

**Prítomní: podľa prezenčnej listiny**

**Komisia na svojom 9. zasadnutí prerokovala :**

1. **Výklad ustanovenia § 69 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH)**
2. **Uplatňovanie zákona o DPH pri premiestnení tovaru z tuzemska do skladu v inom členskom štáte EU**
3. **Uplatňovanie ustanovení § 69a zákona o DPH – daňový zástupca pri dovoze tovaru**
4. **Uplatňovanie ustanovení zákona o DPH pri postúpení finančného lízingu zo strany nájomcu**

**K jednotlivým bodom prijala komisia tieto závery :**

**K bodu 1:**

**Popis problému predloženého SKDP :**

V praxi je nejednoznačný výklad ust. § 69 ods. 3 zákona o DPH, ak zahraničná osoba, ktorá dodáva službu, je registrovaná ako platiteľ DPH.

Zákon o DPH neobsahuje explicitné ustanovenie upravujúce postup pri určení osoby povinnej platiť daň v prípade, kedy zahraničný dodávateľ z iného členského štátu registrovaný pre daň aj v tuzemsku poskytuje služby uvedené v § 15 ods. 8 zákona o DPH tuzemskému odberateľovi.

**Metodický pokyn DRSR** k uplatňovaniu DPH pri dočasnom pridelení zamestnancov sa zaoberá všeobecne pridelením zamestnancov z pohľadu DPH a bol uverejnený na stránke DRSR 2.6.2006. V časti 3. – „Daňová povinnosť pri dodaní služby dočasného pridelenia zamestnancov“ je v bode 3.4. uvedené, že v zmysle § 69 ods. 3 je zdaniteľná osoba povinná platiť daň pri službách podľa § 15 ods. 8, ktoré jej dodala zahraničná osoba z iného členského štátu alebo z tretieho štátu. Prenos daňovej povinnosti sa uplatňuje len v tom prípade, ak zahraničná osoba nie je registrovaná pre účely DPH v tuzemsku. Uvedené tvrdenie nie je v pokyne nijak bližšie odôvodňované.

Z dôvodu nejednoznačného výkladu § 69 ods. 1, 2 a 3, vznikajú v praxi často pochybnosti ohľadom určenia osoby povinnej platiť daň v prípadoch, kedy dodávateľ z iného členského štátu, ktorý nemá v tuzemsku prevádzkareň na účely DPH a je v tuzemsku registrovaný pre účely DPH poskytuje katalógové služby pre odberateľa so sídlom v tuzemsku.

Vo vyššie uvedenom prípade je v zmysle zákona o DPH ako aj v nadväznosti na Usmernenie DR SR sporné, či pri dodaní služieb podľa § 15 ods. 8 zákona o DPH s miestom dodania v SR zahraničným dodávateľom, ktorý je v SR registrovaný ako platiteľ nutne uplatniť základný postup podľa § 69 ods. 1 a osobou povinnou platiť daň bude dodávateľ ako platiteľ alebo je v danom prípade možné postupovať podľa § 69 ods. 3, ktorý má byť chápaný ako špeciálne ustanovenie a preniesť teda daňovú povinnosť na odberateľa, ktorý by aplikoval samozdanenie.

Z praxe sú nám známe prípady, kedy dodávateľ registrovaný vo viacerých členských štátoch pri zdanení poskytovaných služieb uvedených v § 15 ods. 8 zákona o DPH uplatňuje samozdanenie a daň platí odberateľ aj v prípade, kedy je zahraničný dodávateľ registrovaný v štáte odberateľa.

**Záver komisie k bodu 1 :**

Všeobecné a hlavné pravidlo, ktoré ustanovuje osobu povinnú platiť daň, je obsiahnuté v § 69 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého povinnosť platiť daň pri dodaní služby s miestom dodania v tuzemsku má platiteľ dane (registrovaný pre DPH podľa § 4, 5 a 6 zákona o DPH), ktorý dodá službu.

Ustanovenie § 69 ods. 3 zákona o DPH je osobitným ustanovením, ktoré sa uplatní v prípade služieb uvedených v § 15 ods. 8 zákona o DPH dodaných zahraničnou osobou. Zahraničnou osobou je taká právnická alebo fyzická osoba, ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania a ani prevádzkareň. V týchto prípadoch je povinná platiť DPH zdaniteľná osoba v tuzemsku, ktorej bola služba dodaná. Toto ustanovenie sa uplatní bez ohľadu na to, či zahraničná osoba je alebo nie je registrovaná ako platiteľ DPH v Slovenskej republike to znamená, že sa neuplatní všeobecné pravidlo podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, ale prednostne sa uplatní ust. § 69 ods. 3 zákona o DPH.

Pokyn DR SR bol v uvedenom zmysle už upravený.

## **K bodu 2 :**

### **Popis problému predloženého SKDP :**

Uplatňovanie zákona o DPH pri premiestnení tovaru z tuzemska do skladu v inom členskom štáte EU :

V zákone o DPH chýba riešenie prípadu, ak má slovenský subjekt – daňovník zriadený sklad (call off stock) v inej krajine EU.

V období, keď slovenská firma premiestňuje svoj tovar do iného členského štátu má doklad o preprave tovaru, ale tovar v tomto období nefakturuje zákazníčkovi – prevodom medzi skladmi zabezpečuje evidenciu skladu v zahraničí a odberateľ podľa dohodnutých zmluvných podmienok potvrdí tento príjem – má právo disponovať s tovarom a má právo vyskladňovať tovar zo skladu podľa svojich potrieb.

V dohodnutom období – najlepšie mesačne – je zúčtovanie tohto skladu. Po odsúhlasení evidencie na oboch stranách sa zistí, ktorý tovar si klient vyskladnil zo skladu – na základe tohto odsúhlasenia je vystavený daňový doklad o predaji tovaru.

Pri takto riešenom príklade nie je však jednoznačné, podľa ktorého § je dodanie tovaru oslobodené a tiež v akom období je tovar oslobodený

1. či v čase skutočného dodania tovaru do iného členského štátu – kedy je doprava, alebo
2. v čase vyskladnenia tovaru zo skladu v zahraničí /v oboch prípadoch je iná štruktúra tovaru/.

Ak by sme postupovali podľa nášho zákona - postupovali by sme podľa bodu 1 a oslobodenie je podľa § 43, ale nesúhlasili by informácie vykázané v súhrnnom výkaze o dodanom tovare.

Bod 2 nemáme v zákone riešený, iba ak by daňová správa akceptovala vystavený daňový doklad s tým, že doprava tohto tovaru sa nedá priradiť /bola už v minulých mesiacoch/.

Tento spôsob by však bol zosúladený s postupom nadobudnutia tovaru u odberateľa a súhrnný výkaz by súhlasil.

Tento príklad by sa mal ešte rozšíriť ako by sa riešilo v prípade, ak nie je konsignačný sklad riešený v druhom členskom štáte a tiež o riešenia súdneho dvora /zatiaľ som nezistila, či boli takéto prípady riešené/.

## **Záver komisie k bodu 2 :**

### **Z predloženého popisu problému je potrebné zaujať stanovisko k 2 otázkam :**

1. Podľa ktorého ustanovenia zákona o DPH je oslobodené od dane premiestnenie tovaru do skladu v inom členskom štáte EÚ pre vopred známeho odberateľa
2. Ako sa má postupovať pri premiestnení tovaru z tuzemska do skladu v inom členskom štáte, ak tento členský štát nemá legislatívne zavedenú zjednodušenú úpravu, na základe ktorej sa daňová povinnosť pri takomto premiestnení tovaru prenáša na odberateľa, pre ktorého je tovar umiestnený v sklade za účelom jeho postupného predaja

**K otázke 1 :** Podľa § 43 ods. 4 zákona o DPH je oslobodené od dane premiestnenie tovaru z tuzemska do iného členského štátu, ak by takéto dodanie pre inú osobu bolo oslobodené od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. V prípade, ak má členský štát zavedenú zjednodušenú úpravu pre nadobudnutie tovaru premiestnením tovaru z iného členského štátu do skladu v tomto členskom štáte (obdobne ako § 11a slovenského zákona o DPH), považuje sa takéto premiestnenie tovaru z tuzemska do skladu v tomto členskom štáte za intrakomunitárne dodanie tovaru podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, to znamená, že oslobodenie od dane môže platiť dane uplatniť v prípade, ak je tovar prepravený alebo odoslaný z tuzemska do iného členského štátu a odberateľ, pre ktorého sa tovar umiestňuje v sklade, má pridelené IČ DPH. Vzhľadom na to, že členské štáty pri zjednodušenom postupe môžu uplatňovať podľa národnej legislatívy rôzne úpravy týkajúce sa vzniku daňovej povinnosti

z nadobudnutia tovaru, odporúčame, aby slovenský podnikateľ, ktorý premiestňuje tovar z tuzemska do skladu v inom členskom štáte, získal informáciu o právnej úprave vzniku daňovej povinnosti v členskom štáte, kde sa tovar uskladní pre vopred známeho odberateľa, a podľa toho uviedol dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od DPH do daňového priznania a súhrnného výkazu (napr. podľa slovenského zákona o DPH je vznik daňovej povinnosti z nadobudnutia tovaru posudzovaný podľa § 20 a vzťahuje sa aj na prípady podľa § 11a). Platiteľ dane musí preukázať splnenie podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH.

#### **K otázke 2 :**

Ak členský štát, v ktorom sa má uskladniť tovar premiestnený z tuzemska do tohto členského štátu pre vopred známeho odberateľa, nemá zjednodušenú úpravu, na základe ktorej sa prenáša daňová povinnosť na budúceho kupujúceho tovaru, pre ktorého sa tovar uskladňuje, musí platiteľ DPH požiadať v členskom štáte odberateľa o pridelenie IČ DPH a oslobodenie vykáže v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, kedy vyhotovil doklad o premiestnení tovaru. Na účely oslobodenia od dane musí platiteľ dane preukázať, že tovar bol prepravený do iného členského štátu, musí mať doklad o premiestnení a musí preukázať IČ DPH pridelené v inom členskom štáte.

#### **K bodu 3**

##### **Popis problému predloženého SKDP :**

V praxi sa vyskytujú viaceré situácie, ktoré nie sú upravené v zákone o DPH v tejto súvislosti a ani vydaný metodický pokyn k daňovému zástupcovi pri dovoze tovaru podľa § 69a zákona o DPH tieto situácie nerieši.

V tejto súvislosti uvádzame tieto modelové situácie :

##### Situácia A

*Dovoz tovaru z tretieho štátu do iného členského štátu EU pre slovenského platiteľa DPH. Slovenský platiteľ DPH je v inom členskom štáte zastúpený tzv. daňovým zástupcom pri dovoze tovaru, pričom následne je dovezený tovar prepravený z iného členského štátu do tuzemska.*

Slovenský platiteľ DPH má na Slovensku tzv. intrakomunitárne nadobudnutie tovaru v súlade s §11 zákona o DPH, ktoré je predmetom dane a pri ktorom vzniká daňová povinnosť podľa § 20 zákona o DPH. Daňový zástupca z iného členského štátu nevystaví pre zastupovanú osobu – slovenského platiteľa DPH ani faktúru ani relevantný doklad o premiestnení. Pre účely samozdanenia by mala slúžiť faktúra vystavená dodávateľom z tretieho štátu.

Pri intrakomunitárnom nadobudnutí tovaru vzniká právo na odpočítanie dane v súlade s § 49 ods. 2 písm. c) zákona o DPH. Zákon o DPH ďalej špecifikuje (§ 51 ods. 1 písm. c), že pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) (pri intrakomunitárnom nadobudnutí tovaru) môže platiteľ uplatniť právo na odpočítanie dane, ak má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a v prípade premiestnenia tovaru z iného členského štátu do tuzemska doklad o premiestnení tovaru.

Slovenskému platiteľovi vznikne povinnosť odvieť DPH z prijatého tovaru. Slovenský platiteľ má k dispozícii faktúru od dodávateľa z tretej krajiny. Táto faktúra nezakladá právo na uplatnenie odpočítania dane, pretože nie je vystavená dodávateľom z iného členského štátu a slovenský platiteľ nemá k dispozícii ani doklad o premiestnení tovaru. Vychádzame z toho, že implementácia smernice nestanovuje povinnosť daňovému zástupcovi vystavovať faktúru alebo iný doklad pre účely DPH pri premiestnení tovaru z iného členského štátu na Slovensko a teda slovenskému platiteľovi v takomto prípade nevznikne právo na uplatnenie odpočítania dane. Nakoľko slovenskému platiteľovi nevzniká právo na uplatnenie odpočítania dane, je narušená neutralita zdanenia DPH.

##### Situácia B

*Zahraničná osoba dováža tovar z tretieho štátu na Slovensko a následne ho premiestňuje zo Slovenska do iného členského štátu. Pre DPH účely je zahraničná osoba zastúpená daňovým zástupcom – slovenským platiteľom DPH.*

Ani v tomto prípade nie je poriešené, akým dokladom sa preukáže intrakomunitárne dodanie tovaru zo Slovenska do iného členského štátu. Daňovému zástupcovi vznikajú v súvislosti s intrakomunitárnym dodaním tovaru povinnosť podávať za zastúpených dovozcov daňové priznanie, súhrnný výkaz a povinnosť viesť záznamy o dovoze tovaru a jeho následnom dodaní do iného členského štátu, pričom pri určení dňa dodania musí vychádzať z § 19 ods. 8 zákona o DPH. Daňový zástupca nemá povinnosť a ani nie je oprávnený vystavovať doklad o premiestnení alebo faktúru pre zahraničnú osobu registrovanú pre DPH v inom členskom štáte.

Ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH stanovuje ako nevyhnutnú podmienku oslobodenia od DPH pri intrakomunitárnom dodaní tovaru kópiu faktúry s náležitosťami podľa § 72 zákona o DPH. Faktúra vystavená dodávateľom z tretej krajiny nespĺňa definíciu „DPH faktúry“ a zákon nestanovuje povinnosť vystaviť faktúru (alebo iný doklad, ktorý je možno považovať za faktúru) daňovému zástupcovi. V metodickom pokyne hovorí DR SR o faktúre vystavenej dodávateľom z tretej krajiny ako o relevantnej faktúre pre tieto účely, čo však nemá oporu v zákone o DPH.

### **Záver komisie k bodu 3 :**

#### *K situácii A :*

Slovenský zákon o DPH upravuje zastúpenie daňovým zástupcom pre prípady, ak je tovar prepustený do voľného obehu v Slovenskej republike a ďalej tento tovar je prepravovaný z tuzemska do iného členského štátu. Na zastupovanie daňovým zástupcom v iných členských štátoch sa slovenský zákon o DPH nevzťahuje. Slovenský platiteľ dane, ktorý je pri dovoze tovaru z tretieho štátu zastúpený daňovým zástupcom v inom členskom štáte a má nadobudnutie tovaru v tuzemsku, musí mať na účely určenia výšky daňovej povinnosti a na účely odpočítania dane doklad, a to faktúru alebo doklad o premiestnení tovaru z iného členského štátu (štátu dovozu) do tuzemska, z ktorého je zrejmä hodnota tovaru a príp. iné výdavky, ktoré tvoria súčasť základu dane. Faktúra vyhotovená dodávateľom z tretieho štátu môže byť podkladom pre vystavenie dokladu o premiestnení. Doklad o premiestnení môže vyhotoviť daňový zástupca, ak mu táto povinnosť vyplýva z ustanovení zákona členského štátu, kde je ustanovený, alebo platiteľ dane v tuzemsku, ktorému vzniká daňová povinnosť z nadobudnutia tovaru.

#### *K situácii B :*

Bez ohľadu na to, kto vyhotoví doklad o premiestnení tovaru do iného členského štátu, či daňový zástupca alebo zastúpená osoba, daňový zástupca musí mať k dispozícii doklad o premiestnení, inak nemôže uplatniť za zastúpenú osobu oslobodenie od dane podľa § 48 ods. 3 zákona o DPH.

### **K bodu 4 :**

#### **Popis problému predloženého SKDP :**

Pôvodný nájomca sa po určitom čase rozhodne postúpiť leasing na nového nájomcu. Za toto postúpenie si vypočíta a následne vyfakturuje novému nájomcovi odmenu za postúpenie leasingu.

Výpočet sa vo väčšine prípadov odvíja od vopred zaplatenej splátky (akontácie, preddavku, zvýšenej splátky) uhradenej prenajímateľovi – leasingovej spoločnosti rozpočítanej na dobu trvania zmluvy a počtu mesiacov, počas ktorých pôvodný nájomca predmet užíval.

V zmysle § 30a/ Postupov účtovania táto platba je zúčtovaná voči záväzku za splatenie istiny na účet 474 (ako zníženie záväzku).

Pri postúpení leasingu či u pôvodného nájomcu alebo u nového nájomcu je z hľadiska fakturovanej odmeny rôzny prístup a veľká nejednotnosť.

Základnou otázkou je presné zadefinovanie platby – odmeny za postúpenie leasingovej zmluvy na nového nájomcu, z čoho sa potom budú ďalej odvíjať tieto dôležité fakty:

- dátum dodania
- daňová povinnosť, alebo dodanie, ktoré nie je predmetom dane
- charakter dodania – tovar alebo služba

**Záver komisie k bodu 4 :**

Postúpenie práv z lízingovej zmluvy z pôvodného nájomcu na nového nájomcu za odplatu je na účely DPH dodaním služby v zmysle § 9 zákona o DPH. Základom dane je v zmysle § 22 ods. 1 zákona o DPH všetko, čo pôvodný nájomca požaduje od nového nájomcu. Ak požaduje pôvodný nájomca okrem tzv. odstupného aj akúkoľvek inú čiastku napr. čiastku zohľadňujúcu už zaplatené lízingové splátky, akontáciu, preddavok, zvýšenú splátku, je základom dane celá požadovaná suma. Ak je novým nájomcom platiteľ DPH má právo na odpočítanie dane z prijatej služby, ktorá spočíva v postúpení práv, za predpokladu, že sú splnené podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH.

Deň vzniku daňovej povinnosti sa určí podľa § 19 ods. 2 (deň, kedy prechádzajú práva a záväzky z pôvodného nájomcu na nového nájomcu) príp. ods. 4 zákona o DPH.

**Z dôvodu doteraz rozdielneho prístupu pri posudzovaní postúpenia práv z lízingovej zmluvy z pôvodného nájomcu na nového nájomcu za odplatu, bude daňová správa akceptovať doterajší postup platiteľov DPH, čo napr. znamená, že aj v prípade neuplatnenia dane z časti odplaty pozostávajúcej z vyrovnania prvej zvýšenej splátky, akontácie do 1.1.2008, kedy už bola zverejnená informácia na internete daňovej správy, nebude daňová správa pristupovať k jej dodaniu.**