

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

## Úvod

Finančné riaditeľstvo SR aktualizuje metodický pokyn k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“) z dôvodu priebežných úprav niektorých ustanovení zákona o DPH a iných právnych úprav súvisiacich so vznikom daňovej povinnosti pri dodaní tovarov a služieb podľa § 19 zákona o DPH. Vydaním tohto metodického pokynu končí platnosť pôvodného metodického pokynu. Do nového metodického pokynu sa prevzali všetky časti pôvodného metodického pokynu, ktorých sa zmeny nedotkli.

Zákon o DPH v ustanovení § 19 upravuje vznik daňovej povinnosti a deň dodania osobitne pri dodaní tovaru pri dodaní 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. Povinnosť platiť daň z pridanej hodnoty vzniká nielen osobám registrovaným za platiteľa dane a osobám registrovaným pre daň podľa § 7 a § 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 dôležité nielen pre určenie 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, súhrnného výkazu, kontrolného výkazu, atď.).

## 1. oddiel - Daňová povinnosť pri dodaní tovaru (§ 19 ods. 1 zákona o DPH)

Všeobecne platí, že **daňová povinnosť pri dodaní tovaru vzniká dňom dodania tovaru**. 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 hnuteľnej veci** (napr. stroje a zariadenia, prístroje, materiál, výrobky, tovar, elektrina, voda, plyn, chlad, atď.) sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Môže to byť deň, kedy si kupujúci prevezme tovar u predávajúceho, ak prepravu tovaru zabezpečuje kupujúci alebo ak prepravu zabezpečuje dodávateľ, resp. deň, keď dodávateľ odovzdá tovar kupujúcemu. Pri určení dňa, ktorým kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník sa primárne vychádza zo zmlúv. Ak z uzavretej zmluvy nie je zrejmé, kedy kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, 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, v zmysle uzavretých zmlúv, neprejde právne vlastníctvo k tovaru jeho prevzatím od dodávateľa.

### Príklad 1:

*Spoločnosť B, platiteľ dane, 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 30.9.2021. Spoločnosť B nadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník dňom prevzatia tovaru. Spoločnosti A vzniká daňová povinnosť z dodania tovaru 30.9.2021.*

### 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. Preadávajúci, spoločnosť A, odovzdal tovar dopravcovi 21.8.2021. Dopravca odovzdal tovar kupujúcemu 24.8.2021. Kupujúci za tovar zaplatil 27.9.2021. Spoločnosti A vzniká daňová povinnosť 24.8.2021 z dôvodu, že 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 (27.9.2021), nemá v danom prípade vplyv na určenie dňa vzniku daňovej povinnosti.*

**Příklad 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 28.12.2021 a jeho inštaláciu a montáž ukončila 13.1.2022. V deň ukončenia montáže a inštalácie stroj odovzdala odberateľovi. Pri dodaní tovaru s inštaláciou alebo montážou ide o jeden zdaniteľný 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. 13.1.2022.*

S účinnosťou 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.

**Příklad 4:**

*Prenajímateľ, platiteľ dane, uzatvoril s nájomcom v zmysle Obchodného zákonníka nájomnú zmluvu s dojednaným právom kúpy predmetu nájmu. Predmetom zmluvy bol osobný automobil v celkovej hodnote 24 000 eur vrátane 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 15.10.2021. Predmet nájmu bol odovzdaný nájomcovi 15.10.2021. V zmysle podmienok uzatvorenej zmluvy o prenájme prechádza vlastnícke právo k predmetu nájmu bezodkladne na nájomcu zaplatením poslednej splátky. V názve zmluvy sa hovorí o dojednanom práve kúpy predmetu nájmu. Z obsahu zmluvy však vyplýva, že vlastnícke právo k predmetu nájmu prechádza 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. Za deň dodania tovaru sa považuje deň odovzdania predmetu nájmu nájomcovi. Prenajímateľovi vzniká daňová povinnosť zo sumy 24 000 eur v deň odovzdania predmetu nájmu nájomcovi, t. j. 15.10.2021.*

Ak zahraničná osoba z iného členského štátu alebo z tretieho štátu dodáva tovar s miestom dodania v tuzemsku, zdaniteľnej osobe usadenej v tuzemsku, daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH vzniká tuzemskej zdaniteľnej osobe (prijemcovi tovaru), ktorá má povinnosť platiť daň v tuzemsku podľa § 69 ods. 2 písm. b) zákona o DPH okrem výnimky podľa bodov 1 až 4 cit. ustanovenia. Zdaniteľnej osobe – prijemcovi tovaru vzniká povinnosť platiť daň v tuzemsku bez ohľadu na to, či je zahraničná osoba registrovaná za platiteľa dane v tuzemsku alebo nie. Zahraničnou osobou sa rozumie zdaniteľná osoba, ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa v tuzemsku obvykle nezdržiava.

Ak dodáva tovar s miestom dodania v tuzemsku zahraničná osoba z iného členského štátu alebo z tretieho štátu pre osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, vzniká daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH zahraničnej osobe (dodávateľovi). Taktiež v prípade, ak dodáva tovar s miestom dodania v tuzemsku zahraničná osoba inej zahraničnej osobe, vzniká daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH zahraničnej osobe – dodávateľovi. Povinnosť platiť daň v tuzemsku vyplýva z § 69 ods. 1 zákona o DPH. Miesto dodania tovaru upravuje § 13 - 14 zákona o DPH.

**Příklad 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 neregistrovanú pre daň v tuzemsku. V zmysle zmluvy montáž linky v tuzemsku a dopravu z ČR na územie SR vykoná dodávateľ (zahraničná osoba). Miestom dodania výrobnej linky je tuzemsko*

(§ 13 ods. 1 písm. b) zákona o DPH). Linka bola dopravená dodávateľom na územie SR do sídla zdaniteľnej osoby B 28.10.2021. Montáž a inštalácia linky bola ukončená 18.11.2021 a v tento deň bola aj odovzdaná kupujúcemu do užívania. Kupujúci – zdaniteľná osoba B nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník dňom odovzdania výrobnej linky do užívania. Za deň dodania tovaru sa považuje deň 18.11.2021 a v tento deň zdaniteľnej osobe B (kupujúcemu) vzniká daňová povinnosť. Zdaniteľná osoba B je osobou povinnou platiť daň v tuzemsku (§ 69 ods. 2 písm. b) zákona o DPH) a z tohto titulu má povinnosť podať daňové priznanie a zaplatiť daň v lehote do 25 dní po skončení mesiaca november 2021 (§ 78 ods. 3 zákona o DPH).

*Príklad 6:*

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

*Príklad 7:*

Zahraničná osoba so sídlom v ČR je registrovaná v SR za platiteľa dane podľa § 5 zákona o DPH z dôvodu, že v SR nadobúda tovar z iného členského štátu. Zahraničná osoba pre účely zákona o DPH na území SR nemá zriadenú prevádzkareň. Nadobudnutý tovar zahraničná osoba predáva v tuzemsku zdaniteľným a aj nezdaniteľným osobám. Miestom dodania tohto tovaru je tuzemsko podľa § 13 ods. 1 písm. a), resp. c) zákona o DPH.

Pri dodaní tovaru zdaniteľnej osobe usadenej v tuzemsku vzniká daňová povinnosť v deň určený podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH príjemcovi tovaru, ktorý je osobou povinnou platiť daň z dôvodu prenosu daňovej povinnosti (§ 69 ods. 2 písm. b) zákona o DPH). Dodávateľ má na faktúre o. i. povinnosť uviesť slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“ (§ 74 ods. 1 písm. k) zákona o DPH).

Pri dodaní tovaru s miestom dodania v tuzemsku pre nezdaniteľné osoby vzniká daňová povinnosť v deň určený podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH zahraničnej osobe, ktorá je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH.

➤ Pri **prevode alebo prechode nehnuteľnosti vrátane pozemkov** sa považuje za deň dodania 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 - kupujúcemu sa považuje za deň dodania nehnuteľnosti a v tento deň vzniká 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 podľa zákona č. 162/1995 Z. z. o katastri nehnuteľností a o zápise vlastníckych a iných práv k nehnuteľnostiam (katastrálny zákon) v znení neskorších predpisov.

*Príklad 8:*

Spoločnosť A, platiteľ dane, uzatvorila zmluvu o prevode nehnuteľnosti so spoločnosťou B, ktorá nie je platiteľom dane, 5.10.2021. 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 3.12.2021. Deň 5.10.2021 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 alebo jej časti. O dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy ide napríklad pri dodaní budovy, mostu, cesty, plynovodu, atď..

## 2. oddiel Daňová povinnosť pri dodaní služby (§19 ods. 2 zákona o DPH)

**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 podľa § 8 zákona o DPH, vrátane plnení uvedených v § 9 zákona o DPH.

*Príklad 9:*

*Obchodná spoločnosť si objednala u prepravnej spoločnosti, platiteľa dane, prepravu tovaru z Košíc do Bratislavy. Preprava tovaru sa začala 23.11.2021 a ukončená bola 24.11.2021. Prepravnej spoločnosti vzniká daňová povinnosť dňom dodania služby, t.j. 24.11.2021.*

*Príklad 10:*

*Podnikateľ A, platiteľ dane, prenajal podnikateľovi B, nehnuteľnosť - skladové priestory na obdobie 1.6. - 31.12.2021 za 10 000 eur. Ide o službu oslobodenú od dane podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH. Daňová povinnosť vzniká podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH v deň skončenia poskytovania služby, t. j. 31.12.2021. Podnikateľ A hodnotu služby oslobodenú od dane uvádza v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť (§ 78 ods. 7 zákona o DPH). Poskytnutie služby uvedie do daňového priznania podaného za zdaňovacie obdobie december 2021, príp. IV.Q.2021 ako dodanie služby oslobodené od dane.*

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

Podľa § 69 ods. 2 písm. a) 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 písm. a) alebo ods. 3 zákona o DPH vzniká v tuzemsku príjemcovi služby dňom dodania služby, resp. dňom, keď je poskytovanie služby ukončené.

Ak by tuzemská zdaniteľná osoba prijala službu od zahraničnej osoby z iného členského štátu a neoznámila by do rozhodného času poskytovateľovi svoje IČ DPH, v súlade s článkom 18 ods. 2 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 má poskytovateľ právo považovať zákazníka za nezdaniteľnú osobu a miesto dodania služby by sa posudzovalo podľa § 15 ods. 2 zákona o DPH, príp. podľa § 16 zákona o DPH. Ak by na dodanie poskytovateľ uplatnil zahraničnú daň, uplatnenie tejto dane by nemalo vplyv na skutočnosť, že v zmysle § 69 ods. 2, resp. 3 je osobou povinnou platiť DPH v tuzemsku príjemca plnenia a daňová povinnosť vzniká podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH v tuzemsku, dňom dodania služby.

*Príklad 11:*

*Právnik z Ukrajiny poskytne právne služby právnickej osobe registrovanej podľa § 7 zákona o DPH, ktorá nie je zdaniteľnou osobou. Faktúru za dodanú službu podľa § 72 ods. 3 zákona o DPH vyhotovil ukrajinský právnik dňa 13.11.2021 s uvedením dňa dodania služby 29.10.2021. Ide o službu pri ktorej je miesto dodania v tuzemsku, kde má sídlo príjemca služby (§ 15 ods. 1 zákona o DPH). Príjemca služby, slovenská právnická osoba (nepodnikateľ), je povinný platiť daň z prijatej služby podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH z dôvodu, že prijal službu s miestom dodania v tuzemsku od zahraničnej osoby z tretieho štátu. Príjemcovi služby vzniká daňová povinnosť dňom dodania služby, t. j. 29.10.2021. V daňovom priznaní podanom za mesiac október 2021 príjemca služby uvedie základ dane a daň a v lehote do 25.11.2021 je povinný daň aj zaplatiť (§ 78 ods. 3 zákona o DPH). Príjemca služby nie je platiteľom dane a preto nemá právo na odpočítanie dane.*

*Príklad 12:*

Český podnikateľ identifikovaný pre daň v ČR v zmysle zmluvy vykonal v období od 1.8. - 28.10.2021 pre slovenského platiteľa dane opravu budovy nachádzajúcu sa v tuzemsku. Český podnikateľ vyhotovil faktúru 15.11.2021. Služba je dodaná dňom ukončenia opravy 28.10.2021. Ide o službu uvedenú v § 16 ods. 1 zákona o DPH s miestom dodania v tuzemsku, ktorú dodala zahraničná osoba z iného ČŠ tuzemskému platiteľovi dane. Osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 2 písm. a) zákona o DPH je príjemca služby - slovenský platiteľ dane a daňová povinnosť mu vzniká podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH dňom dodania služby, t. j. 28.10.2021.

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 taktiež posudzuje podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH.

Platiteľ dane a zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom dane, pri dodaní služby 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 zákonom stanovenej lehote a vo faktúre o. i. uviesť dátum dodania služby, ak sa odlišuje 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. Rovnako sa toto dodanie služby neuvádza ani v kontrolnom výkaze. Platiteľ dane a zdaniteľná osoba registrovaná podľa § 7 alebo § 7a, ktorá nie je platiteľom dane, však dodanie služby uvádza 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, má platiteľ dane a zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom dane povinnosť 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). Dodanie služby s miestom dodania v treťom štáte sa neuvádza v daňovom priznaní, v kontrolnom výkaze 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), t. j. tam, kde má príjemca služby sídlo. Služba bola dodaná 29.10.2021. Faktúru za dodanú službu vyhotovil poskytovateľ služby 10.11.2021. Vo faktúre je poskytovateľ služby 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 o DPH na príjemcu služby. Platiteľ dane (alebo osoba registrovaná pre DPH) uvedie dodanie služby z tuzemska do iného členského štátu pre osobu identifikovanú pre DPH v ČR v súhrnnom výkaze podanom za mesiac október 2021, resp. IV.Q.2021.

### **3. oddiel - 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 (obdobkoch). Najčastejšie prípady opakovaného plnenia pri dodaní tovaru je napr. dodanie elektrickej energie, vody, tepla, plynu, a pri dodaní služby ide napr. o prenájom hnuteľnej 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.

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 prijatia platby pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby.

### 3.1. Čiastkovo alebo opakovane dodávané tovary alebo služby (§ 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH)

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 zrejmy 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 alebo opakovane dodávaný tovar alebo službu za obdobie kratšie ako 12 kalendárnych mesiacov.

#### Príklad 14:

*Podnikateľ A, platiteľ dane, prenajal časť nehnuteľnosti (skladový priestor) podnikateľovi B, platiteľovi dane, na obdobie od 6.1.2020 do 31.12.2021. Z uzavretej zmluvy o prenájme vyplýva, že podnikateľ B má zaplatiť za prenájom do 15 dní po skončení každého kalendárneho štvrťroka a že podľa § 38 ods. 5 zákona o DPH prenájom nebude oslobodený od dane. Ide o opakovane poskytované služby s obdobím štvrťročným, na ktoré sa platba za opakovane dodávanú službu požaduje. 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 (31.3.2020, 30.6.2020, ..., 31.12.2021). V deň dodania vzniká platiteľovi dane A daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH.*

*Ak by platiteľ dane 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 31.3.2020, 30.6.2020, atď., potom ním určený deň sa považuje za deň dodania služby a v tento deň mu vzniká daňová povinnosť. Napríklad, ak na faktúre uvedie deň dodania služby 25.2.2020, 25.5.2020, 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 2020, máj 2020, atď.. Podnikateľ B si môže uplatniť odpočítanie dane najskôr za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť, po splnení podmienok stanovených 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 podnikateľom B zmluvu o prenájme nehnuteľnosti od 1.7.2021 do 31.12.2022. Z uzavretej zmluvy o prenájme vyplýva, že ide o službu, pri ktorej sa prenajímateľ rozhodol, že nebude oslobodená od dane podľa § 38 ods. 5 zákona o DPH, a že dodanie sa uskutočňuje v opakovaných mesačných obdobiach (júl, august, september, .. atď.). Platiteľ dane A vyhotovil za prenájom v období júl 2021 faktúru 18.6.2021 s uvedením dňa dodania služby 20.6.2021 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 (júl 2021) vzťahuje. Platiteľovi dane A vzniká daňová povinnosť 20.6.2021.*

#### Príklad 16:

*Stavebná spoločnosť, platiteľ dane, uzatvorila zmluvu o dielo na výstavbu skladu v hodnote 450 000 eur bez DPH so spoločnosťou A, platiteľom dane. Stavba pozostáva z troch 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 20.9.2021, druhá 30.11.2021 a tretia 31.3.2022. Dodávateľ vyhotovil*

faktúru v sume 150 000 eur bez DPH za čiastkové plnenie po dokončení prvej časti stavby 24.9.2021 so splatnosťou do 24.10.2021. Dodávateľ uviedol na faktúre o. i. deň dodania prvej časti stavby 20.9.2021 a informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“. Odberateľ obdržal faktúru 27.9.2021 a zaplatil dňa 11.10.2021. Za deň dodania časti stavby sa považuje deň 20.9.2021 (čiastkové plnenie). Odberateľ, platiteľ dane, podľa § 69 ods. 12. písm. j) zákona o DPH je osobou povinnou platiť daň; v deň 20.9.2021 mu vzniká povinnosť zaplatiť daň sume 30 000 eur zo základu dane 150 000 eur bez DPH.

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 deň dodania časti stavby.

Ak zahraničná osoba dodáva službu čiastkovo alebo opakovane z iného členského štátu alebo z tretieho štátu s miestom dodania v tuzemsku a osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 2 písm. a) alebo ods. 3 zákona o DPH príjemca služby, sa deň dodania 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, 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 písm. a) alebo ods. 3 zákona o DPH uvádza príjemca služby do daňového priznania podaného za zdaňovacie obdobie príp. za kalendárny mesiac, v ktorom mu vznikla povinnosť platiť daň.

#### Príklad 17:

Poradenská firma z ČR 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 1.1.2021 – 31.12.2021 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 31.8.2021, bola vystavená 2.9.2021 a splatná 1.10.2021. Podnikateľ z ČR cenu poskytnutej služby fakturuje bez DPH. Odberateľ zaplatil faktúru 20.9.2021. V uvedenom prípade ide o čiastkové plnenie počas trvania zmluvy. Príjemca 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 príjemcovi služby vzniká podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba vzťahuje, v danom prípade najneskôr 31.8.2021.

Ak je dohodnutá platba za čiastkovo alebo opakovane dodávanú službu z tuzemska do iného členského štátu, pri ktorej je miesto dodania v inom členskom štáte ako v tuzemsku, a ak osobou povinnou platiť daň je príjemca služby a dohodnuté obdobie, na ktoré sa platba vzťahuje je kratšie ako 12 kalendárnych mesiacov, dňom 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 členskom štáte, pri ktorej je osobou povinnou platiť daň príjemca služby, je platiteľ dane povinný vyhotoviť faktúru o. i. s uvedením dátumu dodania služby, ak sa deň dodania služby odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry. Dodanie služby s miestom dodania v inom členskom štáte poskytovateľ služby neuvádza do daňového priznania ani do kontrolného výkazu. 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 príjemcu 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; toto dodanie neuvádza v daňovom priznaní, v kontrolnom výkaze a ani v súhrnnom výkaze.

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

#### a) § 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 príjemca 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.

**Príklad 18:**

Podnikateľ A, platiteľ dane, prenajal časť nehnuteľnosti (nebytový priestor) podnikateľovi B na obdobie od 1.2.2019 – 31.3.2022. 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 31.1.2020, 31.1.2021, 31.1.2022, 31.3.2022. 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  $7\,200 \text{ eur} / (11\,400 : 19 \text{ mesiacov} = 600) \times 12 \text{ mesiacov}$ , v tom DPH pri sadzbe dane 20%  $1\,200 \text{ eur} / (7\,200 \times 20) : 120$  a základ dane 6 000 eur  $(7\,200 - 1\,200)$  v deň dodania 31.1.2020, 31.1.2021 a 31.1.2022. V deň skončenia dodania služby prenájomu nehnuteľnosti - 31.3.2021 vzniká daňová povinnosť zo sumy 1200 eur  $(2 \text{ mesiace} \times 600)$ , v tom DPH 200 eur a základ dane 1000 eur.

Pri prijatí tovaru alebo služby uvedenej v § 16 ods. 1 až 4, 10 a 11 zákona o DPH od zahraničnej osoby z iného členského štátu alebo z tretieho štátu, ak miesto dodania tovaru alebo služby je v tuzemsku, osobou povinnou platiť daň je príjemca tovaru podľa § 69 ods. 2 písm. b) a pri prijatí služby príjemca služby podľa § 69 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ak príjmom plnenia je zdaniteľná osoba usadená v tuzemsku. Ak v danom prípade je dohodnutá platba za čiastkovo alebo opakovane dodávaný tovar alebo službu za obdobie dlhšie ako 12 kalendárnych mesiacov, daňová povinnosť vzniká zdaniteľnej osobe (príjemcovi tovaru/služby) posledným dňom každého 12. kalendárneho mesiaca, až kým sa dodanie tovaru alebo služby neskončí (§ 19 ods. 3 písm. a) zákona o DPH). Základ dane sa určí rozpočítaním dohodnutej protihodnoty na 1 mesiac a protihodnota na 1 mesiac sa prenášobí 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.

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, sa považuje 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 kontrolného výkazu a 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) § 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 podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH.

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 v tuzemsku, 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 a ani v kontrolnom výkaze. 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 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 1.7.2019 do 30.4.2022. 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 vzniká daňová povinnosť 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021 a 30.4.2022. 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 2019 v sume 600 eur zo základu dane 3 000 eur ( $8\,500:17$  mesiacov= $500$  eur za mesiac x 6 mesiacov); v zdaňovacom období december 2020 a december 2021 v sume 1 200 eur zo základu dane 6 000 eur ( $500 \times 12$  mesiacov)x 20% a v zdaňovacom období apríl 2022 daň v sume 400 eur zo základu dane 2 000 eur ( $500 \times 4$  mesiace)x 20%.*

*Příklad 20:*

*Podnikateľ A, platiteľ dane, prenajal hnutelnú vec podnikateľovi B z Českej republiky identifikovanému pre daň v ČR, na obdobie od 1.5.2019 do 31.12.2021. Z uzavretej zmluvy vyplýva, že za prenájom má nájomca zaplatiť celkovú sumu 20 000 eur bez DPH, a to nasledovne: za obdobie 16 kalendárnych mesiacov od 1.5.2019 do 31.8.2020 v sume 10 000 eur a za obdobie od 1.9.2020 do 31.12.2021 v sume 10 000 eur vždy do 15 dní po skončení dohodnutého obdobia. 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 31.12.2019, 31.12.2020 a 31.12.2021. 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 (§ 73 písm. d) zákona o DPH), dodanie služby fakturuje bez dane a vo faktúre je povinný uviesť o. i. deň dodania služby. Platiteľ dane neuvádza dodanie služieb do daňového priznania ani do kontrolného výkazu. Hodnotu dodaných služieb je povinný uviesť do súhrnného výkazu. V súhrnnom výkaze podanom za december 2019 uvádza hodnotu služieb  $5\,000 \text{ eur} / ((10\,000:16)=625 \times 8 \text{ mesiacov})$ , za december 2020 a december 2021 hodnotu služieb 7 500 eur.*

**c) § 19 ods. 3 písm. c) zákona o DPH**

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 požaduje od nájomcu platbu za presne dodané množstvo elektriny, plynu, vody alebo tepla, daňová povinnosť za poskytovanie nájmu a za dodanie tovaru (elektriny, plynu, vody alebo tepla) vznikne v odlišných zdaňovacích obdobiach.

**Príklad 21:**

Platiteľ dane uzavrel 2.1.2021 zmluvu o nájme časti 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 platiteľ dane požaduje od nájomcu platbu za presne dodané množstvo 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 od dodávateľa elektriny za mesiac január 2021 napr. 10.2.2021. Po obdržaní tejto faktúry vykonal prenajímateľ rozpis odberu elektriny a 15.2.2021 vyhotovil nájomcovi faktúru za presne dodané množstvo elektriny. Daňová povinnosť za dodanie elektriny vzniká prenajímateľovi 15.2.2021, t. j. dňom vyhotovenia faktúry, ktorou požaduje platbu za dodanie elektriny od nájomcu. Prenajímateľovi daňová povinnosť pri nájme časti nehnuteľnosti vznikla v zdaňovacom období január 2021 podľa § 19 ods. 3 prvá veta a za dodanie elektriny v zdaňovacom období február 2021 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. Samotným vyúčtovaním sa len upresňuje celková cena dodaného tovaru, čo má za následok zmenu výšky už priznanej daňovej povinnosti.

**d) § 19 ods. 3 písm. d) zákona o DPH**

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<sup>1</sup>, 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:**

Platiteľ dane poskytujúci telekomunikačné služby, uskutočňuje tieto služby v zmysle zmluvy opakovane v dohodnutých mesačných kalendárnych obdobiach pre klienta X. Za poskytnutie služieb v období 1.10.-31.10.2021 platiteľ dane vyhotovil faktúru 4.11.2021, z ktorej vyplýva deň splatnosti do 15 dní odo dňa vyhotovenia faktúry a deň dodania služby 31.10.2021. Spoločnosť na faktúre uviedla deň dodania služby 31.10.2021 preto jej vzniká daňová povinnosť 31.10.2021, t. j. skôr ako je deň vyhotovenia faktúry.

<sup>1</sup> Zákon č. 351/2011 Z. z. o elektronických komunikáciách v znení neskorších predpisov

**Príklad 23:**

Spoločnosť, platiteľ dane, poskytujúca telekomunikačné služby, uzavrela so zákazníkom zmluvu o 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. Ide o opakovane dodávané služby. Za obdobie 24.11.2021-23.12.2021 spoločnosť vyhotovila faktúru 15.4.2022. Koniec zúčtovacieho obdobia je 23.12.2021. Spoločnosti vzniká daňová povinnosť posledným dňom tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po období, na ktoré sa opakovane dodávaná služba vzťahuje, t. j. 31.3.2022 z dôvodu, že faktúra nebola vyhotovená do konca tretieho 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. Osobou povinnou platiť daň je príjemca služby. Za mesiac október 2021 vyhotovil platiteľ dane faktúru 10.11.2021. Dňom dodania služby je podľa prvej vety § 19 ods. 3 zákona o DPH posledný deň obdobia, na ktoré sa platba vzťahuje, 31.10.2021. Na faktúre vyhotovenej podľa § 72-74 zákona o DPH platiteľ dane okrem iných údajov uvedie dátum dodania služby, keďže sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry. Dodanie služby platiteľ dane fakturuje bez DPH a uvedie ju v súhrnnom výkaze.

**e) § 19 ods. 3 písm. e) zákona o DPH**

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 z tuzemska do iného členského štátu v nadväznosti na § 19 ods. 8 zákona o DPH. 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. oddiel - Daňová povinnosť pri prijatí platby pred dodaním tovaru alebo služby**

➤ 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 protihodnoty (ceny) alebo úhradu časti dohodnutej protihodnoty, 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:  $(\text{suma prijatej platby} \times 20 \text{ alebo } 10) : 120$  (v prípade použitia základnej sadzby dane) alebo  $110$  (v prípade použitia zníženej sadzby dane). Daň, ktorú je platiteľ dane z prijatej platby povinný priznať a odviešť, uvádza do daňového priznania podaním 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 vo veci 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, ktoré je v čase prijatia platby známe.

*Príklad 25:*

Platiteľ dane, spoločnosť X, dňa 2. 8. 2021 uzavrel zmluvu o dodaní 200 ks stoličiek v celkovej hodnote 42 000 eur, v tom DPH 7 000 eur s termínom dodania do 20.10.2021 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 16.8.2021. Dodávateľovi vznikla daňová povinnosť dňom prijatia platby 16.8.2021 v rozsahu prijatej platby. Spoločnosť X je povinná v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie august 2021, resp. III.Q.2021 priznať a odviesť DPH v sume 7 000 eur ( $42\,000 \times 20$ ):120. Tovar v celkovej hodnote 42 000 eur bol dodaný 10.10.2021. V deň dodania tovaru nevzniká spoločnosti X z dodania tovaru daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH z dôvodu, že daňová povinnosť vznikla v celkovej hodnote podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH v zdaňovacom období august 2021. Platiteľ dane X je však 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:*

Stavebná firma, si objednala u platiteľa dane stavebný žeriav v cene 30 000 eur vrátane DPH. Dodávateľ s odberateľom uzavreli kúpno-predajnú zmluvu a dohodli sa na dodaní stavebného žeriavu v termíne do 15.7.2021 za podmienky, že odberateľ v lehote do troch 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 19.5.2021. Stavebný žeriav bol dodávateľom dodaný 12.7.2021.

Platiteľovi dane vzniká podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH daňová povinnosť v rozsahu prijatej platby 19.5.2021. Platiteľ dane má povinnosť uviesť v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2021 daň v sume 1 000 eur ( $6000 \times 20$ ):120/ a základ dane 5 000 eur (6000-1000). Pri dodaní tovaru 12.7.2021 vznikne platiteľovi dane daňová povinnosť dňom dodania tovaru len v rozsahu platby, ktorú má zaplatiť po odpočítaní zaplateného preddavku. 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 2021, resp. III.Q.2021 uvedie DPH v sume 4 000 eur ( $24000 \times 20$ ):120/ a základ dane 20 000 eur (24 000- 4 000).

➤ Daňová povinnosť vzniká prijatím platby pred skutočným dodaním tovaru zdaniteľnej osobe (platiteľovi dane/neplatiteľovi dane) pri dodaní tovaru, ktorý jej dodala zahraničná osoba z iného členského štátu alebo z tretieho štátu, ak ide o tovar s miestom dodania v tuzemsku.

Ide o prípady, keď zahraničná osoba (neregistrovaná/registrovaná za platiteľa dane v tuzemsku) dodáva tovar s miestom dodania v tuzemsku (§ 13 ods. 1 zákona o DPH) a povinnosť platiť daň v tuzemsku sa prenáša na príjemcu tovaru v zmysle § 69 ods. 2 písm. b) zákona o DPH. Ak zdaniteľná osoba, príjemca tovaru, má problém so zistením, kedy dodávateľ - zahraničná osoba prijal platbu, je možné považovať za deň vzniku daňovej povinnosti deň, keď prijímateľ tovaru, zdaniteľná osoba, zaplatil za tovar ešte pred jeho dodaním. Osoba povinná platiť daň, príjemca tovaru, vypočíta daň podľa vzorca: suma platby x 20 % sadzba dane.

*Príklad 27:*

Podnikateľ A, neplatiteľ dane, si objednal od talianskej firmy B identifikovanej pre daň v Taliansku, 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 výrobné haly podnikateľa A. Miestom dodania tovaru s inštaláciou alebo jeho montážou je tuzemsko (§ 13 ods. 1 písm. b) zákona o DPH). V zmysle zmluvy uzavretej 25.8.2021, podnikateľ A zaplatil pred skutočným dodaním tovaru zálohovú platbu vo výške 50 % z ceny stroja 2.9.2021. Stroj vrátane montáže bol podnikateľovi A dodaný 10.11.2021. Talianska firma B vyhotovila faktúru za dodanie tovaru vr. montáže v sume 50 000 eur bez dane 10.11.2021 s tým, že k úhrade zostáva suma 25 000 eur.

Podnikateľovi A vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH v mesiaci september 2021 v rozsahu ním zaplatenej platby. V daňovom priznaní podanom podľa § 78 ods. 3 zákona o DPH za kalendárny mesiac september 2021 je povinný priznať a zaplatiť daň v sume 5 000 eur (25 000 x 20%). Dňom dodania stroja, t. j. 10.11.2021 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 2021 do 25 dní po skončení tohto kalendárneho mesiaca, a v tej istej lehote má aj povinnosť zaplatiť daň v sume 5 000 eur (25 000 x 20% sadzba dane).

➤ Daňová povinnosť vzniká prijatím platby pred skutočným dodaním služby s miestom dodania v tuzemsku, ak službu dodáva zahraničná osoba a povinnosť platiť daň v tuzemsku podľa § 69 ods. 2 písm. a) a ods. 3 zákona o DPH má prijímateľ služby. Ide o služby, pri ktorých sa uplatňuje prenos daňovej povinnosti na prijímateľa služby, ak službu dodáva zahraničná osoba z iného členského štátu alebo z tretieho štátu. Ak prijímateľ služby, na ktorého sa prenáša povinnosť platiť daň v tuzemsku, 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 objednal u podnikateľa v Rumunsku, ktorý nie je registrovaný pre daň v tuzemsku, vymalovanie výrobné 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 16.12.2021 vo výške 7 000 eur prevodom z účtu v banke. Slovenský podnikateľ je osobou povinnou platiť daň z prijatej služby (§ 69 ods. 2 písm. a) 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. 16.12.2021. Slovenský podnikateľ má podať v zmysle § 78 ods. 3 zákona o DPH daňové priznanie do 25 dní po skončení kalendárneho mesiaca december 2021, t. j. do 25.1.2022 a v tej istej lehote aj daň v sume 1 400 eur (7 000 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. oddiel - 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 (§ 19 ods. 5 zákona o DPH).

Z uvedeného vyplýva, že ak ide o prípady obstarania predaja tovaru na základe komisionárskej zmluvy, podľa ktorej komisionár obstará predaj tovaru vo svojom mene 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 predaj tovaru, je vo vzťahu ku kupujúcemu ako predávajúci a vo vzťahu ku komitentovi ako kupujúci. Komisionár

resp. obstarávateľ svoju odmenu za obstaranie predaja 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) 27.1.2021. 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) 23.2.2021. Daňová povinnosť vzniká komitentovi 23.2.2021, t. j. v ten istý deň ako komisionárovi. 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 (23.2.2021).*

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 (viď 8. oddiel 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 ČR ide o dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu, ktoré je oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH. Zo strany spoločnosti B, komisionára, ide o nadobudnutie tovaru v ČR zo SR. Komitent začal prepravovať tovar zo SR do ČR dňa 26.2.2021 a komisionárovi v ČR ho odovzdal 27.2.2021. Dňom 27.2.2021 mohol komisionár v ČR nakladať s tovarom ako vlastník. Komitent vyhotovil faktúru 19.3.2021. U komisionára došlo k nadobudnutiu tovaru z iného členského štátu. Komitentovi vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 8 písm. a) zákona o DPH 15.3.2021, t. j. v ten istý deň, keď vznikla daňová povinnosť komisionárovi v ČR podľa obdobného ustanovenia zákona o DPH platného v ČR ako v SR podľa § 20 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. V podstate deň vzniku daňovej povinnosti u komitenta v SR z dôvodu dodania tovaru do ČR by mal byť identický s dňom vzniku daňovej povinnosti u komisionára v ČR z dôvodu nadobudnutia tovaru zo SR. Komitent uvedie dodanie tovaru z tuzemska do ČR do daňového priznania za zdaňovacie obdobie marec 2021, resp. I.Q.2021 ako dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH a v súhrnnom výkaze za I.Q.2021 resp. marec 2021.*

*Príklad 31:*

*Komitent, platiteľ dane, v zmysle komisionárskej zmluvy odovzdá tovar v tuzemsku komisionárovi, platiteľovi dane, 30.11.2021. V tento deň komisionár nadobudol právo disponovať s tovarom ako vlastník. Komisionár vo svojom mene na účet komitenta dodá tovar talianskemu zákazníkovi identifikovanému pre DPH v Taliansku. Komisionár odovzdá tovar dopravcovi na prepravu 14.12.2021 a v ten istý deň vystaví pre talianskeho zákazníka faktúru. Taliansky zákazník identifikovaný pre daň v Taliansku prevzal tovar 15.12.2021 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 14.12.2021, t. j. deň vyhotovenia faktúry v zmysle § 19 ods. 8 písm. b) zákona o DPH a komitentovi v ten istý deň vznikne daňová povinnosť podľa § 19 ods. 5 zákona o DPH.*

## 6. oddiel - Daňová povinnosť pri obstaraní služby vo svojom mene pre inú osobu

➤ Podľa § 19 ods. 6 zákona o DPH 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 § 19 ods. 6 zákona o DPH sa neurčí, ak sa obstará služba s miestom dodania podľa § 15 ods. 1, pri ktorej je osobou povinnou 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.

### *Priklad 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 26.4.2021 a faktúru pre spoločnosť B vyhotovil 28.4.2021 v sume 260 eur. Spoločnosť B požaduje platbu za obstaranú službu vrátane svojej odmeny v sume 360 eur vrátane dane, faktúrou vyhotovenou 4.5.2021. Spoločnosti B vznikla daňová povinnosť dňom vyhotovenia faktúry 4.5.2021, ktorou požaduje platbu za obstaranú službu.*

*Ak by spoločnosť B prijala platbu od spoločnosti A za obstaranie dodania služby napr. 29.4.2021 a faktúra za dodanie obstaranej služby bola vyhotovená 4.5.2021, spoločnosti B by vznikla daňová povinnosť dňom prijatia platby, t.j. 29.4.2021 v rozsahu prijatej platby (§ 19 ods. 4 zákona o DPH).*

### *Priklad 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 24.9.2021 a faktúru pre spoločnosť B vyhotovil 27.9.2021. Spoločnosť B požaduje platbu za obstaranú službu prepravy faktúrou vyhotovenou 7.1.2022. Faktúra nie je vyhotovená spoločnosťou B do konca tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bola služba dodaná (24.9.2021), daňová povinnosť spoločnosti B vzniká posledným dňom tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bola služba dodaná, t.j. 31.12.2021.*

### *Priklad 34:*

*Prepravca, SK platiteľ dane, na základe objednávky SK zasielateľa, platiteľa dane, vykonal dňa 12.10.2021 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) 20.10.2021 a k cene prepravnej služby uplatnil 20% DPH. Prepravca na faktúre uviedol deň dodania služby 12.10.2021 (§ 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. SK zasielateľ fakturuje SK platiteľovi dane obstaranie prepravnej služby faktúrou vyhotovenou 15.12.2021. K cene prepravnej služby uplatní 20% DPH. Dňom dodania služby zasielateľom a rovnako dňom vzniku daňovej povinnosti je deň vyhotovenia faktúry, t. j. 15.12.2021.

#### Príklad 35:

Prepravca, platiteľ dane, na základe objednávky SK zasielateľa, platiteľa dane, vykonal dňa 7.1.2021 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 15.1.2021 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 v Bulharsku (§ 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. 7.1.2021 (§ 19 ods. 2 zákona o DPH). Zasielateľ obstaranie prepravnej služby fakturuje bez DPH a jej dodanie vykáže v súhrnnom výkaze podanom za január 2021, resp. I.Q.2021. V danom prípade zákon o DPH v § 19 ods. 6 ustanovuje, že ak sa obstará služba s miestom dodania podľa § 15 ods.1, pri ktorej je povinný platiť daň príjemca služby, tak sa deň dodania služby podľa § 19 ods. 5 neurčí.

- Podľa § 19 ods. 6 zákona o DPH nositeľovi autorských práv vzniká daňová povinnosť dňom prijatia platby od organizácie kolektívnej správy autorských práv (napr. SOZA, LITA), ak táto organizácia vyberá vo svojom mene pre nositeľa autorských práv odmeny a náhrady odmien za poskytovanie práva na použitie diela.

## 7. oddiel - 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. oddiel - 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:

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

Dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 až 4 zákona o DPH je oslobodené od dane s možnosťou odpočítania dane podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Deň vzniku daňovej povinnosti pri dodaní tohto tovaru je potrebné určiť z dôvodu, aby bolo zrejmé, za ktoré zdaňovacie obdobie je platiteľ dane povinný toto dodanie tovaru, ktoré je oslobodené od dane, uviesť v daňovom priznaní a za ktoré obdobie 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 za príslušné obdobie 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. V súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ dodávka tovaru vnútri Spoločenstva a jeho nadobudnutie vnútri Spoločenstva predstavujú jeden zdaniteľný 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 vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte a ide o dodanie tovaru za protihodnotu.

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 do iného členského štátu, ktorý je oslobodený od dane podľa cit. ustanovenia, 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.

Deň vyhotovenia 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 faktúra 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 mesiaci júl 2021 faktúru na dodanie tovaru pre odberateľa z ČR, identifikovaného pre daň v ČR, v ktorej uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. Prepravu tovaru mal podľa zmluvy zabezpečiť dodávateľ. Prepravca vykonal prepravu tovaru na účet dodávateľa v septembri 2021. Podmienka oslobodenia od dane bola splnená až v mesiaci september 2021, 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 2019, kedy mu bol tovar odovzdaný. Dňom vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 8 písm. a) zákona o DPH je 15. október 2021. Na deň vyhotovenia faktúry v mesiaci júl 2021 sa neprihliada, pretože za zdaňovacie obdobie júl 2021 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 2021 ako dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH a v súhrnnom výkaze podanom za IV.Q.2021, resp. október 2021.*

#### *Príklad 37:*

*Tuzemský dodávateľ, 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 11.2.2021. Dodávateľ v tento deň vyskladnil tovar a prepravil ho do logistického skladu prepravnej spoločnosti v tuzemsku. Prepravná spoločnosť prepravila tovar do Rakúska 14.3.2021, kedy si ho rakúska firma aj prevzala.*

*a) Prepravný doklad platiteľ dane dostal 31.3.2021, ale do podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie február 2021 mal informáciu o tom, že tovar bol prepravený do Rakúska. 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 2021 daňové priznanie 25.3.2021, 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 2021,*

- 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 31.3.2021. Do podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie február 2021 nemal informáciu o tom, že tovar bol prepravený do Rakúska. Platiteľ dane uviedol dodanie tovaru oslobodené od dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2021. Postup platiteľa dane podľa § 19 ods. 8 písm. a) zákona o DPH sa považuje za správny, keď za deň dodania tovaru považoval 15. apríl 2021, pretože do podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie február 2021, 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.

Podľa § 43 ods. 8 zákona o DPH platiteľ dane je 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. Oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 až 4 zákona sa neuzná, ak dodávateľ nepodal súhrnný výkaz za príslušné obdobie alebo údaje v podanom súhrnnom výkaze sú nesprávne, nepravdivé alebo neúplné. Uvedené neplatí, ak dodávateľ dodatočne odôvodní nepodanie súhrnného výkazu, nesprávnosť údajov alebo neúplnosť údajov v súhrnnom výkaze.

#### *Príklad 38:*

Platiteľ dane vyrobil pre odberateľa identifikovaného pre daň v Maďarsku tovar, ktorý bol pripravený na prevzatie 8.10.2021. Túto skutočnosť platiteľ dane oznámil maďarskému podnikateľovi identifikovanému pre daň v Maďarsku a tovar považoval za dodaný 8.10.2021. Faktúru na dodanie tovaru platiteľ dane vyhotovil 12.10.2021, na ktorej uviedol deň dodania 8.10.2021 a dodáciu podmienku EXW. Daňové priznanie za október 2021 platiteľ dane podal 22.11.2021. Tovar bol u dodávateľa skladovaný do 20.11.2021, 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 10.1.2022. Dňom vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH je deň vyhotovenia faktúry, t. j. 12. október 2021, pretože do podania daňového priznania za október 2021 bol tovar fyzicky prepravený do Maďarska. 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. Platiteľ dane uvedie dodanie tovaru maďarskému podnikateľovi oslobodené od dane v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie október 2021. Skutočnosť, že tovar ostal na sklade u dodávateľa až do jeho prevzatia kupujúcim, nie je rozhodujúca, ak tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu v rámci dohodnutého zmluvného vzťahu do dňa podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie október 2021.

#### *Príklad 39:*

Platiteľ dane sa dohodol s maďarským odberateľom identifikovaným pre daň v Maďarsku, že mu v období od 1.7. – do 31.12.2021 bude dodávať výrobky. Výrobky dodáva viackrát za mesiac. Ide o opakované 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. 31.7.2021, 31.8.2021,....., 31.12.2021. 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 15.8.2021 za výrobky dodané za júl 2021, do 15.9.2021 za výrobky dodané v auguste 2021,...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 40:

Rakúska spoločnosť si objednala pod svojim identifikačným číslom pre daň prideleným v Rakúsku u SK spoločnosti, platiteľa dane, tovar v celkovej sume 10 000 eur bez dane. Tovar bol prepravený zo SR do Rakúska dodávateľom 17.9.2021 a v ten istý deň aj odovzdaný odberateľovi. SK spoločnosť vyhotovila faktúru na dodanie tovaru, ktorý spĺňal podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 – 4 zákona o DPH 28.9.2021 na sumu 10 000 eur bez dane. Faktúra bola vyhotovená pred 15.10.2021, preto deň dodania sa určí podľa § 19 ods. 8 písm. b) zákona o DPH. Dňom dodania tovaru je deň vyhotovenia faktúry, t. j. deň 28.9.2021. SK spoločnosť uvedie do daňového priznania podaného za zdaňovacie obdobie september 2021, resp. III.Q.2021 ako dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v hodnote 10 000 eur. Zároveň túto transakciu uvedie do súhrnného výkazu podaného za III.Q.2021, resp. september 2021.

Ak by SK spoločnosť v danom prípade vyhotovila faktúru napr. 17.12.2021, potom sa deň dodania tovaru určí podľa § 19 ods. 8 písm. a) zákona o DPH. Za deň dodania tovaru sa považuje 15. október 2021. Toto dodanie tovaru SK spoločnosť uvedie do daňového priznania podaného za zdaňovacie obdobie október 2021, resp. IV.Q.2021 ako dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v hodnote 10 000 eur a v súhrnnom výkaze podanom za IV.Q.2021, resp. za mesiac október 2021.

## 9. oddiel - Deň dodania pri dodaní tovaru z tuzemska do miesta určenia na území tretieho štátu, ktorý je oslobodený od dane

Pri tovare, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do miesta určenia na území tretieho štátu (vývoz tovaru), ktorý je podľa § 47 ods. 1 a 2 zákona o DPH oslobodený od dane, sa podľa § 19 ods. 9 zákona o DPH **za deň dodania tovaru považuje deň výstupu tovaru z územia EÚ, ktorý je potvrdený colným úradom v colnom vyhlásení alebo v zjednodušenom colnom vyhlásení.**

Deň dodania tovaru pri vývoze tovaru je potrebné určiť z dôvodu, že platiteľ dane 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. Teda do daňového priznania uvedie platiteľ dane vývoz tovaru v tom zdaňovacom období, v ktorom došlo k dodaniu tovaru, pričom dňom dodania tovaru je deň výstupu tovaru z územia EÚ potvrdený colným úradom v colnom vyhlásení, prípadne v zjednodušenom colnom vyhlásení.

Podľa § 47 ods. 3 zákona o DPH platiteľ dane odoslanie alebo prepravenie tovaru do miesta určenia na území tretieho štátu je povinný preukázať dokladmi o odoslaní alebo o preprave tovaru a colným vyhlásením o prepustení tovaru do režimu vývoz z územia EÚ, v ktorom je potvrdený výstup tovaru z EÚ colným orgánom alebo inými dôkazmi podľa čl. 335 ods. 4 vykonávacieho nariadenia 2015/2447 v prípadoch uvedených v 47 ods. 3 písm. b) zákona o DPH.

Formality týkajúce sa vývozného vyhlásenia pri výstupe tovaru z colného územia EÚ upravuje čl. 786 a nasl. 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“).

#### Príklad 41:

SK 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 o prepustení tovaru v režime vývoz s miestom určenia tretí štát, potvrdené colným orgánom s dňom výstupu tovaru z colného územia EÚ 11.10.2021. Za deň dodania tovaru sa považuje deň, kedy tovar vystúpil z územia EÚ, t. j. deň 11.10.2021, 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. SK podnikateľ uvedie v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie október 2021, resp. IV.Q.2021 sumu 100 000 eur ako dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 47 zákona o DPH..*

## **10. oddiel - Vznik daňovej povinnosti zo zálohovaných obalov na nápoje dodaných na trh spolu s tovarom**

Zákon o DPH v § 19 ods. 10 ustanovuje osobitný spôsob určenia vzniku daňovej povinnosti zo zálohovaných obalov na nápoje dodaných na trh v tuzemsku spolu s tovarom u vybranej skupiny dodávateľov a zároveň im umožňuje odpočítanie dane pri kúpe zálohovaných obalov. Osobitná úprava zdaňovania zálohovaných obalov (vznik daňovej povinnosti) sa vzťahuje len na tých dodávateľov, platiteľov dane, ktorí ako prví v obchodnom reťazci uvádzajú na trh v tuzemsku tovar (nápoj) spolu so zálohovaným obalom, t. j. na výrobcov nápojov, nadobúdateľov nápojov z iných členských štátov a dovozcov nápojov z tretích štátov. Zároveň zákon o DPH v § 22 ods. 3 ustanovuje všetkým dodávateľom v obchodnom reťazci pri dodaní tovaru (nápoja) v zálohovaných obaloch nezahrnúť sumu záloh na zálohované obaly, ktoré sú dodané spolu s tovarom, do základu dane pri predaji nápoja.

Osobitná úprava zákona o DPH sa vzťahuje výhradne na dodanie a vrátenie zálohovaných obalov, ktoré je možné definovať s účinnosťou od 1.1.2016 podľa zákona č. 79/2015 Z. z. o odpadoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o odpadoch“) ako zálohované obaly, pri ktorých je vyhláškou MŽP SR pevne stanovená výška zálohu, ktorej vrátenie sa spotrebiteľovi zaručuje pri vrátení tohto obalu.

Zálohovaným obalom v zmysle zákona o odpadoch je obal tovaru, pri ktorého predaji sa okrem ceny za tovar účtuje osobitná peňažná čiastka viazaná na obal tovaru (záloh), ktorej účelom je zabezpečiť vrátenie použitého obalu. Vrátenie zálohu spotrebiteľovi sa pri vrátení zálohovaného obalu zaručuje a spotrebiteľ nie je pri vrátení zálohovaného obalu na nápoje povinný preukázať úhradu zálohu. **Zálohujú sa opakovane použiteľné obaly na nápoje.** Opakovane použiteľným obalom je obal určený na vykonanie najmenej dvoch ciest alebo obehov počas svojej životnosti, ktorý sa opakovane plní alebo opakovane použije na ten istý účel, na ktorý bol určený (§ 52 ods. 7, 9 a nasl. zákona o odpadoch). Výška zálohu zálohovaných opakovane použiteľných obalov na nápoje a podrobnosti o označovaní obalu ako zálohovaný obal v zmysle § 105 ods. 3 písm. m) zákona o odpadoch určí MŽP SR osobitným predpisom. Výška zálohu zálohovaných opakovane použiteľných obalov na nápoje je určená s účinnosťou od 1.1.2016 Vyhláškou MŽP SR č. 373/2015 Z. z. o rozšírenej zodpovednosti výrobcov vyhradených výrobkov a o nakladaní s vyhradenými prúdmi odpadov v znení neskorších predpisov (§ 18 už cit. vyhlášky).

Výška zálohu za zálohované opakovane použiteľné obaly na nápoje je:

a) 0,13 eura za jeden obal pre opakovane použiteľné obaly na nápoje do objemu 2 000 ml vrátane, okrem obalov uvedených v písm. b),

b) 0,27 eura za jeden obal pre sklenené opakovane použiteľné obaly na pivo s iným ako korunkovým uzáverom,

c) 40 eur pre opakovane použiteľné obaly na nápoje neuvedené v písm. a) a b).

Zálohované opakovane použiteľné obaly na nápoje sa označujú textom „Zálohovaný obal“ (§ 20 ods. 4 vyhlášky).

### **Vznik daňovej povinnosti (§ 19 ods. 10 zákona o DPH)**

**Daňová povinnosť zo zálohovaných obalov vzniká dodávateľom, ktorí ako prví uvádzajú na trh v tuzemsku zálohované obaly spolu s tovarom, a to k poslednému dňu príslušného kalendárneho roka, t.j. k 31. decembru príslušného kalendárneho roka.**

**Daňová povinnosť vzniká z rozdielu** medzi celkovým počtom zálohovaných obalov, ktoré spolu s tovarom ako prvý uviedol na trh v tuzemsku v príslušnom kalendárnom roku a celkovým počtom vrátených zálohovaných

obalov z trhu v tuzemsku v príslušnom kalendárnom roku. Ak je rozdiel v príslušnom kalendárnom roku záporný, uvedie sa základ dane a výška dane v záznamoch podľa § 70 zákona o DPH a v daňovom priznaní základ dane a daň na výstupe so záporným znamienkom (minus). Záporný rozdiel môže vykázať v daňovom priznaní len platiteľ dane, ktorý dodáva na trh v tuzemsku zálohované obaly spolu s tovarom ako prvý v poradí.

Platiteľ dane si nemôže uplatniť záporný rozdiel v daňovom priznaní, ak uvádza na trh zálohované obaly spolu s tovarom ako prvý a zároveň je aj osobou, ktorá dodáva na trh v tuzemsku zálohované obaly spolu s tovarom, ktoré neuvádza na trh ako prvý. Pri evidovaní vrátených zálohovaných obalov z trhu v tuzemsku u platiteľa dane, ktorý ich uvádza na trh v tuzemsku spolu s tovarom ako prvý a zároveň aj dodáva na trh v tuzemsku zálohované obaly spolu s tovarom ako ďalší v poradí, nie je možné identifikovať zálohované obaly, ktoré uviedol na trh ako prvý a tie, ktoré uviedol na trh v tuzemsku ako ďalší v poradí.

Do rozdielu zálohovaných obalov sa nezahŕňajú zálohované obaly dodané spolu s tovarom do iných členských štátov a do tretích štátov. Vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 10 zákona o DPH sa nevzťahuje na dodanie zálohovaných obalov spolu s tovarom na trh do iných členských štátov a tretích štátov.

**Základom dane** je suma súčinu zisteného rozdielu zálohovaných obalov a výšky zálohu, za zálohovaný obal určenej osobitným predpisom (vyhláška MŽP SR č. 373/2015 Z. z.), ktorá je platná posledný deň príslušného kalendárneho roka, znížený o daň.

V daňovom priznaní podanom za posledné zdaňovacie obdobie príslušného kalendárneho roka (december, príp. IV.Q.) platiteľa dane, ktorým vznikne daňová povinnosť podľa § 19 ods. 10 zákona o DPH, uvedú základ dane a daň zistený podľa cit. ustanovenia ako dodanie tovaru v tuzemsku. Platiteľ dane, ktorým vzniká daňová povinnosť zo zálohovaných obalov podľa § 19 ods. 10 zákona o DPH sú povinní pre určenie základu dane viesť osobitne záznamy o počte všetkých zálohovaných obalov uvedených na trh v tuzemsku a o počte všetkých prázdnych zálohovaných obalov vrátených z trhu v tuzemsku (§ 70 ods. 5 zákona o DPH). Evidencia o počte dodaných a vrátených zálohovaných obalov sa má viesť tak, aby boli zrejmé všetky údaje rozhodujúce pre správne určenie dane podľa § 19 ods. 10 zákona o DPH, t. j. podľa počtu druhov zálohovaných obalov, ktorý sa rozlíši na základe výšky zálohu stanovenej vyhláškou MŽP SR vzťahujúcej sa k dodanému a vrátenému obalu.

Všetci dodávatelia, ktorí neuvádzajú na trh v tuzemsku zálohované obaly citované vo vyhláške MŽP SR ako prví (napr. maloobchod, veľkoobchod), zálohované obaly nezdaňujú.

Na dodávateľa, ktorý zavedie zálohovanie takého obalu, ktorý nie je uvedený vo vyhláške MŽP SR, sa § 19 ods. 10 a § 22 ods. 3 druhá veta zákona o DPH nevzťahuje. Vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 10 zákona o DPH sa vzťahuje výhradne na dodanie a vrátenie zálohovaných obalov, ktoré je možné podľa zákona o obaloch definovať ako zálohované obaly a u ktorých je vyhláškou MŽP SR pevne stanovená výška zálohu, ktorej vrátenie sa spotrebiteľovi zaručuje pri vrátení tohto obalu.

#### *Príklad 42:*

*Výrobca piva, platiteľ dane, dodá „obchodnému reťazcu“ určité množstvo piva vo fľašiach a v sudoch. Výrobca piva je osobou, ktorá ako prvá dodáva na trh v tuzemsku pivo v zálohovaných obaloch, preto mu vzniká daňová povinnosť zo zálohovaných obalov podľa § 19 ods. 10 zákona o DPH a je povinný viesť záznamy podľa § 70 zákona o DPH o počte zálohovaných obalov, ktoré dodal spolu s tovarom na tuzemský trh a o počte všetkých prázdnych zálohovaných obalov vrátených z trhu v tuzemsku. Obchodný reťazec pivo nakupuje a následne ďalej predáva. Obchodný reťazec uvádza zálohované obaly spolu s nápojom na trh v tuzemsku ako druhý v reťazci a preto mu nevzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 10 zákona o DPH a nevzťahuje sa na neho povinnosť viesť záznamy podľa § 70 ods. 5 zákona o DPH.*

#### *Príklad 43:*

*Reštaurácia, platiteľ dane, nakupuje pivo v sudoch priamo z pivovaru z ČR. Pivo spotrebuje v rámci podnikateľskej činnosti vo svojej reštaurácii. Reštaurácii v tomto prípade nevzniká daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 10 zákona o DPH, pretože pivo v sudoch neuvádza na trh v tuzemsku.*

#### *Príklad 44:*

*Pivovar, platiteľ dane, ako prvý v reťazci predal na trh v tuzemsku za kalendárny rok 2020 určité množstvo piva vo fľašiach (záloha 0,27 za jeden obal v zmysle vyhlášky MŽP SR). Podľa záznamov, ktoré si pivovar vedie za*

kalendárny rok 2020, je počet fliaš uvedených na trh v tuzemsku viažuci sa na tento predaj 950 000 kusov. Počet vrátených fliaš pivovaru z tuzemského trhu za kalendárny rok 2020 je 830 500 kusov. Kladný rozdiel fliaš dodaných na tuzemský trh a vrátených z tuzemského trhu predstavuje počet nevrátených fliaš, čo je v tomto prípade 119 500 kusov. Základom dane je súčin 119 500 (nevrátených fliaš) a výšky zálohy platnej pre tieto fľaše 0,27 eura (32 265 eur), znížený o daň.

$$\text{Daň} = \frac{(119\,500 \times 0,27) \times 20 \text{ (sadzba dane)}}{100+20} = 5\,377,50 \text{ eur}$$

$$\text{ZD} = (119\,500 \times 0,27) - 5\,377,50 = 32\,265 - 5\,377,50 = 26\,887,50 \text{ eur}$$

Posledným dňom kalendárneho roka 2020, t. j. 31.12.2019 vznikla platiteľovi dane daňová povinnosť v sume 5377,50 eur zo základu dane 26 887,50 eur.

Ak v kalendárnom roku 2020 dodával pivovar pivo okrem tuzemska aj na trh do Maďarska, Poľska alebo do tretích štátov, tieto záznamy o fľašiach dodaných na tieto trhy a vrátených z týchto trhov sa na účel vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 10 zákona o DPH neberú do úvahy, pretože daňová povinnosť podľa § 19 ods. 10 sa týka len fliaš nevrátených z tuzemského trhu.

*Príklad 45:*

Platiteľ dane nadobúda v tuzemsku z iného členského štátu pivo v zálohovaných obaloch s objemom 0,5 l a ako prvý uvádza na trh v tuzemsku zálohované obaly spolu s tovarom (záloha 0,13 eura/obal v zmysle vyhlášky MŽP SR). Za obdobie kalendárneho roku 2020 počet fliaš uvedených na tuzemský trh spolu s predajom piva je podľa vedených záznamov 3 000 000 kusov. Počet fliaš vrátených platiteľovi z tuzemského trhu za rok 2020 je 3 200 000 kusov. Rozdiel vratných fliaš dodaných na tuzemský trh a vrátených z tuzemského trhu za rok 2020 bol (3 000 000 – 3 200 000) mínus 200 000 kusov, t. j. záporný rozdiel. Platiteľ dane uvedie základ dane a daň v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie december 2020 so znamienkom mínus za predpokladu, že uvádza na trh v SR len zálohované obaly spolu s tovarom ako prvý v poradí.

V prípade, ak by platiteľ dane uvádzal na trh v tuzemsku zálohované obaly spolu s pivom ako prvý a zároveň kupuje pivo od výrobcu v SR, ktoré uvádza v zálohovanom obale na tuzemský trh ako ďalší v poradí, potom si nemôže uplatniť v daňovom priznaní záporný rozdiel, týkajúci sa zálohovaných obalov.

Platelia dane (dodávatelia), ktorí ako prví v poradí uvádzajú na trh v tuzemsku tovar spolu so zálohovanými obalmi majú právo na odpočítanie dane pri nákupe zálohovaných obalov, ktoré sú kúpené od tuzemských výrobcov alebo dodávateľov obalov, platiteľov dane, alebo ktoré nadobudnú v tuzemsku z iných členských štátov, kde nadobudnutie v tuzemsku zdania, alebo ktoré dovezu z tretích štátov, kde zaplatia daň pri dovoze tovaru, po splnení podmienok stanovených v § 49 – 51 zákona o DPH.

Každý platiteľ dane v obchodnom reťazci, ktorý dodáva v tuzemsku tovar (nápoj) spolu so zálohovanými obalmi, ak je povinný postupovať pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 4 a § 50 zákona o DPH, pri výpočte koeficientu uvádza hodnotu bez dane za dodané zálohované obaly, ktoré dodáva na trh v tuzemsku spolu s tovarom.

Zákon o DPH v § 22 ods. 3 druhá veta ustanovuje všetkým dodávateľom v obchodnom reťazci pri dodaní tovaru (nápoja) v zálohovaných obaloch nezahnúť sumu záloh na zálohované obaly, ktoré sú dodané spolu s tovarom, do základu dane pri predaji tovaru (nápoja). Uvedené platí nielen pre dodávateľov, ktorí uvádzajú zálohované obaly na trh ako prví v poradí, ale aj pre dodávateľov, ktorí uvádzajú zálohované obaly na trh spolu s tovarom ako ďalší v poradí (v reťazci). Požadovanú výšku zálohy za zálohované obaly, ktoré sa dodávajú spolu s tovarom na trh v tuzemsku, uvádzajú dodávatelia, platelia dane na faktúre osobitne a na tieto obaly neuplatňujú daň.

## 11. oddiel - Vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 11 zákona o DPH

Pri dodaní tovaru zdaniteľnou osobou, ktorá uľahčuje dodanie tovaru na území Európskej únie a predaj tovaru na diaľku podľa § 8 ods. 7 zákona o DPH, a pri dodaní tohto tovaru tejto zdaniteľnej osobe sa za deň dodania tovaru a deň vzniku daňovej povinnosti považuje deň prijatia platby.

Doplnením ustanovenia § 19 zákona o DPH o odsek 11, sa určil deň dodania tovaru a deň vzniku daňovej povinnosti:

- pri dodaní tovaru zdaniteľnou osobou uľahčujúcou dodanie tovaru na území EÚ a pri predaji tovaru na diaľku podľa § 8 ods. 7 novely zákona o DPH prostredníctvom elektronických rozhraní (t. j. B2C transakcia),
- pri dodaní tovaru tejto zdaniteľnej osobe uľahčujúcej dodanie (t. j. B2B transakcia), ktorým sa považuje deň prijatia platby od zákazníka.

Okamih, keď sa platba prijala, je definovaný článkom 41a vykonávacieho nariadenia 2019/2026, a je ním okamih, keď sa dodávateľovi predávajúcemu tovar prostredníctvom elektronického rozhrania alebo na účet tohto dodávateľa doručí od nadobúdateľa potvrdenie o platbe, správa o povolení platby alebo záväzok k platbe, a to bez ohľadu na to, kedy sa uskutoční skutočná platba, a podľa toho, čo nastane skôr.

Problematika vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 11 zákona o DPH je predmetom samostatného metodického pokynu.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica  
Odbor daňovej metodiky  
September 2021*