

11

Metodické usmernenie

Ministerstva financií Slovenskej republiky

č. MF/9147/2011-73

pre právnické osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami a sú registrované pre daň z pridanej hodnoty podľa § 7 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

V záujme zabezpečenia správneho postupu pri uplatňovaní zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) právnickými osobami, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami a sú registrované pre daň z pridanej hodnoty podľa § 7 zákona o DPH, vydáva Ministerstvo financií Slovenskej republiky toto metodické usmernenie.

1. Právna úprava

Od mája 2004, kedy sa Slovenská republika stala členom EÚ, stala sa tiež súčasťou vnútorného trhu EÚ. Od uvedeného momentu sa v oblasti dane z pridanej hodnoty pri tovaroch uplatňuje princíp zdanenia podľa miesta spotreby. Vo vzťahu k právnickým osobám, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami (napr. štátne orgány a ich rozpočtové organizácie, štátne fondy, orgány územnej samosprávy a ich rozpočtové organizácie, iné právnické osoby, ktoré sú orgánmi verejnej moci), sa tento princíp premietol nadväzne na smernicu Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty do § 7 zákona o DPH.

Podľa § 7 zákona o DPH sú právnické osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, povinné sa registrovať pre daň, ak nadobúdajú tovary v tuzemsku z iných členských štátov EÚ a dosiahnu zákonom o DPH určenú hodnotu, alebo sa môžu registrovať pre daň dobrovoľne. Tým sa dosiahne, že zdanenie tovarov sa uskutoční v mieste spotreby a daň bude príjmom štátneho rozpočtu v tuzemsku. Z § 7 ods. 1 zákona o DPH vyplýva, že uvedené osoby sú povinné podať žiadosť o registráciu pre daň pred nadobudnutím tovaru, ktorým celková hodnota tovaru bez dane nadobudnutého z iných členských štátov EÚ dosiahne v kalendárnom roku 13 941,45 eura. Z § 7 ods. 2 zákona o DPH vyplýva, že osoba uvedená v odseku 1, ktorá nadobúda tovary z iných členských štátov EÚ, môže podať žiadosť o registráciu pre daň aj v prípade, ak hodnota tovaru bez dane nadobudnutého z iných členských štátov EÚ nedosiahla v kalendárnom roku 13 941,45 eura (môže požiadať o registráciu dobrovoľne). Osoby registrované pre daň podľa § 7 zákona o DPH majú povinnosť zdaníť v tuzemsku každý nadobudnutý tovar z iného členského štátu EÚ (samozdanie), podať daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty a daň odvieť do štátneho rozpočtu. Nemajú však postavenie platiteľa dane, a preto daň vzťahujúcu sa na nadobudnutý tovar nemajú právo odpočítať.

S účinnosťou od 1.1.2010 boli vo všetkých členských štátoch EÚ zavedené nadväzne na smernicu Rady 2008/8/ES nové pravidlá pre určenie miesta dodania služieb tak, aby sa dosiahlo zdaňovanie služieb v zásade tam, kde dochádza k skutočnej spotrebe. V zákone o DPH sú nové pravidlá určenia miesta dodania služieb uvedené v § 15 a § 16.

Obsahom § 15 zákona o DPH sú všeobecné pravidlá určenia miesta dodania služieb, ktoré rozlišujú poskytnutie služieb zdaniteľnej osobe a inej ako zdaniteľnej osobe. Ak sú služby dodané zdaniteľnej osobe, je miesto ich dodania tam, kde má táto osoba (príjemca služby) sídlo alebo miesto podnikania (§ 15 ods. 1 zákona o DPH). Ak sú služby dodané osobe inej ako zdaniteľnej osobe, je miesto ich dodania tam, kde má dodávateľ služieb sídlo alebo miesto podnikania (§ 15 ods. 2 zákona o DPH).

Z ustanovenia § 15 ods. 4 zákona o DPH vyplýva, že právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a je registrovaná pre daň podľa § 7 zákona o DPH, sa na účely určenia miesta dodania služby podľa § 15 ods. 1 a 2 a § 16 zákona o DPH považuje za zdaniteľnú osobu.

Obsahom § 16 zákona o DPH sú osobitné pravidlá určenia miesta dodania služieb. Znamená to, že miesto dodania niektorých druhov služieb sa nestanoví podľa všeobecných pravidiel uvedených v § 15 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

Niektoré osobitné pravidlá pre určenie miesta dodania služby sa rovnako uplatňujú v prípade, ak je táto služba dodaná zdaniteľnej osobe a aj v prípade, ak je dodaná osobe inej ako zdaniteľnej osobe. Zároveň ustanovenia obsahujú aj osobitné pravidlá, podľa ktorých sa miesto dodania služby posúdi len v prípade, ak je služba dodaná osobe inej ako zdaniteľnej osobe.

Osobitné pravidlá v prípade, ak je služba dodaná zdaniteľnej osobe aj nezdaniteľnej osobe, sa uplatňujú:

- pri službe vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť (§ 16 ods. 1 zákona o DPH),
- pri krátkodobom prenájme dopravných prostriedkov – ak obdobie nájmu je do 30 dní pri všetkých druhoch dopravných prostriedkov okrem nájmu plavidiel, kde je obdobie nájmu do 90 dní (§ 16 ods. 2 zákona o DPH),
- pri službách súvisiacich so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné a iné podobné podujatia (napr. výstavy a veľtrhy) vrátane doplnkových služieb súvisiacich so vstupom (§ 16 ods. 3 zákona o DPH),
- pri doprave osôb (§ 16 ods. 4 zákona o DPH),
- pri reštauračných a stravovacích službách (§ 16 ods. 10 zákona o DPH),
- pri reštauračných a stravovacích službách fyzicky poskytnutých na palubách lodí, lietadiel alebo vo vlakoch pri výkone osobnej dopravy na území EÚ (§ 16 ods. 11 zákona o DPH).

Upozornenie: Registráciou pre daň právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, získava na účely určenia miesta dodania služieb podľa § 15 ods. 1 a 2 zákona o DPH a § 16 zákona o DPH postavenie zdaniteľnej osoby. Povinnosť platiť daň v tuzemsku sa však vzťahuje podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH len na služby dodané zahraničnou osobou, ak sa miesto ich dodania určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH. Ak sú dodané služby, pri ktorých sa miesto dodania určí podľa § 16 ods. 1 až 4, 10 a 11 zákona o DPH, nevzniká právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, povinnosť platiť daň v tuzemsku.

2. Registrácia pre daň podľa § 7 zákona o DPH

Právnické osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, sa môžu podieľať na príjmoch štátneho rozpočtu, ak nadobúdajú tovary z iných členských štátov EÚ alebo služby dodané zahraničnou osobou z iného členského štátu EÚ alebo z tretieho štátu tým, že tieto osoby (príjemcovia plnení), zaregistrované pre daň podľa § 7 zákona o DPH, ich zdaňujú v tuzemsku. Právnické osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami a sú registrované pre daň, majú povinnosť platiť daň v tuzemsku

- podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH z nadobudnutého tovaru v tuzemsku z iného členského štátu EÚ,
- podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH zo služby dodanej zahraničnou osobou z iného členského štátu EÚ alebo z tretieho štátu, ak sa miesto dodania služby určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH.

Registrácia pre daň neznamená zvýšenie nárokov na finančné prostriedky právnických osôb, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, v porovnaní s doterajším stavom. Doterajšie cezhraničné nákupy tovarov a služieb boli realizované za ceny vrátane dane, ktorá však bola príjmom štátneho rozpočtu v štáte dodávateľa. Po zaregistrovaní pre daň budú takéto nákupy realizované za cenu bez dane

a daň sa bude platiť v tuzemsku a bude príjmom štátneho rozpočtu v Slovenskej republike. Registráciu pre daň sa nezvýši právnickým osobám, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, ani administratívna náročnosť, nakoľko daňové priznanie sa podáva len za kalendárny mesiac, v ktorom sa nadobudne tovar alebo prijme služba.

V súvislosti s registráciou pre daň právnické osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, podajú žiadosť o registráciu pre daň svojmu miestne príslušnému daňovému úradu. Bližšie informácie k registrácii pre DPH vrátane žiadosti o registráciu sú uvedené na internetovej stránke Daňového riaditeľstva SR www.drsr.sk:

Daňové informácie → Registrácia → http://www.drsr.sk/drsr/slovak/danovy_subjekt/registracia/registracia.html

Daňový úrad je povinný právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, registrovať, vydať jej osvedčenie o registrácii a prideliť jej identifikačné číslo pre daň, a to bezodkladne, najneskôr však do 7 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň.

3. Zdaňovanie tovarov a služieb v tuzemsku právnickými osobami, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami a sú registrované pre daň

3.1. Zdaňovanie tovarov nadobudnutých z iných členských štátov EÚ

Nadobudnutie tovaru z iných členských štátov EÚ právnickou osobou, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a je registrovaná pre daň, znamená nákup tovaru s oslobodením od dane a jeho zdanenie v tuzemsku. Pri objednávaní tovaru v inom členskom štáte EÚ táto osoba oznámi dodávateľovi, ktorý je registrovaný pre daň v štáte nároku tovaru, svoje identifikačné číslo pre daň pridelené daňovým úradom. Identifikačným číslom pre daň objednávateľ preukazuje svoje postavenie na účely DPH. Tým má možnosť nakupovať tovary v iných členských štátoch EÚ s oslobodením od dane.

Nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu EÚ podľa § 11 zákona o DPH je nadobudnutie práva nakladať s tovarom ako vlastník. Znamená to, že tovar je z iného členského štátu EÚ fyzicky dodaný do tuzemska odberateľovi za odplatu.

Povinnosť platiť daň kupujúcim vyplýva z § 69 ods. 6 zákona o DPH. V tejto súvislosti je dôležité vedieť, kedy vznikne daňová povinnosť, ako sa určí základ dane, akým spôsobom a kedy sa platí daň a aké administratívne povinnosti musí splniť.

Miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu EÚ je podľa § 17 ods. 1 zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi. To znamená, že ak takéto miesto je v tuzemsku, t. j. na území Slovenskej republiky, pôjde o nadobudnutie tovaru, ktoré je zdaniteľným obchodom podliehajúcim dani podľa zákona o DPH.

Daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu EÚ vzniká podľa § 20 zákona o DPH buď 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, alebo dňom vyhotovenia faktúry dodávateľom, ak bola faktúra pre nadobúdateľa tovaru vyhotovená pred uvedeným 15. dňom.

Základom dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu EÚ je podľa § 23 zákona o DPH všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia, bez dane. Do základu dane sa zahŕňajú aj súvisiace náklady, napr. provízie, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia požadované dodávateľom od kupujúceho.

3.2. Zdaňovanie služieb dodaných zahraničnou osobou z iného členského štátu EÚ alebo z tretieho štátu

Ak je právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, registrovaná pre daň z dôvodu nadobudnutia tovaru z iných členských štátov EÚ, má to zásadný význam aj pri cezhraničnom obstarávaní (ná-

kupe) tých druhov služieb, pri ktorých sa určí miesto ich dodania podľa všeobecného pravidla uvedeného v § 15 ods. 1 zákona o DPH. Táto osoba má na účely určenia miesta dodania služby postavenie zdaniteľnej osoby, čo v prípade obstarania cezhraničných služieb znamená, že služby sú predmetom dane v tuzemsku a daňová povinnosť vzniká príjemcovi služby. Takto sa posudzuje miesto dodania napr. pri reklamných službách, poradenských, inžinierskych, technických, právnych, účtovných, audítorských, prekladateľských, tlmočnických a podobných službách, pri kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných a podobných službách vrátane služieb na výstavách a veľtrhoch (okrem vstupu na tieto podujatia), pri prevode alebo postúpení autorských a im príbuzných práv, pri poskytnutí práv na predmety priemyselného vlastníctva a poskytnutie podobných majetkovo využiteľných práv, pri nájme hnutel'ného hmotného majetku (okrem krátkodobého nájmu dopravných prostriedkov).

Pri každom nákupe služieb v zahraničí, pri ktorých sa miesto dodania určí podľa všeobecného pravidla uvedeného v § 15 ods. 1 zákona o DPH, vznikne právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a je registrovaná pre daň, povinnosť platiť daň v tuzemsku podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH.

Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služieb, čo upravuje § 19 ods. 2 zákona o DPH. V prípade, ak sú služby dodané čiastkovo alebo opakovane, daňová povinnosť vzniká podľa § 19 ods. 3 zákona o DPH najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za čiastkovo alebo opakovane dodanú službu vzťahuje. Daňová povinnosť môže vzniknúť aj v prípade, ak príjemca služby uhradí zahraničnému dodávateľovi platbu pred dodaním služby v plnej alebo čiastočnej výške (§ 19 ods. 4 zákona o DPH). V takomto prípade sa vznik daňovej povinnosti viaže na deň úhrady.

Základom dane pri službách je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia za dodanú službu, bez dane. Do základu dane sa zahŕňajú aj súvisiace náklady požadované dodávateľom.

3.3. Podávanie daňového priznania a platenie dane

Ak vznikne právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a je registrovaná pre daň, v tuzemsku povinnosť platiť daň z tovaru nadobudnutého z iného členského štátu EÚ alebo zo služby prijatej od zahraničnej osoby z iného členského štátu EÚ alebo z tretieho štátu, je povinná podať daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty a zaplatiť daň. Podávanie daňového priznania a splatnosť daňovej povinnosti upravuje § 78 zákona o DPH. Ustanovenie § 78 ods. 3 zákona o DPH upravuje, že ak osobe, ktorá nie je platiteľom dane, vznikne povinnosť platiť daň podľa § 69 zákona o DPH, je povinná podať daňové priznanie do 25 dní po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom vznikla daňová povinnosť, a v rovnakej lehote je povinná zaplatiť daň.

Daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty sa podáva na tlačive, ktorého vzor ustanovuje Ministerstvo financií Slovenskej republiky opatrením podľa § 38 ods. 3 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov. V súčasnosti je platné daňové priznanie ustanovené opatrením Ministerstva financií SR č. MF/24261/2010-731 z 18. novembra 2010, ktoré bolo publikované vo Finančnom spravodajcovi č. 11/2010 (oznámenie v Zbierke zákonov č. 471/2010 Z. z.). K opatreniu, ktorým sa ustanovil vzor daňového priznania k dani z pridanej hodnoty, bolo vydané poučenie na jeho vyplnenie, ktoré bolo publikované vo Finančnom spravodajcovi č. 11/2010 (Oznámenie Ministerstva financií SR č. MF/27407/2010-73 o vydaní poučenia na vyplnenie daňového priznania k dani z pridanej hodnoty).

Podľa bodu 53 poučenia na vyplnenie daňového priznania k dani z pridanej hodnoty registrovaná právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, vyplní daňové priznanie len v rozsahu, ktorý sa jej týka.