

Metodický pokyn k nadobudnutiu tovaru v tuzemsku z iného členského štátu

Z dôvodu niekoľkých priebežných úprav ustanovení upravujúcich nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu a súvisiacich ustanovení v zákone č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“) Finančné riaditeľstvo SR aktualizuje tie metodické pokyny, ktoré sa zaoberajú nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu v dotknutých častiach. Ide o MP k zákonu č. 490/2010 Z. z., MP k zákonu č. 83/2009 Z. z., MP k zákonu č. 593/2007 Z. z., MP na uplatňovanie zákona o DPH pri dodaní a nadobudnutí tovarov, ktoré sú predmetom spotrebnej dane, MP k určeniu miesta dodania tovaru, nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu a dovozu tovaru, MP k zdaňovaniu dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu a k zdaňovaniu nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu. Do tohto metodického pokynu sú prevzaté všetky časti pokynov, ktoré sú aktuálne. Vydaním tohto metodického pokynu končí platnosť častí týkajúcich sa nadobudnutia tovaru uvedených metodických pokynov.

1. Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu - predmet dane

Nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu je predmetom dane v zmysle § 2 ods. 1 písm. c) zákona o DPH. **Nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.** Nadobudnutie sa týka len hnutelného hmotného majetku. Ak dodávateľ z iného členského štátu dodáva tovar formou zásielkového predaja alebo dodáva tovar s montážou a inštaláciou, nevzťahuje sa na tieto prípady zdanenie nadobudnutia tovaru podľa tohto ustanovenia.

Ustanovenie § 11 ods. 1 zákona o DPH ďalej upravuje, že za nadobudnutie tovaru sa považuje aj prevzatie akéhokoľvek tovaru na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte prenajímateľa považuje odovzdanie predmetu nájmu za dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane. V niektorých členských štátoch EÚ sa finančný prenájom s právom kúpy prenajatej veci považuje za dodanie tovaru a v iných členských štátoch EÚ sa táto transakcia považuje za dodanie služby. V SR sa v zásade finančný prenájom s dojednaným právom kúpy posudzuje ako služba. Avšak uvedenou úpravou sa zabezpečil rovnaký prístup v prípade nadobudnutia akéhokoľvek hnutelného hmotného majetku v tuzemsku z iného členského štátu, ktorý je predmetom finančného prenájmu s dojednaným právom kúpy prenajatej veci. Teda ak sa nadobudne aj iný druh hmotného majetku ako je nový dopravný prostriedok formou finančného prenájmu (ktorý je upravený v zákone o DPH samostatne) a v členskom štáte prenajímateľa je táto transakcia považovaná za dodanie tovaru do iného členského štátu oslobodená od dane, v SR je tento prenájom tovaru posudzovaný ako nadobudnutie tovaru z iného členského štátu a podlieha dani. Na rozdiel od finančného prenájmu operatívny nájom tovaru sa posúdi vždy ako služba.

Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je predmetom dane, ak nadobúdateľom je zdaniteľná osoba konajúca v postavení zdaniteľnej osoby, právnická osoba,

ktorá nie je zdaniteľnou osobou, alebo zahraničná osoba, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte a dodávateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, ktorá dodala tovar za protihodnotu. Osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte je osoba, ktorej je v inom členskom štáte pridelené identifikačné číslo pre daň, pomocou ktorého je možné identifikovať členský štát, ktorý toto identifikačné číslo vydal. Definícia osoby identifikovanej pre daň bola v zákone o DPH upravená v zmysle článku 215 smernice Rady 2006/112/ES.

Predmetom dane je aj nadobudnutie nového dopravného prostriedku za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu každou osobou. Za nadobudnutie nového dopravného prostriedku sa v zmysle § 11 ods. 3 druhá veta zákona o DPH považuje aj prevzatie nového dopravného prostriedku na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte prenajímateľa považuje odovzdanie predmetu nájmu za dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane. Uvedené bolo zavedené z dôvodu odlišného posudzovania predmetnej transakcie v jednotlivých členských štátoch EÚ a v SR je jeho účelom obmedziť dvojité zdanenie alebo nezdanenie pri cezhraničných nájmoch nových dopravných prostriedkov. Pre účely posúdenia nového dopravného prostriedku zákon o DPH definuje jednak dopravný prostriedok ako taký a tiež nový dopravný prostriedok. Dopravným prostriedkom je

- pozemné motorové vozidlo so zdvihovým objemom motora viac ako 48 cm³ alebo s výkonom väčším ako 7,2 kW určené na prepravu osôb a nákladov,
- plavidlo dlhšie ako 7,5 m určené na prepravu osôb a nákladov s výnimkou námornej lode oslobodenej od dane podľa § 47 ods. 8 zákona o DPH,
- lietadlo, ktorého štartovacia hmotnosť je väčšia ako 1 550 kg, určené na prepravu osôb a nákladov s výnimkou lietadla oslobodeného od dane podľa § 47 ods. 10 zákona o DPH.

Nadväzne je novým dopravným prostriedkom

- pozemné motorové vozidlo, ak nemá najazdených viac ako 6 000 km alebo v čase jeho dodania neuplynulo šesť mesiacov od jeho prvého uvedenia do prevádzky,
- plavidlo, ak nebolo prevádzkované na vode viac ako 100 hodín alebo v čase jeho dodania neuplynuli tri mesiace od jeho prvého uvedenia do prevádzky,
- lietadlo, ak nenalietalo viac ako 40 prevádzkových hodín alebo v čase jeho dodania neuplynuli tri mesiace od jeho prvého uvedenia do prevádzky.

K problematike nadobudnutia nového dopravného prostriedku a lehoty, v ktorej sa musí začať nový dopravný prostriedok prepravovať v členskom štáte jeho dodania a lehoty, v ktorej musí skončiť preprava v členskom štáte nadobudnutia pre posúdenie transakcie ako intrakomunitárnej dodávky s oslobodením od dane a intrakomunitárneho nadobudnutia nového dopravného prostriedku zaujal stanovisko Súdny dvor EÚ (ďalej „súdny dvor“) v rozsudku C-84/09 X. V rozhodnutí o predbežnej otázke súdny dvor okrem iného vyjadril, že kvalifikácia dodania alebo nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva nemôže závisieť od dodržania akejkoľvek lehoty, v ktorej sa má začať alebo skončiť preprava predmetného tovaru z členského štátu dodania do členského štátu určenia. Stanovenie toho, či ide o transakciu v rámci Spoločenstva, sa musí uskutočniť celkovým posúdením všetkých objektívnych okolností, ako aj úmyslu nadobúdateľa, pokiaľ je podopretý objektívnymi skutočnosťami umožňujúcimi identifikovať členský štát, v ktorom sa predpokladá konečné použitie predmetného tovaru. Ďalej súdny dvor vyriekol, že na účely posúdenia, či je predmetom nadobudnutia v rámci Spoločenstva nový dopravný prostriedok, je smerodajný okamih

odovzdania dotknutého tovaru predávajúcim nadobúdateľovi. Problematika nadobudnutia nového dopravného prostriedku je upravená v samostatnom metodickom pokyne.

Prípady, kedy nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu nie je predmetom dane, ustanovuje zákon o DPH v § 11 ods. 4. Ide o prípady, keď dodanie takéhoto tovaru v tuzemsku by bolo oslobodené od dane podľa § 47 ods. 7 až 10 zákona o DPH. Ďalej ide o prípady, keď nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom a ktorá nie je registrovaná pre daň podľa § 7 zákona o DPH, alebo keď nadobúdateľom je právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a ktorá nie je registrovaná pre daň podľa § 7 zákona o DPH, a súčasne celková hodnota nadobudnutého tovaru nedosiahla 13 941, 45 € za predchádzajúci kalendárny rok a ani v prebiehajúcim kalendárnom roku túto hodnotu nedosiahne. Do hodnoty 13 941,45 € sa započítava celková hodnota nadobudnutého tovaru bez dane splatnej alebo zaplatenej v členskom štáte, z ktorého je tovar odoslaný alebo prepravený. Do tejto hodnoty sa nezapočíta hodnota nových dopravných prostriedkov a hodnota tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane. Nadobúdateľ tovaru, ktorý v kalendárnom roku nedosiahne hodnotu 13 941,45 €, sa môže rozhodnúť, že bude zdaňovať nadobudnutie tovaru pred dosiahnutím tejto hodnoty a toto svoje rozhodnutie oznámi písomne daňovému úradu pri podaní žiadosti o registráciu pre daň podľa § 7 zákona o DPH. Zdaňovanie nadobudnutia tovaru je potom nadobúdateľ povinný uplatňovať najmenej po dobu dvoch kalendárnych rokov. Osoba, ktorá sa registruje na daňovom úrade z titulu nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, sa nestáva platiteľom dane, to znamená, že nemá právo na odpočítanie uplatnenej dane. Vo vzťahu k registrácii osoby podľa § 7a zákona o DPH, ktorá je registrovaná pre daň z dôvodu, že je príjmom služby od zahraničnej osoby z iného členského štátu, pri ktorej je povinná platiť daň podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH, alebo je registrovaná pre daň z dôvodu, že dodáva službu, pri ktorej je miesto dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v inom členskom štáte a osobou povinnou platiť daň je príjemca služby, je potrebné upriamiť pozornosť na článok 4 Nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 (ďalej „nariadenie“), ktoré nadobudlo účinnosť dňom 1.7.2011. Podľa nariadenia je možné od jeho účinnosti priamo uplatňovať článok 4. Nariadenie je právne záväzný akt, ktorý je záväzný vo všetkých častiach a je priamo aplikovateľný v každom členskom štáte. Na základe priameho účinku nariadenia limit pre nadobudnutie tovaru ostáva zachovaný aj v prípade, že nadobúdateľ tovaru je registrovaný pre daň podľa § 7a zákona o DPH. Čiže ak zdaniteľná osoba registrovaná pre daň podľa § 7a zákona o DPH nadobudla tovar z iného členského štátu s tým, že nepresiahla limit 13 941,45 €, nebola povinná platiť daň z nadobudnutia tovaru v tuzemsku. Avšak uvedené v zmysle čl. 4 nariadenia neplatí, ak zdaniteľná osoba použije pri objednávaní tovaru z iného členského štátu identifikačné číslo pre daň, pretože sa má za to, že táto osoba sa dobrovoľne rozhodla použiť na transakciu daň v štáte nadobudnutia tovaru, v tuzemsku, a túto je povinná zaplatiť do štátneho rozpočtu SR. V tomto prípade musí svoje IČ DPH použiť pri každom ďalšom objednaní tovaru z iného členského štátu najmenej po dobu dvoch kalendárnych rokov. V tejto súvislosti bolo upravené zákonom č. 246/2012 Z.z. s účinnosťou od 1.10.2012 ustanovenie § 11 ods. 5 zákona o DPH, na základe čoho bol dosiahnutý súlad zákona o DPH s nariadením.

Príklad 1:

Zdaniteľná osoba registrovaná pre daň podľa § 7a zákona o DPH poskytuje poradenské služby českému zákazníkovi, na základe čoho je registrovaná pre daň v tuzemsku. V januári 2013 si zdaniteľná osoba objednala tovar v Poľsku od osoby identifikovanej pre daň v hodnote 5 000 €. Poľskému dodávateľovi nedeklarovala, že objednáva tovar pod IČ DPH. Poľský dodávateľ jej dodal tovar s poľskou daňou.

Ak by zdaniteľná osoba deklarovala na objednávke svoje IČ DPH, znamenalo by to, že sa rozhodla zdaňovať nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iných členských štátov najmenej po dobu dvoch kalendárnych rokov a je povinná odvieť daň do štátneho rozpočtu SR. Poľský dodávateľ by jej v takomto prípade dodal tovar bez poľskej dane.

Nadobudnutie tovaru, ktorý podlieha spotrebnej dani, na rozdiel od každého iného tovaru, je predmetom dane bez ohľadu na hodnotu nadobudnutého tovaru a to aj vtedy, ak nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom a ktorá nie je registrovaná pre daň podľa § 7 zákona o DPH, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a ktorá nie je registrovaná pre daň podľa § 7 zákona o DPH, ak podľa osobitného predpisu povinnosť platiť spotrebnú daň v tuzemsku vzniká nadobúdateľovi. Nadobúdatelia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani (aj keď by neboli registrovaní pre DPH) sú osobami povinnými platiť daň v zmysle § 69 ods. 6 zákona o DPH, majú povinnosť predložiť daňové priznanie do 25 dní po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom vznikla daňová povinnosť, a v tej istej lehote zaplatiť daň.

Za nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu sa považuje aj použitie tovaru zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania, ktorý je ňou alebo na jej účet odoslaný alebo prepravený do tuzemska z iného členského štátu, v ktorom zdaniteľná osoba v rámci svojho podnikania tento tovar vyrobila, vyťažila, spracovala, kúpila, nadobudla z iného členského štátu alebo doviezla z územia tretieho štátu, ak by sa premiestnenie tovaru z tuzemska do iného členského štátu považovalo za dodanie tovaru za protihodnotu podľa § 8 ods. 4 zákona o DPH. Ak platiteľ premiestni tovar z iného členského štátu do tuzemska, pričom v inom členskom štáte tovar obstaral a v inom členskom štáte sa neregistroval pre DPH, uvedené nemá vplyv nato, že má v tuzemsku nadobudnutie tovaru, ktoré je predmetom dane.

Príklad 2:

Platiteľ dane doviezol tovar z Ukrajiny do Poľska, kde bol tovar colne prerokovaný. V Poľsku si určil daňového zástupcu, pretože sa v Poľsku nechcel registrovať pre DPH. Prostredníctvom daňového zástupcu bolo v Poľsku vykázané oslobodené premiestnenie tovaru do SR, kde skončila preprava tovaru. Platiteľovi v tuzemsku vznikla povinnosť zdaňovať nadobudnutie tovaru.

Za nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu sa považuje aj pridelenie tovaru ozbrojeným silám štátu, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, na ich použitie alebo na použitie civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, ak tento tovar nebol kúpený podľa všeobecných pravidiel zdanenia v členskom štáte pridelenia a ak by dovoz tohto tovaru nebol oslobodený od dane podľa § 48 ods. 6 zákona o DPH.

V prípade nadobudnutia tovaru právnickou osobou, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, a tovar je odoslaný alebo prepravený z územia tretieho štátu a dovezený touto osobou do iného členského štátu a miestom určenia odoslaného alebo prepraveného tovaru je tuzemsko, považuje sa tento tovar za odoslaný alebo prepravený z členského štátu dovozu.

2. Miesto nadobudnutia tovaru

Miestom nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je podľa § 17 ods. 1 zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi. Ide o základné pravidlo určenia miesta nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, ktoré je vždy v tom členskom štáte, kde sa preprava tovaru skončí.

Príklad 3:

Platiteľ dane, fyzická osoba, obchoduje s ovocím a zeleninou, ktorú dodáva do tretieho štátu. Z Poľska, kde je fyzická osoba tiež identifikovaná pre daň, premiestňuje predmetný tovar na Slovensko za účelom vydania osvedčenia, aby tovar mohol byť vyvezený do Ruska. Platiteľ dane tovar na Slovensku nevykladá, neskladuje, len sa pozastaví jeho preprava na územie tretieho štátu. Po získaní fytoosvedčenia od príslušného orgánu v SR, ktorý odobral vzorky tovaru a posúdil ich, pokračovala preprava tovaru a skončila na území Ruska. Vzhľadom k tomu, že preprava tovaru v tuzemsku neskončila, platiteľ dane nevykázal nadobudnutie tovaru v SR.

Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva je upravené aj v článku 16 nariadenia. Podľa nariadenia, ak sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 20 smernice 2006/112/ES, členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava skončí, uplatní svoju právomoc zdaniť bez ohľadu na spôsob uplatnenia DPH na transakciu v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava začala. To znamená, že ak by dodávateľ tovaru z nejakých dôvodov neoslobodil dodávku tovaru do iného členského štátu, nadobúdateľ tovaru v členskom štáte skončenia prepravy alebo odoslania tovaru zdaní nadobudnutie tohto tovaru. Na druhej strane nariadenie umožňuje u dodávateľa tovaru opravu DPH, ktorú fakturoval a priznal členskému štátu, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala v súlade s vnútroštátnymi predpismi. Súdny dvor v rozsudku C – 409/04 Teleos (ďalej „Teleos“) konštatoval, aby sa plnenie mohlo označiť za nadobudnutie vnútri Spoločenstva podliehajúce dani, musí dôjsť k splneniu dvoch podmienok mimo podmienky postavenia zdaniteľných osôb. Jednou podmienkou je prechod práva nakladať s hnutel'nou vecou ako vlastník na nadobúdateľa a druhou podmienkou je odoslanie alebo preprava hnutel'nej veci nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom, alebo na ich účet do členského štátu iného ako je ten, z ktorého je tovar prepravovaný.

Ak nadobúdateľ tovaru objedná tovar pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu prideliť členský štát iný, ako je členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu sa v zmysle § 17 ods. 2 zákona o DPH považuje členský štát, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň, ak nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Nadobúdateľ je teda povinný zdaniť nadobudnutie tovaru v členskom štáte, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň bez nároku na odpočítanie dane z nadobudnutia tovaru, pretože tovar nepoužil na svoje dodávky v tomto členskom štáte. Rovnako zdaní aj nadobudnutie tovaru v inom členskom štáte, kde skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Zákaz odpočítania dane z nadobudnutia tovaru v členskom štáte, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň vyriekol súdny dvor v rozsudku v spojených prípadoch C – 536/08 a C- 539/08, v ktorom vyjadril, že ak by sa právo na odpočet v takomto prípade priznalo, mohlo by to viesť k narušeniu potrebného účinku článku 28b A ods. 2 druhého a tretieho pododseku šiestej smernice, keďže zdaniteľná osoba, ktorej by sa priznalo právo na odpočet v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo, by už nebola motivovaná preukázať zdanenie dotknutého nadobudnutia

tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte, v ktorom došlo k ukončeniu prepravy alebo odoslania tovaru. Ak nadobúdateľ tovaru preukáže zdanenie nadobudnutia tohto tovaru v členskom štáte skončenia odoslania alebo prepravy tovaru, môže opraviť uplatnenú daň v členskom štáte, ktorý nadobúdateľovi pridelil identifikačné číslo pre daň.

Príklad 4:

Platiteľ dane, ktorý je identifikovaný pre daň aj v Maďarsku si objednal u českej osoby identifikovanej pre daň v ČR dodanie tovaru v Maďarsku. Na základe objednávky osoba identifikovaná pre daň v ČR ho vyrobila a platiteľ dane si tovar prevzal v Brne a prepravil priamo do Maďarska..

Platiteľ dane nadobudol tovar v Maďarsku, pretože preprava tovaru z ČR skončila v Maďarsku. Platiteľ dane mal postupovať v zmysle maďarských právnych predpisov. V SR platiteľ dane nevykázal nadobudnutie tovaru s výnimkou, ak objednal tovar pod slovenským IČ DPH. V takom prípade je povinný zdaniť nadobudnutie tovaru aj v tuzemsku, avšak na rozdiel od zdaneného nadobudnutia v Maďarsku, si v tuzemsku nemôže uplatniť odpočítanie dane z nadobudnutia tovaru, pretože tovar nepoužil v SR na svoje zdaniteľné dodávky.

Pri trojstrannom obchode sa miesto nadobudnutia tovaru určí v členskom štáte, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi. Ustanovenie § 17 ods. 4 zákona o DPH nadväzuje na § 45 zákona o DPH, ktorý definuje trojstranný obchod a určuje podmienky uplatňovania dane v tomto osobitnom prípade. Trojstranný obchod je špeciálnym prípadom reťazového obchodu a znamená, že ten istý tovar je predmetom dvoch kúpnych zmlúv, ide o dve po sebe nasledujúce dodania toho istého tovaru, avšak len 1 dodávka je pohyblivá dodávka, t.j. je spojená s prepravou tovaru. Trojstranný obchod predstavuje zjednodušenie pre platiteľa dane (prvého odberateľa), ktorý si objedná tovar pod číslom DPH iného členského štátu ako je členský štát, v ktorom sa skončí preprava tovaru. Prvý odberateľ by sa inak mal registrovať v členskom štáte druhého odberateľa (v členskom štáte skončenia prepravy alebo odoslania tovaru) z dôvodu, že v tomto štáte má nadobudnutie tovaru z iného členského štátu. Druhý odberateľ získa právo nakladať s tovarom ako vlastník v členskom štáte druhého odberateľa. Prvý odberateľ by mal fakturovať tovar druhému odberateľovi s DPH platnou v členskom štáte skončenia prepravy alebo odoslania tovaru, t.j. v štáte druhého odberateľa. Z dôvodu, aby sa prvý odberateľ nemusel registrovať v členskom štáte skončenia prepravy alebo odoslania tovaru, daňová povinnosť sa prenáša na druhého odberateľa. Prvý odberateľ vykáže v súhrnnom výkaze dodanie tovaru do iného členského štátu s osobitným symbolom trojstranného obchodu. Súdny dvor sa zaoberá reťazovými obchodmi vo viacerých rozsudkoch, napr. rozsudok C-245/04 EMAG je dôležitý z pohľadu určenia miesta nadobudnutia tovaru v nadväznosti na to, ku ktorej dodávke prináleží preprava tovaru. Reťazové obchody sú dodávky toho istého tovaru za sebou nasledujúce a uskutočnené medzi viacerými zdaniteľnými osobami, pričom preprava tovaru je len jedna a začína a končí v dvoch rôznych členských štátoch. V týchto prípadoch je dôležité to, medzi ktorými zmluvnými stranami bola dohodnutá preprava tovaru pre určenie miesta dodania tovaru a nadobudnutia tovaru. V cit. rozsudku súdny dvor vyjadril názor, ak dve po sebe nasledujúce dodávky tovaru za odplatu uskutočnené medzi zdaniteľnými osobami, zakladajú jediné odoslanie tohto tovaru v rámci Spoločenstva, resp. jedinú dopravu tohto tovaru, odoslanie, resp. doprava môže byť priradená iba jednej z dvoch dodávok.

3. Vznik daňovej povinnosti

Vznik daňovej povinnosti pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu ustanovuje § 20 zákona o DPH, a to 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, alebo deň vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pre nadobúdateľa tovaru pred týmto 15. dňom. Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa považuje za uskutočnené, ak by takýto tovar bol považovaný za dodaný v tuzemsku. Deň nadobudnutia tovaru je rozhodujúcim dňom pre vznik daňovej povinnosti, ktorý je 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru. Daňová povinnosť pri nadobudnutí nového dopravného prostriedku v tuzemsku z iného členského štátu je upravená osobitne a to pre osobu, ktorá nie je registrovaná pre daň, a vzniká dňom nadobudnutia nového dopravného prostriedku

V rozsudku Teleos súdny dvor konštatoval, že k nadobudnutiu tovaru vnútri Spoločenstva môže dôjsť vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď v dôsledku prepravy tovar fyzicky opustil územie členského štátu dodania. Ak odberateľ tovaru získal právo nakladať s tovarom nachádzajúcim sa na území členského štátu dodania tovaru, nemôže mu vzniknúť daňová povinnosť v zmysle § 20 zákona o DPH, ak sa tovar neprepravil z iného členského štátu do tuzemska alebo do členského štátu iného ako je členský štát dodania tovaru.

Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu priamo nadväzuje na dodanie tovaru do iného členského štátu, preto deň vzniku daňovej povinnosti pri dodaní tovaru oslobodeného od dane podľa § 43 zákona o DPH korešponduje s dňom vzniku daňovej povinnosti pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu. Pri opakovanom dodaní tovaru oslobodeného od dane podľa § 43 zákona o DPH počas obdobia dlhšieho ako kalendárny mesiac sa tovar považuje za dodaný posledným dňom každého kalendárneho mesiaca, až kým sa dodanie tovaru neskončí. Daňová povinnosť vzniká 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo dodanie tovaru alebo nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu alebo deň vyhotovenia faktúry, ak bola vyhotovená pred 15. dňom.

Prijatie platby pred dodaním tovaru do iného členského štátu a rovnako poskytnutie platby pred nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu nezakladá vznik daňovej povinnosti. Vyhotovenie faktúry na dodanie tovaru do iného členského štátu pred tým, ako dôjde k dodaniu tovaru a teda k nadobudnutiu tovaru v zásade neovplyvní vznik daňovej povinnosti. Avšak existuje výnimka. Ak je faktúra na dodanie tovaru vyhotovená predtým, ako je tovar prepravený do tuzemska, je potrebné vychádzať z toho, či je za zdaňovacie obdobie, v ktorom je faktúra vyhotovená, možné uplatniť daň z nadobudnutia tovaru v tuzemsku, t.j. či je splnená podmienka fyzickej prepravy tovaru do tuzemska maximálne do podania daňového priznania za toto zdaňovacie obdobie, príp. do obdobia spracovania podkladov na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom bola vyhotovená faktúra zahraničným dodávateľom. V takom prípade pri splnení podmienky faktúra zakladá vznik daňovej povinnosti.

Príklad 5:

Dodávateľ tovaru z ČR identifikovaný pre daň dodal tovar slovenskému platiteľovi dane dňa 29.6.2013. Prepravu tovaru zabezpečil predávajúci prostredníctvom prepravnej firmy, ktorá uskutočnila prepravu tovaru. Faktúru dodávateľ vyhotovil dňa 28.5.2013, kedy bol tovar vyrobený a potom čakal na prepravu do SR. Nadobúdateľ tovaru nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník prevzatím tovaru v Banskej Bystrici dňa 29.6.2013.

15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bolo uskutočnené nadobudnutie tovaru, je 15.7.2013. Nadobúdateľ podal daňové priznanie za zdaňovacie obdobie máj 2013 dňa 25.6.2013. Keďže do podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie máj 2013, v ktorom bola vyhotovená faktúra, tovar nebol prepravený do tuzemska, nemôže vzniknúť daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku dňom vyhotovenia faktúry, teda 28.5.2013. Daňová povinnosť podľa § 20 zákona o DPH vznikla 15.7.2013.

Ak je faktúra vyhotovená po preprave alebo odoslaní tovaru do tuzemska, pri určení vzniku daňovej povinnosti je potrebné vychádzať z toho, či je faktúra vyhotovená po 15. dni kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bol nadobudnutý tovar, alebo pred týmto 15. dňom. Ak je faktúra vyhotovená pred 15. dňom, zakladá vznik daňovej povinnosti.

Príklad 6:

Dodávateľ tovaru z ČR identifikovaný pre daň dodal tovar slovenskému platiteľovi dane dňa 31.5.2013. Tovar prepravil priamo dodávateľ, ktorý z dôvodu dovolenky vyhotovil faktúru až 16.7.2013.

15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bolo uskutočnené nadobudnutie tovaru, je 15.6.2013. Keďže faktúra bola vyhotovená až 16.7.2013 daňová povinnosť podľa § 20 zákona o DPH vznikla 15.6.2013.

4. Základ dane

Výpočet dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vykoná nadobúdateľ tovaru, pritom vychádza zo základu dane. Do základu dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vchádza v zmysle § 23 ods. 1 zákona o DPH všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru, ako aj iné dane, clá a poplatky vzťahujúce sa na tovar, súvisiace náklady (výdavky), ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia požadované dodávateľom od kupujúceho. Napríklad do základu dane vchádza aj spotrebná daň, ak ide o nadobudnutie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani. Ak nadobúdateľ platí za prepravu tovaru inej osobe ako dodávateľovi tovaru, preprava nie je súčasťou základu dane nadobudnutého tovaru. Ak v súvislosti s nadobudnutím tovaru z iného členského štátu platí daň z prepravnej služby príjemca prepravy, nadobúdateľ tovaru, cena za prepravu je osobitným základom dane, ktorý sa nevzťahuje k nadobudnutiu tovaru, ale sa vzťahuje k prijatej prepravnej službe.

Do základu dane sa nezahrnú výdavky platené v mene a na účet kupujúceho alebo zákazníka, ktoré dodávateľ požaduje od kupujúceho. V prípade, že je v čase dodania tovaru

poskytnutá zľava z ceny alebo ak je poskytnutá zľava za skoršiu úhradu ceny, základ dane sa zníži o sumu zľavy.

Výšku dane nadobúdateľ vypočíta na základe faktúry, ktorú vyhotovil dodávateľ. Fakturovaná cena predstavuje dohodnutú cenu za tovar a táto cena neobsahuje daň, pretože dodávateľ nebol povinný k cene tovaru uplatniť daň.

Podľa § 23 ods. 2 zákona o DPH sa pri použití tovaru zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania, ktorý je ňou alebo na jej účet odoslaný alebo prepravený do tuzemska z iného členského štátu, v ktorom zdaniteľná osoba v rámci svojho podnikania tento tovar vyrobila, vyťažila, spracovala, kúpila, nadobudla z iného členského štátu alebo dovezla z územia tretieho štátu, a premiestnenie tovaru z tuzemska do iného členského štátu sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu podľa § 8 ods. 4 zákona o DPH, základ dane určí v zmysle § 22 ods. 6 zákona o DPH. Základ dane tvorí cena, za ktorú bol tovar nadobudnutý vrátane nákladov súvisiacich s nadobudnutím. Ak bol tovar vytvorený vlastnou činnosťou, základom dane sú náklady na vytvorenie tovaru vlastnou činnosťou.

Príklad 7:

Rakúska osoba identifikovaná pre daň v Rakúsku premiestnila svoj tovar na účel predaja zatiaľ neznámemu zákazníkovi do svojej organizačnej zložky zriadenej v SR. Rakúska osoba tovar vyrobila v Rakúsku a registrovala sa pre daň v SR. V SR osoba podlieha povinnosti zdať nadobudnutie premiestneného tovaru. Základom dane sú náklady na vytvorenie tovaru (bez dane), ktoré mala v Rakúsku.

5. Oprava základu dane

Ak dôjde k úplnému alebo čiastočnému zrušeniu dodávky tovaru a k úplnému alebo čiastočnému vráteniu tovaru, alebo k zníženiu ceny tovaru po vzniku daňovej povinnosti alebo k zvýšeniu ceny tovaru, základ dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa opraví.

Ak sa po nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vráti nadobúdateľovi spotrebná daň zaplatená v členskom štáte, z ktorého bol tovar odoslaný alebo prepravený, základ dane sa v zmysle § 25 ods. 2 zákona o DPH zníži o sumu vrátenej spotrebnej dane. Nárok na vybratie spotrebnej dane z tovarov podliehajúcich spotrebným daniam vzniká v zmysle čl. 10 smernice Rady 92/12/EHS v členskom štáte určenia, teda v členskom štáte, do ktorého prichádza zásielka alebo kde končí preprava. Pri tovare podliehajúcim spotrebnej dani vzniká daňová povinnosť najprv v štáte pôvodu a následne, ak je tento tovar prepravený alebo dodaný na podnikateľskej účely do členského štátu určenia, vzniká daňová povinnosť aj v tomto členskom štáte dňom dodania tovaru. Tovar je potom spotrebnou daňou zdanený dvakrát, čo by znamenalo porušenie princípu zákazu dvojitého zdanenia. Preto sa uplatňuje vrátenie dane. Spotrebnú daň zaplatenú v štáte odoslania vracia členský štát odoslania predajcovi na základe jeho žiadosti.

Pri oprave základu dane všeobecne platí, že rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane a rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou daňou sa uvedie v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa vyhotovil doklad o oprave základu dane. Pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, kedy je povinný platiť daň

nadobúdateľ tovaru, sa rozdiel uvedie v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadobúdateľ tovaru obdržal doklad o oprave základu dane. Pri oprave základu dane sa použije sadzba dane, ktorá bola platná v čase vzniku daňovej povinnosti pri zdaniteľnom obchode, na ktorý sa oprava základu dane vzťahuje. Tento postup sa uplatní nielen pri oprave tuzemských dodávok tovaru, ale aj pri oprave dane pri uskutočnení nadobudnutia tovaru z iného členského štátu.

Príklad 8:

Platiteľ dane nadobudol tovar z ČR 20. júna 2013 za 50 000 €. Platiteľ dane uplatnil k cene daň vo výške 10 000 € a uviedol transakciu do daňového priznania za zdaňovacie obdobie jún 2013, a zároveň si uplatnil odpočítanie dane v rovnakom zdaňovacom období. Avšak časť dodávky bola sčasti nefunkčná, a tak bol nefunkčný tovar vrátený dodávateľovi 22. júla 2013. Dodávateľ vyhotovil dobropis, ktorý nadobúdateľ dostal 5. augusta 2013. Platiteľ dane uvedie opravu základu dane a opravu dane a súčasne opravu odpočítanej dane za zdaňovacie obdobie august 2013.

Ak by bola nadobúdateľom tovaru v tuzemsku z iného členského štátu osoba registrovaná pre daň podľa § 7 alebo § 7a zákona o DPH, potom táto osoba vykoná opravu základu dane a dane bez uplatnenia odpočítania dane.

Ustanovenie § 25 ods. 6 zákona o DPH, ktoré upravuje, že základ dane a daň sa nemusí opraviť v prípade, že platiteľ zníži cenu tovaru po vzniku daňovej povinnosti voči inému platiteľovi, ak sa na tomto postupe obe strany písomne dohodli, neplatí pri cezhraničných transakciách.

6. Oslobodenie od dane

Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je v zmysle § 44 zákona o DPH oslobodené od dane, ak by dodanie takéhoto tovaru platiteľom v tuzemsku bolo oslobodené od dane, ak by dovoz takéhoto tovaru bol oslobodený od dane podľa § 48 ods. 1 a 2 a ods. 4 až 9, alebo tento tovar je určený bezprostredne na ďalšie dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu alebo na územie tretieho štátu a toto dodanie je oslobodené od dane s možnosťou odpočítania dane.

Oslobodenie od dane pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu môže platiteľ dane alebo osoba registrovaná pre daň podľa § 7 ako nadobúdateľ tovaru uplatniť, ak nadobudne tovar, ktorý by pri dodaní v tuzemsku bol oslobodený od dane podľa § 28 až 42 zákona o DPH alebo podľa § 47 ods. 7 až 11 zákona o DPH alebo podľa § 48 zákona o DPH. Ak napr. letecká spoločnosť, ktorá vykonáva prevažne medzinárodné lety, nadobúda potravinárske produkty na zásobenie lietadiel, nadobudnutie tohto tovaru je oslobodené od dane. Od dane je napr. oslobodené nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu osobami požívajúcimi výsady a imunity podľa medzinárodného práva (napr. veľvyslanci), za predpokladu, ak by bol tento tovar predmetom dovozu, vzťahovalo by sa naň oslobodenie od cla.

7. Odpočítanie dane

V zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z nadobudnutého tovaru má len platiteľ dane a vzniká v deň, kedy pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť. Teda osoba, ktorá nie je registrovaná pre daň alebo osoba registrovaná pre daň, ktorá nemá postavenie platiteľa dane v tuzemsku, nemá právo na odpočítanie dane. Ak k vzniku daňovej povinnosti nedôjde, nemôže vzniknúť právo odpočítať daň.

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa ods. 3 a 7 cit. ustanovenia. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 zákona o DPH. Platiteľ môže odpočítať daň aj v prípade, ak tovary použije na podnikanie v zahraničí, ak by táto daň bola odpočítateľná, keby táto činnosť bola vykonávaná v tuzemsku. Ak platiteľ použije nadobudnutý tovar pre dodávky tovarov a služieb, pri ktorých môže odpočítať daň a súčasne pre dodávky tovaru a služieb, pri ktorých nemôže odpočítať daň, je povinný odpočítať pomernú výšku dane. Postup pri odpočítaní dane v zmysle § 49 ods. 5 zákona o DPH sa vzťahuje aj na nadobúdateľa tovaru v tuzemsku z iného členského štátu.

Platiteľ právo na odpočítanie dane môže uplatniť, ak má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu. Odpočítanie dane vykoná najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má faktúru. Ak platiteľ nemá faktúru od dodávateľa z iného členského štátu do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom faktúru dostane.

Odpočítanie dane platiteľ vykoná tak, že od celkovej výšky dane za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie.

Príklad 9:

Platiteľ nadobudol tovar v tuzemsku z ČR v máji 2013. Zahraničný dodávateľ vyhotovil doklad o predaji tovaru oslobodeného od českej dane dňa 23. 5. 2013. Nadobúdateľ obdržal doklad 3. júna 2013. Keďže faktúra bola vyhotovená do 15.6.2013, daňová povinnosť z nadobudnutia tovaru vzniká platiteľovi dňom vyhotovenia faktúry 23.5.2013. Právo daň odpočítať má platiteľ počnúc zdaňovacím obdobím máj 2013 do konca kalendárneho roka.

8. Osoby povinné platiť daň

Pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH povinná platiť daň osoba, ktorá tovar nadobudla podľa § 11 zákona o DPH. Ide o platiteľov registrovaných podľa § 4, 4a, 5, 6 a tiež o osoby registrované pre daň podľa § 7, 7a (ak bol tovar objednaný pod IČ DPH prideleným v tuzemsku alebo ak bol presiahnutý limit nadobudnutého tovaru 13 941 45 € v kalendárnom roku), ďalej o osoby, ktoré nadobudnú nový dopravný prostriedok v tuzemsku z iného členského štátu, o nadobúdateľov tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, ak povinnosť platiť spotrebnú daň vzniká v tuzemsku,

o platiteľov, pre ktorých je tovar dodaný z iného členského štátu umiestnený v sklade v SR, ak títo platitelia písomne oznámili daňovému úradu, že budú platiť daň z nadobudnutia tovaru namiesto zahraničnej osoby a o zdaniteľné osoby z iného členského štátu, ktoré nadobudnú/nadobudli tovar a nesplnili si registračnú povinnosť, príp. o tuzemské zdaniteľné osoby, ktoré nadobudnú/nadobudli tovar a nesplnili si registračnú povinnosť.

Platiteľ je povinný viesť podrobné záznamy o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správne určenie dane. Rovnako aj osoba registrovaná pre daň podľa § 7 alebo 7a je povinná viesť záznamy o nadobudnutých tovaroch z iného členského štátu.

Daň pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa platí prostredníctvom predloženého daňového priznania. Nadobúdateľ uvedie nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu v riadku 5, 6 pri zníženej sadzbe dane a v riadku 7, 8 pri základnej sadzbe dane. Splatnosť dane pre platiteľa je do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia. Osoba, ktorá nie je platiteľom a vznikne jej povinnosť platiť daň, je povinná predložiť daňové priznanie do 25 dní po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom vznikla daňová povinnosť, a v rovnakej lehote zaplatiť daň. Pri nadobudnutí nového dopravného prostriedku z iného členského štátu je povinnosť predložiť daňové priznanie do 7 dní od nadobudnutia nového dopravného prostriedku a v rovnakej lehote zaplatiť daň.

Tento metodický pokyn nadobúda účinnosť 1.8.2013.

*Vydalo: Finančné riaditeľstvo SR
Sekcia daňová a colná
Odbor daňovej a colnej metodiky
august 2013*