

Metodický pokyn Daňového riaditeľstva SR k vráteniu dane zahraničnej osobe z tretieho štátu podľa § 56 až 58 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Zákonom č. 471/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „novela zákona o DPH“), s účinnosťou od 1.1.2010 okrem iného došlo k úprave podmienok pri vrátení dane zahraničným osobám, ktoré nemajú na území Európskej únie sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa na území Európskej únie obvykle nezdržiavajú (ďalej len „zahraničné osoby z tretích štátov“). V nadväznosti na smernicu Rady 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 sa s postupom pri vrátení dane zahraničným osobám z iných členských štátov stanoveným citovanou smernicou zosúladiť aj postup vrátenia dane zahraničným osobám z tretích štátov. Podmienky pre vrátenie dane zahraničným osobám z tretích štátov sú stanovené v Trinástej smernici Rady č. 86/550/EHS o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídli na území spoločenstva, ktorá je transponovaná do zákona o DPH.

Vrátenie dane zahraničnej osobe z tretieho štátu

Zahraničná osoba z tretieho štátu má nárok na vrátenie dane uplatnenej pri hnutel'nom majetku a službách, ktoré jej dodal platiteľ DPH v tuzemsku, a nárok na vrátenie dane uplatnenej pri dovoze tovaru v tuzemsku. Vrátenie dane zahraničnej osobe z tretieho štátu je upravené v § 56 až 58 zákona o DPH.

Splnenie podmienok pre vrátenie dane zahraničnou osobou z tretieho štátu

Aby zahraničná osoba z tretieho štátu mohla žiadať o vrátenie dane, musí splniť nasledovné podmienky:

- Je identifikovaná pre daň alebo obdobnú všeobecnú daň zo spotreby v štáte, v ktorom má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo v ktorom sa obvykle zdržiava. Dôkazom preukazujúcim, že zahraničná osoba z tretieho štátu je platiteľom DPH alebo obdobnej dane zo spotreby v danom štáte je potvrdenie o postavení daňového subjektu, ktoré vydal správny orgán štátu, v ktorom má zahraničná osoba z tretieho štátu sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň alebo bydlisko.
- V období, za ktoré podáva žiadosť o vrátenie dane, nemala na území Európskej únie sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko a ani sa na tomto území obvykle nezdržiavala.
- V období, za ktoré podáva žiadosť o vrátenie dane, nedodala tovar ani službu v tuzemsku s výnimkou dodania:

1. Prepravných služieb a s nimi súvisiacich doplnkových služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 47 ods. 6, 8, 10 a 12 a § 48 ods. 8 zákona o DPH.

Podľa § 47 ods. 6 zákona o DPH oslobodené od dane sú služby vrátane prepravných a s nimi súvisiacich doplnkových služieb iné ako služby oslobodené od dane podľa § 28 až 41 zákona o DPH, ktoré sú priamo spojené s vývozom tovaru a s tovarom pod colným opatrením

podľa § 18 ods. 2 zákona o DPH. Oslobodené od dane je podľa § 47 ods. 8 zákona o DPH dodanie, oprava, úprava, údržba a nájom námorných plavidiel podľa odseku 7 písm. a) a b), dodanie, oprava, údržba a nájom vybavenia vrátane rybárskej výbavy a dodanie iných služieb nevyhnutne spojených s námornými plavidlami. V § 47 ods. 10 zákona o DPH je upravené oslobodenie od dane pri dodaní, oprave, úprave, údržbe a nájme lietadiel užívaných leteckým dopravcom, ktorý vykonáva prevažne medzinárodnú dopravu za odplatu, dodaní, oprave, údržbe a nájme vybavenia inštalovaného alebo používaného v týchto lietadlách a dodaní iných služieb potrebných priamo pre tieto lietadlá alebo ich náklad. Podľa § 47 ods. 12 zákona o DPH oslobodené od dane je obstaranie dodania tovarov a služieb podľa odsekov 1 až 11, ak sa obstaranie vykoná v mene a na účet inej osoby, a ďalej je oslobodené od dane obstaranie tovarov a služieb uskutočnené mimo územia Európskej únie, ak sa obstaranie vykoná v mene a na účet inej osoby; oslobodenie od dane sa nevzťahuje na obstaranie služieb cestovného ruchu, ktoré sú dodané v inom členskom štáte. § 48 ods. 8 zákona o DPH upravuje oslobodenie od dane pri službách vzťahujúcich sa na dovážaný tovar, ak hodnota týchto služieb je zahrnutá do základu dane podľa § 24 zákona o DPH.

2. Služieb a dodania tovaru s inštaláciou alebo montážou, ak je osobou povinnou platiť daň príjemca podľa § 69 ods. 2 a 3 zákona o DPH.

Podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň alebo bydlisko v tuzemsku, je povinná platiť daň pri službách uvedených v § 16 ods. 1 až 4, 10 a 11 zákona o DPH a pri tovare dodanom s inštaláciou alebo montážou, ktoré jej dodala zahraničná osoba z iného členského štátu alebo zahraničná osoba z tretieho štátu, ak miesto dodania služby alebo tovaru je v tuzemsku. Zdaniteľná osoba a právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a je registrovaná pre daň podľa § 7 zákona o DPH, sú povinné podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH platiť daň pri službe dodanej zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo zahraničnou osobou z tretieho štátu, ak je miesto dodania služby podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v tuzemsku.

3. Tovar podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH, ak je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 9 zákona o DPH osoba, ktorej je tento tovar dodaný.

Platiteľ alebo osoba registrovaná pre daň podľa § 7 alebo 7a zákona o DPH, ktorej je dodaný tovar podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH, sú podľa § 69 ods. 9 zákona o DPH povinní platiť daň pri tomto tovare, ak je dodaný zahraničnou osobou.

4. Tovar z tuzemska do iného členského štátu, ktorý bol dovezený z tretieho štátu zahraničnou osobou, ktorá bola zastúpená daňovým zástupcom podľa § 69a zákona o DPH.

5. Tovar v rámci trojstranného obchodu podľa § 45 zákona o DPH, na ktorom sa zúčastnila ako prvý odberateľ a osobou povinnou platiť daň je druhý odberateľ.

V porovnaní s výnimkami uplatňovanými do 31.12.2009 došlo od 1.1.2010 k vypusteniu výnimky – dodanie prepravných služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 46 zákona o DPH. V prípade, ak zahraničná osoba z tretieho štátu počnúc rokom 2010 poskytne prepravné služby oslobodené od dane podľa § 46 zákona o DPH, je podľa § 5 zákona o DPH povinná podať žiadosť o registráciu pre daň Daňovému úradu Bratislava I pred začatím vykonávania činnosti, ktorá je predmetom dane, t.j. pred dodaním osobnej dopravy osôb s miestom dodania v tuzemsku oslobodenej od dane podľa § 46 zákona o DPH. V porovnaní s výnimkami uplatňovanými do

31.12.2009 došlo od 1.1.2010 k rozšíreniu výnimky o prepravné služby a s nimi súvisiace doplnkové služby oslobodené od dane podľa § 47 ods. 8, 10 a 12 zákona o DPH.

Príklad

Japonský podnikateľ dovezol na Slovensko výrobnú linku, na Slovensku bol tovar prepustený do voľného obehu a bola vymeraná daň z dovozu, ktorá bola japonským podnikateľom uhradená. Výrobná linka bola nainštalovaná u platiteľa DPH v tuzemsku, pričom bolo vykonané aj odskúšanie funkčnosti výrobných linky, ktoré bolo súčasťou dodávky – dodanie tovaru s inštaláciou. Osobou povinnou platiť daň z dodania tovaru s inštaláciou je podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH platiteľ DPH. Japonský podnikateľ požiadal o vrátenie dane zaplatenej pri dovoze tovaru v tuzemsku. Keďže sú splnené podmienky pre vrátenie dane, Daňový úrad Bratislava I japonskému podnikateľovi žiadanú sumu dane vráti.

- Daň by bola odpočítateľná podľa § 49 zákona o DPH.

Podmienky pre vznik a uplatnenie práva na odpočítanie dane sú upravené v § 49 až 51 zákona o DPH. Pri odpočítaní dane sa uplatňuje princíp vecného priradovania prijatých tovarov a služieb k uskutočneným zdaniteľným obchodom. Ak zahraničná osoba z tretieho štátu vykonáva v štáte, kde má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň alebo bydlisko činnosti, ktoré by podľa § 28 až 41 zákona o DPH boli oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane, nevzniká jej nárok na vrátenie dane z nakúpených tovarov a služieb. Ak by prijaté tovary a služby použila na zdaniteľné obchody, pri ktorých vzniká daňová povinnosť a súčasne na zdaniteľné obchody oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane, vzniká jej nárok na vrátenie dane z nakúpených tovarov a služieb v pomernej výške.

V § 49 ods. 7 zákon o DPH definuje obmedzenie odpočítania dane, podľa ktorého nie je možné odpočítať daň pri kúpe tovarov a služieb na účely pohostenia a zábavy a pri prechodných položkách podľa § 22 ods. 3 zákona o DPH.

Zahraničná osoba z tretieho štátu nemá nárok na vrátenie dane, ktorú dodávateľ neuplatnil v súlade so zákonom o DPH, a dane uplatnenej pri tovare, ktorý je alebo môže byť oslobodený od dane podľa § 43 alebo § 47 ods. 2 zákona o DPH. V prípade, ak platiteľ DPH uplatní na faktúre daň, pričom nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH napr. z dôvodu, že miesto dodania je v treťom štáte, daň na faktúre nebola uplatnená v súlade so zákonom o DPH a zahraničnej osobe z tretieho štátu nevzniká nárok na vrátenie dane. Ak platiteľ DPH uplatní daň pri dodaní tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet a nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte, ktoré je pri splnení zákonom stanovených podmienok oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH, zahraničnej osobe z tretieho štátu nevzniká nárok na vrátenie dane. Podľa § 47 ods. 2 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený kupujúcim alebo na jeho účet do miesta určenia na území tretieho štátu, ak kupujúci nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko, s výnimkou dodania tovaru, ktorý prepravil kupujúci na účely vybavenia, zásobenia pohonnými látkami a potravinami výletných lodí, súkromných lietadiel alebo akýchkoľvek dopravných prostriedkov na súkromné použitie. Ak platiteľ DPH uplatní daň pri vývoze tovaru uskutočnenom v súlade s § 47 ods. 2 zákona o DPH, zahraničnej osobe z tretieho štátu nevzniká nárok na vrátenie dane.

Príklad

Podnikateľ so sídlom vo Švajčiarsku sa v roku 2011 zúčastnil na kontraktačnej výstave na Slovensku ako vystavovateľ. Organizátorom výstavy je platiteľ DPH, ktorý švajčiarskemu podnikateľovi prenajal výstavný priestor a zabezpečil pripojenie na vodu, elektrinu, plyn.

Platiteľ DPH k cene fakturovanej za prenájom výstavného priestoru uplatnil slovenskú DPH. Švajčiarskemu podnikateľovi nebola poskytnutá služba spočívajúca v poskytnutí práva na vstup na výstavu výmenou za lístok alebo za poplatok. Miestom dodania služby poskytnutej zdaniteľnej osobe je podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH miesto, kde má príjemca služby sídlo, t.j. Švajčiarsko. Platiteľ DPH neuplatnil daň v súlade so zákonom o DPH, pretože miestom dodania služby je Švajčiarsko a švajčiarskemu podnikateľovi nevzniká nárok na vrátenie dane.

Uplatnenie nároku na vrátenie dane

Zahraničná osoba z tretieho štátu uplatňuje nárok na vrátenie dane podaním žiadosti o vrátenie dane Daňovému úradu Bratislava I. Vzor tlačiva žiadosti o vrátenie dane je uvedený v prílohe č. 2 zákona o DPH. Novelou zákona o DPH účinnou od 1.1.2010 došlo k upresneniu textu v tlačive „Žiadosť o vrátenie dane z pridanej hodnoty zahraničnej osobe podľa § 56 až 58 zákona č. 222/2004 Z. z.“. Pri vrátení dane zahraničným osobám z tretieho štátu sa nárok na vrátenie dane uplatňuje podaním žiadosti „v papierovej forme“ predloženej Daňovému úradu Bratislava I. Žiadosť o vrátenie dane sa podáva za obdobie kalendárneho roka, a to najneskôr do 30. júna kalendárneho roka, ktorý nasleduje po kalendárnom roku, za ktoré sa uplatňuje nárok na vrátenie dane. Žiadosť o vrátenie dane môže zahraničná osoba z tretieho štátu podať, ak suma dane, ktorej vrátenie sa žiada, je najmenej 50 eur. Žiadosť o vrátenie dane môže zahraničná osoba z tretieho štátu podať len raz, a to po skončení kalendárneho roka.

Podľa prechodného ustanovenia § 85h ods. 4 k úpravám účinným od 1. januára 2010 na žiadosti o vrátenie dane zahraničným osobám z tretích štátov za obdobie do 31. decembra 2009 sa vzťahujú ustanovenia § 56 až 58 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2009. Na vrátenie dane za kalendárny rok 2009 sa uplatnili podmienky stanovené zákonom o DPH platným do 31.12.2009. Podmienky zavedené novelou zákona o DPH účinnou od 1.1.2010 sa prvýkrát uplatnia pri vrátení dane za kalendárny rok 2010.

Zahraničná osoba z tretieho štátu k žiadosti o vrátenie dane musí doložiť:

a) **originál faktúry** vyhotovenej platiteľom DPH v tuzemsku, v ktorej je uvedená suma dane v eurách, a v prípade dovozu tovaru príslušný dovozný doklad a doklad preukazujúci platbu dane. Faktúra pri dodaní tovaru a služby v tuzemsku je v zákone o DPH upravená v § 71 zákona o DPH. Za faktúru sa považuje aj:

- **cestovný lístok** vydaný prevádzkovateľom verejnej hromadnej dopravy osôb, ktorý je platiteľom DPH, ak cestovný lístok obsahuje jeho obchodné meno, dátum vyhotovenia a cenu vrátane dane,

- **podkladová časť nálepky**, ktorou sa preukazuje zaplatenie úhrady za užívanie diaľnic, ciest pre motorové vozidlá a ciest I. triedy v tuzemsku, ktorá ostane príjemcovi služby po oddelení nalepovacej časti nálepky, ak podkladová časť nálepky obsahuje obchodné meno dodávateľa služby a jeho identifikačné číslo pre daň, dátum predaja nálepky, cenu vrátane dane a sumu dane,

- **doklad vyhotovený elektronickou registračnou pokladnicou**, ak cena tovaru alebo služby vrátane dane nie je viac ako 1 659,70 eura, ktorý musí obsahovať údaje podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH s výnimkou mena a adresy sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne alebo bydliska príjemcu tovaru alebo služby a jeho identifikačného čísla pre daň, ak mu je pridelené a s výnimkou jednotkovej ceny bez dane.

b) **potvrdenie daňového úradu štátu**, v ktorom má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo v ktorom sa obvykle zdržiava, osvedčujúce, že zahraničná osoba z tretieho

štátu je identifikovaná pre daň alebo obdobnú všeobecnú daň zo spotreby, pričom potvrdenie nesmie byť staršie ako jeden rok. Toto potvrdenie slúži ako dôkaz preukazujúci, že žiadateľ je platiteľom DPH alebo obdobnej dane zo spotreby v štáte, v ktorom má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo v ktorom sa obvykle zdržiava. Vzor tlačiva potvrdenia je uvedený v prílohe č. 3 zákona o DPH. Novelou zákona o DPH účinnou od 1.1.2010 došlo k upresneniu textu v tlačive „Potvrdenie o postavení daňového subjektu“. Pri podávaní žiadostí o vrátenie dane za kalendárny rok 2010 sa použije tlačivo potvrdenia o postavení daňového subjektu upravené novelou zákona o DPH účinnou od 1.1.2010.

Tlačivo žiadosti o vrátenie dane zahraničnej osobe podľa § 56 až 58 zákona o DPH, poučenie k žiadosti o vrátenie dane, ako aj tlačivo potvrdenia o postavení daňového subjektu sa nachádzajú na Portáli daňovej správy SR v časti *Daňové tlačivá/ Daňové priznania, hlásenia a ostatné tlačivá/ DPH*.

- Zahraničná osoba z tretieho štátu musí v žiadosti o vrátenie dane vyhlásiť, že
- spĺňa podmienky podľa § 56 ods. 2 zákona o DPH,
 - údaje uvedené v žiadosti o vrátenie dane sú pravdivé,
 - sa zaväzuje vrátiť späť akúkoľvek neoprávnene vrátenú daň.

Pri vrátení dane zahraničným osobám z tretieho štátu sa uplatňuje princíp reciprocity, t.j. nárok na vrátenie dane z tovarov a služieb nemá zahraničná osoba z tretieho štátu, ak štát, v ktorom má táto zahraničná osoba sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň alebo bydlisko, neposkytuje vrátenie dane zdaniteľným osobám, ktoré sú platiteľmi DPH podľa zákona o DPH. Členský štát môže podmieniť vrátenie dane zahraničným osobám z tretieho štátu poskytnutím porovnateľných výhod týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty tretími štátmi.

Rozhodnutie o vrátení, resp. zamietnutí celej alebo časti dane

Rozhodnutím o žiadosti o vrátenie dane Daňový úrad Bratislava I zahraničnej osobe z tretieho štátu prizná celú výšku žiadanej sumy dane (t.j. žiadosti sa vyhovuje) alebo prizná len časť žiadanej sumy dane (t.j. žiadosti sa čiastočne vyhovuje), príp. neprizná žiadnu sumu dane (t.j. žiadosti sa nevyhovuje). Ak Daňový úrad Bratislava I rozhodne o vrátení dane, vráti daň v lehote na rozhodnutie o žiadosti, t.j. do šiestich mesiacov odo dňa podania žiadosti. Daň vráti v eurách na účet vedený v banke v tuzemsku alebo na základe žiadosti zahraničnej osoby z tretieho štátu na účet vedený v zahraničnej banke v inom štáte. Pri vrátení dane na účet vedený v zahraničnej banke v inom štáte sa od sumy dane odpočítajú bankové poplatky za prevod peňažných prostriedkov.

Ak Daňový úrad Bratislava I rozhodne o zamietnutí žiadosti o vrátenie celej dane alebo časti dane, rozhodnutie musí obsahovať odôvodnenie. Proti rozhodnutiu o zamietnutí žiadosti o vrátenie celej dane alebo časti dane sa môže zahraničná osoba z tretieho štátu odvolať spôsobom a v lehote podľa § 46 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“), t.j. písomne alebo ústne do zázpisnice u správcu dane v lehote do 15 dní odo dňa doručenia rozhodnutia, proti ktorému odvolanie smeruje.

V prípade, ak daň bola vrátená na základe nepravdivých údajov alebo sa vrátenie dane dosiahlo podvodným spôsobom, Daňový úrad Bratislava I uloží pokutu podľa § 35 ods. 1 písm. g) zákona o správe daní. Ak zahraničná osoba z tretieho štátu nevráti neoprávnene vrátenú daň alebo nezaplatí uloženú pokutu, Daňový úrad Bratislava I má právo odmietnuť

d'alsie ziadosti o vratenie dane pocas dvoch kalendarnych rokov nasledujucich po podani ziadosti o vratenie dane na zaklade nepravdivych udajov.

Zastupovanie zahraničnej osoby z tretieho štátu

Daňový úrad Bratislava I môže vrátiť daň aj prostredníctvom zástupcu zahraničnej osoby z tretieho štátu, ak zástupca predloží daňovému úradu plnomocenstvo na zastupovanie zahraničnej osoby z tretieho štátu týkajúce sa vrátenia dane. Zastupovanie je upravené v § 9 a § 10 zákona o správe daní. Daňový subjekt, t.j. zahraničná osoba z tretieho štátu sa môže dať zastupovať zástupcom, ktorého si zvolí a ktorý koná v rozsahu plnomocenstva udeleného písomne s úradne overeným podpisom alebo ústne do zápisnice u správcu dane. Písomne udelené plnomocenstvo musí mať úradne overený podpis, pričom sa overuje podpis zastupovaného, t.j. zahraničnej osoby z tretieho štátu. Úradne overená plná moc sa predkladá v písomnej podobe Daňovému úradu Bratislava I. V prípade, ak je plná moc udelená v inom ako slovenskom, príp. českom jazyku, je potrebné, aby zahraničná osoba z tretieho štátu predložila jej úradný preklad. Ak zahraničná osoba z tretieho štátu udelí plnú moc ústne, daňový úrad spíše zápisnicu, ktorá musí mať náležitosti uvedené v § 11 zákona o správe daní. V tomto prípade sa už úradné overenie podpisu nevyžaduje. Zákonom č. 490/2010 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov bola s účinnosťou od 1.1.2011 do § 58 ods. 2 zákona o DPH zavedená nová veta, podľa ktorej, ak sa zahraničná osoba z tretieho štátu dá zastupovať zástupcom, na zástupcu sa nevzťahuje § 10 ods. 2 zákona o správe daní. S účinnosťou od 1.1.2011 sa umožňuje jednému zástupcovi zastupovať aj viacero daňových subjektov – zahraničných osôb z tretieho štátu pri vrátení dane, a preto sa v zákone o DPH vylučuje uplatnenie § 10 ods. 2 zákona o správe daní.

Týmto metodickým pokynom sa **ruší** metodický pokyn zverejnený v januári 2006 k vráteniu dane z pridanej hodnoty uplatnenej v cenách tovarov a služieb podľa ustanovení §§ 56 – 64 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ktorý **bol účinný do 31.12.2010**.

Vydalo: Daňové riaditeľstvo SR Banská Bystrica
sekcia metodiky daní, odbor metodiky daní
august 2011