uplatní aj právo na odpočítanie dane, uvedie výšku odpočítanej dane na r. 21 daňového priznania a údaje o daňovej povinnosti a odpočítaní dane uvedie

⁶ Ustanovenie § 69 ods. 5 bolo do zákona o DPH transponované v súlade s článkom 203 smernice. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že povinnosť zaplatiť DPH uvedenú na faktúre v zmysle článku 203 Smernice, má za cieľ zabrániť nebezpečenstvu straty daňových príjmov, ktoré môže vzniknúť z práva na odpočet dane. Nebezpečenstvo straty daňových príjmov v zásade nie je úplne vylúčené, pokiaľ príjemca faktúry, na ktorej je nedôvodne vyfakturovaná DPH, túto faktúru ešte môže použiť na účely uplatnenia odpočtu. Okrem toho Súdny dvor konštatoval, že dodržiavanie zásady daňovej neutrality je zabezpečené možnosťou členských štátov stanoviť, že nedôvodne vyfakturovaná daň môže byť opravená, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru alebo ak vystaviteľ faktúry v dostatočnom časovom predstihu úplne zabráni nebezpečenstvu straty daňových príjmov.

platiteľ dane z prijatej faktúry do časti B.1. kontrolného výkazu za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť. Ak platiteľ dane v čase vzniku daňovej povinnosti nemá na prijaté stavebné práce faktúru, uvedie podľa § 78a ods. 3 zákona o DPH údaje do kontrolného výkazu z iného dokladu o dodaní stavebných prác (napr. dodací list, zmluva, preberací protokol). Ak platiteľ dane neodpočíta daň z prijatých stavebných prác v zdaňovacom období, v ktorom vznikla daňová povinnosť, ale odpočíta daň v niektorom z nasledujúcich zdaňovacích období po vzniku daňovej povinnosti, najneskôr však v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo (§ 51 ods. 2 zákona o DPH), uvedie údaje o výške odpočítanej dane na r. 21 daňového priznania a do časti B.1. kontrolného výkazu za zdaňovacie obdobie, v ktorom odpočítal daň.

Príklad:

Platiteľ dane A uzatvoril ako zhotoviteľ zmluvu o dielo na výstavbu garáží s platiteľom dane B. Platiteľ dane A má zdaňovacie obdobie kalendárny mesiac a platiteľ dane B má zdaňovacie obdobie kalendárny štvrtrok. Predmetom zmluvy o dielo bola výstavba garáží na území SR v dohodnutej cene 150 000 € (bez dane). Podľa dohodnutých zmluvných podmienok objednávateľ B poskytol dodávateľovi A dňa 10.1.2016 preddavok vo výške 50 000 €. Platiteľ dane A ukončil a odovzdal stavbu platiteľovi dane B dňa 10.12.2016. Platiteľ dane B má právo odpočítať daň v plnej výške v zdaňovacom období, v ktorom vznikla daňová povinnosť a toto právo si v tomto zdaňovacom období aj uplatní.

Platiteľovi dane B vznikla dňa 10.1.2016 daňová povinnosť podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH vo výške 10 000 € (50 000 x 20%) z poskytnutého preddavku pred dodaním stavby. Platiteľ dane B uvedie základ dane vo výške 50 000 € na r. 09 daňového priznania, daň vo výške 10 000 € na r. 10 daňového priznania a odpočítanie dane vo výške 10 000 € na r. 21 daňového priznania za zdaňovacie 1. kalendárny štvrtrok 2016. Zároveň uvedie platiteľ dane B údaje o daňovej povinnosti a odpočítaní dane do časti B.1. kontrolného výkazu za zdaňovacie obdobie 1.kalendárny štvrtrok 2016. Príslušné údaje o poskytnutej platbe a odpočítaní dane zahŕnie platiteľ dane B do záznamov podľa § 70 zákona o DPH.

Po odovzdaní stavby dňa 10.12.2016 vznikne platiteľovi dane B daňová povinnosť vo výške 20 000 €, vypočítaná z rozdielu medzi celkovou dohodnutou cenou vo výške 150 000 € a poskytnutým preddavkom vo výške 50 000 €, t.j. zo základu dane 100 000 €. Platiteľ dane B uvedie základ dane vo výške 100 000 € na r. 09 daňového priznania, daň vo výške 20 000 € na r. 10 daňového priznania a odpočítanie dane vo výške 20 000 € na r. 21. daňového priznania za zdaňovacie obdobie 4. kalendárny štvrtrok 2016. Zároveň uvedie platiteľ B údaje o daňovej povinnosti a odpočítaní dane do časti B.1. kontrolného výkazu za zdaňovacie obdobie 4. kalendárny štvrtrok 2016. Príslušné údaje daňovej povinnosti a odpočítaní dane zahŕnie platiteľ B do záznamov podľa § 70 zákona o DPH.

4. oddiel - Odpočítanie dane z dodaných stavebných prác pri prenose daňovej povinnosti

Platiteľ dane, ktorému boli poskytnuté stavebné práce v režime tuzemského prenosu daňovej povinnosti, má právo odpočítať ním uplatnenú daň z prijatých stavebných prác v súlade s podmienkami uvedenými v § 49 až 51 zákona o DPH. Platiteľ dane, ktorému boli poskytnuté stavebné práce iným platiteľom dane, uplatní k cene dodaných stavebných prác 20% daň, vypočítanú daň uvedie do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť a zároveň má právo odpočítať ním uplatnenú daň od dane, ktorú je povinný platiť. Odpočítanie dane platiteľ dane vykoná najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, t.j. najskôr v zdaňovacom období, v ktorom vznikla daňová povinnosť, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 51 ods. 1 písm. b) zákona o DPH môže platiteľ dane uplatniť právo na odpočítanie dane, ak daň z prijatých stavebných prác uviedol do záznamov podľa § 70 zákona o DPH. Odpočítanie dane v režime prenosu daňovej povinnosti nie je podmienené držbou faktúry od dodávateľa.

Platiteľ dane má právo uplatniť odpočítanie dane za predpokladu, že stavebné práce použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Samozdanenie prijatých stavebných prác platiteľom dane nezakladá automaticky nárok na odpočítanie dane. Ustanovenia § 49 až 51 zákona o DPH sa v plnom rozsahu vzťahujú aj na odpočítanie dane v režime prenosu daňovej povinnosti pri stavebných prácach, t.j. platiteľ dane, ktorý uplatní pri prijatých stavebných prácach samozdanenie, uplatní odpočítanie dane v plnej výške alebo v pomernej výške (§

49 ods. 3 zákona o DPH) alebo odpočíta daň v pomere zodpovedajúcom rozsahu použitia na podnikanie k celkovému rozsahu použitia (§ 49 ods. 5 zákona o DPH). Ak platiteľ dane prijaté stavebné práce nepoužije na účely svojho podnikania, resp. na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, nemá nárok na odpočítanie dane. Pravidlá upravujúce odpočítanie dane sa vzťahujú aj na platiteľa dane, ktorý vykonáva okrem činností, ktoré sú predmetom dane, aj činnosti, ktoré nie sú predmetom dane, ak prijme stavebné práce od iného platiteľa dane. Platiteľ dane nemá právo odpočítať daň zo stavebných prác prijatých v súvislosti s činnosťami, ktoré nie sú predmetom dane.

V režime prenosu daňovej povinnosti, má platiteľ dane právo odpočítať ním uplatnenú daň, ktorú je povinný platiť ako príjemca plnenia. Platiteľ dane nemôže odpočítať daň, ktorú voči nemu uplatnil iný platiteľ dane pri dodaní stavebných prác, ktoré patria do sekcie F klasifikácie CPA. Platiteľ dane, ktorému boli stavebné práce poskytnuté, je povinný uplatniť k cene dodaných stavebných prác daň, aj v prípade, ak jeho dodávateľ na faktúre uviedol daň a len ním uplatnená daň je za zákonom stanovených podmienok odpočítateľná.

5. oddiel – Oprava základu dane pri stavebných prácach dodaných v režime prenosu daňovej povinnosti

Oprava základu dane sa pri dodaní stavebných prác v režime prenosu daňovej povinnosti vykoná podľa § 25 zákona o DPH. Platiteľ dane opraví základ dane pri dodaní stavebných prác v nasledovných prípadoch

- a) pri úplnom alebo čiastočnom zrušení dodávky tovaru alebo služby a pri úplnom alebo čiastočnom vrátení dodávky tovaru,
- b) pri znížení ceny tovaru alebo služby po vzniku daňovej povinnosti,
- c) pri zvýšení ceny tovaru alebo služby.

Ak nastanú skutočnosti podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH pri dodaní stavby alebo jej časti, stavebných prác alebo dodaní tovaru s inštaláciou alebo montážou, ak inštalácia alebo montáž je stavebnou prácou, dodávateľ (platiteľ dane) je povinný vyhotoviť opravnú faktúru do 15 dní od konca kalendárneho mesiaca, v ktorom nastala skutočnosť rozhodná pre vykonanie opravy základu dane. Opravná faktúra musí obsahovať poradové číslo pôvodnej faktúry a údaje, ktoré sa menia.

Ak vznikla daňová povinnosť z dodania stavebných prác po 1.1.2016 (vrátane), t.j. na dodanie stavebných prác sa uplatnil režim tuzemského prenosu daňovej povinnosti, aj na opravu základu dane sa použije tento režim. Príjemca stavebných prác je povinný uviesť rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane a rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou daňou v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom obdržal doklad o oprave základu dane.

Opravu odpočítanej dane vykoná príjemca stavebných prác podľa § 53 zákona o DPH. Ak bola vykonaná oprava základu dane podľa § 25, ktorá má za následok zníženie základu dane, je príjemca plnenia, ktorý odpočítal ním uplatnenú daň, povinný opraviť odpočítanú daň. Opravu odpočítanej dane vykoná v tom zdaňovacom období, v ktorom platiteľ dane dostal doklad o oprave základu dane. Ak príjemca stavebných prác (platiteľ dane) doklad o oprave základu dane nedostane do 30 dní odo dňa, keď nastala skutočnosť podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH, ktorá má za následok zníženie základu dane, opraví odpočítanú daň v zdaňovacom období, v ktorom uplynulo 30 dní odo dňa, keď nastala skutočnosť podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH. Príjemca stavebných prác zároveň v tomto zdaňovacom období opraví aj základ dane a daň.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že v prípade opravy základu dane, ktorá má za následok zníženie základu dane, príjemca stavebných prác opraví základ dane a daň v zdaňovacom období, v ktorom dostal doklad o oprave základu dane alebo v zdaňovacom období, v ktorom uplynulo 30 dní odo dňa, keď nastala skutočnosť podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH, ak v tejto lehote opravný doklad nedostal. Príjemca stavebných prác v rovnakom zdaňovacom období opraví aj odpočítanú daň.

Príklad:

Platiteľ dane A dodal platiteľovi dane B murárske práce pri stavbe budovy na území SR v cene 10 000 € bez dane. Stavebné práce boli ukončené a odovzdané dňa 31.1.2016. Platiteľ dane B na prijaté stavebné práce uplatnil daň vo výške 2 000 € (10 000 € x 20%) a základ dane a daň uviedol do daňového priznania za

zdaňovacie obdobie január 2016, v ktorom si zároveň uplatnil odpočítanie dane vo výške 2 000 €. Dňa 15.2.2016 platiteľ dane A na základe reklamačného konania znížil cenu dodaných stavebných prác a na zníženie ceny vyhotovil dobropis vo výške 1 000 €, ktorý doručil platiteľovi dane B dňa 25.2.2016. Zdaňovacím obdobím platiteľov dane A a B je kalendárny mesiac.

Platiteľ dane B uvedie rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane (10 000 mínus 9 000) vo výške 1 000 € a rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou daňou (2 000 € mínus 1 800 €) vo výške 200 € do daňového priznania za zdaňovacie obdobie február 2016 a zároveň opraví aj odpočítanú daň o sumu 200 €.

Podľa § 25 ods. 6 zákona o DPH sa základ dane a daň nemusí opraviť, ak platiteľ dane zníži cenu tovaru alebo služby po vzniku daňovej povinnosti voči inému platiteľovi za predpokladu, že sa na takomto postupe obidve strany písomne dohodli; uvedené platí aj prípade zníženia ceny tovaru alebo služby po vzniku daňovej povinnosti v režime prenosu daňovej povinnosti. Ak sa zmluvné strany dohodnú na postupe podľa § 25 ods. 6 zákona o DPH, príjemca stavebných prác pri znížení ceny stavebných prác neopravuje základ dane a daň a nevykoná ani opravu odpočítanej dane podľa § 53 ods. 1 zákona o DPH.

Ak bola vykonaná oprava základu dane podľa § 25 zákona o DPH, ktorá má za následok zvýšenie základu dane, príjemca stavebných prác opraví základ dane a daň v zdaňovacom období, v ktorom obdržal doklad o oprave základu dane a zároveň v tomto zdaňovacom období má príjemca stavebných prác právo opraviť aj odpočítanú daň podľa § 53 ods. 2 zákona o DPH.

Dodanie stavebných prác pred 1.1.2016 – oprava základu dane

Ak vznikla platiteľovi dane daňová povinnosť z dodania stavebných prác pred 1.1.2016, t.j. na dodanie sa uplatnil bežný režim zdanenia podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, aj na opravu základu dane a na opravu odpočítanej dane po 1.1.2016 sa použije tento režim. Opravu základu dane a dane vykoná platiteľ dane, ktorý bol osobou povinnou platiť daň z dodania stavebných prác podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH platného do 31.12.2015 a rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane a rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou daňou uvedie dodávateľ, platiteľ dane, do svojho daňového priznania v súlade s ustanovením § 25 ods. 1 zákona o DPH.

Príklad:

Platiteľ dane A vykonal v roku 2015 pre platiteľa dane B kompletnú inštaláciu rozvodov plynu v rámci rekonštrukcie polyfunkčnej budovy v SR v dohodnutej cene 18 000 € (vrátane DPH). Inštalčné práce (divízia 43 sekcie F klasifikácie CPA) boli ukončené a odovzdané dňa 20.12.2015 a platiteľ dane A vyhotovil pre platiteľa B za dodané práce faktúru vo výške 18 000 € (základ dane 15 000 € a daň z pridanej hodnoty 3 000 €). Dňa 10.januára 2016 sa uskutočnilo reklamačné konanie, na základe ktorého platiteľ dane A znížil cenu dodaných stavebných prác o 10 %, t.j. o 1 800 € a dňa 31. januára 2016 vyhotovil opravnú faktúru (dobropis) vo výške 1 800 € (základ dane 1 500 € a DPH 300 €).

Platiteľ dane A je povinný uviesť rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane (15 000 mínus 13 500) vo výške 1 500 € a rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou daňou (3 000 mínus 2 700) vo výške 300 € do daňového priznania za zdaňovacie obdobie január 2016, v ktorom vyhotovil doklad o oprave základu dane.

Ak vznikne po 1.1.2016 niektorá zo skutočností podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH v súvislosti s plnením, pri ktorom vznikla daňová povinnosť dodávateľovi pred 1.1.2016 z dôvodu dodania čiastkového plnenia alebo z dôvodu prijatia platby pred dodaním stavebných prác v bežnom režime a zároveň aj v súvislosti s plnením, pri ktorom vznikla daňová povinnosť po 1.1.2016 a vzhľadom k charakteru plnenia (napr. čiastkové dodanie stavby) je vylúčené priradenie zníženia alebo zvýšenia ceny ku konkrétnemu čiastkovému dodaniu, tak je možné vykonať opravu základu dane pomernou časťou v bežnom režime a pomernou časťou v režime prenosu daňovej povinnosti v pomere, v akom vznikla daňová povinnosť v bežnom režime a v akom vznikla daňová povinnosť v režime prenosu daňovej povinnosti. Z opravnej faktúry musí byť zrejmé, či sa zníženie ceny alebo zvýšenie ceny vzťahuje k dodaniu, pri ktorom vznikla daňová povinnosť pred 1.1.2016 alebo k dodaniu po 1.1.2016. Platiteľ dane môže vykonať opravu dane pri znížení základu dane maximálne do výšky dane, ktorú uplatnil a odvedol pri dodaní stavebných prác.

6. oddiel – Štatistická klasifikácia produktov podľa činností (CPA)

Zákon o DPH pri dodaní stavebných prác vrátane dodania stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy a pri dodaní tovaru s inštaláciou alebo montážou, ak služba inštalácie alebo montáže je stavebnou prácou, odkazuje v § 69 ods. 12 písm. j) na sekciu F osobitného predpisu. Osobitným predpisom, je Nariadenie komisie (EÚ) č. 1209/2014 z 29. októbra 2014, ktorým sa mení nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008, ktorým sa zavádza nová štatistická klasifikácia produktov podľa činností (CPA) a ktorým sa zrušuje nariadenie Rady (EHS) č. 3696/93.

Nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008 (ďalej len nariadenie) bola zavedená nová štatistická klasifikácia produktov podľa činností (CPA), ktorá je stanovená v prílohe a začala sa uplatňovať 1. januára 2008. Nariadením komisie (EÚ) č. 1209/2014 z 29. októbra 2014, bol nahradený v plnom rozsahu text prílohy k nariadeniu (ES) č. 451/2008, ktorý sa uplatňuje od 1. januára 2015. Uvedené nariadenia sú zverejnené na portáli EUR-lex <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=sk> alebo aj na internetovej stránke Štatistického úradu Slovenskej republiky.

Štatistická klasifikácia produktov podľa činností CPA obsahuje „produkty“, t.j. výrobky alebo služby, ktoré sú zatriedené do jednotlivých kódov nasledovne:

Sekcia – položka označená abecedným kódom

Divízia – položka označená dvojmiestnym číselným kódom

Skupina – položka označená trojmiestnym číselným kódom

Trieda – položka označená štvormiestnym číselným kódom

Kategória – položka označená päťmiestnym číselným kódom

Subkategória – položka označená šesťmiestnym číselným kódom

Podľa článku 5 písm. a) nariadenia Komisia zabezpečí v spolupráci s členskými štátmi zverejňovanie, aktualizáciu a podporu CPA najmä vypracovaním, aktualizovaním a zverejňovaním vysvetliviek ku klasifikácii CPA. Vysvetlivky ku klasifikácii CPA pri vybraných subkategóriách spresňujú, aké činnosti konkrétny kód (subkategória) zahŕňa a ktoré činnosti vylučuje. Vysvetlivky ku klasifikácii CPA sú zverejnené na internetovej stránke Štatistického úradu Slovenskej republiky.

Ako je už vyššie uvedené, tuzemský prenos daňovej povinnosti v sektore stavebníctva sa uplatňuje na dodanie stavebných prác vrátane dodania stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy, ktoré patria do sekcie F klasifikácie CPA a dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou, ak inštalácia alebo montáž patrí do sekcie F klasifikácie CPA. Sekcia F – Stavby a stavebné práce zahŕňa nasledovné divízie:

- **41 – Budovy a výstavba budov** (skupiny: bytové budovy, nebytové budovy, práce na stavbe bytových a nebytových budov – nové diela, rozširovanie pôvodných stavieb, práce na úpravách a renováciách)
- **42 – Stavby a práce na stavbe inžinierskych stavieb** (skupiny: cesty a železnice; práce na stavbe ciest a železníc, výstavba a práce na stavbe inžinierskych sietí, ostatné projekty inžinierskych stavieb a práce na stavbe ostatných projektov inžinierskych stavieb)
- **43 – Špecializované stavebné práce** (skupiny: demolačné práce a príprava staveniska, elektrické, inštaláčnne a iné stavebnomontážne práce, kompletizačné a dokončovacie práce, ostatné špecializované stavebné práce)

Na dodanie tovarov a služieb, ktoré nepatria do sekcie F klasifikácie CPA, sa tuzemský prenos daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 12 písm. j) nevzťahuje. V zmysle vysvetliviek ku klasifikácii CPA sú zo sekcie F vylúčené napr. nasledovné činnosti:

- inštalácia elektromotorov, generátorov a transformátorov v elektrárňach, pozri 33.20.50
- údržba a oprava priemyselných kotlov, pozri 33.11.1
- inštalácia, oprava a údržba priemyselnej vzduchotechniky a chladiacich zariadení, pozri 33.12.18, 33.20.29
- čistenie komínov, pozri 81.22.13
- montáž samostatne stojaceho nábytku, pozri 95.24.10
- prenájom lešení bez montáže a demontáže, pozri 77.32.10
- prefabrikované stavebné prvky z betónu, pozri 23.61.12

- výroba hotovej betónovej zmesi na priame použitie, pozri 23.63.10

Ak v rámci uzatvoreného zmluvného vzťahu je predmetom dodania viacero plnení, pre správne uplatnenie režimu dane z pridanej hodnoty je v prvom rade potrebné zistiť, či ide o jedno zložené plnenie s jedným základom dane alebo o viaceré odlišné plnenia. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že každé plnenie má byť zvyčajne považované za odlišné a nezávislé a že na druhej strane plnenie pozostávajúce z jediného plnenia z hospodárskeho hľadiska nesmie byť umelo členené, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH, je dôležité preto hľadať charakteristické prvky predmetného plnenia, aby sa určilo, či platiteľ dane odovzdá svojmu klientovi viacero hlavných rôznych plnení alebo jediné plnenie. Ak ide o jedno zložené plnenie, je potrebné určiť, ktoré plnenie je hlavné a ktoré plnenia sú vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu. Za vedľajšie plnenia vo vzťahu k hlavnému plneniu sa považujú také plnenia, ktoré pre zákazníka nepredstavujú cieľ, ale sú prostriedkom lepšieho využitia hlavného plnenia⁷. V zmysle uvedeného sa prenos daňovej povinnosti uplatní na plnenie ako celok v prípade, ak z dohodnutých zmluvných podmienok vyplýva, že ide o jedno zložené plnenie a hlavnou službou, ktorá určuje charakter poskytnutého plnenia, je služba stavebných prác zaradená do sekcie F klasifikácie CPA. Naopak, ak predmetom zmluvného vzťahu je jedno zložené plnenie, kde hlavné plnenie nepatrí do sekcie F klasifikácie CPA, na plnenie ako celok sa uplatní bežný režim zdanenia, aj v prípade, ak v rámci tohto plnenia sú poskytnuté ako vedľajšie služby vo vzťahu k hlavnému plneniu stavebné práce, ktoré patria do sekcie F klasifikácie CPA.

V prípade viacerých rôznych plnení, ktoré netvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, sa uplatní prenos daňovej povinnosti len pri službách stavebných prác, ktoré patria do sekcie F klasifikácie produkcie a na ostatné samostatné služby sa uplatní bežný režim zdanenia.

Finančné riaditeľstvo SR vydá k zatriedovaniu stavebných prác do sekcie F štatistickej klasifikácie produktov podľa činností (CPA) samostatné usmernenia vypracované v spolupráci so Štatistickým úradom Slovenskej republiky.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
December 2015*

⁷ Napr. rozsudky Súdneho dvora C- 41/04 *Levob Verzekerings BV a OV Bank NV*, C-111/05 *Aktiebolaget NN*