

Metodický pokyn k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Z dôvodu niekoľkých priebežných úprav ustanovení upravujúcich vznik daňovej povinnosti pri dodaní tovaru a služby podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“), Finančné riaditeľstvo SR aktualizuje metodický pokyn k uplatňovaniu ustanovení § 19 – § 21 zákona o DPH z októbra 2005 časť I. Daňová povinnosť pri dodaní tovaru a služby (§ 19 zákona o DPH). Do tohto metodického pokynu sú prevzaté časti, ktoré sú aktuálne. Časť II. Daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu (§ 20 zákona o DPH) je aktualizovaná metodickým pokynom k nadobudnutiu tovaru v tuzemsku z iného členského štátu z augusta 2013 v časti 3. Vznik daňovej povinnosti. Platnosť metodického pokynu k § 19 - § 20 zákona o DPH končí 31.12.2013.

Zákon o DPH v ustanovení § 19 upravuje vznik daňovej povinnosti a deň dodania osobitne pri dodaní tovaru a služby. Daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH vzniká z dôvodu dodania tovaru, dodania služby alebo z dôvodu prijatia platby pred dodaním tovaru alebo služby, ak ide o dodanie s miestom dodania v tuzemsku. Daňová povinnosť znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň z pridanej hodnoty od osôb, ktorým to zákon o DPH vymedzuje. Podľa cit. ustanovenia vzniká povinnosť platiť DPH nielen osobám registrovaným pre daň podľa § 4 až § 7a zákona o DPH, ale aj zdaniteľným osobám neregistrovaným pre daň a iným osobám, ktoré nie sú zdaniteľnou osobou, napr. fyzickým osobám – občanom, ak sú tieto osoby povinné platiť daň podľa § 69 zákona o DPH. Určenie dňa, ktorým sa považuje tovar alebo služba za dodanú, je dôležitá nielen pre určenia dňa vzniku daňovej povinnosti, ale od tohto dňa sa odvíja aj plnenie iných povinností vyplývajúcich zo zákona o DPH (napr. lehota na vyhotovenie faktúry, uvedenie uskutočneného zdaniteľného obchodu do daňového priznania alebo súhrnného výkazu, atď.).

1. Daňová povinnosť pri dodaní tovaru

Všeobecne platí, že **daňová povinnosť pri dodaní tovaru vzniká dňom dodania tovaru**. Dodaním tovaru sa rozumie prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak zákona o DPH neustanovuje inak. Hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj dodanie elektriny, plynu, vody, tepla, chladu a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

Deň dodania tovaru zákon o DPH stanovuje podľa toho, o aký druh tovaru ide, t.j. či ide o hnutelnú vec, nehnuteľnosť alebo stavbu, resp. jej časť.

➤ **Za deň dodania hnutelnej veci** (napr. stroje a zariadenia, prístroje, materiál, výrobky, elektrina, voda, plyn, chlad, atď.) sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Môže to byť deň, kedy si kupujúci prevezme tovar u predávajúceho, ak prepravu tovaru zabezpečuje kupujúci alebo ak prepravu zabezpečuje dodávateľ, deň, keď dodávateľ odovzdá tovar kupujúcemu. Pri určení kedy kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom sa vychádza zo zmlúv. Ak z uzavretej zmluvy nie je zrejmé, kedy kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom, potom sa pri posudzovaní tohto dňa vychádza z Obchodného zákonníka.

Na účely vzniku daňovej povinnosti je rozhodujúce, kedy došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník, aj keď v niektorých prípadoch podľa uzavretých zmlúv neprejde právne vlastníctvo k tovaru jeho prevzatím od dodávateľa.

Príklad 1:

Spoločnosť B so sídlom v Košiciach, si objednala u spoločnosti A, platiteľa dane, so sídlom v Bratislave tovar. Spoločnosť B tovar osobne prevzala v sklade spoločnosti A 31.1.2014. Spoločnosť B nadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník dňom prevzatia tovaru 31.1.2014. Spoločnosti A vzniká daňová povinnosť z dodania tovaru 31.1.2014.

Príklad 2:

Spoločnosť A, platiteľ dane, uzatvorila kúpnopredajnú zmluvu so spoločnosťou B na dodanie náhradných súčiastok do televízorov. Zo zmluvy vyplýva, že prepravu tovaru zabezpečí predávajúci u dopravcu a vlastnícke právo k tovaru prejde na kupujúceho zaplatením dohodnutej kúpnej ceny. Predávajúci, firma A, odovzdal tovar dopravcovi 22.8.2013. Dopravca odovzdal tovar kupujúcemu 23.8.2013. Kupujúci za tovar zaplatil 26.9.2013. Spoločnosti A vzniká daňová povinnosť 23.8.2013, pretože spoločnosť B nadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník v tento deň. Skutočnosť, že vlastnícke právo k tovaru v zmysle zmluvy prejde na kupujúceho až dňom zaplatenia - 26.9.2013, nemá v tomto prípade vplyv na určenie dňa vzniku daňovej povinnosti.

Príklad 3:

Spoločnosť X so sídlom v Bratislave, platiteľ dane, má uzavretú zmluvu so spoločnosťou Z, platiteľom dane, o dodaní stroja vrátane jeho montáže a inštalácie vo výrobnom podniku spoločnosti Z v Prešove. Spoločnosť X dodala stroj 27.12.2013 a jeho inštaláciu a montáž ukončila 13.1.2014. V deň ukončenia montáže a inštalácie stroj odovzdala odberateľovi. Pri dodaní tovaru s inštaláciou alebo montážou ide o jeden zdaniiteľný obchod, o dodanie tovaru, pri ktorom sa vznik daňovej povinnosti určí podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Daňová povinnosť vzniká spoločnosti X dňom, keď kupujúci nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník, t.j. 13.1.2014.

Od 1.1.2008 sa za dodanie tovaru považuje aj odovzdanie tovaru, ktorý je predmetom nájmu, pri ktorom sa zmluvné strany dohodli, že vlastníctvo k predmetu nájmu prejde na nájomcu najneskôr pri zaplatení poslednej splátky (§ 8 ods. 1 písm. c) zákona o DPH). **Pri dodaní tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky, sa za deň dodania považuje deň odovzdania tovaru nájomcovi.** Prenajímateľovi vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH dňom odovzdania predmetu nájmu nájomcovi, pričom základom dane je všetko čo tvorí protihodnotu, ktorú má prenájomca prijať od nájomcu - prijímateľa plnenia (celková dohodnutá odplata za nájom a následný predaj tovaru). Ak zo zmluvného vzťahu medzi prenájomcom a nájomcom nevyplýva povinnosť predať a kúpiť predmet nájmu pri zaplatení poslednej splátky a tento zmluvný vzťah je založený na práve kúpiť resp. predať predmet nájmu, v takomto prípade sa nájom považuje za dodanie služby.

Príklad 4:

Prenajímateľ C, platiteľ dane, uzatvoril s nájomcom D v zmysle Obchodného zákonníka nájomnú zmluvu s dojednaným právom kúpy predmetu nájmu. Predmetom zmluvy bol osobný automobil v celkovej hodnote 24 000 eur vr. DPH. Zmluva bola uzavretá na 36 mesiacov, jednotlivé splátky v sume 530 eur boli splatné vždy k 10. dňu kalendárneho mesiaca a prvá zvýšená splátka v sume 5 450 eur bola splatná 15.10.2013. Predmet nájmu bol odovzdaný nájomcovi 15.10.2013. V zmysle podmienok uzatvorenej zmluvy o prenájme prechádza vlastnícke právo k predmetu nájmu bezodkladne na nájomcu zaplatením poslednej splátky. V danom prípade ide zo strany prenájomcu o dodanie tovaru a daňová povinnosť vzniká prenájomcovi jednorázovo dňom odovzdania predmetu nájmu nájomcovi. Aj napriek skutočnosti, že v názve zmluvy sa hovorí o dojednanom práve kúpy, z jej obsahu vyplýva, že vlastnícke právo k predmetu nájmu prechádza bezodkladne na nájomcu zaplatením

poslednej splátky, za deň dodania tovaru sa považuje deň odovzdania predmetu nájmu nájomcovi. Prenajímateľovi vzniká daňová povinnosť zo sumy 24 000 eur v deň, kedy odovzdal predmet nájmu nájomcovi, t.j. 15.10.2013. Výpočet DPH a ZD: $(24000 \times 20) : 120 =$ DPH 4 000 eur a ZD 20 000 eur (24 000-4000).

Daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH vzniká aj zdaniteľnej osobe – príjemcovi tovaru, ktorá má povinnosť platiť daň podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH pri tovare dodanom s inštaláciou alebo montážou, ktorý jej dodala zahraničná osoba, ak ide o tovar s miestom dodania v tuzemsku (§ 13 ods. 1 písm. b) zákona o DPH). Ide o prípady, keď tovar s inštaláciou alebo montážou dodáva tuzemskej zdaniteľnej osobe osoba, ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň a ktorá podniká v zahraničí (ďalej „zahraničná osoba“), ak je tovar dodaný z iného členského štátu alebo z tretieho štátu do tuzemska s inštaláciou alebo montážou vykonanou dodávateľom alebo na jeho účet. Zdaniteľnej osobe – príjemcovi tohto tovaru s účinnosťou od 1.1.2011 vzniká povinnosť platiť daň v tuzemsku bez ohľadu, či je zahraničná osoba registrovaná za platiteľa dane v tuzemsku alebo nie. Daňová povinnosť zdaniteľnej osobe - príjemcovi tovaru vzniká v deň dodania tovaru určenom podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH.

Ak dodáva tovar s inštaláciou alebo montážou z iného členského štátu alebo z tretieho štátu zahraničná osoba pre osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH zahraničnej osobe (dodávateľovi), ak ide o dodanie tovaru s miestom dodania v tuzemsku.

Príklad 5:

Zahraničná osoba z Českej republiky (ČR), identifikovaná pre daň v ČR, ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň a podniká v zahraničí, dodáva na základe objednávky výrobnú linku, pre tuzemskú zdaniteľnú osobu B. V zmysle zmluvy montáž linky v tuzemsku a dopravu z ČR na územie Slovenska vykoná dodávateľ (zahraničná osoba). Kupujúci a ani dodávateľ nie sú registrovaní pre daň v tuzemsku. Miesto dodania výrobnéj linky je tuzemsko (§ 13 ods. 1 písm. b) zákona o DPH). Linka bola dopravená dodávateľom na Slovensko 28.10.2013. Montáž a inštalácia linky bola ukončená 18.11.2013 a v tento deň bola odovzdaná kupujúcemu do užívania. Kupujúci – zdaniteľná osoba B nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník dňom odovzdania výrobnéj linky do užívania. Za deň dodania tovaru sa považuje deň 18.11.2013 a v tento deň kupujúcemu vzniká daňová povinnosť. Dodávateľ vyhotoví faktúru v cene bez dane. Zdaniteľná osoba B je osobou povinnou platiť daň v tuzemsku (§ 69 ods. 2 zákona o DPH) a z tohto titulu má povinnosť podať daňové priznanie a zaplatiť daň v lehote do 25 dní po skončení mesiaca november 2013 (§ 78 ods. 3 zákona o DPH). Ak by v danom prípade zahraničná osoba bola registrovaná pre DPH v tuzemsku (§ 5 zákona o DPH), povinnosť platiť daň s účinnosťou od 1.1.2011 taktiež vzniká príjemcovi tovaru - zdaniteľnej osobe B v deň, keď nadobudne právo disponovať s tovarom ako vlastník, t.j. 18.11.2013.

Príklad 6:

Podnikateľ X, platiteľ dane, uzatvoril zmluvu s poľským podnikateľom o dodaní stroja vrátane jeho montáže a inštalácie vo výrobnom podniku v Poľsku. Miesto dodania stroja spolu s jeho montážou a inštaláciou je v Poľsku. Daňová povinnosť vzniká v Poľsku. Dodanie stroja s montážou a inštaláciou z tuzemska do Poľska nie je predmetom dane v tuzemsku. Toto dodanie platiteľ dane neuvádza do daňového priznania a ani nevykazuje v súhrnnom výkaze.

➤ Za deň dodania pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti vrátane pozemkov sa považuje deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak predávajúci odovzdá nehnuteľnosť kupujúcemu skôr ako v deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností.

Ak nehnuteľnosť je odovzdaná kupujúcemu do užívania pred zápisom vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností, potom deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania

nadobúdateľovi sa považuje za deň dodania nehnuteľnosti a predávajúcemu, platiteľovi dane vzniká v tento deň daňová povinnosť. Ak nehnuteľnosť je odovzdaná do užívania neskôr, ako v deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností, potom za deň dodania nehnuteľnosti sa považuje deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností v zmysle zákona č. 162/1995 Z. z. o katastri nehnuteľností a o zápise vlastníckych práv a iných práv k nehnuteľnosti v znení neskorších predpisov (katastrálny zákon).

Príklad 7:

Spoločnosť A, platiteľ dane, uzatvorila zmluvu o prevode nehnuteľnosti so spoločnosťou B 4.12.2013. Zo zmluvy vyplýva, že právo disponovať s nehnuteľnosťou vzniká kupujúcemu v deň uzavretia zmluvy. V deň uzavretia zmluvy bola nehnuteľnosť odovzdaná do užívania kupujúcemu. Zápis vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností bol dňa 5.1.2014. Deň 4.12.2013 sa považuje za deň dodania nehnuteľnosti a v tento deň vzniká spoločnosti A daňová povinnosť.

➤ **Pri dodaní stavby alebo jej časti** na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy **sa považuje za deň dodania tovaru deň odovzdania stavby**. O dodanie stavby ide napríklad pri dodaní bytu na základe zmluvy o výstavbe bytu.

2. Daňová povinnosť pri dodaní služby

2.1. Daňová povinnosť pri dodaní služby vzniká dňom dodania služby. Dňom dodania služby sa rozumie deň, keď je služba poskytnutá, prípadne keď je jej poskytnutie ukončené. V podstate moment vzniku daňovej povinnosti je totožný s momentom ukončenia poskytovania služby. Dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru vrátane plnení uvedených v § 9 zákona o DPH.

Príklad 8:

Obchodná spoločnosť si objednala u prepravnej spoločnosti, platiteľa dane, prepravu tovaru z Košíc do Bratislavy. Preprava tovaru sa začala 23.1.2014 a ukončená bola 24.1.2014. Prepravnej spoločnosti vzniká daňová povinnosť dňom dodania služby, t.j. 24.1.2014.

Príklad 9:

Podnikateľ A, platiteľ dane, prenajal podnikateľovi B, neplatiteľovi, nehnuteľnosť - skladové priestory na obdobie 1.6. - 31.12.2013. Z uzavretej zmluvy vyplýva, že celú cenu prenájmu za obdobie 1.6.-31.12.2013 v sume 10 000 eur je podnikateľ B povinný zaplatiť do 20.6.2013, inak bude zmluva neplatná a prenajímateľ sa rozhodol, že ide o službu oslobodenú od dane. Podnikateľ B zaplatil za prenájom nehnuteľnosti pred začatím prenájmu 18.5.2013 sumu 10 000 eur. V uvedenom prípade sa jedná o nájom nehnuteľnosti, ktorý je oslobodený od dane podľa § 38 zákona o DPH, preto z prijatej platby nevzniká podnikateľovi A daňová povinnosť. Podľa § 78 ods. 7 zákona o DPH, podnikateľ A hodnotu služby oslobodenú od dane uvádza v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť, t.j. v deň dodania služby. Služba sa považuje za dodanú v deň, keď je služba poskytnutá, resp. keď je jej poskytnutie ukončené, t.j. 31.12.2013. Poskytnutie služby uvedie podnikateľ A do daňového priznania za zdaňovacie obdobie december 2013, príp. IV.Q.2013 ako dodanie služby oslobodené od dane.

2.2. Prijatie služby z iného členského štátu alebo z tretieho štátu

Pri službách dodaných zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo z tretieho štátu, pri ktorých je miesto dodania služby tuzemsko a povinnosť platiť daň v tuzemsku sa prenáša na prijímateľa služby podľa § 69 ods. 2 a 3 zákona o DPH, sa s účinnosťou od 1.1.2010 deň dodania a vznik daňovej povinnosti taktiež posudzuje podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH.

Podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH povinnosť platiť daň pri dodaní služieb uvedených v § 16 ods. 1 až 4, 10 a 11 zákona o DPH, ktoré dodala zahraničná osoba z iného členského štátu alebo zahraničná osoba z tretieho štátu, sa prenáša len na príjemcu služby - zdaniteľnú osobu usadenú v tuzemsku, ak miesto dodania služby je v tuzemsku. Ide o dodanie cezhraničných služieb napr. služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, ubytovacie služby, služby spočívajúce v poskytnutí krátkodobého nájmu dopravných prostriedkov, kultúrne, umelecké a iné služby, ak je v zmysle príslušných ustanovení zákona o DPH miesto dodania v tuzemsku. Podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH osobou povinnou platiť daň v tuzemsku pri službe dodanej zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo z tretieho štátu, je zdaniteľná osoba a právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a je registrovaná pre daň podľa § 7 zákona o DPH, ak je miesto dodania služby podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v tuzemsku.

Povinnosť platiť daň podľa § 69 ods. 2 alebo 3 zákona o DPH vzniká v tuzemsku príjemcovi služby dňom dodania služby, resp. dňom, keď je poskytovanie služby ukončené.

Príklad 10:

Právnik, identifikovaný pre daň v Rakúsku poskytne právne služby slovenskému podnikateľovi, neplatiteľovi dane. Služba je dodaná 29.10.2013. Faktúru za dodanú službu vyhotovil rakúsky právnik dňa 13.11.2013. Ide o službu s miestom dodania v tuzemsku, kde má sídlo príjemca služby podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH. Slovenský podnikateľ je povinný platiť daň z prijatej služby v zmysle § 69 ods. 3 zákona o DPH z dôvodu, že prijal službu s miestom dodania v tuzemsku od zahraničnej osoby z iného členského štátu. Slovenskému podnikateľovi vzniká daňová povinnosť dňom dodania služby, t.j. 29.10.2013. V daňovom priznaní podanom za mesiac október 2013 príjemca služby, slovenský podnikateľ, uvedie základ dane a daň a v lehote do 25.11.2013 je povinný daň aj zaplatiť (§ 78 ods. 3 zákona o DPH). Slovenský podnikateľ nie je platiteľom dane, preto nemá právo na odpočítanie daň.

Príklad 11:

Právnik, identifikovaný pre daň na Ukrajine poskytne právne služby právnickej osobe registrovanej podľa § 7 zákona o DPH, ktorá nie je zdaniteľnou osobou. Služba je dodaná 29.10.2013. Faktúru za dodanú službu vyhotovil ukrajinský právnik dňa 13.11.2013. Ide o službu pri ktorej je miesto dodania v tuzemsku, kde má sídlo príjemca služby (§ 15 ods. 1 zákona o DPH). Prijemca služby, slovenská právnická osoba (nepodnikateľ), je povinný platiť daň z prijatej služby v zmysle § 69 ods. 3 zákona o DPH z dôvodu, že prijal službu s miestom dodania v tuzemsku od zahraničnej osoby z iného členského štátu. Prijemcovi služby vzniká daňová povinnosť dňom dodania služby - 29.10.2013. V daňovom priznaní podanom za mesiac október 2013 príjemca služby uvedie základ dane a daň a v lehote do 25.11.2013 je povinný daň aj zaplatiť (§ 78 ods. 3 zákona o DPH). Prijemca služby nie je platiteľom dane, preto nemá právo na odpočítanie dane.

Príklad 12:

Český podnikateľ identifikovaný pre daň v ČR v zmysle zmluvy vykonal pre slovenského platiteľa dane opravu budovy nachádzajúcej sa v tuzemsku v období od 1.9.- 15.10.2013. Český podnikateľ vyhotovil faktúru 15.10.2013. Služba je dodaná dňom ukončenia opravy 15.10.2013. Ide o službu uvedenú v § 16 ods. 1 zákona o DPH, ktorú dodala zahraničná osoba z IČŠ tuzemskému platiteľovi dane s miestom dodania v tuzemsku. Osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH je príjemca služby - slovenský platiteľ dane a daňová povinnosť mu vzniká podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH dňom dodania služby. Slovenský platiteľ dane v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie október 2013 uvedie základ dane a daň.

2.3. Dodanie služby z tuzemska do iného členského štátu alebo do tretieho štátu

Pri službách dodaných z tuzemska do iného členského štátu alebo do tretieho štátu, pri ktorých je miesto dodania služby iný štát ako tuzemsko, sa deň dodania a vznik daňovej povinnosti taktiež posudzuje podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH. Daňová povinnosť vzniká príjemcovi služby dňom dodania služby.

Poskytovatelia služby tzn. platiteľ dane a zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom dane, ktorí **dodávajú službu s miestom dodania v inom členskom štáte** podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH, majú povinnosť vyhotoviť faktúru (§ 72 až § 74 zákon o DPH) v lehote stanovenej v zákone a vo faktúre o. i. majú uvádzať dátum dodania služby, ak sa neodlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry. Dodanie služby s miestom dodania v inom členskom štáte sa do daňového priznania neuvádza z dôvodu, že miesto dodania je v členskom štáte príjemcu služby, ktorý je aj osobou povinnou platiť daň. Platiteľ dane a zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom dane, dodanie služby uvádzajú do súhrnného výkazu s uvedením identifikačného čísla pre DPH príjemcu služby v inom členskom štáte podanom za obdobie, v ktorom došlo k dodaniu služby.

Pri **dodaní služby s miestom dodania v treťom štáte pre zdaniteľnú osobu**, je platiteľ dane povinný vyhotoviť v zákonom stanovenej lehote faktúru a na faktúre uviesť okrem iných údajov aj deň dodania služby, ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry (§ 72 až § 74 zákona o DPH). Taktiež zdaniteľná osoba registrovaná podľa § 7 alebo § 7a zákona o DPH, ktorá nie je platiteľom dane, ktorá dodá službu s miestom dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v treťom štáte, je povinná vyhotoviť faktúru pri dodaní služby. Dodanie služby s miestom dodania v treťom štáte sa neuvádza v daňovom priznaní a ani v súhrnnom výkaze.

Príklad 13:

Platiteľ dane (príp. zdaniteľná osoba registrovaná pre DPH podľa § 7 alebo 7a zákona o DPH) dodal právnu službu českému podnikateľovi, identifikovanému pre daň v ČR. Ide o službu s miestom dodania v ČR (§ 15 ods. 1 zákona o DPH), kde má príjemca služby sídlo. Služba bola dodaná 29.10.2013. Faktúru za dodanú službu vyhotovil poskytovateľ služby 10.11.2013. Vo faktúre poskytovateľ služby je povinný uviesť o.i. deň dodania služby, ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry a slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“. Cenu poskytnutej služby fakturuje bez DPH. Povinnosť platiť daň v ČR sa prenáša podľa českého zákona na príjemcu služby. Platiteľ dane uvedie dodanie služby z tuzemska do iného členského štátu pre osobu identifikovanú pre DPH v ČR v súhrnnom výkaze podanom za mesiac október 2013, resp. IV.Q.2013.

3. Daňová povinnosť pri dodaní tovaru alebo služby, ak sa dodanie uskutočňuje čiastkovo alebo opakovane počas trvania zmluvy (§ 19 ods. 3 zákona o DPH)

Za čiastkové dodanie tovaru alebo služby sa považuje také dodanie tovaru alebo služby, ktoré predstavuje časť celkového plnenia, na ktoré je uzavretá zmluva. Najčastejšie sa čiastkové plnenie poskytuje v stavebníctve, ak dodávateľ odovzdáva stavbu na základe zmluvy o dielo po čiastkach. **O opakovane dodávaných** tovaroch alebo službách hovoríme vtedy, ak ide o dodanie rovnakého druhu tovaru alebo služby v opakovaných dohodnutých lehotách. Najčastejšie prípady opakovaného plnenia pri dodaní tovaru je napr. dodanie elektrickej energie, vody, tepla, plynu, a pri dodaní služby ide napr. o prenájom hnutelnej alebo nehnuteľnej veci (prenájom kancelárskych priestorov, počítača, dopravného prostriedku, opakovane dodávané právne služby, poradenské služby, účtovné služby a pod.).

Všeobecne platí, že **daňová povinnosť pri dodaní tovaru** s miestom dodania v tuzemsku vzniká dňom dodania tovaru podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, pričom deň dodania tovaru, ak sa dodanie tovaru uskutočňuje opakovane alebo čiastkovo, sa posudzuje podľa § 19 ods. 3, prvá veta zákona

o DPH s výnimkou podľa § 19 ods. 3 písm. a), c) a e) zákona o DPH. **Daňová povinnosť pri dodaní služby** s miestom dodania v tuzemsku vzniká dňom dodania služby podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, ale ak sa dodanie služby uskutočňuje čiastkovo alebo opakovane, za deň dodania služby sa považuje deň určený podľa § 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH s výnimkou podľa písmen a), b) a d) cit. ustanovenia. (K výnimkám podľa § 19 ods. 3 vid' bod 3.2. MP).

Výnimky stanovené v § 19 ods. 3 podľa písm. a) až e) zákona o DPH ustanovením § 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH nie sú dotknuté a platia v takom zmysle, ako sú uvedené v zákone o DPH. Taktiež ustanovenie § 19 ods. 4 zákona o DPH nie je ustanovením § 19 ods. 3, prvá veta zákona o DPH dotknuté. To znamená, že v prípade platby vopred, pred dodaním tovaru alebo služby, vznikne daňová povinnosť dňom prijatia platby.

3.1. Čiastkovo alebo opakovane dodávané tovary alebo služby

(§ 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH)

a) Podľa § 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2011 sa **za deň dodania tovaru alebo služby**, ak sa dodanie tovaru alebo služby uskutočňuje čiastkovo alebo opakovane počas trvania zmluvy, **považuje najneskôr posledný deň obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar alebo službu vzťahuje** s výnimkou podľa § 19 ods. 3 písm. a) až e) zákona o DPH. Deň dodania tovaru alebo služby teda môže byť aj skorší deň ako je posledný deň obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar alebo službu vzťahuje. Deň dodania by však mal byť zrejmý z faktúry ako dátum dodania služby alebo tovaru.

Deň dodania podľa § 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH sa určí len v prípade, ak je dohodnutá platba za čiastkovo a alebo opakovane dodávaný tovar alebo službu za obdobie kratšie ako 12 kalendárnych mesiacov.

Príklad 14:

Podnikateľ A, platiteľ dane, prenajal nehnuteľnosť podnikateľovi B, platiteľovi dane na obdobie od 1.1.2014 do 31.12.2015. Z uzavretej zmluvy o prenájme vyplýva, že podnikateľ B má zaplatiť za prenájom do 15 dní po skončení každého kalendárneho štvrťroka. Ide o opakovane poskytované služby so štvrtročným obdobím. Dňom dodania služby podľa § 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH je najneskôr posledný deň obdobia, na ktoré sa platba za opakovane dodávanú službu vzťahuje, t.j. dňom dodania je posledný deň každého kalendárneho štvrťroka (31.3.2014, 30.6.2014,...). V deň dodania vzniká platiteľovi dane daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH.

Ak by podnikateľ A v danom prípade určil za deň dodania služby dodávanej v príslušnom období ktorýkoľvek deň pred posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba vzťahuje, t.j. pred dňom 31.3.2014, 30.6.2014, atď., potom ním určený deň sa považuje za deň dodania služby a v tento deň mu vzniká daňová povinnosť. Napríklad, ak podnikateľ A uvedie na faktúre deň dodania služby 25.2.2014, 25.5.2014, atď., potom v tento deň mu vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH. Podnikateľ A by musel priznať daňovú povinnosť v zdaňovacom období február 2014, máj 2014, atď.

Podnikateľ B si môže uplatniť odpočítanie dane najskôr za zdaňovacie obdobie v ktorom vznikla daňová povinnosť, ak sú splnené podmienky stanovené v § 49-51 zákona o DPH.

Ak by platba za opakovane dodávanú službu bola uskutočnená skôr, ako je určený deň dodania pri opakovane dodávanej službe, daňová povinnosť vzniká podnikateľovi dane A podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH z prijatej platby dňom prijatia platby.

Príklad 15:

Platiteľ dane A s mesačným zdaňovacím obdobím uzavrel s platiteľom dane B zmluvu o prenájme nehnuteľnosti od 1.4.2013 do 31.12.2015. Z uzavretej zmluvy o prenájme vyplýva, že ide o službu, pri

ktorej sa dodanie uskutočňuje v opakovaných mesačných obdobiach (apríl, máj, jún,... atď.). Platiteľ dane A vyhotovil za obdobie apríl 2013 faktúru 18. 3. 2013 s uvedením dňa dodania služby 20.3.2013, so splatnosťou do 15 dní odo dňa vyhotovenia faktúry. Deň dodania služby je skorší ako posledný deň obdobia, na ktoré sa platba za dohodnuté obdobie prenájmu v zmysle zmluvy o prenájme (apríl 2013,..) vzťahuje. Platiteľovi dane A vzniká daňová povinnosť 20.3.2013. Platiteľ dane B si môže uplatniť právo na odpočítanie dane už v zdaňovacom období marec 2013, resp. I.Q.2013 po splnení podmienok uvedených v § 49-51 zákona o DPH.

Příklad 16:

Stavebná spoločnosť, platiteľ dane uzatvorila zmluvu o dielo na výstavbu skladu v hodnote 450 000 eur + DPH so spoločnosťou A, platiteľom dane. Stavba skladu pozostáva z 3-och hál. V zmysle zmluvy bolo dohodnuté, že dodávateľ bude dodávať stavbu po častiach a fakturovať vždy po ukončení jednotlivých hál – častí stavby s tým, že odberateľ má povinnosť zaplatiť za čiastkové plnenie v lehote do 30 dní od vyhotovenia faktúry. V zmysle zmluvy prvá časť stavby má byť odovzdaná 20.9.2013, druhá 30.11.2013 a tretia 31.1.2014. Dodávateľ vyhotovil faktúru v sume 150 000 eur vr. DPH za čiastkové plnenie po dokončení prvej časti dňa 24.9.2013 so splatnosťou do 24.10.2013. Dodávateľ uviedol na faktúre deň dodania prvej časti stavby 20.9.2013, pretože sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry. Odberateľ obdržal faktúru 27.9.2013 a zaplatil dňa 11.10.2013. Za deň dodania sa v danom prípade považuje deň 20.9.2013 (čiastkové plnenie) a v tento deň vzniká dodávateľovi, stavebnej spoločnosti, daňová povinnosť. Ak by prvá časť stavby (čiastkové plnenie) nebola odovzdaná v termíne stanovenom v zmluve o dielo, za deň dodania sa nepovažuje dohodnutý termín ale skutočný, neskorší deň dodania.

- b)** Daňová povinnosť pri čiastkovo alebo opakovane dodávaných službách do/z iných štátov, pri ktorých sa prenáša povinnosť platiť daň na príjemcu služby

Podľa zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2011 sa deň dodania služby, **ak zahraničná osoba dodáva službu čiastkovo alebo opakovane z iného členského štátu alebo z tretieho štátu do tuzemska a osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 2 a 3 zákona o DPH príjemca služby**, určí podľa § 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH. **Deň dodania služby je najneskôr posledný deň obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávanú službu vzťahuje.** V danom prípade príjemcovi služby vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH v deň dodania služby určenom podľa § 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH s výnimkou stanovenou v cit. ustanovení.

Príjemcovi služby, ktorému dodáva služby čiastkovo alebo opakovane zahraničná osoba z iného členského štátu alebo z tretieho štátu, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň príjemca služby podľa § 69 ods. 2 alebo 3 zákona o DPH, vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávanú službu vzťahuje (§ 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH), ak je obdobie, na ktoré sa platba vzťahuje kratšie ako 12 kalendárnych mesiacov. Základ dane a daň za služby, pri ktorých daň platí príjemca plnenia podľa § 69 ods. 2 alebo ods. 3 zákona o DPH uvádza príjemca služby do daňového priznania podanom za zdaňovacie obdobie príp. za kalendárny mesiac, v ktorom mu vznikla povinnosť platiť daň.

Příklad 17:

Poradenská firma z Českej republiky identifikovaná pre daň v ČR, uzatvorila zmluvu o poskytnutí technického poradenstva v oblasti merania a vyhodnocovania vplyvu odpadového hospodárstva na životné prostredie v období od 1.1.2013 – 31.12.2013 so slovenskou firmou, platiteľom dane v dvoch etapách. V zmysle zmluvy bola dohodnutá fakturácia po ukončení každej jednej z etáp poradenstva. Faktúra za prvú etapu technického poradenstva, ktorá trvala od 1.1. do 31.8.2013, bola vystavená 2.9.2013 a splatná 1.10.2013. Cenu poskytnutej služby fakturuje bez DPH. Odberateľ zaplatil faktúru

20.9.2013. V uvedenom prípade ide o čiastkové plnenie počas trvania zmluvy. Prijemca služby, slovenská firma má povinnosť platiť daň podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH. Za deň dodania služby, ak sú služby dodávané čiastkovo, sa považuje najneskôr posledný deň obdobia, na ktoré sa platba za čiastkovo dodávanú službu vzťahuje (§19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH). Daňová povinnosť slovenskému prijemcovi vzniká podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba vzťahuje, v danom prípade 31.8.2013.

Ak je **dohodnutá platba za čiastkovo alebo opakovane dodávanú službu z tuzemska do iného štátu**, pri ktorej je miesto dodania v inom členskom štáte ako v tuzemsku a ak osobou povinnou platiť daň je prijemca služby a dohodnuté obdobie, na ktoré sa platba vzťahuje je kratšie ako 12 kalendárnych mesiacov, deň dodania je taktiež najneskôr posledný deň obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávanú službu vzťahuje (§ 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH). Pri dodaní služby s miestom dodania v inom členskom štáte pre osobu identifikovanú pre daň v tomto ČŠ, pri ktorej je osobou povinnou platiť daň prijemca služby, je platiteľ dane povinný vyhotoviť faktúru o. i. s uvedením dátum dodania služby, ak sa deň dodania služby odlišuje od dňa vyhotovenia faktúry. Dodanie služby s miestom dodania v inom členskom štáte poskytovateľ služby neuvádza do daňového priznania. Dodanie služby, ak ide o dodanie služby s miestom dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v inom členskom štáte sa uvádza do súhrnného výkazu s uvedením IČ DPH prijemcu služby. Pri **dodaní služby z tuzemska do tretieho štátu zdaniteľnej osobe**, pri ktorej je dohodnutá platba za čiastkovo alebo opakovane dodávanú službu na obdobie kratšie ako 12 kalendárnych mesiacov a miesto dodania je v treťom štáte, je zdaniteľná osoba za dodanie služby povinná vyhotoviť faktúru v lehote a s náležitosťami stanovenými v zákone o DPH a toto dodanie neuvádza v daňovom priznaní ani v súhrnnom výkaze.

3.2. Výnimky z § 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH:

a) Podľa § 19 ods. 3 písm. a) zákona o DPH, ak je dohodnutá platba za čiastkovo alebo opakovane dodávaný tovar alebo službu inú ako službu s miestom dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH, pri ktorej je povinný platiť daň prijemca služby podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH, **za obdobie dlhšie ako 12 kalendárnych mesiacov**, považuje sa tovar alebo služba za dodanú posledným dňom každého 12. kalendárneho mesiaca, až kým sa dodanie tovaru alebo služby neskončí. Určenie dňa dodania služby podľa § 19 ods. 3 písm. a) zákona o DPH sa nevzťahuje na služby s miestom dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH, pri ktorej je povinný platiť daň prijemca služby usadený v inom štáte, ako je štát, v ktorom je usadený poskytovateľ služby (viď bod 3.2. písm. b).

Príklad 18:

Podnikateľ A, platiteľ dane, prenajal nehnuteľnosť podnikateľovi B na obdobie od 1.2.2013 – 31.3.2016. Z uzavretej zmluvy vyplýva, že prenájom bude dodávateľ zdaňovať a že odberateľ je povinný platiť vždy za obdobie 19 mesiacov 11 400 eur vr. DPH. Platba za opakovane dodávanú službu je dohodnutá za obdobie dlhšie ako 12 kalendárnych mesiacov, preto sa služba považuje za dodanú posledným dňom každého 12. kalendárneho mesiaca, až kým sa dodanie služby neskončí. Dňom dodania služby je deň 31.1.2014, 31.1.2015, 31.1.2016, 31.3.2016. Základ dane sa určí rozpočítaním dohodnutej protihodnoty na 1 mesiac a protihodnota na 1 mesiac sa prenášobí 12 mesiacmi. V deň dodania služby vzniká poskytovateľovi služby, podnikateľovi A, daňová povinnosť zo sumy 7 200 eur $/(11400:19 \text{ mesiacov} = 600) \times 12 \text{ mesiacov}$, v tom DPH pri sadzbe dane 20% 1 200 eur $/(7200 \times 20):120$ a základ dane 6 000 eur $(7200 - 1200)$ v deň dodania 31.1.2014, 31.1.2015 a 31.1.2016. V deň skončenia dodania služby prenájmu nehnuteľnosti - 31.3.2016 vzniká daňová povinnosť zo sumy 1200 eur $(2 \text{ mesiace} \times 600)$, v tom DPH 200 eur a základ dane 1000 eur.

Pri prijatí služby z iného členského štátu alebo z tretieho štátu s miestom dodania podľa § 16 ods. 1 až 4, 10 a 11 zákona o DPH v tuzemsku, je osobou povinnou platiť daň príjemca služby - zdaniteľná osoba podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH, ak je dohodnutá platba za čiastkovo alebo opakovane dodávané služby za obdobie dlhšie ako 12 kalendárnych mesiacov. Daňová povinnosť vzniká zdaniteľnej osobe posledným dňom každého 12. kalendárneho mesiaca, až kým sa dodanie služby neskončí (§ 19 ods. 3 písm. a) zákona o DPH). Základ dane by sa mal určiť rozpočítaním dohodnutej protihodnoty na 1 mesiac a protihodnota na 1 mesiac sa prenásobí 12 mesiacmi. Ak je obdobie, na ktoré sa platba vzťahuje, kratšie ako 12 kalendárnych mesiacov, určí sa deň dodania služby podľa § 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH (bod 3.1.).

Pri dodaní služby z tuzemska do iného členského štátu alebo do tretieho štátu zdaniteľnej osobe, ak je dohodnutá platba za čiastkovo alebo opakovane dodávané služby iné ako je služba s miestom dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH, pri ktorej je povinný platiť daň príjemca služby, za obdobie dlhšie ako 12 kalendárnych mesiacov, považuje sa služba za dodanú posledným dňom každého 12. kalendárneho mesiaca, až kým sa dodanie služby neskončí. Daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH poskytovateľovi služby v tuzemsku nevzniká, pretože miesto dodania je v inom štáte ako v štáte poskytovateľa služby. Poskytovateľ služby – dodávateľ neuvádza dodanie služieb s miestom dodania v inom štáte do daňového priznania ani do súhrnného výkazu. Poskytovateľom uvedených služieb vzniká povinnosť vyplývajúca z § 72 až 74 zákona o DPH (napr. povinnosť vyhotoviť faktúru v stanovenej lehote s náležitosťami vyplývajúcimi zo zákona).

b) Podľa § 19 ods. 3 písm. b) zákona o DPH, ak sa služba s miestom dodania v tuzemsku podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH, pri ktorej je povinný platiť daň príjemca služby podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH, uskutočňuje čiastkovo alebo opakovane počas obdobia dlhšieho ako 12 kalendárnych mesiacov a platba je dohodnutá za obdobie dlhšie ako 12 kalendárnych mesiacov, považuje sa služba za dodanú posledným dňom každého kalendárneho roka, až kým sa dodanie služby neskončí.

Postup podľa § 19 ods. 3 písm. b) zákona o DPH sa uplatní v prípade, ak je služba s miestom dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v tuzemsku dodaná zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo z tretieho štátu, pri ktorej je povinný platiť daň príjemca služby v tuzemsku.

Ustanovenie § 19 ods. 3 písm. b) zákona o DPH sa uplatní aj v prípade, ak je služba s miestom dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH dodaná tuzemskou osobou príjemcovi služby so sídlom, miestom podnikania, prevádzkarňou alebo bydliskom v inom štáte ako je štát poskytovateľa služby, pri ktorej platí daň príjemca služby. V danom prípade poskytovateľovi služby usadenému v tuzemsku nevzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, pretože miesto dodania služby je podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v inom členskom štáte alebo v treťom štáte. Toto dodanie poskytovateľ služby neuvádza v daňovom priznaní. V prípade, že ide o dodanie služby do iného členského štátu, pri ktorom sa určí miesto dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v inom členskom štáte ako je štát poskytovateľa služby, uvádza poskytovateľ služby toto dodanie v súhrnnom výkaze.

Pri určení dňa dodania služby pri opakovane alebo čiastkovo dodávaných službách s miestom dodania podľa § 15 ods.1 zákona o DPH sa uplatní postup podľa § 19 ods. 3 písm. b) zákona o DPH len vtedy, ak je obdobie a aj platba dohodnutá na obdobie dlhšie ako 12 kalendárnych mesiacov. Ak je platba dohodnutá za obdobie nepresahujúce 12 kalendárnych mesiacov, určí sa deň dodania služby podľa § 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH; služba sa považuje za dodanú najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávanú službu vzťahuje.

Příklad 19:

Podnikateľ A, identifikovaný pre DPH v ČR prenajal hnutelnú vec SK podnikateľovi registrovanému pre DPH podľa § 7a zákona o DPH na obdobie od 1.7.2013 do 30.4.2016. Z uzavretej zmluvy vyplýva, že za prenájom má nájomca, SK podnikateľ zaplatiť 8 500 eur bez DPH po skončení každého 17 mesiaca.

Ide o opakovane poskytované služby rovnakého druhu v dohodnutých lehotách počas obdobia dlhšieho ako 12 kalendárnych mesiacov a zároveň platba je dohodnutá za obdobie dlhšie ako 12 kalendárnych mesiacov. Služba sa považuje za dodanú posledným dňom každého kalendárneho roka, až kým sa dodanie služby neskončí. V deň dodania služby, v danom prípade dňa 31.12.2013, 31.12.2014, 31.12.2015 a 30.4.2016, vzniká daňová povinnosť. Ide o dodanie služby z iného členského štátu do tuzemska, pri ktorej je miesto dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v tuzemsku. Povinnosť platiť daň z prijatej služby má príjemca služby, SK podnikateľ podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH. Zahraničná osoba usadená v ČR, prenajímateľ fakturuje dodanie služby bez dane a toto dodanie uvádza v súhrnnom výkaze. SK podnikateľ, príjemca služby, má povinnosť priznať daň pri sadzbe 20 % v zdaňovacom období december 2013 v sume 600 eur zo základu dane 3 000 eur ($8500:17$ mesiacov=500 eur za mesiac x 6 mesiacov), v zdaňovacom období december 2014 a december 2015 v sume 1200 eur zo základu dane 6000 eur $/(500 \times 12 \text{ mesiacov}) \times 20\%$) a v zdaňovacom období apríl 2016 daň v sume 400 eur zo základu dane 2000 eur $(500 \times 4 \text{ mesiace}) \times 20\%$.

Príklad 20:

Podnikateľ A, platiteľ dane, prenajal hnutelnú vec podnikateľovi B z Českej republiky identifikovanému pre daň v ČR, na obdobie od 1.5.2013 do 31.12.2015. Z uzavretej zmluvy vyplýva, že za prenájom má nájomca zaplatiť celkovú sumu 20 000 eur bez DPH a to za obdobie 16 kalendárnych mesiacov od 1.5.2013 do 31.8.2014 v sume 10 000 eur a za obdobie od 1.9.2014 do 31.12.2015 v sume 10 000 eur vždy po skončení dohodnutého obdobia do 15 dní. Ide o opakovane poskytované služby rovnakého druhu v dohodnutých lehotách počas obdobia dlhšieho ako 12 kalendárnych mesiacov a zároveň platba je dohodnutá za obdobie dlhšie ako 12 kalendárnych mesiacov. Služba sa považuje za dodanú posledným dňom každého kalendárneho roka, až kým sa dodanie služby neskončí. Deň dodania služby a deň vzniku daňovej povinnosti u príjemcu služby je 31.12.2013, 31.12.2014 a 31.12.2015. Ide o dodanie služby z tuzemska do iného členského štátu, pri ktorom je miesto dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v ČR a povinnosť platiť daň z prijatej služby má príjemca služby podnikateľ B v ČR. Platiteľ dane je povinný vyhotoviť faktúry v lehote do 15 dní od konca kalendárneho mesiaca, v ktorom bola služba dodaná, dodanie služby fakturuje bez dane a vo faktúre je povinný uviesť o. i. deň dodania služby. Platiteľ dane neuvádza dodanie služieb do daňového priznania ale hodnotu služieb je povinný uvádzať do súhrnného výkazu. V súhrnnom výkaze podanom napr. za december 2013 uvádza hodnotu služieb $5000 \text{ eur} / (10000:16) = 625 \times 8 \text{ mesiacov}$, za december 2014 a december 2015 hodnotu služieb 7 500 eur.

Ak by prenajímateľ prenajal predmetnú hnutelnú vec ukrajinskému podnikateľovi, za tých istých zmluvných podmienok ako je vyššie uvedené, potom platiteľ dane A - prenajímateľ dodanie služby nevykazuje v daňovom priznaní a ani v súhrnnom výkaze, pretože miesto dodania je na Ukrajine. Platiteľ dane je však povinný pre zdaniteľnú osobou vyhotoviť faktúry v zmysle zákona o DPH.

c) Ak platiteľ dane požaduje za každé obdobie **opakovane poskytovaného nájmu nehnuteľnosti popri nájomnom osobitne úhradu za presne dodané množstvo elektriny, plynu, vody a tepla, považujú sa tieto tovary za dodané dňom vyhotovenia faktúry, ktorou platiteľ požaduje platbu za tieto tovary.** Ak platiteľ dane poskytuje popri nájme nehnuteľnosti aj dodanie tovarov, ktorými sú elektrina, plyn, voda alebo teplo a za dodávku týchto tovarov nepožaduje paušálne platby a následne nevykonáva vyúčtovanie odberu týchto tovarov, ale požaduje od svojho zákazníka platbu za presne dodané (spotrebované) množstvo elektriny, plynu, vody alebo tepla, potom platiteľovi dane vznikne daňová povinnosť dňom vyhotovenia faktúry, ktorou požaduje platbu za tieto tovary. V prípade samotného nájmu nehnuteľnosti platiteľovi dane vzniká daňová povinnosť najneskôr posledným dňom zdaňovacieho obdobia, na ktoré sa platba za nájom nehnuteľnosti vzťahuje, ak sa služba prenájmu nehnuteľnosti alebo jej časti poskytuje opakovane s výnimkou podľa § 19 ods. 3 písm. a) zákona o DPH. Ak platiteľ dane popri nájme nehnuteľnosti obstaráva pre nájomcu dodanie elektriny, plynu, vody alebo tepla a za ich presne dodané množstvo požaduje samostatne úhradu, daňová povinnosť za

poskytovanie nájmu, ak bude prenájom nehnuteľnosti zdaňovať, a za dodanie tovaru vznikne v odlišných zdaňovacích obdobiach.

Príklad 21:

Platiteľ dane uzavrel 2.1.2014 zmluvu o nájme nebytových priestorov na obdobie 2 kalendárnych rokov s iným platiteľom dane. Platiteľ dane sa rozhodol prenájom časti nehnuteľnosti zdaňovať a s odberateľom sa dohodol na mesačných platbách za prenájom so splatnosťou do 5. dní po ukončení kalendárneho mesiaca. Daňová povinnosť za prenájom časti nehnuteľnosti vzniká platiteľovi dane najneskôr posledným dňom každého kalendárneho mesiaca. Popri nájomnom sa platiteľ dane rozhodol obstarávať pre nájomcu aj dodanie elektriny a dohodol sa s ním na fakturácii presne dodaného množstva odobratej elektriny, čo znamená, že úhrada za dodanie elektriny sa nebude vykonávať paušálnou platbou a následným vyúčtovaním odberu. S dodávateľom elektriny má prenajímateľ časti nehnuteľnosti uzavretú zmluvu na dodanie elektriny, pričom zo zmluvy vyplýva fakturácia presného množstva elektriny. Za odber elektriny obdrží prenajímateľ faktúru za odber presného množstva elektriny za mesiac január 2014 napr. 10.2.2014. Po obdržaní tejto faktúry vykonal prenajímateľ rozpis odberu elektriny a 15.2.2014 vyhotovil nájomcovi faktúru za presne dodané množstvo elektriny. Daňová povinnosť za obstaranie elektriny vzniká prenajímateľovi 15.2.2014, teda dňom vyhotovenia faktúry, ktorou požaduje platbu za dodanie elektriny nájomcovi. Za zdaňovacie obdobie január 2014 platiteľ dane poskytol nájomcovi prenájom časti nehnuteľnosti a obstaranie dodania elektriny, pričom daňová povinnosť pri nájme časti nehnuteľnosti mu vznikla v zdaňovacom období január 2014 podľa § 19 ods. 3 prvá veta a za dodanie elektriny v zdaňovacom období február 2014 podľa § 19 ods. 3 písm. c) zákona o DPH.

Ak platiteľ dane nepožaduje popri nájme nehnuteľnosti samostatne platbu za presne dodané množstvo elektriny, plynu, vody alebo tepla, ale je s nájomcom dohodnutý na mesačných paušálnych platbách za odber týchto tovarov a na vykonaní vyúčtovania odberu za určité časové obdobie, daňová povinnosť vzniká platiteľovi dane podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, pričom za deň dodania sa považuje podľa § 19 ods. 3 prvá veta, najneskôr posledný deň obdobia, na ktoré sa platba za opakované dodanie tovaru vzťahuje. V prípade vykonaného vyúčtovania je potom možné hovoriť o oprave základu dane podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH z dôvodu, že v konečnom dôsledku vyúčtovaním celkového odberu elektriny, plynu, vody alebo tepla za určité časové obdobie dochádza k zníženiu alebo zvýšeniu celkovej ceny dodaného tovaru. To znamená, že ak platiteľ dane opakovane dodáva tovar, za ktorý požaduje pravidelné paušálne platby, pri vykonaní vyúčtovania takýchto dodávok tovaru napr. za kalendárny rok, postupuje podľa § 25 zákona o DPH a vykoná opravu základu dane a dane za zdaňovacie obdobia, ktorých sa vyúčtovanie dodania tovaru týka. V prípade vykonania vyúčtovania dodania tovaru nemožno hovoriť o samostatnej dodávke tovaru. Tovar, ktorý je predmetom vyúčtovania, už v určitých kalendárnych mesiacoch dodaný bol, na opakované dodávky boli viazané určité platby, na základe čoho vznikla daňová povinnosť a samotným vyúčtovaním sa len upresňuje celková cena dodaného tovaru, čo má za následok zmenu výšky už priznanej daňovej povinnosti.

d) Pri opakovane poskytovaných elektronických komunikačných sieťach a elektronických komunikačných službách a spolu s nimi elektronických služieb osobami, ktoré majú na poskytovanie uvedených sietí a služieb povolenie podľa osobitného predpisu, ktorým je zákon č. 351/2011 Z. z. o elektronických komunikáciách v znení neskorších predpisov, sa za deň dodania služby považuje najneskôr deň vyhotovenia faktúry. Z uvedeného vyplýva, že dňom dodania môže byť aj skorší deň ako deň vyhotovenia faktúry, čo by však malo byť zrejme napr. z faktúry. **Ak by faktúra nebola vyhotovená do konca tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po období, na ktoré sa opakovane dodávaná služba vzťahuje, daňová povinnosť vzniká posledným dňom tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po tomto období. Výnimka ustanovená v § 19 ods. 3**

písm. d) zákona o DPH sa nevzťahuje na opakovane poskytované elektronické komunikačné siete a elektronické komunikačné služby a spolu s nimi poskytované elektronické služby, ak daň z týchto služieb je správcovi dane povinný platiť príjemca služby. Ak daň z týchto služieb je povinný platiť príjemca služby, deň dodania tejto služby sa určí podľa § 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH, prípadne podľa § 19 ods. 3 písm. b) zákona o DPH.

Príklad 22:

Spoločnosť, platiteľ dane, poskytujúca telekomunikačné služby, uskutočňuje tieto služby v zmysle zmluvy opakovane v dohodnutých mesačných kalendárnych obdobiach pre klienta X. Za poskytnutie služieb v období 1.1.-31.1.2014 spoločnosť vyhotovila faktúru 4.2.2014, z ktorej vyplýva deň splatnosti do 15 dní od vyhotovenia faktúry a deň dodania služby 31.1.2014. Spoločnosť na faktúre uviedla deň dodania služby 31.1.2014, daňová povinnosť jej vzniká 31.1.2014, t.j. skôr ako je deň vyhotovenia faktúry.

Príklad 23:

Spoločnosť, platiteľ dane, poskytujúca telekomunikačné služby, uzavrela so zákazníkom zmluvu o opakovane poskytovaní telekomunikačných služieb v mesačných zúčtovacích obdobiach s tým, že zákazník je povinný zaplatiť za každé obdobie do 15. dní po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom končí zúčtovacie obdobie. Za obdobie 24.11.2013-23.12.2013 spoločnosť vyhotovila faktúru dňa 15.4.2014. Koniec zúčtovacieho obdobia je 23.12.2013. Spoločnosti vzniká daňová povinnosť posledným dňom tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po období, na ktoré sa opakovane dodávaná služba vzťahuje, t.j. 31.3.2014, pretože faktúra nebola vyhotovená do konca 3. kalendárneho mesiaca nasledujúceho po období, na ktoré sa opakovne dodávaná služba vzťahuje.

Príklad 24:

Poskytovateľ elektronickej komunikačnej siete, platiteľ dane, poskytuje službu sprístupnenia siete pre príjemcu služby – podnikateľa so sídlom a identifikačným číslom pre DPH prideleným v Maďarsku. Podľa zmluvy sa služba dodáva opakovane v dohodnutých mesačných kalendárnych obdobiach. Ide o opakovane dodávanú službu, miestom dodania služby je podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH miesto, kde má sídlo príjemca služby, t.j. Maďarsko a osobou povinnou platiť daň je príjemca služby. Za mesiac január 2014 vyhotovil platiteľ dane faktúru 10.2.2014. Dňom dodania služby je podľa prvej vety § 19 ods. 3 zákona o DPH posledný deň obdobia, na ktoré sa platba vzťahuje, 31.1.2014. Na faktúre vyhotovenej podľa § 73 zákona o DPH platiteľ dane okrem iných údajov uvedie dátum dodania služby, keďže sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry. Dodanú službu platiteľ dane fakturuje bez DPH a uvedie ju v súhrnnom výkaze.

e) S účinnosťou od 1.1.2013 sa v § 19 ods. 3 písm. e) zákona o DPH zaviedol deň dodania pri cezhraničných opakovaných dodávkach tovaru do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH, ktoré prebiehajú nepretržite počas obdobia dlhšieho ako jeden kalendárny mesiac. Ak sa **opakovane dodáva tovar s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH počas obdobia dlhšieho ako kalendárny mesiac, považuje sa tovar za dodaný posledným dňom každého kalendárneho mesiaca, až kým sa dodanie tovaru neskončí.** Ide o transpozíciu čl. 1 bod 2 smernice 2010/45/EÚ, ktorým sa spresňujú pravidlá týkajúce sa vzniku daňovej povinnosti o dodaní tovaru v rámci Spoločenstva a pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva s cieľom zabezpečiť jednotnosť informácií uvádzaných v súhrnných výkazoch a včasnosť výmeny informácií prostredníctvom týchto výkazov. V danom prípade ide o určenie dňa dodania tovaru, ktorý je oslobodený od dane podľa § 43 zákona o DPH v súlade s podmienkami ustanovenými v zákone o DPH a ktorý sa odosiela alebo prepravuje do iného členského štátu ako je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava uvedeného tovaru začala alebo ktorý si premiestňuje do iného členského štátu zdaniteľná osoba na účely svojho podnikania, ak dodania prebiehajú nepretržite počas obdobia dlhšieho ako jeden kalendárny mesiac.

Ustanovenie § 19 ods. 3 písm. e) zákona o DPH zjednodušuje určenie vzniku daňovej povinnosti pri opakovanom dodaní tovaru do iného členského štátu v nadväznosti na § 19 ods. 8 zákona o DPH (viď bod 8 a príklad 40 MP). Na základe stanoveného dňa dodania pri opakovaných dodávkach tovaru je jednoznačne určený deň dodania, od ktorého sa odvíja lehota na vyhotovenie faktúry (§ 73 písm. c) zákona o DPH) a aj vykazovanie uvedených dodaní do iného členského štátu s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH v daňovom priznaní a v súhrnnom výkaze.

4. Daňová povinnosť pri prijatí platby pred dodaním tovaru alebo služby

4.1. Ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, daňová povinnosť vzniká z prijatej platby dňom prijatia platby (§ 19 ods. 4 zákona o DPH). Ak platiteľ dane - dodávateľ tovaru alebo služby bude požadovať od odberateľa pred dodaním tovaru alebo služby úhradu celej dohodnutej ceny alebo úhradu časti dohodnutej ceny, potom dodávateľovi, platiteľovi dane, vznikne daňová povinnosť dňom prijatia platby. Daňová povinnosť mu vzniká len v rozsahu prijatej platby. Prijatá platba sa považuje za platbu, ktorá obsahuje daň. Daň sa vypočíta podľa vzorca: $(\text{suma prijatej platby} \times 20 \text{ alebo } 10) : 120$ alebo 110 podľa sadzby dane/. Daň, ktorú je platiteľ dane z prijatej platby povinný priznať a odvieť, uvádza do daňového priznania podanom za zdaňovacie obdobie, v ktorom platbu prijal. Ak je časť platby za dodanie tovaru alebo služby uskutočnená pred ich dodaním, potom pri samotnom dodaní tovaru alebo služby vznikne platiteľovi dane daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 alebo ods. 2 zákona o DPH len z rozdielu medzi dohodnutou celkovou cenou plnenia a zaplatenou platbou pred dodaním tovaru alebo služby, pri ktorej už daňová povinnosť vznikla z dôvodu prijatia platby pred ich dodaním.

Vychádzajúc z rozsudku Súdneho dvora EÚ prípad C-419/02 BUPA Hospitals Ltd), v prípade platieb pred tým, ako sa zrealizuje dodávka tovaru alebo poskytnutie služby, daň sa stáva splatnou prijatím platby. Uvedené sa však nevzťahuje na také paušálne preddavkové platby, uhradené za tovary alebo služby uvedené všeobecným spôsobom v zozname, ktorý môže byť kedykoľvek zmenený na základe spoločnej dohody kupujúceho a predávajúceho a z ktorého si kupujúci prípadne môže vyberať jednotlivé položky na základe dohody. Na to, aby sa daň stala splatnou z platby vopred, je potrebné, aby všetky príslušné prvky udalosti, ktorou vzniká daňová povinnosť, teda budúce dodanie tovaru alebo budúce poskytnutie služby, boli známe, už v momente zaplatenia preddavku. Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH z dôvodu prijatia platby pred dodaním tovaru alebo služby, daňová povinnosť vznikne len v tom prípade, ak sa platba vzťahuje na konkrétnu dodávku tovaru alebo na konkrétne poskytnutie služby.

Príklad 25:

Platiteľ dane, spoločnosť X, dňa 1. 8. 2013 uzavrel zmluvu o dodaní 200 ks stoličiek v celkovej hodnote 42 000 eur, v tom DPH 7000 eur s termínom dodania do 20.10.2013 so spoločnosťou Z. V zmysle podmienok dohodnutých v zmluve, spoločnosť Z dala banke príkaz na zaplatenie sumy 42 000 eur z jej bankového účtu. Dodávateľ (spoločnosť X) prijal platbu 16.8.2013. Dodávateľovi vznikla daňová povinnosť dňom prijatia platby 16.8.2013 v rozsahu prijatej platby. Spoločnosť X je povinná v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie august 2013, resp. III.Q.2013 priznať a odvieť DPH v sume 7 000 eur $(42000 \times 10) : 120$. Tovar v celkovej hodnote 42 000 eur bol dodaný 10.10.2013. V deň dodania tovaru nevzniká spoločnosti X z dôvodu dodania tovaru daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, pretože daňová povinnosť vznikla v celkovej hodnote z dôvodu prijatia platby pred dodaním tovaru v zdaňovacom období august 2013. Platiteľ dane X však bol povinný vyhotoviť dve faktúry, jednu z dôvodu prijatia platby pred dodaním tovaru a druhú z dôvodu dodania tovaru s miestom dodania tovaru v tuzemsku.

Príklad 26:

Podnikateľ, fyzická osoba, si objednal u platiteľa dane dodanie 1 ks kombajnu v cene 30 000 eur vrátane DPH. Dodávateľ s odberateľom uzavreli zmluvu o dodaní kombajnu v termíne do 15.7.2014 za

podmienky, že odberateľ v lehote do 3-och dní od uzavretia zmluvy uhradí minimálne 20 % z predajnej ceny. Odberateľ uhradil dodávateľovi 6 000 eur v zmysle zmluvy prevodom z účtu v banke. Dodávateľ prijal platbu 19.5.2014. Kombajn bol dodávateľom dodaný 11.7.2014. Platiteľovi dane vzniká daňová povinnosť v rozsahu prijatej platby 19.5.2014. Platiteľ dane má povinnosť uviesť v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2014 daň v sume 1 000 eur $(6000 \times 20) : 120$ a základ dane 5 000 eur (6000-1000). Pri dodaní tovaru 11.7.2014, vznikne dodávateľovi daňová povinnosť dňom dodania tovaru len v rozsahu platby, ktorú má zaplatiť po odpočítaní zaplateného preddavku, pretože za tovar už bolo čiastočne zaplatené a daňová povinnosť vznikla v mesiaci máj 2014 z dôvodu prijatej platby. Daňová povinnosť pri dodaní tovaru vzniká podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH zo sumy 24 000 eur (30000-6000). Platiteľ dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2014, resp. III.Q.2014 uvedie DPH v sume 4 000 eur $(24000 \times 20) : 120$ a základ dane 20 000 eur.

4.2. Daňová povinnosť vzniká prijatím platby, ak je platba prijatá pred skutočným dodaním tovaru aj zdaniteľnej osobe (platiteľovi dane alebo neplatiteľovi dane) pri dodaní tovaru s inštaláciou alebo montážou, ktorý jej dodala zahraničná osoba z iného členského štátu alebo z tretieho štátu, ak ide o tovar s miestom dodania v tuzemsku. Ide o prípad, keď zahraničná osoba, neregistrovaná pre daň v tuzemsku, dodáva tovar spojený s inštaláciou alebo montážou vykonanou dodávateľom alebo na jeho účet s miestom dodania v tuzemsku (§ 13 ods.1 písm. b) zákona o DPH) a povinnosť platiť daň v tuzemsku sa prenáša na príjemcu tovaru (§ 69 ods. 2 zákona o DPH). Ak zdaniteľná osoba, príjemca tohto tovaru, má problém so zistením, kedy dodávateľ - zahraničná osoba prijal platbu, je možné považovať za deň vzniku daňovej povinnosť deň, keď prijímateľ tovaru, zdaniteľná osoba zaplatil za tovar, ktorý si vyžaduje montáž alebo inštaláciu, ešte pred jeho dodaním. Osoba povinná platiť daň, príjemca tovaru, vypočíta daň podľa vzorca: suma platby x 20 % sadzba dane.

Príklad 27:

Podnikateľ A v SR, neregistrovaný pre daň v tuzemsku si objednal od talianskej firmy B, identifikovanej pre daň v Taliansku a neregistrovanej pre daň v tuzemsku, dodanie stroja vrátane jeho montáže v sume 50 000 eur bez DPH. Stroj bol dopravený z Talianska na územie SR a aj zmontovaný talianskou firmou v priestoroch výrobnéj haly podnikateľa A. V zmysle zmluvy uzavretej 25.8.2013, podnikateľ A zaplatil v hotovosti pred skutočným dodaním tovaru zálohovú platbu vo výške 50 % z ceny stroja 2.9.2013. Stroj vrátane montáže bol podnikateľovi A dodaný 10.11.2013. Talianska firma B vyhotovila faktúru za dodanie tovaru vr. montáže v sume 50 000 eur bez dane 10.11.2013 s tým, že k úhrade zostáva suma 25 000 eur.

Podnikateľovi A vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 4 zákona o DPH v mesiaci september 2013 v rozsahu ním zaplatenéj platby. V daňovom priznaní podanom za mesiac september 2013 prizná a odvedie daň v sume $(25000 \times 20\%)$ 5 000 eur. Dňom dodania stroja, 10.11.2013 podnikateľovi A vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods.1 zákona o DPH v rozsahu platby, ktorú po odpočítaní zálohovej platby požaduje od neho zaplatiť dodávateľ (50000-25000 zaplatená záloha). Podnikateľ A je povinný podať daňové priznanie za kalendárny mesiac november 2013 a má povinnosť aj daň v sume 5 000 eur $(25000 \times 20\%)$ zaplatiť do 25.12.2013 (§ 78 ods. 3 zákona o DPH).

4.3. Daňová povinnosť vzniká prijatím platby pred skutočným dodaním služby, ak službu dodáva zahraničná osoba a povinnosť platiť daň v tuzemsku podľa § 69 ods. 2 – 3 zákona o DPH má prijímateľ služby. Ide o služby, pri ktorých sa uplatňuje prenos daňovej povinnosti na prijímateľa služby - zdaniteľnú osobu, ak službu dodáva zahraničná osoba z iného členského štátu alebo z tretieho štátu. Ak prijímateľ služby zaplatí za službu dodávateľovi služby (zahraničnej osobe) pred skutočným poskytnutím služby, a ide o dodanie služby z iného členského štátu alebo z tretieho štátu zahraničnou osobou, vzniká prijímateľovi služby daňová povinnosť dňom, kedy jeho dodávateľ prijal platbu

(§ 19 ods. 4 zákona o DPH) a to v rozsahu prijatej platby. Ak prijímateľ služby má problém so zistením, kedy dodávateľ - zahraničná osoba prijala platbu, je možné považovať za deň vzniku daňovej povinnosti deň, keď prijímateľ služby zaplatil za službu. Daň vypočíta podľa vzorca: suma platby x sadzba dane.

Príklad 28:

Slovenský podnikateľ, zdaniteľná osoba neregistrovaná pre DPH si objednala u podnikateľa v Rumunsku, ktorý nie je registrovaný pre daň v tuzemsku, vymalovanie výrobnéj haly na Slovensku v sume 20 000 eur bez DPH. Miestom dodania služby je tuzemsko. V zmysle dohodnutej zmluvy, pred začatím prác zaplatil slovenský podnikateľ zálohovú platbu 16.12.2013 vo výške 7 000 eur prevodom z účtu v banke. Slovenský podnikateľ je osobou povinnou platiť daň z prijatej služby (§ 69 ods. 2 zákona o DPH) dňom prijatia platby a týmto dňom mu vzniká daňová povinnosť z dôvodu prijatia platby pred dodaním služby. Ak slovenský podnikateľ nevie preukázať deň prijatia platby u rumunského podnikateľa, prizná vznik daňovej povinnosti v deň, keď za službu zaplatil, t.j. 16.12.2013. Slovenský podnikateľ má podať v zmysle § 78 ods. 3 zákona o DPH daňové priznanie do 25 dní po skončení kalendárneho mesiaca december 2013, t.j. do 27.1.2014 (25. deň pripadá na sobotu) a v tej istej lehote aj daň 1 400 eur (7000 x 20%) zaplatiť. Dňom dodania služby slovenskému podnikateľovi vzniká povinnosť platiť daň z prijatej služby len v rozsahu, v akom má zaplatiť za službu po odpočítaní zálohovej platby.

Daňová povinnosť podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH nevzniká:

- ak dodávateľ, platiteľ dane, prijme platbu od osoby z iného členského štátu pred dodaním tovaru z tuzemska do iného členského štátu, ak dodanie spĺňa podmienky na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 až 4 zákona o DPH. V danom prípade sa na určenie dňa vzniku daňovej povinnosti, príp. dňa dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu vzťahujú osobitné pravidlá podľa § 19 ods. 8 príp. § 19 ods. 3 písm. e) zákona o DPH.
- pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, pri ktorom sa vznik daňovej povinnosti určuje podľa § 20 zákona o DPH, ak nadobúdateľ zaplatí za objednaný tovar zahraničnej osobe pred jeho nadobudnutím,
- ak platiteľ dane prijme platbu pred dodaním tovaru z tuzemska do tretieho štátu a dodanie tohto tovaru je oslobodené od dane podľa § 47 zákona o DPH (vývoz tovaru).

5. Daňová povinnosť pri dodaní tovaru na základe komisionárskej zmluvy

Pri dodaní tovaru na základe komisionárskej zmluvy alebo inej obdobnej zmluvy, keď platiteľ dane koná vo svojom mene na účet inej osoby (ďalej "komisionárska zmluva"), **komitentovi vzniká daňová povinnosť v ten istý deň, keď vzniká daňová povinnosť komisionárovi**. Ak ide o prípady obstarania predaja alebo kúpy tovaru na základe komisionárskej zmluvy, podľa ktorej komisionár obstará kúpu alebo predaj tovaru vo svojom mene a na účet komitenta, potom pre účely zákona o DPH platí, že komisionár – zdaniteľná osoba tovar kúpila a predala (§ 8 ods. 6 zákona o DPH). Komisionár, ktorý obstaráva kúpu alebo predaj tovaru, je vo vzťahu ku kupujúcemu (tretej osobe) ako predávajúci a vo vzťahu ku komitentovi ako kupujúci. Komisionár resp. obstarávateľ svoju odmenu za obstaranie predaja alebo kúpy tovaru samostatne nezdaňuje, ale ju zahrňa do ceny obstaraného tovaru.

Príklad 29:

Platiteľ dane A (komitent) na základe komisionárskej zmluvy odovzdá v tuzemsku tovar platiteľovi dane B (komisionárovi) 27.1.2014. Platiteľ dane B sa zaviazal v zmysle komisionárskej zmluvy, že zabezpečí predaj tovaru vo vlastnom mene na účet platiteľa dane A. Platiteľ dane (komisionár) dodá - predá tovar v tuzemsku kupujúcemu (tretej osobe) 23.1.2014. Daňová povinnosť vzniká komisionárovi 23.1.2014 a v ten istý deň aj komitentovi. Komisionárovi vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona

o DPH v deň, keď kupujúci nadobudol právo disponovať s tovarom ako vlastník a komitentovi podľa § 19 ods. 5 zákona o DPH v ten istý deň ako komisionárovi.

Ak ide o dodanie tovaru na základe komisionárskej zmluvy, pričom tovar je dodaný platiteľom dane **z tuzemska do iného členského štátu pre osobu**, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, potom ide o dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu a zo strany nadobúdateľa v inom členskom štáte ide o nadobudnutie tovaru z iného členského štátu. V postavení nadobúdateľa tovaru v inom členskom štáte môže byť komisionár, ktorý obstaráva predaj tovaru pre komitenta, alebo zákazník, ktorému komisionár predáva tovar vlastným menom na účet komitenta. Na dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte, sa vzťahuje ustanovenie § 43 ods. 1 až 4 zákona o DPH, ide o dodanie tovaru, ktoré je oslobodené od dane. U platiteľa dane, ktorým je komitent resp. komisionár, pri dodaní tovaru na základe komisionárskej zmluvy z tuzemska do iného členského štátu osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte je dňom vzniku daňovej povinnosti deň určený podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH (pozri bod 8 tohto MP).

Príklad 30:

Na základe komisionárskej zmluvy komitent, platiteľ dane, dodá tovar z tuzemska spoločnosti B v Českej republike (ČR), komisionárovi, ktorá je identifikovaná pre daň v ČR. Pri dodaní tovaru komitentom z tuzemska komisionárovi do Českej republiky ide o dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu, ktoré je oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH. Zo strany firmy B, komisionára ide o nadobudnutie tovaru v Českej republike zo Slovenska. Komitent začal prepravovať tovar zo SR do ČR dňa 27.2.2013 a komisionárovi v ČR ho odovzdal 28.2.2014. Dňom 28.2.2014 mohol komisionár v ČR nakladať s tovarom ako vlastník. Komitent vyhotovil faktúru 19.3.2014. U komisionára došlo k nadobudnutiu tovaru z iného členského štátu. U komitenta je deň vzniku daňovej povinnosti 15.3.2014 (§19 ods. 8 písm. a) zákona o DPH). Deň vzniku daňovej povinnosti u komisionára v ČR z dôvodu nadobudnutia tovaru zo SR by mal byť identický s dňom vzniku daňovej povinnosti u komitenta v SR - 15.3.2014. Komitent uvedie dodanie tovaru z tuzemska do ČR do daňového priznania za zdaňovacie obdobie marec 2014, resp. I.Q.2014 ako dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH a v súhrnnom výkaze za I.Q.2014, resp. marec 2014.

Príklad 31:

Komitent, platiteľ dane, v zmysle komisionárskej zmluvy odovzdá tovar v tuzemsku komisionárovi, platiteľovi dane v SR 30.11.2013. Komisionár vo svojom mene ale na účet komitenta dodá tovar talianskemu zákazníkovi identifikovanému pre DPH v Taliansku. Tovar komisionár odovzdá na prepravu 14.12.2013 a v ten istý deň vystaví pre talianskeho zákazníka faktúru. Taliansky zákazník identifikovaný pre daň v Taliansku prevzal tovar 15.12.2013 a týmto dňom získal právo nakladať s tovarom ako vlastník. Komitent uskutočnil tuzemské dodanie tovaru voči komisionárovi. Komisionár uskutočnil dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Dňom vzniku daňovej povinnosti u komisionára v SR je 14.12.2013, t.j. deň vyhotovenia faktúry v zmysle § 19 ods. 8 písm. b) zákona o DPH a v ten istý deň vznikne daňová povinnosť podľa § 19 ods. 5 zákona o DPH aj komitentovi.

6. Daňová povinnosť pri obstaraní dodania služby vo svojom mene pre inú osobu

6.1. Podľa § 19 ods. 6 zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2010 platiteľovi dane pri obstaraní služby vo svojom mene pre inú osobu podľa § 9 ods. 4 zákona o DPH vrátane obstarania opakovane alebo čiastkovo dodávaných služieb sa **služba obstaraná osobou, ktorá koná vo svojom mene pre inú osobu, považuje za dodanú dňom vyhotovenia faktúry, ktorou obstarávateľ požaduje úhradu za obstaranú službu. Ak faktúra nie je vyhotovená do konca tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bola služba dodaná, daňová povinnosť vzniká**

posledným dňom tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bola služba dodaná; deň dodania služby podľa tohto odseku sa neurčí, ak sa obstará služba s miestom dodania podľa § 15 ods. 1, pri ktorej je povinný platiť daň príjemca služby. Z uvedeného vyplýva, že toto pravidlo sa nepoužije v prípade obstarania služby (jednorazovej, opakovanej alebo čiastkovej) s miestom dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH, pri ktorej je povinný platiť daň príjemca služby so sídlom, miestom podnikania, prevádzkarňou alebo bydliskom v štáte inom, ako je štát obstarávateľa služby. V takomto prípade sa vznik daňovej povinnosti určí podľa § 19 ods. 2 v nadväznosti na ods. 3 zákona o DPH.

O obstaranie služby ide v prípade jej obstarania na základe obchodno-záväzkového vzťahu (napr. komisionárska alebo iná obdobná zmluva), na základe zákona (napr. pri obstaraní služby stravovania v zmysle Zákonníka práce).

Ak platiteľ dane (obstarávateľ) obstará dodanie služby vo svojom mene pre inú osobu, potom platí, že obstarávateľ službu sám prijal a sám dodal (§ 9 ods. 4 zákona o DPH). Zdaniteľná osoba, ktorá obstaráva službu vo svojom mene pre inú osobu, sa považuje za prijímateľa služby a zároveň aj za poskytovateľa obstaranej služby. Svoju odmenu za obstaranú službu obstarávateľ samostatne nezdaňuje, ale ju zahŕňa do ceny obstaranej služby. Pri obstaraní služby vzniká daňová povinnosť dňom vyhotovenia faktúry, alebo dňom prijatia platby, ak platba bola poskytnutá skôr, ako bola vyhotovená faktúra, ktorou požadoval obstarávateľ platbu za obstaranú službu. Obstarávateľ služby uplatní takú sadzbu dane, aká sadzba dane prislúcha obstaranej službe alebo oslobodenie od dane podľa obstaranej služby. V prípade, že zákon o DPH na oslobodenie od dane pri určitej službe vyžaduje splnenie určitých podmienok, musia byť tieto podmienky splnené u poskytovateľa služby a nie u obstarávateľa. Ak platiteľ dane obstará dodanie služby od osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, napr. od fyzickej osoby, za dodanie služby obstarania musí uplatniť daň.

Príklad 32:

Spoločnosť A, platiteľ dane, si v zmysle zasielateľskej zmluvy objednala u spoločnosti B, platiteľa dane, obstaranie prepravy tovaru. V zmysle zmluvy sa spoločnosť B zaviazala, že spoločnosti A obstará - zabezpečí vo vlastnom mene na účet spoločnosti A prepravu tovaru z Košíc do Bratislavy v sume 360 eur vrátane dane. Spoločnosť B obstarala prepravu u dopravcu, ktorý nie je platiteľom dane. Dopravca uskutočnil prepravu 25.4.2014 a faktúru pre spoločnosť B vyhotovil 27.4.2014 v sume 260 eur. Spoločnosť B požaduje platbu za obstaranú službu vrátane svojej odmeny v sume 360 eur vrátane dane, faktúrou vyhotovenou 4.5.2014. Spoločnosti B vznikla daňová povinnosť dňom vyhotovenia faktúry 4.5.2014, ktorou požaduje platbu za obstaranú službu.

Ak by spoločnosť B prijala platbu od spoločnosti A za obstaranie dodania služby 29.4.2014 a faktúra za dodanie obstaranej služby bola vyhotovená 4.5.2014, spoločnosti B by vznikla daňová povinnosť dňom prijatia platby, t.j. 29.4.2014 v rozsahu prijatej platby (§ 19 ods. 4 zákona o DPH).

Príklad 33:

Spoločnosť A, platiteľ dane, v zmysle zasielateľskej zmluvy si objednala u spoločnosti B, platiteľa dane, obstaranie prepravy tovaru. V zmysle zmluvy sa spoločnosť B zaviazala, že spoločnosti A obstará - zabezpečí vo vlastnom mene na účet spoločnosti A prepravu tovaru z Košíc do Bratislavy v sume 360 eur vrátane dane. Spoločnosť B obstarala prepravu u dopravcu, ktorý nie je platiteľom dane. Dopravca uskutočnil prepravu 25.9.2013 a faktúru pre spoločnosť B vyhotovil dňa 27.9.2013. Spoločnosť B požaduje platbu za obstaranú službu prepravy faktúrou vyhotovenou 7.1.2014. Faktúra nie je vyhotovená spoločnosťou B do konca tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bola služba dodaná (25.9.2013), daňová povinnosť spoločnosti B vzniká posledným dňom tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bola služba dodaná, t.j. 31.12.2013.

Príklad 34:

Prepravca - SK platiteľ dane na základe objednávky slovenského zasielateľa – platiteľa dane vykonal 12.10.2013 prepravu tovaru z Litvy do Českej republiky. Miestom dodania prepravnej služby podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH je miesto, kde má príjemca služby sídlo, t.j. tuzemsko a osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH prepravca. Prepravca vyhotovil faktúru pre platiteľa dane - zasielateľa 20.10.2013 a k cene prepravnej služby uplatnil 20% DPH. Prepravca na faktúre uviedol deň dodania služby 12.10.2013 (§19 ods. 2 zákona o DPH). Zasielateľ prepravnú službu obstaral pre SK platiteľa dane. Ide o obstaranie služby s miestom dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH a osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH platiteľ dane, ktorý dodáva službu. Zasielateľ fakturuje SK platiteľovi dane obstaranie prepravnej služby faktúrou vyhotovenou 15.12.2013. K cene prepravnej služby uplatní 20% DPH. Dňom dodania služby zasielateľom a rovnako dňom vzniku daňovej povinnosti je deň vyhotovenia faktúry, t.j. 15.12.2013.

Príklad 35:

Prepravca - platiteľ dane na základe objednávky slovenského zasielateľa – platiteľa dane vykonal dňa 7.1.2014 prepravu tovaru z Holandska do Bulharska. Miestom dodania prepravnej služby podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH je miesto, kde má príjemca služby sídlo, t.j. tuzemsko a osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH prepravca. Prepravca vyhotovil faktúru 15.1.2014 a k cene prepravnej služby uplatnil 20% DPH. Zasielateľ prepravnú službu obstaral pre bulharského podnikateľa so sídlom a identifikačným číslom pre DPH prideleným v Bulharsku. Ide o obstaranie služby s miestom dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH a osobou povinnou platiť daň je príjemca služby, t.j. bulharský podnikateľ. Dňom dodania služby a rovnako dňom vzniku daňovej povinnosti je deň vykonania prepravy, t.j. 7.1.2014 (§ 19 ods. 2 zákona o DPH). Zasielateľ obstaranie prepravnej služby fakturuje bez DPH a jej dodanie vykáže v súhrnnom výkaze podanom za január 2014, resp. I.Q.2014.

6.2. S účinnosťou od 1.1.2008 **nositeľovi autorských práv vzniká daňová povinnosť dňom prijatia platby od organizácie kolektívnej správy autorských práv**, ak táto organizácia vyberá vo svojom mene pre nositeľa autorských práv odmeny a náhrady odmien za poskytovanie práva na použitie diela. Stanovením dňa vzniku daňovej povinnosti sa odstránil problém pri určení vzniku daňovej povinnosti v súvislosti s odmenami a náhradami odmien nositeľov autorských práv, ktoré pre nositeľov autorských práv vyberajú organizácie kolektívnej správy práv (napr. SOZA).

7. Daňová povinnosť pri dodaní tovaru prostredníctvom predajných automatov

Daňová povinnosť pri dodaní tovaru prostredníctvom predajných automatov, resp. iných obdobných prístrojov uvádzaných do chodu mincami, bankovkami, známkami alebo inými platobnými prostriedkami nahradzujúcimi peniaze vzniká dňom, keď sa vyberú peniaze alebo známky z prístroja alebo iným spôsobom sa zistí výška obratu.

8. Daňová povinnosť pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu

Zákon o DPH v ustanovení § 19 ods. 8 osobitne vymedzuje deň vzniku daňovej povinnosti pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, ak je dodanie tohto tovaru oslobodené od dane podľa § 43 ods. 1 až 4 zákona o DPH. **Pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, ak je tovar odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu a jeho dodanie spĺňa podmienky na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 – 4 zákona o DPH, dňom vzniku daňovej povinnosti je:**

- a) 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď bol tovar dodaný, alebo

- b) deň vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pred 15. dňom kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď bol tovar dodaný.

Dodanie tovaru z jedného členského štátu do iného členského štátu a jeho nadobudnutie v inom členskom štáte v skutočnosti predstavujú jedno a to isté plnenie, preto deň vzniku daňovej povinnosti pri dodaní tovaru oslobodeného od dane u dodávateľa a deň vzniku daňovej povinnosti pri nadobudnutí tovaru u nadobúdateľa je ustanovený rovnako.

Daňová povinnosť pri dodaní tovaru oslobodeného od DPH podľa § 43 ods. 1- 4 zákona o DPH reálne nevzniká, vzhľadom na to, že dodanie takéhoto tovaru z tuzemska do iného členského štátu je oslobodené od dane. Deň vzniku daňovej povinnosti je potrebné určiť z dôvodu, aby bolo zrejmé, za ktoré obdobie sa toto dodanie tovaru uvádza v daňovom priznaní a v súhrnnom výkaze. Platiteľ dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu je povinný uviesť dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH v daňovom priznaní podanom za príslušné zdaňovacie obdobie, v ktorom je určený deň vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH a v súhrnnom výkaze podanom podľa § 80 zákona o DPH.

Z úvodnej vety ustanovenia § 19 ods. 8 zákona o DPH vyplýva, že podľa tohto ustanovenia sa určuje deň vzniku daňovej povinnosti, ak dodanie tovaru spĺňa podmienky pre oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 až 4 zákona o DPH. Ako je už vyššie uvedené, v súlade s judikatúrou Súdného dvora EÚ dodávka tovaru vnútri Spoločenstva a jeho nadobudnutie vnútri Spoločenstva predstavujú jeden zdaniateľný obchod, preto akémukoľvek zdaneniu nadobudnutia tovaru v členskom štáte určenia zodpovedá oslobodenie predmetnej dodávky v členskom štáte odoslania alebo prepravy tovaru. K uplatneniu oslobodenia dodávky od dane v rámci Spoločenstva dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastníak prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto odoslania alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania (C-409/04 Teleos).

Podmienka oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 – 4 zákona o DPH pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu je splnená vtedy:

- keď právo nakladať s tovarom ako vlastníak prejde na nadobúdateľa,
- dodávateľ preukáže, že tovar fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol prepravený do iného členského štátu,
- tento tovar bol platiteľom dane dodaný osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte a
- ide o dodanie tovaru za protihodnotu.

V závislosti od toho, či prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu zabezpečuje dodávateľ alebo odberateľ alebo iná osoba na ich účet, je platiteľ dane povinný preukázať splnenie podmienok oslobodenia od dane dokladmi stanovenými v § 43 ods. 5 zákona o DPH.

Platiteľ dane je povinný pri dodaní tovaru oslobodeného od dane podľa § 43 ods. 1 – 4 zákona o DPH vyhotoviť faktúru podľa § 72 ods. 1 písm. c) cit. zákona osobe, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, najneskôr do 15 dní od konca kalendárneho mesiaca, v ktorom bol dodaný tovar oslobodený od dane podľa § 43 zákona o DPH.

Z titulu prijatia platby od nadobúdateľa pred dodaním tovaru podľa § 43 ods. 1 – 4 zákona o DPH, zákon o DPH od 1.1.2013 neustanovuje povinnosť vyhotoviť faktúru. Prijatie platby pred dodaním tovaru oslobodeného od dane do iného členského štátu nezakladá vznik daňovej povinnosti. Na prípadnú faktúru vyhotovenú dodávateľom z dôvodu prijatia platby od odberateľa (nadobúdateľa) z iného členského štátu pred dodaním tovaru sa pri určení dňa vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH neprihliada.

Vyhotovenie faktúry na dodanie tovaru predtým, ako dôjde k uskutočneniu prepravy tovaru z tuzemska do iného členského štátu, nie je možné považovať za deň vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH s výnimkou prípadu, ak k fyzickej preprave tovaru v rámci dodania tovaru dôjde pred podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom bola vyhotovená faktúra na dodanie tovaru. Pri posudzovaní dňa dodania tovaru oslobodeného od dane v prípadoch, keď je faktúra na dodanie tovaru vyhotovená predtým, ako sa tovar prepraví do iného členského štátu, je potrebné vychádzať z toho, či za zdaňovacie obdobie, v ktorom je vyhotovená, je možné vykazovať dodanie tovaru oslobodené od dane, to znamená, či je splnená podmienka fyzického pohybu tovaru z jedného členského štátu do iného členského štátu.

Príklad 36:

Platiteľ dane vyhotovil v júli 2013 faktúru na dodanie tovaru pre odberateľa z Českej republiky, identifikovaného pre daň v ČR, v ktorej uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH. Prepravu tovaru mal podľa zmluvy zabezpečiť dodávateľ. Prepravca vykonal prepravu tovaru na účet dodávateľa v septembri 2013. Podmienka oslobodenia od dane bola splnená až v mesiaci september 2013, kedy bol tovar fyzicky prepravený do iného členského štátu v rámci dohodnutého zmluvného vzťahu. Odberateľ z ČR mohol s tovarom nakladať ako vlastník až v mesiaci september 2013, kedy mu bol tovar odovzdaný. Dňom vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH je 15. október 2013. Na deň vyhotovenia faktúry v mesiaci júl 2013 sa neprihliada, pretože za zdaňovacie obdobie júl 2013 nie je možné v daňovom priznaní vykazovať oslobodenie od dane z dôvodu, že tovar nebol prepravený z tuzemska do iného členského štátu. Platiteľ dane uvedie hodnotu dodaného tovaru do daňového priznania podaného za zdaňovacie obdobie október 2013 ako dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH a v súhrnom výkaze podanom za IV.Q.2013 alebo október 2013 (§ 19 ods. 8 písm. a) zákona o DPH).

S účinnosťou od 1.1.2008 bol doplnený **§ 43 zákona o DPH o ods. 8, podľa ktorého je platiteľ dane povinný mať doklady preukazujúce splnenie podmienok oslobodenia od dane v prípade, ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo na jeho účet iná osoba** podľa § 43 ods. 5 písm. b) alebo c) zákona o DPH do konca 6. kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá tieto doklady v stanovenej lehote, musí uviesť dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota. Ak by bola za zdaňovacie obdobie, v ktorom platiteľ dane vykázal v daňovom priznaní dodanie tovaru oslobodeného od dane podľa § 43 zákona o DPH, vykonávaná daňová kontrola a prepravenie tovaru z tuzemska do iného členského štátu by nebolo preukázané príslušnými dokladmi, daňový úrad nebude postup platiteľa dane pozastavovať, ak ešte neuplynula šesťmesačná lehota ustanovená v § 43 ods. 8 zákona o DPH.

Príklad 37:

Platiteľ dane sa dohodol s rakúskym odberateľom identifikovaným pre daň v Rakúsku, že mu dodá tovar, pričom prepravu tovaru zo Slovenska do Rakúska vykoná iná osoba na účet odberateľa. Platiteľ dane vyhotovil faktúru na dodanie tovaru 11.2.2014. Dodávateľ v tento deň vyskladnil tovar a prepravil ho do logistického skladu prepravnej spoločnosti nachádzajúceho sa v tuzemsku. Prepravná spoločnosť prepravila tovar do Nemecka až 14.3.2014, kedy si ho nemecká firma aj prevzala.

a) Prepravný doklad platiteľ dane dostal 31.3.2014, ale do podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie február 2014 mal informáciu o tom, že tovar bol prepravený do Nemecka. Pre uplatnenie oslobodenia od dane boli splnené obidve základné podmienky, pretože tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu a odberateľ mal postavenie osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte. Platiteľ dane podal za zdaňovacie obdobie február 2014 daňové priznanie 25.3.2014, v ktorom uviedol dodanie tovaru rakúskemu podnikateľovi oslobodené od dane. Platiteľ

dane postupoval podľa § 19 ods. 8 písm. b) zákona o DPH správne, keď za deň vzniku daňovej povinnosti považoval deň vyhotovenia faktúry, t.j. 11. február 2014, pretože do podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom vyhotovil faktúru na dodanie tovaru, bol tovar fyzicky prepravený do Rakúska čo vie aj preukázať dokladmi podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH.

- b) Prepravný doklad platiteľ dane dostal 31.3.2014. Do podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie február 2013 nemal informáciu o tom, že tovar bol prepravený do Rakúska. Z tohto dôvodu platiteľ dane uviedol dodanie tovaru oslobodené od dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2014. Postup platiteľa dane podľa § 19 ods. 8 písm. a) zákona o DPH sa považuje za správny, keď za deň dodania tovaru považoval 15. apríl 2014, pretože do podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie február 2014, v ktorom vyhotovil faktúru na dodanie tovaru, nemal informáciu o tom, že tovar bol fyzicky prepravený do Rakúska. V danom prípade dňom vzniku daňovej povinnosti je 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď bol tovar dodaný a jeho dodanie spĺňalo podmienky na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 – 4 zákona o DPH. Na faktúru vyhotovenú na dodanie tovaru pred dodaním tovaru sa v danom prípade neprihliada.

Príklad 38:

Platiteľ dane vyhotovil 24.9.2013 faktúru pre poľského odberateľa, ktorý je identifikovaný pre daň v Poľsku, na dodanie tovaru oslobodeného od dane podľa § 43 ods. 1 – 4 zákona o DPH. K tejto faktúre platiteľ dane nepredložil do dňa výkonu daňovej kontroly doklad o preprave tovaru, pretože k preprave tovaru vôbec nedošlo. Dodanie tovaru platiteľ dane preukazoval uzatvorenou zmluvou, faktúrou a dokladom o prijatí platby. Keďže sa fakturovaný tovar stále nachádzal v skladoch platiteľa dane, nebola splnená základná podmienka pre oslobodenie od dane, a to fyzická preprava alebo odoslanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH možno určovať deň vzniku daňovej povinnosti len vtedy, ak sú splnené podmienky na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 až 4 zákona o DPH. Pre posúdenie, či platiteľovi dane vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 alebo § 19 ods. 8 zákona o DPH, je potrebné vedieť, či došlo k dodaniu tovaru poľskému podnikateľovi, kto mal prepravu tovaru zabezpečiť a prečo tovar ostal v tuzemsku, ak zo zmluvných podmienok vyplývala preprava tovaru do Poľska, príp. ďalšie skutočnosti ohľadne dohodnutého kontraktu. Každý jednotlivý prípad je potrebné posudzovať osobitne s ohľadom na všetky okolnosti, za ktorých je tovar dodaný. Uzatvorená zmluva o skladovaní medzi dodávateľom a odberateľom ešte sama o sebe nemusí znamenať, že nemôže byť splnená podmienka na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu s prepravou.

Príklad 39:

Platiteľ dane vyrobil pre odberateľa identifikovaného pre daň v Maďarsku tovar, ktorý bol pripravený na prevzatie 9.10.2013. Túto skutočnosť platiteľ dane oznámil maďarskému podnikateľovi identifikovanému pre daň v Maďarsku a tovar považoval za dodaný dňa 9.10.2013. Faktúru na dodanie tovaru platiteľ dane vyhotovil dňa 12.10.2013, na ktorej uviedol deň dodania 9.10.2013 a dodáciu podmienku EXW. Daňové priznanie za október 2013 platiteľ dane podal 22.11.2013. Tovar bol u dodávateľa skladovaný do 20.11.2013, kedy ho odberateľom poverená osoba prepravila do Maďarska. Kópiu dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom prevzatie tovaru v Maďarsku, odberateľ zaslal dodávateľovi 10.1.2014. Keďže bol tovar prepravený do Maďarska v rámci zmluvného vzťahu medzi platiteľom dane a podnikateľom identifikovaným pre daň v Maďarsku, dodanie tovaru spĺňa podmienky oslobodenia od dane. Dňom vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH je deň vyhotovenia faktúry, t.j. 12. október 2013, pretože do podania daňového priznania za október 2013 bol tovar fyzicky prepravený do Maďarska. V daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie október 2013 platiteľ dane uviedol dodanie tovaru maďarskému podnikateľovi oslobodené od dane. Skutočnosť, že tovar ostal na sklade u dodávateľa až do jeho prevzatia kupujúcim, nie je rozhodujúca, ak je v skutočnosti tovar prepravený z tuzemska do iného členského štátu v rámci dohodnutého zmluvného vzťahu.

Príklad 40:

Platiteľ dane sa dohodol s maďarským odberateľom identifikovaným pre DPH v Maďarsku, že mu v období od 1.1.2014 – do 30.6.2014 bude dodávať výrobky. Výrobky dodáva viackrát za mesiac. Ide o opakovane dodanie výrobkov s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH. Výrobky si sám odberateľ prepravoval z tuzemska do Maďarska. Ak sa opakovane dodáva tovar s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH počas dlhšieho obdobia ako kalendárny mesiac, považuje sa tovar za dodaný posledným dňom každého kalendárneho mesiaca, až kým sa dodanie tovaru neskončí (§ 19 ods. 3 písm. e) zákona o DPH). Keďže sa výrobky dodávajú opakovane, považujú sa za dodané posledným dňom každého kalendárneho mesiaca, t.j. 31.1.2014, 28.2.2014, 31.3.2014, 30.4.2014, 31.5.2014 a 30.6.2014. Za dodanie výrobkov je platiteľ dane povinný vyhotoviť faktúru do 15. dní od konca každého kalendárneho mesiaca, v ktorom boli dodané výrobky oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH, t.j. do 15.2.2014 za výrobky dodané za január 2014, do 15.3.2014 za výrobky dodané vo februári 2014,..atď. Deň vzniku daňovej povinnosti sa určí podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH. Dňom vzniku daňovej povinnosti je 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď bol tovar dodaný, alebo dňom vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pred 15. dňom kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď bol tovar dodaný.

Ak je faktúra na dodanie tovaru vyhotovená po uskutočnení prepravy alebo odoslania tovaru do iného členského štátu, je potrebné pri určení dňa dodania tovaru podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH vychádzať z toho, či je vyhotovená po 15. dni kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bol tovar dodaný, alebo pred týmto 15. dňom. Ako už bolo uvedené, dôležitým momentom pre určenie 15. dňa kalendárneho mesiaca je deň, keď bol tovar kupujúcemu dodaný.

Príklad 41:

Rakúska spoločnosť si objednala pod svojim identifikačným číslom pre daň prideleným v Rakúsku u slovenskej spoločnosti, platiteľa dane, tovar v celkovej sume 10 000 eur bez dane. Tovar bol prepravený zo SR do Rakúska dodávateľom 17.9.2013 a v ten istý deň aj odovzdaný odberateľovi. Slovenská firma vyhotovila faktúru na dodanie tovaru, ktorý spĺňal podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 – 4 zákona o DPH 28.9.2013 na sumu 10 000 eur bez dane. Faktúra bola vyhotovená pred 15.10.2013, preto deň dodania sa určí podľa § 19 ods. 8 písm. b) zákona o DPH. Dňom dodania tovaru je deň vyhotovenia faktúry, t.j. deň 28.9.2013. Slovenská firma uvedie do daňového priznania za mesiac september 2013, resp. III.Q.2013 dodanie tovaru oslobodeného od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH v hodnote 10 000 eur. Zároveň túto transakciu uvedie do súhrnného výkazu podaného za III.Q.2013, resp. september 2013.

Ak by slovenská firma vyhotovila faktúru napr. 17.12.2013, potom sa deň dodania tovaru určí podľa § 19 ods. 8 písm. a) zákona o DPH. Za deň dodania tovaru sa považuje 15. október 2013. Slovenská firma uvedie do daňového priznania za mesiac október 2013, resp. IV.Q.2013 dodanie tovaru oslobodeného od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH v hodnote 10 000 eur a v súhrnnom výkaze podaného za IV.Q.2013, resp. október 2013.

9. Deň dodania pri dodaní tovaru z tuzemska do miesta určenia na území tretieho štátu, ktorý je oslobodený od dane (§ 19 ods. 9 zákona o DPH)

Pri tovare, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do miesta určenia na území tretieho štátu (vývoz tovaru), ktorý je v zmysle § 47 ods. 1 a 2 zákona o DPH oslobodený od dane, sa za deň dodania tovaru považuje **deň výstupu tovaru z územia EÚ**, ktorý je potvrdený colným úradom v colnom vyhlásení (JCD) alebo v zjednodušenom colnom vyhlásení. Daňová povinnosť pri vývoze tovaru platiteľovi dane nevzniká, ale má povinnosť uviesť toto dodanie do daňového priznania ako dodanie

tovaru oslobodené od dane s možnosťou odpočítania dane podľa § 47 ods. 1 – 2 zákona o DPH. Do daňového priznania uvedie vývoz tovaru v zdaňovacom období, keď došlo k dodaniu tovaru. Dňom dodania tovaru je deň výstupu tovaru z územia EÚ, ktorý je potvrdený colným úradom v colnom vyhlásení, prípadne v zjednodušenom colnom vyhlásení.

Vývoz tovaru sa teda uskutoční vtedy, keď tovar fyzicky opustí územie EÚ. Platiteľ dane odoslanie alebo prepravenie tovaru do miesta určenia na území tretieho štátu je povinný preukázať colným vyhlásením (JCD) o prepustení tovaru do režimu vývoz z územia EÚ, v ktorom je potvrdený výstup tovaru z EÚ colným orgánom, a dokladom o odoslaní alebo preprave. S účinnosťou od 1.1.2005 pri vývoze tovaru platiteľ dane musí mať k dispozícii JCD, v ktorom bude výstup tovaru z EÚ potvrdený colným orgánom, najneskôr do konca 6. mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom platiteľ dane uplatnil oslobodenie dane. Ak by platiteľ JCD nemal do uplynutia šesťmesačnej lehoty, musí podať dodatočné daňové priznanie za príslušné zdaňovacie obdobie, v ktorom vykázal vývoz tovaru a uplatniť na dodaný tovar daň.

Potvrdzovanie výstupu tovaru z colného územia EÚ upravuje čl. 793 a násl. nariadenia Komisie (EHS) č. 2454/93 z 2.7.1993, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (EHS) č. 2913/92, ktorým sa vydáva Colný kódex spoločenstva (ďalej „vykonávacie nariadenie“). Uvedená problematika spadá do kompetencie Colného odboru FR SR.

Príklad 42:

Slovenský podnikateľ, platiteľ dane, predal tovar tureckému podnikateľovi v sume 100 000 eur. Tovar bol prepravený zo SR do Turecka cez Maďarsko a Rumunsko slovenským dopravcom, ktorý konal v mene a na účet dodávateľa (vývozcu). Slovenský podnikateľ má colné vyhlásenie (JCD) o prepustení tovaru v režime vývoz s miestom určenia tretí štát, potvrdené colným orgánom s dňom výstupu tovaru z colného územia EÚ 11.10.2013. Za deň dodania tovaru sa považuje deň, kedy tovar vystúpil z územia ES, t.j. deň 11.10.2013, ktorý je potvrdený colným orgánom v colnom vyhlásení. Slovenský podnikateľ fakturoval tureckému podnikateľovi predaj tovaru bez dane; ide o vývoz tovaru oslobodený od dane podľa § 47 ods. 1 zákona o DPH. Slovenský podnikateľ uvedie v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie október 2013, resp. IV.Q.2013 sumu 100 000 eur ako vývoz tovaru oslobodený od dane.

10. Vznik daňovej povinnosti pri zálohovaných opakovane použiteľných obaloch

S účinnosťou od 1.1.2008 sa zákonom č. 593/2007 Z. z., ktorým sa menil a dopĺňa zákon o DPH zmenilo uplatňovanie dane z pridanej hodnoty pri zálohovaných opakovane použiteľných obaloch (zálohované vratné obaly).

K uplatňovaniu dane pri zálohovaných obaloch v zmysle zákona č. 593/2007 Z. z., ktorým sa menil a dopĺňal zákon o DPH s účinnosťou od 1.1.2008, je vydaný metodický pokyn z roku 2009, ktorý sa zaoberá jednotlivými ustanoveniami zákona o DPH, ktoré pojednávajú o zálohovaných vratných obaloch, okrem iného aj ustanovením § 19 ods. 10 zákona o DPH (napr. vznikom daňovej povinnosti, určením základu dane, aké povinnosti pri uplatňovaní tejto osobitnej úpravy pre osoby, na ktoré sa táto úprava vzťahuje, vyplývajú, atď.). Metodický pokyn k uplatňovaniu dane pri zálohovaných obaloch je stále v platnosti a platí primerane s tým, že napr. s účinnosťou od 1.1.2013 z dôvodu zmeny fakturačných ustanovení (§ 71-75 zákona o DPH) sa nevyhotovuje doklad o použití, s účinnosťou od 1.5.2011 vyhláškou MŽP č. 81/2011 Z. z. o zálohovaní obalov na nápoje je stanovená výška na zálohované, opakovane použiteľné vratné obaly v sume 0,13, 0,27 alebo 40 eur podľa druhu zálohovaných vratných obalov.

Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej a colnej metodiky
Január 2014

