

Daň z pridanej hodnoty

Miesto dodania služby v chápaní do 31. 12. 2009 a miesto dodania služby od 1. 1. 2010 a priamy vplyv zmien na prepravné, zasielateľské a logistické služby

Ustanovenia týkajúce sa tejto nepriamej dane sú uzákonené v zákone č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

Daň z pridanej hodnoty – DPH je:

- všeobecnou - umožňuje zdaňovať (s výnimkou oslobodenia) všetok tovar a služby,
- nepriamou daňou - vyberá ju a platí (z praktických dôvodov) do štátneho rozpočtu iný subjekt ako ten, na ktorého dopadá,
- spotrebného charakteru - postihuje každú konečnú spotrebu (verejnú aj osobnú).

Je vyberaná po častiach, na každom stupni produkcie a distribúcie, a to prostredníctvom osôb, ktoré sú registrované pre DPH. V niektorých prípadoch ju štát vyberá aj od osôb, ktoré nie sú registrované pre DPH (napr. FO alebo PO, ktorá príležitostne predá nový dopravný prostriedok do iného členského štátu).

V konečnom dôsledku DPH zaťažuje konečného spotrebiteľa, ktorý daň z pridanej hodnoty zaplatí v cene tovarov a služieb.

Platiteľ dane si môže od svojej daňovej povinnosti odpočítať tú časť dane, ktorú zaplatil dodávateľovi pri nákupe – daň na vstupe. Do štátneho rozpočtu odvádza len tú časť, ktorá pripadá na ním pridanú hodnotu (teda hodnotu, ktorú k výrobku alebo službe sám pridal).

DPH je daňou, pri ktorej prichádza k častým zmenám. Príčinou týchto zmien je skutočnosť, že Slovenská republika sa začlenila do európskeho obchodného priestoru, kde platia spoločné pravidlá pre vnútorný trh. Mnoho z týchto pravidiel je dnes už bežne používaných v praxi, iné sa len postupne dostávajú do obchodného života v jednotlivých štátoch. Štát, ktorý sa stáva súčasťou Európskej únie, je povinný postupne prebrať všetky jej vnútorné predpisy a nariadenia.

Aj z tohto dôvodu Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty podlieha častým novelizáciám. V roku 2008 Rada Európy odsúhlasila a zaviedla tri nové smernice, ktoré výrazným spôsobom ovplyvnili zmeny, ktoré pri uplatňovaní DPH platia od začiatku tohto roka. Tri nové smernice:

- Smernica Rady č. 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb,
- Smernica Rady č. 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte,
- Smernica Rady č. 2008/117/ES Smernica Rady 2008/117/ES zo 16. decembra 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty s cieľom bojovať proti daňovým podvodom spojeným s transakciami v rámci Spoločenstva

boli zavedené s požiadavkou, aby ich všetky členské štáty EÚ prijali do svojej národnej legislatívy so záväznou účinnosťou od 1. januára 2010.

Znenie novely zákona, ktoré pripravilo Ministerstvo financií SR v spolupráci s Daňovým riaditeľstvom SR, je v súčasnosti najrozsiahlejšou novelizáciou platného zákona 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Pre subjekty podnikajúce v cestnej doprave, zasielateľstve či logistike je podstatná zmena vyplývajúca zo smernice Rady č. 2008/8/ES, ktorá zavádza nové definovanie miesta dodania služby.

Doteraz platné definovanie:

„Miestom dodania služby je miesto, kde má dodávateľ služby svoje sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, z ktorej sa služba dodáva.“ Čiže v doterajšom ponímaní bola pri určovaní miesta zdaňovania v prípade dodávania služieb primárnou otázkou otázka: Kto je poskytovateľom služby?

Novelizáciou sa zaviedlo iné definovanie miesta dodania služby (§ 15):

(1) *Miestom dodania služby zdaniteľnej osobe, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, je miesto, kde má táto osoba sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná prevádzkarni zdaniteľnej osoby, miestom dodania služby je miesto, kde má táto osoba prevádzkareň. Ak zdaniteľná osoba, ktorá je príjemcom služby, nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň,*

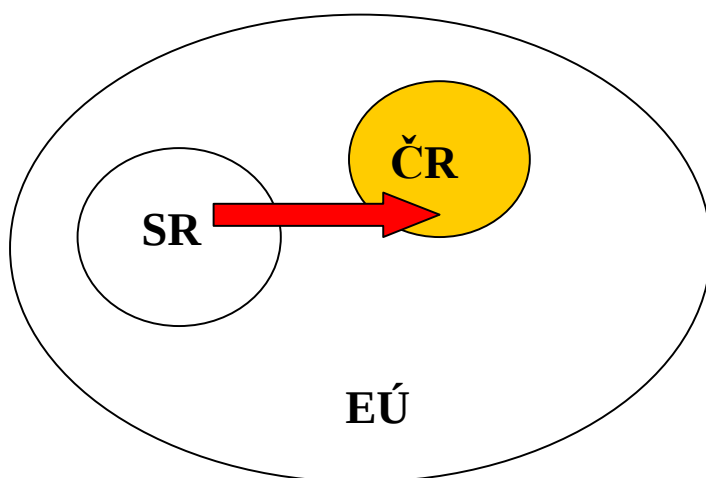
(2) *Miestom dodania služby osobe inej ako zdaniteľnej osobe je miesto, kde má dodávateľ služby sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná z prevádzkarne dodávateľa služby, miestom dodania služby je miesto, kde má dodávateľ služby prevádzkareň. Ak dodávateľ služby nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, miestom dodania služby je jeho bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava.*

Čiže namiesto jedného všeobecného vyjadrenia sa zaviedli dve všeobecné pravidlá pre stanovenie miesta dodania služby. Primárna otázka v centre pozornosti dostáva inú podobu: Pre koho je daná služba dodávaná? Teda:

- Ak ide o dodanie pre „zdaniteľnú osobu“ – miesto dodania je v sídle kupujúceho,
- ak však ide o „ inú ako zdaniteľnú osobu“ – miesto dodania je v sídle predávajúceho.

Príklad:

Ilustrujme si teda nasledovnú situáciu: Autoopravovňa v SR vykonala opravu vozidla pre osobu z ČR, ktorá je registrovaná pre daň z pridanej hodnoty.



Keďže česká zdaniteľná osoba objednala opravu pod prideleným IČ DPH z dôvodu povinnej registrácie v ČR (nakolko prijme službu z iného členského štátu a bola povinná sa registrovať z tohto dôvodu), nebude táto služba zdaňovaná slovenskou DPH, nakolko **miestom dodania bude ČR.**

Ak je autoopravovňa neplatiteľom DPH – je povinná sa zaregistrovať na DPH ešte pred dodaním služby napr. pri prijatí objednávky.

Ak napr. prijala objednávku dňa 11. 1. 2010, mala by sa k tomuto dňu registrovať a správca dane by ju mal zaregistrovať bezodkladne, resp. do 7 dní. Ak teda bude tuzemskej autoopravovni pridelená registrácia napr. 12. 1. 2010, potom službu, ktorá bola ukončená 25. 1. 2010, nebude zdaňovať tuzemskou daňou.

Upozornenie: Ak by tuzemská zdaniteľná osoba, platiteľ dane z dôvodu poskytovania cezhraničných služieb) uskutočnila službu zahraničnej zdaniteľnej osobe, ktorá si nesplnila povinnosť registrácie vo svojom členskom štáte, potom takúto službu nemôže oslobodiť od DPH, nakoľko by nevedela preukázať toto oslobodenie cez podanie súhrnného výkazu, ktorého povinnosť podania je viazaná na dodanie cezhraničnej služby voči osobe registrovanej pre daň v inom členskom štáte.

Na zdaniteľnú osobu z iného členského štátu, ktorá sa nepreukáže IČ DPH sa bude hľadieť ako na inú ako zdaniteľnú osobu, z čoho ďalej vyplýva, že pokiaľ bude miesto dodania služby v tuzemsku, bude táto služba podliehať tuzemskej DPH.

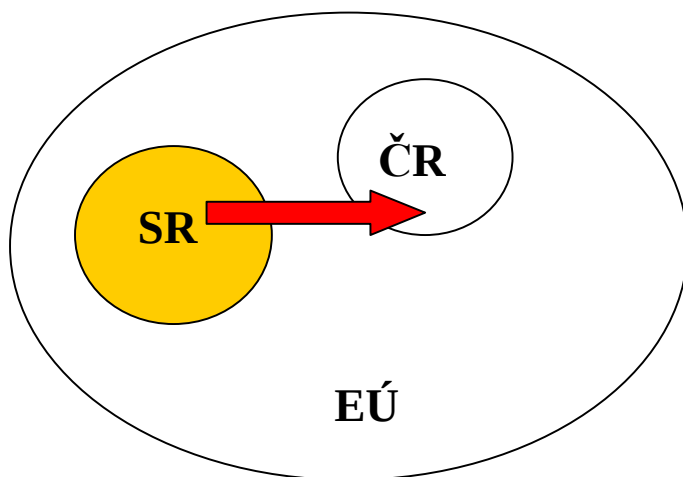
Z uvedeného vyplýva, že k situácii, kedy by opravovňa v SR vykonala takúto službu pre občana z Českej republiky, ktorý nie je pre daň z pridanej hodnoty identifikovaný, nemôže za nových podmienok prísť.

Pravidlo, ktoré prikazuje príjemcom služieb – i osobám - neplatcom DPH – registrovať sa pre daň je teda všeobecne v rámci EÚ platné a objednávateľa z iných štátov by mali preukázať IČ DPH ešte pred prijatím služby.

Teda situácia, ktorá je zákonom o DPH upravená v § 15 ods. 2, je situácia, ku ktorej môže bežne prísť vo vnútroštátnom poskytovaní služieb pre osoby pre DPH neregistrované alebo občanov – FO.

Príklad:

Autoopravovňa v SR vykonala opravu vozidla pre občana v SR.



Keďže občan na Slovensku nemá pridelené IČ DPH, preto je z hľadiska DPH považovaný za „inú ako zdaniteľnú osobu“. Miesto zdanenia služby pri tejto dodávke sa preto neprenáša na odberateľa, ale platí i doposiaľ uplatňovaný princíp, že miesto dodania služby, je miesto, kde má jej dodávateľ sídlo či miesto podnikania – teda **miestom dodania služby je SR** a autoopravovňa (za predpokladu, že ide o platiteľa DPH) vystaví občanovi faktúru za opravu, ku ktorej vyčíslí aj adekvátnu DPH.

Aktuálna úprava zákona o DPH hovorí aj o „špeciálnych“ službách a o ich osobitnom ponímaní z hľadiska DPH. Aj tieto úpravy v mnohom zasahujú do dopravnej, logistickej a zasielateľskej praxe. Tieto špeciálne služby a úprava ich miesta dodania je definovaná v § 16. Ustanovenia § 16

tvoria výnimky z dvoch všeobecných pravidiel. Ak pre posudzovanú službu neplatí žiadna výnimka, potom sa uplatní jedno z dvoch všeobecných pravidiel, podľa toho, či kupujúci je zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná osoba.

Dopravnej praxe sa môže týkať ustanovenie § 16 ods. 2: „Miestom dodania služby spočívajúcej v poskytnutí krátkodobého nájmu dopravných prostriedkov je miesto, kde sa dopravný prostriedok fyzicky dá k dispozícii zákazníkovi; krátkodobým nájomom sa rozumie nepretržité držanie alebo používanie dopravného prostriedku počas obdobia nepresahujúceho 30 dní alebo 90 dní, ak ide o nájom plavidiel.“

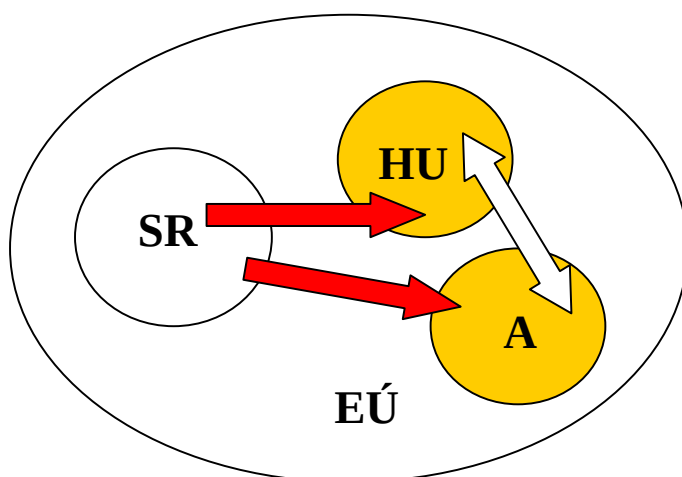
Toto ustanovenie sa teda týka len krátkodobých nájmov. Dlhodobé nájomy zákon o DPH takýmto spôsobom neupravuje. Miesto dodania služby pri tomto druhu služby je teda skutočné miesto pristavenia vozidla zákazníkovi a fyzické odovzdanie kľúčov či potrebnej dokumentácie k vozidlu.

Nové regulácie sa týkajú aj osobnej dopravy. Nová úprava hovorí (§ 16 ods. 4):

„Miestom dodania dopravy osôb je miesto, kde sa doprava vykonáva, a ak sa vykonáva vo viac ako jednom štáte, považuje sa za vykonanú v týchto štátoch pomerne k prekonaným vzdialenostiam v týchto štátoch.“ Kameňom úrazu pri uplatňovaní tohto pravidla je formulácia „pomerne k prekonaným vzdialenostiam v týchto štátoch. Ak teda dopravca vykoná prepravu osôb v dvoch rôznych štátoch EÚ, musí sledovať akú vzdialenosť prejde so svojím vozidlom v týchto dvoch štátoch, určiť vzájomný pomer týchto vzdialeností a tento pomer uplatniť pri určovaní DPH.

Príklad:

Slovenská firma - platiteľ DPH uskutoční dopravu osôb pre maďarskú inú ako zdaniteľnú osobu /obec/ - nemá IČ DPH. Doprava sa uskutoční medzi mestami Budapešť - Viedeň.



Slovenská firma uskutočňuje pre maďarskú obec službu dopravy osôb, ktorej miesto dodania je podľa § 16 ods.4 zákona o DPH miesto, kde sa doprava vykonáva. Ak sa doprava vykonáva vo viac ako jednom štáte, považuje sa za vykonanú v týchto štátoch pomerne k prekonaným vzdialenostiam v daných štátoch.

Na základe uvedeného je doprava osôb predmetom DPH v Maďarsku a Rakúsku, pomerne k prekonaným vzdialenostiam v týchto štátoch Slovenská firma preto neuplatní na

faktúre pre maďarskú obec slovenskú DPH.

Podľa všeobecných pravidiel DPH v EÚ by mala byť medzinárodná preprava osôb od DPH oslobodená. Túto skutočnosť je však potrebné preveriť z pohľadu maďarského aj rakúskeho zákona o DPH. Slovenskej firme môže vzniknúť registračná povinnosť v Maďarsku a/alebo Rakúsku aj v prípade, ak by bola služba v týchto štátoch od DPH oslobodená. Služba dopravy osôb nie je predmetom vykazovania v súhrnnom výkaze k DPH.

Služby nákladnej dopravy sú takisto špeciálne upravené (§ 16 ods. 5, 6, 7):

„Miestom dodania prepravy tovaru medzi členskými štátmi osobe inej ako zdaniteľnej osobe je miesto, kde sa preprava tovaru začína.

Miestom dodania pri inej preprave tovaru ako je preprava tovaru medzi členskými štátmi osobe inej ako zdaniteľnej osobe je miesto, kde sa preprava tovaru vykonáva, a ak sa vykonáva vo viac ako jednom štáte, považuje sa za vykonanú v týchto štátoch pomerne k prekonaným vzdialenostiam v týchto štátoch.“

Zákon obsahuje i vysvetlenie základných pojmov:

- a) preprava tovaru medzi členskými štátmi je preprava tovaru, ktorej miesto začatia a miesto skončenia sa nachádzajú na územiach dvoch rôznych členských štátov,
- b) miesto začatia prepravy tovaru je miesto, kde sa preprava tovaru skutočne začína, bez ohľadu na prekonanú vzdialenosť do miesta, kde sa tovar nachádza,
- c) miesto skončenia prepravy tovaru miesto, kde sa preprava tovaru skutočne skončí.

V legislatívnej úprave platnej do 1. 1. 2010 sme sa pri určovaní miesta dodania prepravy tovaru riadili nasledovným pravidlom: Miestom dodania prepravných služieb je miesto, kde sa preprava alebo jej časť vykonáva. Práve táto formulácia prinášala v praxi sporné riešenia a problematické interpretovanie. Nová úprava miesta dodania prepravných služieb tieto nedostatky odstránila.

Podotýkam, že obe formulácie sa zaoberajú určovaním miesta dodania prepravy tovaru pre osobu „inú ako zdaniteľnú“. Ak by teda dopravca vykonal tieto služby pre osobu identifikovanú pre DPH v nejakom členskom štáte, faktúru by vystavoval bez DPH, nakoľko sa tu uplatňuje prenos daňovej povinnosti do miesta odberateľa.

Logistické služby ako doplnkové služby pri preprave majú aj naďalej výnimku v zdaňovaní a riadia sa takým istým pravidlom ako sa riadili pred novelizáciou. Teda: *„Miestom dodania doplnkových služieb pri preprave, napríklad nakladanie, vykladanie, manipulácia a podobné služby, ak sú tieto služby dodané osobe inej ako zdaniteľnej osobe, je miesto, kde sa tieto služby fyzicky vykonávajú.“*

Výnimku zo základných pravidiel zdaňovania dostali aj sprostredkovateľské služby, medzi ktoré je možné zaradiť aj služby zasielateľské. Zákon hovorí: *„Miestom dodania služby, ktorá spočíva v sprostredkovaní tovaru alebo služby osobou, ktorá koná v mene a na účet inej osoby, dodanej osobe inej ako zdaniteľnej osobe je to isté miesto ako miesto dodania alebo nadobudnutia tovaru alebo služby, ktoré sú predmetom sprostredkovania.“*

Teda v týchto prípadoch znovu hovoríme o dodávkach služieb pre „osoby iné ako zdaniteľné“ – teda občanov, obce, ... V prípade, že by si logistické alebo zasielateľské služby objednala osoba, ktorá je pre DPH identifikovaná, bude aj naďalej platiť prenos daňovej povinnosti, teda slovenský poskytovateľ vystavuje faktúru bez DPH.

Ing. Adela Poliaková, EUR ING, PhD.

Katedra cestnej a mestskej dopravy
Fakulta prevádzky a ekonomiky dopravy a spojov
Žilinská univerzita v Žiline