

Metodický pokyn k osobitnej úprave One Stop Shop – úprava pre Úniu (§ 68, § 68b a § 68ca zákona o DPH)

Zákonom č. 344/2020 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“) boli s účinnosťou od 1.7.2021 transponované do slovenskej právnej úpravy významné zmeny týkajúce sa doterajších osobitných úprav uplatňovania dane pre telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronické služby. Pre tieto osobitné úpravy sa do 30.6.2021 používal spoločný názov Mini One Stop Shop (ďalej len „MOSS“). Transpozíciou smernice 2017/2455 a smernice 2019/1995 sa novelou zákona o DPH rozširuje vecná a personálna pôsobnosť doterajších osobitných úprav MOSS a dochádza k zavedeniu ďalšej osobitnej úpravy uplatňovania dane na predaj tovaru na diaľku dovážaného z územia tretích štátov. Podľa prijatých smerníc sa mal rozšírený režim jedného kontaktného miesta, pre ktorý je v rámci Európskej únie používaná skratka „OSS“ – One Stop Shop, používať od 1.1.2021. Vzhľadom na situáciu spôsobenú pandemiou COVID-19, ako aj na skutočnosť, že všetky členské štáty museli aktualizovať svoje informačné systémy tak, aby boli schopné uplatňovať pravidlá stanovené v smerniciach 2017/2455 a 2019/1995 v rovnakom čase, a zabezpečiť zber a prenos informácií a platieb v rámci zmenených úprav, Rada (EÚ) na základe požiadaviek členských štátov rozhodla¹, že prijaté zmeny nadobudnú účinnosť od 1.7.2021.

Zákon o DPH účinný od 1.7.2021 upravuje tri osobitné úpravy uplatňovania dane na služby dodávané inej ako zdaniteľnej osobe, na predaj tovaru na diaľku a určité domáce dodania tovaru:

- osobitná úprava uplatňovania dane na služby, ktoré dodávajú zdaniteľné osoby neusadené na území Európskej únie - § 68a zákona o DPH (tzv. úprava mimo Únie),
- osobitná úprava uplatňovania dane na predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie, určité domáce dodania tovaru a služby dodané pre osoby iné ako zdaniteľné osoby - § 68b zákona o DPH (tzv. úprava pre Úniu)
- osobitná úprava uplatňovania dane na predaj tovaru na diaľku dovážaného z územia tretích štátov (tzv. úprava pre dovoz)².

V ďalšej časti metodického pokynu sú použité skrátené názvy predmetných osobitných úprav, t. j. úprava mimo Únie, úprava pre Úniu a úprava pre dovoz, ktoré sú zavedené čl. 57a vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026.

Kým do 30.6.2021 sa osobitné úpravy MOSS využívali len pre telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronické služby (ďalej len „digitálne služby“) poskytnuté iným ako zdaniteľným osobám na území Európskej únie, od 1. júla 2021 budú môcť zdaniteľné osoby neusadené na území Európskej únie využívať osobitnú **úpravu mimo Únie** aj na iné služby poskytnuté nezdaniteľným osobám usadeným v niektorom z členských štátov EÚ, ktorých miesto dodania sa nachádza podľa § 16 zákona o DPH v niektorom z členských štátov EÚ (členský štát spotreby).

Zdaniteľné osoby usadené na území niektorého členského štátu Európskej únie, ale neusadené v členskom štáte spotreby, budú môcť takisto využívať osobitnú **úpravu pre Úniu** okrem digitálnych služieb aj na iné služby poskytnuté inej ako zdaniteľnej osobe s miestom dodania podľa § 16 zákona o DPH. Okrem toho sa osobitná úprava pre Úniu rozširuje tiež na predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie a na určité domáce dodania tovaru. Pri určitých domácich dodaniach tovaru **ide o presne špecifikované dodanie tovaru**, ak tento tovar dodáva zdaniteľná osoba neusadená na území EÚ pre osobu inú ako zdaniteľnú **prostredníctvom zdaniteľnej osoby, ktorá uľahčuje dodanie tovaru** (napr. elektronické rozhranie, digitálne trhovisko, platforma a pod.) podľa § 8 ods. 7 prvej vety zákona o DPH, za predpokladu, že sa odoslanie alebo preprava tovaru **začína a skončí v tom istom členskom štáte**.

¹ Rozhodnutie Rady (EÚ) 2020/1109 z 20. júla 2020, ktorým sa v reakcii na pandémiu COVID-19 menia smernice (EÚ) 2017/2455 a (EÚ) 2019/1995, pokiaľ ide o dátumy transpozície a uplatňovania

² Ak sa neuplatňuje osobitná úprava pri dovoze podľa § 68c zákona o DPH, osoby, ktoré deklarujú tovar s nízkou hodnotou pri dovoze tovaru na účet zákazníka, pre ktorého je tovar určený, môžu využiť od 1.7.2021 osobitnú úpravu na priznávanie a platbu dane pri dovoze tovaru podľa § 68cb zákona o DPH.

Od 1. júla 2021 sa novelou zákona o DPH zavádza nová osobitná úprava pre dovoz, nazývaná aj ako tzv. importný One Stop Shop (ďalej aj „IOSS“). Osobitnú úpravu pre dovoz môžu zdaniteľné osoby využívať pre predaj tovaru na diaľku dovážaného z tretích štátov, ktorý sa prepravuje alebo odosiela priamo z územia tretích štátov v zásielke, ktorej vlastná hodnota nepresahuje 150 eur a tovar nie je predmetom spotrebnej dane. Zavedenie novej osobitej úpravy pre dovoz súvisí so zrušením oslobodenia od dane pri dovoze zásielok, ktorých hodnota nepresahuje 22 eur. Zrušenie oslobodenia od dane pri dovoze zásielok s hodnotou do 22 eur má zamedziť narúšaniu hospodárskej súťaže medzi dodávateľmi v rámci a mimo EÚ a stratám daňových príjmov.

Obdobne ako v prípade osobitných úprav MOSS, aj využívanie osobitných úprav OSS je dobrovoľné. Výhodou využívania osobitej úpravy je zbavenie sa administratívnej záťaže v podobe povinnosti poskytovateľa služieb alebo dodávateľa tovarov registrovať sa v každom členskom štáte, v ktorom je miesto dodania služieb alebo tovarov. Zdaniteľné osoby využívajúce niektorú z osobitných úprav si svoju povinnosť priznať a uhradiť daň, ktorá prislúcha členskému štátu spotreby, splnia prostredníctvom osobitného jednotného daňového priznania podaného cez elektronický portál v členskom štáte, kde sa identifikujú pre využívanie tejto úpravy (tzv. členský štát identifikácie). Zároveň v členskom štáte identifikácie uhradia príslušnú daňovú povinnosť. Zodpovednosťou členského štátu identifikácie je následne rozposlať príslušné časti daňových priznaní spolu s príslušnou výškou sumy dane do členských štátov spotreby v rámci Európskej únie.

V osobitných úpravách OSS platí harmonizované európske pravidlo obojstrannej elektronickej komunikácie. Zdaniteľná osoba (vrátane sprostredkovateľa) je povinná doručovať všetky písomnosti týkajúce sa osobitných úprav uplatňovania dane OSS/IOSS daňovému úradu výlučne elektronickými prostriedkami. Zdaniteľné osoby, ktoré majú povinnosť doručovania písomností elektronicky spôsobom podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), sú povinné dodržať tento spôsob doručovania aj v prípade písomností týkajúcich sa osobitných úprav OSS/IOSS. To znamená, že písomnosti týkajúce sa osobitných úprav OSS/IOSS budú daňovému úradu doručovať prostredníctvom svojej Osobnej internetovej zóny (ďalej len „OIZ“).

Zdaniteľné osoby, ktoré nemajú povinnosť doručovania písomností elektronickými prostriedkami podľa daňového poriadku, sú povinné písomnosti týkajúce sa osobitnej úpravy doručovať tiež výlučne elektronickými prostriedkami, ale na tieto osoby sa nevzťahuje ustanovenie § 13 ods. 5 a 6 daňového poriadku, t. j. písomnosť nemusí byť podpísaná kvalifikovaným elektronickým podpisom a nevyžaduje sa povinnosť uzavretia dohody so správcom dane o elektronickom doručovaní a zdaniteľná osoba nedoručuje písomnosť aj v listinnej podobe. Pre tieto osoby je spustená samostatná aplikácia na portáli finančnej správy (ďalej len „zóna OSS“)³; dobrovoľne však môžu všetky písomnosti týkajúce sa uplatňovania osobitných úprav podávať aj prostredníctvom svojej OIZ.

Daňový úrad bude aj od 1.7.2021 doručovať písomnosti týkajúce sa osobitných úprav OSS (rozhodnutia, výzvy a iné) zdaniteľnej osobe elektronickými prostriedkami. Písomnosti sa doručujú na e-mailovú adresu uvedenú v oznámení - žiadosti o registráciu pre uplatňovanie osobitnej úpravy podanej zdaniteľnou osobou. Písomnosti sa považujú za doručené dňom odoslania e-mailovej správy z informačného systému finančnej správy do e-mailovej schránky zdaniteľnej osoby (§ 68 ods. 4 a § 68ca ods. 2 zákona o DPH).

Cieľom tohto metodického pokynu je poskytnutie potrebných informácií pre správne uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu podľa § 68b zákona o DPH, t. j. keď sa zdaniteľná osoba rozhodne uplatňovať túto osobitnú úpravu a Slovenská republika je v postavení členského štátu identifikácie.

1. diel Zoznam právne záväzných aktov týkajúcich sa osobitných úprav OSS/IOSS

V metodickom pokyne sú použité informácie z nasledovných právne záväzných aktov, ako aj jednotlivých odporúčaní Európskej komisie, ktoré nie sú právne záväzné:

- Smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“),

³ Podrobný postup registrácie a prihlásenia do aplikácie je zverejnený na internetovej stránke finančnej správy v samostatnej príručke s názvom „Registrácia a prihlásenie používateľa OSS“.

- Smernica Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku (ďalej len „smernica 2017/2455“),
- Smernica Rady (EÚ) 2019/1995 z 21. novembra 2019, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o ustanovenia týkajúce sa predaja tovaru na diaľku a určitých domácich dodaní tovaru (ďalej len „smernica 2019/1995“)
- Rozhodnutie Rady (EÚ) 2020/1109 z 20. júla 2020, ktorým sa v reakcii na pandémiu COVID-19 menia smernice (EÚ) 2017/2455 a (EÚ) 2019/1995, pokiaľ ide o dátumy transpozície a uplatňovania,
- Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „vykonávacie nariadenie Rady 282/2011“),
- Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) 2019/2026 z 21. novembra 2019, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o dodania tovaru alebo poskytovania služieb uľahčované elektronickými rozhraniami, ako aj o osobitné úpravy pre zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú služby nezdaniteľným osobám, uskutočňujú predaj tovaru na diaľku a určité domáce dodania tovaru (ďalej len „vykonávacie nariadenie Rady 2019/2026“),
- Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (ďalej len „vykonávacie nariadenie Rady 1042/2013“),
- Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) 2020/1112 z 20. júla 2020, ktorým sa v reakcii na pandémiu COVID-19 mení vykonávacie nariadenie (EÚ) 2019/2026, pokiaľ ide o dátumy uplatňovania,
- Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 2017/2459 z 5. decembra 2017, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie Rady 2017/2459“),
- Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie) (ďalej len „nariadenie Rady 904/2010“),
- Nariadenie Rady (EÚ) 2017/2454 z 5. decembra 2017, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie Rady 2017/2454“),
- Nariadenie Rady (EÚ) 2020/1108 z 20. júla 2020, ktorým sa v reakcii na pandémiu COVID-19 mení nariadenie (EÚ) 2017/2454, pokiaľ ide o dátumy uplatňovania,
- Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) 2020/194 z 12. februára 2020, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá uplatňovania nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o osobitné úpravy pre zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú služby nezdaniteľným osobám, uskutočňujú predaj tovaru na diaľku a určité domáce dodania tovaru (ďalej len „vykonávacie nariadenie Komisie 2020/194“),
- Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) 2020/21 zo 14. januára 2020, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 79/2012, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania niektorých ustanovení nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci v boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty,
- Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) 2020/1318 z 22. septembra 2020, ktorým sa v reakcii na pandémiu COVID-19 menia vykonávacie nariadenia (EÚ) 2020/21 a (EÚ) 2020/194, pokiaľ ide o dátumy uplatňovania,
- Vysvetlivky k pravidlám v oblasti DPH pre elektronický obchod (ďalej len „vysvetlivky pre elektronický obchod“),
- Príručka k režimu jednotného kontaktného miesta pre DPH (platná od 1. júla 2021)
- Vysvetlivky k zmenám DPH EÚ, pokiaľ ide o miesto poskytovania telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového a televízneho vysielať a elektronických služieb (ďalej len „vysvetlivky pre digitálne služby“).

2. diel Definície základných pojmov

Smernica o DPH ako aj vykonávacie nariadenie Rady 2019/2026 definovali niekoľko základných pojmov, ktoré sú využívané v spojitosti s aplikáciou osobitnej úpravy pre Úniu. Definície zo smernice o DPH boli transponované do zákona o DPH najmä v ustanoveniach § 8 ods. 7, § 14, § 68 a § 68b zákona o DPH. Je veľmi dôležité porozumieť týmto základným pojmom a princípom fungovania osobitnej úpravy, a to najmä z dôvodu správneho uplatňovania režimu DPH na príslušné obchodné transakcie. Nižšie sú uvedené definície základných pojmov:

Úprava pre Úniu – je osobitná úprava uplatňovania dane na predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie, určité domáce dodania tovaru a služby dodané pre osoby iné ako zdaniteľné osoby (§ 68b zákona o DPH; hlava XII, kapitola 6, oddiel 3 smernice o DPH).

Zdaniteľná osoba neusadená v členskom štáte spotreby – pod týmto pojmom sa rozumie zdaniteľná osoba, ktorá má na území Európskej únie sídlo alebo prevádzkareň a nemá sídlo ani prevádzkareň v členskom štáte spotreby (§ 68b ods. 1 písm. a) zákona o DPH; čl. 369a ods. 1 smernice o DPH).

V súvislosti s využívaním osobitnej úpravy pre Úniu za účelom deklarovania poskytovaných služieb je dôležité správne definovanie zdaniteľnej osoby, ktorá môže túto osobitnú úpravu využívať. Ak je členským štátom identifikácie Slovenská republika, ide v zásade o tuzemskú zdaniteľnú osobu (podnikateľa), ktorá poskytuje služby s miestom dodania podľa §16 zákona o DPH v iných členských štátoch nezdaniteľným osobám – zákazníkom. V prípade služieb môže zdaniteľná osoba uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu len na služby poskytnuté zákazníkom s miestom dodania v členských štátoch, v ktorých nemá sídlo ani prevádzkareň. Zároveň platí, že osobitnú úpravu pre Úniu môže pre účely poskytnutia služieb uplatňovať len zdaniteľná osoba usadená v EÚ, t. j. zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, prevádzkareň, resp. trvalé bydlisko v niektorom z členských štátov EÚ. Zdaniteľná osoba, ktorá nemá sídlo ani prevádzkareň na území EÚ, môže uplatňovať pre účely poskytovania služieb len úpravu mimo Únie.

Uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu a osobitnej úpravy mimo Únie nie je dotknuté, ak má zdaniteľná osoba pridelené IČ DPH v inom členskom štáte (obdobná registrácia ako je podľa § 5 zákona o DPH).

Členský štát identifikácie je členský štát:

1. v ktorom má zdaniteľná osoba sídlo, a ak nemá sídlo na území Európskej únie, členský štát, v ktorom má prevádzkareň,
2. v ktorom má zdaniteľná osoba prevádzkareň, a ktorý si zvolí pre oznámenie, že chce uplatňovať osobitnú úpravu, ak nemá sídlo na území Európskej únie a má na území Európskej únie viac ako jednu prevádzkareň,
3. v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začína, ak zdaniteľná osoba nemá sídlo ani prevádzkareň na území Európskej únie,
4. ktorý si zvolí pre oznámenie, že chce uplatňovať osobitnú úpravu, ak tento členský štát je jedným z viacerých členských štátov, v ktorých sa odoslanie alebo preprava tovaru začína a ak zdaniteľná osoba nemá sídlo ani prevádzkareň na území Európskej únie.

Členský štát identifikácie je členský štát EÚ, v ktorom je zdaniteľná osoba identifikovaná pre používanie úpravy pre Úniu, a v ktorom podáva daňové priznanie k DPH OSS a zároveň platí daň. V prípade, ak má zdaniteľná osoba na území EÚ zriadené svoje sídlo, a má v úmysle uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu, členským štátom identifikácie môže byť len členský štát EÚ, v ktorom má zriadené svoje sídlo. Zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo na území Slovenskej republiky sa môže identifikovať pre uplatňovanie úpravy pre Úniu len v Slovenskej republike; uvedené platí aj v prípade, ak má táto zdaniteľná osoba okrem registrovaného sídla v Slovenskej republike zriadené aj prevádzkarne v iných členských štátoch.

Ak zdaniteľná osoba nemá zriadené svoje sídlo na území Európskej únie, členský štát identifikácie je členský štát, v ktorom má zdaniteľná osoba zriadenú prevádzkareň. To znamená, že zdaniteľná osoba si môže zvoliť Slovenskú republiku ako členský štát identifikácie aj v prípade, ak nemá sídlo na území EÚ, ale má v Slovenskej republike zriadenú prevádzkareň. Zdaniteľná osoba, ktorá má na území EÚ zriadených viac prevádzkarní, si môže vybrať za svoj členský štát identifikácie ktorýkoľvek členský štát EÚ, v ktorom má zriadenú prevádzkareň. Ak má zdaniteľná

osoba prevádzkareň aj v Slovenskej republike a rozhodne sa, že členským štátom identifikácie bude Slovenská republika, zdaniteľná osoba je viazaná svojim rozhodnutím počas kalendárneho roka, v ktorom začala uplatňovať osobitnú úpravu v tuzemsku a nasledujúce dva kalendárne roky.

Od 1.7.2021 môže úpravu pre Úniu využívať aj zdaniteľná osoba, ktorá nemá sídlo a ani prevádzkareň na území EÚ, ak predáva tovar na diaľku na území Európskej únie. Členským štátom identifikácie je v takomto prípade členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začína. V prípade predaja tovaru na diaľku na území Európskej únie, môže byť Slovenská republika členským štátom identifikácie aj pre zdaniteľnú osobu, ktorá nemá sídlo ani prevádzkareň v SR, ak táto zdaniteľná osoba dodáva tovar z územia SR, t. j. odoslanie alebo preprava tovaru začína v SR. Zdaniteľná osoba, ktorá nemá sídlo ani prevádzkareň na území EÚ a dodáva tovar na diaľku na území EÚ z viacerých členských štátov, si môže vybrať za členský štát identifikácie ktorýkoľvek členský štát EÚ, z ktorého odosiela alebo prepravuje tovar. Ak zdaniteľná osoba dodáva tovar aj zo Slovenskej republiky a rozhodne sa, že členským štátom identifikácie bude Slovenská republika, aj v tomto prípade je zdaniteľná osoba viazaná svojim rozhodnutím počas kalendárneho roka, v ktorom začala uplatňovať osobitnú úpravu v tuzemsku a nasledujúce dva kalendárne roky.

Členský štát spotreby je členský štát, v ktorom:

1. sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru k zákazníkovi pri predaji tovaru na diaľku na území EÚ,
2. je miesto dodania služby, ktorá je poskytnutá zdaniteľnou osobou neusadenou v členskom štáte spotreby s miestom dodania podľa § 16 na území EÚ osobe inej ako zdaniteľnej osobe,
3. sa začína aj skončí odoslanie alebo preprava tovaru pri určitých domácich dodaniach tovaru (pozri definíciu nižšie).

V prípade dodania služieb, aj po zmene pravidiel od 1.7.2021 platí, že členským štátom spotreby nemôže byť členský štát, v ktorom má zdaniteľná osoba (poskytovateľ) sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo prevádzkareň. T. j. osobitná úprava pre Úniu sa uplatní len na služby poskytnuté v členských štátoch, v ktorých zdaniteľná osoba nie je usadená. Na služby poskytnuté v členskom štáte, v ktorom má zdaniteľná osoba sídlo alebo prevádzkareň, táto zdaniteľná osoba použije bežný režim a poskytnutie týchto služieb uvedie v daňovom priznaní DPH, ktoré sa podáva v súlade s článkom 250 smernice o DPH (analogické ustanovenie k § 78 ods. 1 zákona o DPH).

Na rozdiel od poskytovania služieb, v prípade predaja tovaru na diaľku a určitých domácich dodaní tovaru, môže byť členským štátom spotreby aj členský štát, v ktorom má zdaniteľná osoba sídlo alebo prevádzkareň, t. j. dodania predmetných tovarov zdaniteľná osoba uvedie v daňovom priznaní k DPH OSS.

V súvislosti s uplatňovaním osobitnej úpravy pre Úniu sú v ďalšej časti metodického pokynu uvádzané aj nasledovné pojmy:

Prevádzkareň – prevádzkarňou sa pre účely osobitnej úpravy OSS, tak ako aj pre bežný režim DPH, rozumie stále miesto podnikania, ktoré má personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon podnikania (§ 4 ods. 5 zákona o DPH).

Zahraničná osoba, ktorá nemá na území EÚ sídlo a ani prevádzkareň, môže využívať osobitnú úpravu OSS pre Úniu prostredníctvom identifikácie v Slovenskej republike len v prípade, ak zo Slovenskej republiky dodáva tovar na diaľku na území EÚ alebo realizuje určité domáce dodania tovaru v tuzemsku (viď nižšie k pojmu „domnelý dodávateľ“). Problematika existencie prevádzkarne je riešená v samostatnom metodickom pokyne k posudzovaniu prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty.

Daňové priznanie k DPH OSS – daňové priznanie, ktoré obsahuje údaje o dodaných tovaroch a službách, na ktoré sa uplatňuje osobitná úprava, podľa prílohy III vykonávacieho nariadenia Komisie 2020/194.

Zdaniteľná osoba, ktorá je identifikovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy OSS, podáva osobitné daňové priznanie k DPH OSS členskému štátu identifikácie. V daňovom priznaní k DPH OSS zdaniteľná osoba uvádza údaje o dodaniach tovarov a služieb, na ktoré sa príslušná osobitná úprava vzťahuje, v členení podľa jednotlivých členských štátov spotreby. Členský štát identifikácie zašle príslušné údaje z daňového priznania a platby dane jednotlivým členským štátom spotreby.

Nezdaniteľná osoba usadená v EÚ (v ČŠ) – osoba iná ako zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava na území Európskej únie (na území členského štátu). Za osobu inú ako zdaniteľnú sa považuje aj nezdaniteľná právnická osoba, ktorá nie je identifikovaná pre daň. Pre tieto osoby sa v texte MP používa aj pojem „zákazník usadený v EÚ“.

Pod **usadením dodávateľa** služby sa rozumie miesto, kde má dodávateľ služby sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, a ak nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava. **Tuzemská zdaniteľná osoba** je zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku (v Slovenskej republike), a ak nemá takéto miesto, má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava.

Elektronické rozhranie – malo by sa chápať ako široký pojem, ktorý umožňuje komunikáciu dvoch nezávislých systémov alebo systému a koncového používateľa pomocou zariadenia alebo programu. Elektronickým rozhraním by mohlo byť napríklad webové sídlo, portál, brána, trhovisko, aplikačné programové rozhranie (API)⁴.

Domnelý dodávateľ – zdaniteľná osoba, ktorá uľahčuje dodanie tovaru na území EÚ od zdaniteľnej osoby neusadenej na území EÚ osobe inej ako zdaniteľnej osobe prostredníctvom elektronického komunikačného rozhrania, ako je elektronické trhovisko, elektronická platforma, elektronický portál alebo podobný elektronický prostriedok.

Domnelý dodávateľ je zdaniteľná osoba, ktorá nenadobudne vlastníctvo k dodávanému tovaru, ale len uľahčuje dodanie tovaru, pri ktorom dochádza k prevodu vlastníckeho práva z pôvodného dodávateľa na zákazníka. Ustanovenie o osobe považovanej za dodávateľa podľa § 8 ods. 7 zákona o DPH je fikciou vytvorenou len na účely DPH. Ak zdaniteľná osoba uľahčuje dodania tovaru podľa § 8 ods. 7 zákona o DPH, uplatňuje sa fikcia, že táto zdaniteľná osoba tovar prijala a dodala. Pojem „**uľahčuje**“ znamená použitie elektronického rozhrania na to, aby nadobúdateľ a dodávateľ ponúkajúci tovar na predaj prostredníctvom elektronického rozhrania mohli nadviazať kontakt, ktorého výsledkom je dodanie tovaru prostredníctvom tohto elektronického rozhrania⁵.

Pôvodný dodávateľ – zdaniteľná osoba dodávajúca tovar alebo uskutočňujúca predaj tovaru na diaľku dovážaného z tretích území alebo tretích krajín prostredníctvom elektronického rozhrania⁶.

V prípade uplatňovania úpravy pre Úniu, aby sa zdaniteľná osoba, ktorá uľahčuje dodania prostredníctvom elektronického rozhrania, považovala za domnelého dodávateľa, t. j. za osobu, ktorá tovar kúpila a dodala, musí byť pôvodný dodávateľ vždy osoba z tretieho štátu.

Určité domáce dodanie tovaru – dodanie tovaru na území EÚ zdaniteľnou osobou neusadenou na území EÚ osobe inej ako zdaniteľnej osobe prostredníctvom zdaniteľnej osoby, ktorá uľahčuje dodanie tovaru s využitím elektronického komunikačného rozhrania, ako je elektronické trhovisko, elektronická platforma, elektronický portál alebo podobný elektronický prostriedok, ak sa odoslanie alebo preprava tovaru začína a skončí v tom istom členskom štáte. V podstate ide o dodanie tovaru, ktorý sa už nachádza na území členského štátu, pretože tento tovar si zdaniteľná osoba z tretieho štátu napr. doviezla na územie EÚ alebo na území EÚ kúpila. Zároveň je tento tovar predávaný cez elektronické rozhranie zákazníkovi v tom istom členskom štáte, v ktorom sa tovar nachádza.

3. diel Mechanizmus uplatňovania osobitnej úpravy pre Úniu

Od 1.7.2021 môžu zdaniteľné osoby využívať osobitnú úpravu pre Úniu podľa § 68 ods. 1 písm. b) zákona o DPH na nasledovné dodania:

1. predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie,
2. dodanie služby zdaniteľnou osobou neusadenou v členskom štáte spotreby s miestom dodania podľa § 16 na území Európskej únie osobe inej ako zdaniteľnej osobe,

⁴ Vysvetlivky k pravidlám v oblasti DPH pre elektronický obchod, str. 9/105.

⁵ čl. 5b vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026.

⁶ Vysvetlivky k pravidlám v oblasti DPH pre elektronický obchod, str. 10/105.

3. určité domáce dodanie tovaru, ktorým sa rozumie dodanie tovaru na území Európskej únie zdaniteľnou osobou neusadenou na území Európskej únie osobe inej ako zdaniteľnej osobe prostredníctvom zdaniteľnej osoby, ktorá uľahčuje dodanie tovaru podľa § 8 ods. 7 prvej vety, ak sa odoslanie alebo preprava tovaru začína a skončí v tom istom členskom štáte.

3.1. Predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie

Novelizované ustanovenie § 14 zákona o DPH s účinnosťou od 1.7.2021 zavádza definíciu pojmov „predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie“ a „predaj tovaru na diaľku dovážaného z územia tretích štátov“, ktoré nahradili definíciu zásielkového predaja uvedenú v ustanovení § 6 ods. 5 zákona o DPH platného do 30.6.2021. Zároveň je pre tieto spôsoby dodania tovaru na diaľku osobitne určené miesto dodania, ktoré zohľadňuje zásadu zdanenia tovaru v mieste spotreby, t. j. v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru k zákazníkovi skončí. Pred 1.7.2021 sa dodanie tovaru na diaľku dodávaného na území EÚ v zásade zdaňovalo do dosiahnutia limitu 35 000 eur alebo 100 000 eur⁷ v členskom štáte, v ktorom začalo odoslanie alebo preprava tovaru. Od 1.7.2021 je dodávateľ povinný pri predaji tovaru na diaľku na území EÚ uplatniť daň členského štátu, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, s výnimkou situácie, kedy je miesto dodania tovaru podľa § 16a zákona o DPH v členskom štáte, v ktorom sa začína odoslanie alebo preprava tovaru (pozri časť 3.4. tohto metodického pokynu).

Predajom tovaru na diaľku na území EÚ sa rozumie taký spôsob predaja tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet, a to aj keď dodávateľ zasahuje nepriamo do odoslania alebo prepravy tovaru⁸, z členského štátu, ktorý je iný ako členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru k zákazníkovi. Takéto dodanie tovaru prepraveného z jedného členského štátu do iného členského štátu sa považuje za predaj tovaru na diaľku na území EÚ v prípade, ak je zákazníkom (kupujúcim):

- zdaniteľná osoba alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, u ktorých nadobudnutie tovaru na území EÚ nie je predmetom dane podľa § 11 ods. 4 zákona o DPH, alebo
- akákoľvek iná nezdaniteľná osoba.

Ustanovenia týkajúce sa predaja tovaru na diaľku na území EÚ sa nevzťahujú na dodanie nových dopravných prostriedkov a ani na tovar dodaný s inštaláciou alebo montážou uskutočnenou dodávateľom alebo na jeho účet.

V súlade s ustanovením § 68 ods. 1 písm. b) bod 1 zákona o DPH môžu zdaniteľné osoby od 1.7.2021 využívať osobitnú úpravu pre Úniu aj na predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie. Osobitná úprava pre Úniu sa vzťahuje na predaj tovaru na diaľku na území EÚ, ak sa miesto dodania určí podľa pravidla upraveného v § 14 ods. 2 zákona o DPH. Podľa tohto pravidla je miestom dodania tovaru pri predaji tovaru na diaľku na území EÚ, miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru k zákazníkovi skončí. To znamená, že zdaniteľná osoba, ktorá predáva tovar na diaľku na území EÚ, uplatní na dodanie tovaru DPH členského štátu, v ktorom skončí odoslanie alebo preprava tovaru k zákazníkovi.

Ak sa zdaniteľná osoba rozhodne pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu, uplatnenú DPH členského štátu, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru k zákazníkovi (členský štát spotreby), zdaniteľná osoba prizná a odvedie prostredníctvom členského štátu identifikácie.

Príklad č. 1

Platiteľ dane AB, s.r.o. so sídlom v Bratislave dodáva prostredníctvom svojho internetového obchodu vlastný tovar umiestnený v skladoch v tuzemsku nezdaniteľným osobám do tuzemska, do Českej republiky, Maďarska a Rakúska. Zdaniteľná osoba AB, s.r.o. má aj sklad tovaru v Českej republike, z ktorého dodáva tovar nezdaniteľným osobám do tuzemska a do Rakúska. Prepravu tovaru k zákazníkovi zabezpečuje vlastnými

⁷ Podľa čl. 33 smernice o DPH si členské štáty mohli určiť limit 35 000 eur alebo limit 100 000 eur, do dosiahnutia ktorého sa dodanie tovaru na diaľku zdaňovalo v členskom štáte odoslania alebo začatia prepravy tovaru, ak sa dodávateľ nerozhodol dodanie tovaru zdaňovať v členskom štáte určenia.

⁸ Vymedzenie situácií, kedy sa tovar považuje za odoslaný alebo prepravený prostredníctvom dodávateľa alebo na jeho účet, a to aj vtedy, keď dodávateľ zasahuje do odoslania alebo prepravy tovaru nepriamo, je upravené v článku 5a vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026.

dopravnými prostriedkami. Miestom dodania tovaru sú členské štáty, v ktorých skončí preprava tovaru k zákazníkovi.

Pre spoločnosť AB, s.r.o. existujú dve možnosti, ako si môže plniť daňové povinnosti v členských štátoch, v ktorých je povinná uplatňovať DPH voči svojim zákazníkom.

Prvá možnosť je, že sa zdaniteľná osoba rozhodne neregistrovať do osobitnej úpravy pre Úniu v SR. V takom prípade je takáto osoba povinná registrovať sa v každom členskom štáte Európskej únie, do ktorého prepravuje tovar pre zákazníkov – nezdaniteľné osoby. To znamená, že sa bude musieť registrovať pre daň z pridanej hodnoty vo všetkých členských štátoch spotreby (ČR, Maďarsko, Rakúsko). Následne si bude musieť plniť všetky daňové povinnosti (vrátane povinnosti podávať príslušné daňové priznania a platiť príslušnú výšku DPH) vyplývajúce jej z platných právnych predpisov iných členských štátov.

Druhá možnosť je, že sa zdaniteľná osoba rozhodne registrovať do osobitnej úpravy pre Úniu v SR. V takom prípade elektronicky vyplní a odošle formulár – “Žiadosť o registráciu pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu, oznámenie zmeny údajov” na webovom portáli Finančnej správy SR po prihlásení sa do svojej OIZ. Následne si svoje povinnosti spojené s podaním daňového priznania a platbou dane bude plniť prostredníctvom Slovenskej republiky, ako členského štátu identifikácie. Spoločnosť AB, s.r.o. uplatní osobitnú úpravu pre Úniu na dodania tovarov zo skladu v SR pre zákazníkov v Českej republike, Maďarsku a Rakúsku (členské štáty spotreby) a na dodania tovarov zo skladu v ČR pre zákazníkov v Slovenskej republike a Rakúsku (členské štáty spotreby), a tieto dodania tovarov uvedie do daňového priznania k DPH OSS. Dodanie tovarov zo skladu v SR pre zákazníkov v SR nie je dodaním tovaru na diaľku na území Európskej únie, keďže sa tovar neprepravuje z tuzemska do iného členského štátu a nie je ani tzv. domácim dodaním (keďže ide o vlastný tovar spoločnosti AB, s.r.o), t. j. na tieto dodania nie je možné uplatniť osobitnú úpravu a zahrnúť ich do osobitného daňového priznania k DPH OSS. Dodania tovarov v rámci SR uvedie platiteľ dane AB, s.r.o. do daňového priznania podaného podľa § 78 zákona o DPH.

Pozn.: Správca dane následne prepošle príslušné časti daňových priznaní k DPH OSS do všetkých dotknutých členských štátov spotreby, ako aj do členských štátov usadenia, z ktorých boli poskytnuté služby a do členských štátov, z ktorých sa tovar odosiela alebo prepravuje.

Osobitnú úpravu pre Úniu môže na priznanie a platbu DPH v prípade predaja tovaru na diaľku na území Európskej únie využívať aj zdaniteľná osoba, ktorá je **domnelým dodávateľom**, t. j. zdaniteľná osoba, ktorá uľahčuje dodanie tovaru na území EÚ prostredníctvom použitia elektronického rozhrania od zdaniteľnej osoby z tretieho štátu (pôvodný dodávateľ) pre nezdaniteľnú osobu. Zákon o DPH zaviedol v súlade s článkom 14a bod 2 smernice o DPH v ustanovení v § 8 ods. 7 prvá veta zákona o DPH fikciu, v zmysle ktorej sa predpokladá, že domnelý dodávateľ tovar kúpil od pôvodného dodávateľa a predal ho zákazníkovi. Jedna transakcia je na základe tejto domnienky rozdelená na dve dodania:

- 1. dodanie od zdaniteľnej osoby neusadenej na území EÚ pre domnelého dodávateľa (tzv. B2B transakcia),
- 2. dodanie od domnelého dodávateľa pre nezdaniteľnú osobu (tzv. B2C transakcia).

Pri predaji tovaru na území EÚ je potrebné zdôrazniť, že fikcia dodania upravená v § 8 ods. 7 prvá veta zákona o DPH sa uplatňuje len v prípade, ak pôvodný dodávateľ tovaru je z tretieho štátu, ale tovar sa v čase dodania už nachádza na území EÚ.

Tuzemská zdaniteľná osoba, ktorá je podľa § 8 ods. 7 prvej vety zákona o DPH domnelým dodávateľom a neuplatňuje osobitnú úpravu pre Úniu, sa stáva podľa § 4 písm. d) zákona o DPH platiteľom dane, a to dňom dodania tovaru s miestom dodania v tuzemsku. Dani bude podliehať už prvá dodávka tovaru v tuzemsku, ktorú osoba uľahčujúca dodanie tovaru ako domnelý dodávateľ dodala konečnému zákazníkovi.

Nadväzujúcimi ustanoveniami, ktoré s účinnosťou od 1.7.2021 upravujú uplatnenie DPH v prípade cezhraničného elektronického obchodu na území EÚ, ak je dodanie tovaru pre konečného zákazníka uľahčené prostredníctvom použitia elektronického rozhrania, je upravené v ustanoveniach § 14 ods. 6 a § 42a zákona o DPH (čl. 36b a čl. 136a smernice 2019/1995). Pravidlo v § 14 ods. 6 novely zákona o DPH určilo, že ak zdaniteľná osoba tovar prijala a dodala podľa § 8 ods. 7, odoslanie alebo preprava tovaru sa priradí k dodaniu uskutočnenému touto zdaniteľnou osobou. To znamená, že **prvé dodanie** tovaru od pôvodného dodávateľa pre domnelého dodávateľa (B2B) je tzv. nepohyblivou dodávkou, resp. dodaním tovaru bez prepravy a miesto dodania je podľa § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH, miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje. Dodanie tohto tovaru od pôvodného dodávateľa pre domnelého dodávateľa je podľa § 42a zákona o DPH oslobodené od dane. Ak sa tovar prepravuje z jedného členského štátu k zákazníkovi do iného členského štátu, **druhé dodanie** tovaru

od domnelého dodávateľa pre nezdaniteľnú osobu (B2C) je predajom tovaru na diaľku na území EÚ a miestom dodania je podľa § 14 ods. 2 zákona o DPH, miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru k zákazníkovi skončí. Zdaniteľná osoba uľahčujúca dodanie (domnelý dodávateľ) je povinná na dodanie uplatniť DPH členského štátu, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru k zákazníkovi skončí. Ak sa domnelý dodávateľ rozhodne uplatňovať pri predaji tovaru na diaľku osobitnú úpravu pre Úniu, prizná a odvedie daň v členskom štáte identifikácie za všetky členské štáty spotreby.

Príklad č. 2

Zdaniteľná osoba XY z tretieho štátu (XY nemá sídlo a ani prevádzkareň v EÚ) dodáva tovar zo skladu umiestneného v SR nezdaniteľným osobám do ČR a Poľska. Nezdaniteľné osoby si tovar objednávajú prostredníctvom elektronického obchodu/portálu tuzemskej spoločnosti BC, s.r.o., ktorá uľahčuje dodania tovaru od zdaniteľnej osoby XY pre nezdaniteľné osoby.

Zdaniteľná osoba BC, s.r.o. je považovaná za domnelého dodávateľa, a teda je osobou povinnou platiť daň z dodaní tovarov, ktoré sú prepravené zákazníkom do ČR a do Poľska. Ak sa zdaniteľná osoba BC, s.r.o. rozhodla uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu a zaregistrovala sa pre jej uplatňovanie v SR, uplatnenú DPH z dodaní tovaru pre zákazníkov do ČR a Poľska zahŕnie do daňového priznania k DPH OSS.

Pozn.: Ak sa zdaniteľná osoba uľahčujúca dodania tovaru od pôvodného dodávateľa usadeného v treťom štáte nerozhodne uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu, pravidlá, ktoré stanovujú domnelého dodávateľa za osobu povinnú platiť daň zostávajú nedotknuté. V takom prípade by zdaniteľná osoba BC, s.r.o. mala povinnosť registrácie pre daň v ČR a v Poľsku a uplatnenú DPH z dodaní tovaru pre zákazníkov do ČR a do Poľska by priznala a odvedla podľa vnútroštátnych pravidiel týchto členských štátov.

Príklad č. 3

Platiteľ dane AB, s.r.o. so sídlom v SR ponúka prostredníctvom svojho elektronického obchodu/portálu na predaj tovary od nasledovných dodávateľov:

- spoločnosť C so sídlom v Rusku (bez prevádzkarene na území EÚ),
- spoločnosť D so sídlom v Maďarsku,
- tuzemské spoločnosti.

Tovary spoločností C a D sú dodávané zo skladov umiestnených v Maďarsku a tovary tuzemských spoločností sú dodávané zo skladov umiestnených v SR. Zákazníkmi (odberateľmi) sú nezdaniteľné osoby v ČR a Poľsku.

Platiteľ dane AB, s.r.o. je osobou povinnou platiť DPH z dodaní tovarov patriacich spoločnosti C, ktoré sú prepravené zo skladu v Maďarsku zákazníkom do ČR a do Poľska, keďže spoločnosť C nie je usadená na území EÚ a z uvedeného dôvodu sa zdaniteľná osoba AB, s.r.o. považuje za domnelého dodávateľa pre transakcie dodávané spoločnosťou C. Ak platiteľ dane AB, s.r.o. uplatňuje osobitnú úpravu pre Úniu, DPH z dodaní tovaru pre zákazníkov do ČR a Poľska od pôvodného dodávateľa C z tretieho štátu uvedie do daňového priznania k DPH OSS.

Platiteľ dane AB, s.r.o. sa nepovažuje za domnelého dodávateľa pri predaji tovaru od spoločnosti D a od tuzemských spoločností, ktoré sú usadené na území EÚ. Spoločnosť D a tuzemské spoločnosti si plnia samostatne povinnosť priznať a zaplatiť daň na dodania tovarov na diaľku na území EÚ, a preto sa zaregistrujú pre daň v ČR a v Poľsku alebo využijú zjednodušenie osobitnej úpravy pre Úniu. V prípade využitia úpravy pre Úniu bude pre tuzemské spoločnosti členským štátom identifikácie Slovenská republika a pre spoločnosť D bude členským štátom identifikácie Maďarsko.

3.2. Dodanie služby zdaniteľnou osobou neusadenou v členskom štáte spotreby s miestom dodania podľa § 16 zákona o DPH na území Európskej únie osobe inej ako zdaniteľnej osobe

Zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo alebo prevádzkareň na území Európskej únie, môže od 1.7.2021 využívať osobitnú úpravu pre Úniu na všetky služby poskytnuté nezdaniteľným osobám s miestom dodania podľa § 16 zákona o DPH v členských štátoch, v ktorých zdaniteľná osoba nie je usadená. Z uvedeného vyplýva, že okrem telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronicky poskytovaných služieb poskytnutých nezdaniteľným osobám v EÚ (§ 16 ods. 14 zákona o DPH), môže poskytovateľ priznať a odvieť DPH prostredníctvom členského štátu identifikácie aj zo všetkých ostatných služieb poskytnutých nezdaniteľným osobám, ktorých miesto dodania je podľa § 16 zákona o DPH v niektorom členskom štáte EÚ. Ide napríklad o nasledovné B2C služby, ktoré môžu byť vykazované v rámci úpravy pre Úniu:

- služby vzťahujúce sa na nehnuteľnosť (ubytovacie služby, prenájom nehnuteľnosti, služby stavebného dozoru, činnosti znalcov, sprostredkovanie pri predaji nehnuteľnosti, ...),
- prenájom dopravných prostriedkov,
- kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné a podobné služby, ako sú veľtrhy a výstavy, ako aj služby poskytnuté v súvislosti so vstupom na tieto podujatia,
- dopravné služby,
- doplnkové služby pri preprave, napríklad nakladanie, vykladanie, manipulácia a podobné služby,
- ocenenie hnuťelného majetku a práce na hnuťelnom hmotnom majetku,
- reštauračné a stravovacie služby.

V nadväznosti na definíciu členského štátu spotreby je potrebné uviesť, že osobitnú úpravu pre Úniu môže pre účely priznania a platby dane využiť len zdaniteľná osoba, ktorá je usadená prostredníctvom sídla alebo prevádzkarne v niektorom z členských štátov EÚ, ale nie je usadená v členskom štáte spotreby, t. j. v členskom štáte, v ktorom je miesto poskytnutia týchto služieb.

Ak je zdaniteľná osoba usadená v treťom štáte a poskytuje na území EÚ vyššie uvedené služby nezdaniteľným osobám, môže sa pre účely priznania a platby dane z poskytnutých služieb registrovať v niektorom z členských štátov EÚ pre osobitnú úpravu mimo Únie.

Príklad č. 4

Platiteľ dane XY, s.r.o., ktorý má sídlo v Košiciach, organizuje kultúrne podujatia (koncerty) na území Slovenskej republiky, v Českej republike a v Maďarsku. Platiteľ dane má zriadenú prevádzkarňu v Českej republike, ktorá tiež organizuje takéto kultúrne podujatia, a to na území Slovenskej republiky, Poľska, Českej republiky, Rakúska a Nemecka. Kultúrne podujatia sú určené pre verejnosť, t. j. účastníci sú nezdaniteľné osoby. Keďže miestom dodania pre vstup na kultúrne podujatia je podľa § 16 ods. 3 zákona o DPH miesto, kde sa tieto služby fyzicky vykonávajú, platiteľ dane je povinný pri ich dodaní uplatniť DPH členského štátu, v ktorom sa kultúrne podujatie koná. Pre spoločnosť XY, s.r.o. existujú dve možnosti, ako si môže plniť daňové povinnosti v členských štátoch, v ktorých je povinná uplatňovať DPH voči svojim zákazníkom.

Prvá možnosť je, že sa zdaniteľná osoba rozhodne neregistrovať do osobitnej úpravy pre Úniu v SR. V takom prípade je takáto osoba povinná registrovať sa v každom členskom štáte Európskej únie, v ktorom sa dané kultúrne podujatie uskutočňuje. To znamená, že sa bude musieť registrovať pre daň z pridanej hodnoty vo všetkých členských štátoch spotreby a bude si musieť plniť všetky daňové povinnosti (vrátane povinnosti podávať príslušné daňové priznania a platiť príslušnú výšku DPH) vyplývajúce jej z príslušných zákonov týchto členských štátov.

Druhá možnosť je, že zdaniteľná osoba oznámi daňovému úradu, že sa rozhodla uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu. Po zaregistrovaní do osobitnej úpravy pre Úniu bude platiteľ dane XY, s.r.o. podávať elektronicky daňové priznanie k DPH OSS a platiť daň členským štátom spotreby prostredníctvom Slovenskej republiky ako členského štátu identifikácie.

Spoločnosť XY s.r.o. uplatní osobitnú úpravu pre Úniu na dodanie kultúrnych služieb a vstupu na kultúrne podujatia poskytnutých zo sídla v Slovenskej republike s miestom dodania v Poľsku a v Maďarsku (členské štáty spotreby). Osobitnú úpravu použije tiež na dodania kultúrnych služieb poskytnutých prevádzkarňou v ČR s miestom dodania v Poľsku, Rakúsku a Nemecku (členské štáty spotreby). Služby poskytnuté v členských štátoch spotreby zahrnie do daňového priznania k DPH OSS, ktoré podá daňovému úradu v SR. Na kultúrne služby poskytnuté nezdaniteľným osobám v Slovenskej republike a v Českej republike nie je možné uplatniť osobitnú úpravu z dôvodu, že v týchto členských štátoch je zdaniteľná osoba usadená prostredníctvom svojho sídla alebo prevádzkarne. Daňovú povinnosť v SR a v ČR z poskytnutých kultúrnych služieb vysporiada prostredníctvom bežných daňových priznaní.

3.3. Určité domáce dodanie tovaru domnelým dodávateľom

Osobitnú úpravu uplatňovania dane pre Úniu môže zdaniteľná osoba, ktorá uľahčuje dodania tovaru na území EÚ zákazníkom – nezdaniteľným osobám prostredníctvom elektronického rozhrania (domnelý dodávateľ), využívať nielen pri cezhraničných dodaniach tovaru na diaľku na území EÚ, ale aj pri „určitých domácich dodaniach tovaru“, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru začína a skončí v tom istom členskom štáte (§ 68 ods. 1 písm. b) bod 3 novely zákona o DPH, čl. 369a ods. 3 písm. c) smernice o DPH).

Príklad č. 5

Platiteľ dane ABC, s.r.o. so sídlom v Bratislave prevádzkuje internetový obchod na predaj spotrebnej elektroniky. Prostredníctvom elektronického rozhrania zabezpečuje (uľahčuje) dodanie tovaru od dodávateľa X so sídlom na Ukrajine a od dodávateľa Y so sídlom v Maďarsku, ktorí majú sklad na území SR. Dodávateľia X a Y majú zákazníkov (nezdaniteľné osoby) v Slovenskej republike, v Českej republike a v Poľskej republike.

Platiteľ dane ABC, s.r.o. sa považuje za domnelého dodávateľa na predaj spotrebnej elektroniky od dodávateľa X so sídlom na Ukrajine, t. j. platí fikcia pre účely DPH, v zmysle ktorej platiteľ dane ABC, s.r.o. kúpil tovar od dodávateľa X a tento tovar predal zákazníkom v Slovenskej republike, Českej republike a v Poľskej republike.

Platiteľ dane ABC, s.r.o., má ako domnelý dodávateľ dve možnosti, ako si bude plniť daňové povinnosti v jednotlivých členských štátoch spotreby:

Prvá možnosť je, že sa zdaniteľná osoba rozhodne neregistrovať do osobitnej úpravy pre Úniu v SR. V takom prípade je takáto osoba povinná registrovať sa v každom členskom štáte Európskej únie, do ktorých dodáva tovar pre nezdaniteľné osoby. To znamená, že sa bude musieť registrovať pre daň z pridanej hodnoty vo všetkých členských štátoch spotreby, t. j. v Českej republike a v Poľskej republike. Následne si bude musieť plniť všetky daňové povinnosti (vrátane povinnosti podávať príslušné daňové priznania a platiť príslušnú výšku DPH) vyplývajúce jej z príslušných zákonov v týchto členských štátoch. Zároveň bude v daňovom priznaní podanom podľa § 78 zákona o DPH v Slovenskej republike vykazovať dodania tovarov dodaných zákazníkom v tuzemsku.

Druhá možnosť je, že sa zdaniteľná osoba rozhodne registrovať do osobitnej úpravy pre Úniu v SR. V takom prípade elektronicky vyplní a odošle formulár – žiadosť o registráciu na webovom portáli Finančnej správy SR po prihlásení sa do svojej OIZ. Následne si svoje povinnosti spojené s podaním daňového priznania a plátbou dane bude plniť prostredníctvom Slovenskej republiky ako členského štátu identifikácie. Elektronicky podá špeciálne daňové priznanie k DPH OSS a zaplatí daň v Slovenskej republike. Správca dane následne prepošle príslušné časti daňových priznaní a príslušné výšky dane do všetkých členských štátov spotreby uvedených v daňovom priznaní a do všetkých členských štátov, z ktorých sa tovar odosiela alebo prepravuje.

Spoločnosť ABC, s.r.o., ako domnelý dodávateľ, uplatní osobitnú úpravu pre Úniu na predaj spotrebnej elektroniky dodanej z územia Slovenskej republiky zákazníkom do iných členských štátov (Česká republika a Poľská republika). Zároveň spoločnosť ABC, s.r.o. uplatní osobitnú úpravu aj na predaj spotrebnej elektroniky dodanej z územia Slovenskej republiky zákazníkom v tuzemsku z dôvodu, že osobitná úprava pre Úniu sa vzťahuje aj na tzv. určité domáce dodania tovaru domnelým dodávateľom. Znamená to, že predaj elektroniky od pôvodného dodávateľa X z Ukrajiny (z tretieho štátu) pre zákazníkov v tuzemsku tiež uvedie do daňového priznania k DPH OSS.

Platiteľ dane ABC, s.r.o. nie je v postavení domnelého dodávateľa pri predaji spotrebnej elektroniky od dodávateľa Y, pretože tento je usadený na území Európskej únie, a z tohto dôvodu je dodávateľ Y povinný priamo zdaňovať dodania spotrebnej elektroniky dodanej nezdaniteľným osobám na územie Slovenskej republiky, Českej republiky a do Poľskej republiky. Dodávateľ Y sa môže rozhodnúť pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu, pričom členským štátom identifikácie bude Maďarsko. Dodávateľ Y môže osobitnú úpravu pre Úniu uplatniť na predaj spotrebnej elektroniky dodanej zo Slovenskej republiky zákazníkom do Poľskej republiky a Českej republiky. Nemôže využiť osobitnú úpravu na predaj spotrebnej elektroniky zo skladu v SR pre slovenských zákazníkov, pretože nie je domnelým dodávateľom⁹. Dodávateľ Y je povinný sa z dôvodu dodaní v SR, na ktoré nie je možné uplatniť osobitnú úpravu pre Úniu, registrovať v Slovenskej republike pre daň podľa § 5 zákona o DPH a priznať daň v bežnom daňovom priznaní.

Ak sa zdaniteľná osoba rozhodne uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu, je povinná ju uplatňovať na všetky dodania, na ktoré sa táto osobitná úprava vzťahuje. To znamená, že do daňového priznania k DPH OSS zahrnie základ dane a DPH uplatnenú na všetky dodania tovarov a služieb, na ktoré sa osobitná úprava pre Úniu vzťahuje. Zdaniteľná osoba sa nemôže rozhodnúť, že ich zahrnie do vnútroštátneho daňového priznania, ktoré sa podáva podľa čl. 250 smernice o DPH (§ 78 zákona o DPH).

⁹ Osobitnú úpravu pre Úniu môže v prípade domácich dodaní tovaru, t. j. ak sa odoslanie alebo preprava tovaru začína a skončí v tom istom členskom štáte, využívať len zdaniteľná osoba, ktorá je domnelým dodávateľom.

3.4. Osobitné miesto dodania tovaru pri predaji tovaru na diaľku na území Európskej únie a osobitné miesto dodania pri dodaní telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronických služieb

Od 1. júla 2021 sa zavádza osobitné pravidlo pre určenie miesta pri predaji tovaru na diaľku na území Európskej únie a pre určenie miesta dodania pri dodaní telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronických služieb. V zmysle osobitného pravidla upraveného v § 16a zákona o DPH je miestom dodania pri predaji tovaru na diaľku na území Európskej únie miesto, kde sa odoslanie alebo preprava tovaru začína a miestom dodania pri dodaní telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronických služieb, ktoré sú dodané osobe inej ako zdaniteľnej osobe, je miesto kde má dodávateľ služby sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava. Aby sa mohlo uplatniť osobitné miesto dodania pri predaji tovaru na diaľku na území EÚ a pri dodaní digitálnych služieb, musia byť splnené tieto podmienky:

1. dodávateľ tovaru alebo služby má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň alebo bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava **len v jednom členskom štáte**,
2. tovar sa odosiela alebo prepravuje do iného členského štátu, ako je členský štát usadenia dodávateľa alebo sa služba dodáva osobe, ktorá má sídlo, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava, v inom členskom štáte ako je členský štát podľa bodu 1,
3. celková **hodnota dodaných tovarov a služieb** bez dane podľa druhého bodu nepresiahne v kalendárnom roku **10 000 eur** a súčasne v predchádzajúcom kalendárnom roku celková hodnota dodaní bez dane (ďalej aj „obrat“) podľa druhého bodu nepresiahla 10 000 eur.

Dodávateľ, ktorý spĺňa podmienky pre osobitné miesto dodania podľa § 16a novely zákona o DPH, sa môže rozhodnúť pre miesto dodania tovaru podľa § 14 ods. 2 novely zákona o DPH a miesto dodania digitálnych služieb podľa § 16 ods. 14 novely zákona o DPH, avšak musí takto postupovať najmenej po dobu dvoch kalendárnych rokov.

Ak dodávateľ počas kalendárneho roka presiahne limit 10 000 eur, dodaním tovaru alebo služby, ktorým presiahne tento limit, sa miesto dodania tovaru mení na miesto dodania tovaru podľa § 14 ods. 2 novely zákona o DPH a miesto dodania digitálnych služieb sa mení na miesto dodania podľa § 16 ods. 14 novely zákona o DPH. To znamená, že platiteľ dane na dodanie tovaru alebo služby, ktorým presiahne limit 10 000 eur, uplatní daň členského štátu, v ktorom je usadený príjemca digitálnej služby a pri dodaní tovarov daň členského štátu, v ktorom skončí odoslanie alebo preprava tovaru zákazníkovi.

Ak dodávateľ **presiahne** pri predaji tovaru na diaľku na území EÚ a dodaní digitálnych služieb **limit 10 000 eur** alebo sa **dobrovoľne rozhodne** pre zdaňovanie predaja tovaru na diaľku v členskom štáte skončenia prepravy tovaru k zákazníkovi a zdaňovanie služieb v členskom štáte usadenia zákazníka, môže na tieto dodania uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu a daň priznať a zaplatiť jednotlivým členským štátom spotreby prostredníctvom členského štátu identifikácie.

4. diel Registrácia pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu

Pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu v tuzemsku sa podľa nových pravidiel zavedených od 1.7.2021 môžu rozhodnúť nasledovné zdaniteľné osoby:

1. zdaniteľná osoba, ktorá má v tuzemsku sídlo,
2. zdaniteľná osoba, ktorá má v tuzemsku prevádzkareň, ak nemá sídlo na území Európskej únie,
3. zdaniteľná osoba, ktorá nemá sídlo a ani prevádzkareň na území Európskej únie, ak pri predaji tovaru na diaľku na území Európskej únie alebo pri určitých domácich dodaniach tovaru, odoslanie alebo preprava tovaru začína v tuzemsku.

Zahraničná zdaniteľná osoba, ktorá nemá sídlo a ani prevádzkareň na území Európskej únie, môže osobitnú úpravu pre Úniu využívať len v súvislosti s predajom tovaru na diaľku na území Európskej Únie a pri určitých domácich dodaniach tovaru, ak táto zahraničná zdaniteľná osoba uľahčuje dodanie tovaru na území Európskej únie uskutočnené zdaniteľnou osobou neusadenou na území Európskej únie podľa § 8 ods. 7 zákona o DPH. Ak

chce zahraničná zdaniteľná osoba, ktorá nemá sídlo a ani prevádzkareň na území Európskej únie, využívať osobitnú úpravu uplatňovania dane v súvislosti so službami s miestom dodania podľa § 16 zákona o DPH na území Európskej únie osobe inej ako zdaniteľnej osobe, môže sa registrovať pre uplatňovanie **osobitnej úpravy mimo Únie** podľa § 68a zákona o DPH v tuzemsku alebo v ktoromkoľvek inom členskom štáte podľa ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte zodpovedajúceho § 68a zákona o DPH (čl. 358a až čl. 369 smernice o DPH).

Zdaniteľná osoba môže mať pre účely uplatňovania osobitnej úpravy pre Úniu vždy len jeden členský štát identifikácie. Ak sa zdaniteľná osoba, ktorá nemá sídlo na území Európskej únie, ale má na území EÚ dve alebo viac prevádzkarní, vrátane prevádzkarne na území SR, rozhodne uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu v Slovenskej republike ako členskom štáte identifikácie, táto zdaniteľná osoba je viazaná uvedeným rozhodnutím počas kalendárneho roka, v ktorom začala uplatňovať osobitnú úpravu a nasledujúce dva kalendárne roky, ak nezruší prevádzkareň v Slovenskej republike alebo ju nepresunie do iného štátu.

Ak má zdaniteľná osoba záujem registrovať sa do osobitnej úpravy pre Úniu v SR, musí túto skutočnosť oznámiť daňovému úradu prostredníctvom elektronického registračného formulára „Žiadosť o registráciu pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu/oznámenie zmeny údajov“, ktorý slúži na odoslanie požadovaných údajov potrebných pre vydanie povolenia k uplatňovaniu osobitnej úpravy pre Úniu. Zdaniteľná osoba je povinná v registračnom formulári uviesť všetky údaje, ktoré sú požadované v zmysle prílohy I vykonávacieho nariadenia Komisie 2020/194. Okrem toho tvoria tieto údaje požadované k registráciou do osobitnej úpravy pre Úniu aj prílohu č. 1 tohto metodického pokynu.

V zmysle § 68b ods. 2 zákona o DPH, ak sa zdaniteľná osoba, ktorá dodáva tovary a služby, na ktoré sa vzťahuje úprava pre Úniu, rozhodne pre uplatňovanie osobitnej úpravy v tuzemsku ako členskom štáte identifikácie, oznámi daňovému úradu začatie tejto činnosti. Zdaniteľná osoba vyplní v registračnom formulári všetky požadované údaje a následne ho elektronicky odošle Finančnej správe SR. Zdaniteľná osoba je povinná v rámci elektronického registračného formulára uviesť aj svoju e-mailovú adresu, na ktorú jej správca dane bude doručovať všetky písomnosti týkajúce sa uplatňovania osobitnej úpravy pre Úniu.

V prípade kladného posúdenia oznámenia – žiadosti o registráciu, daňový úrad rozhodnutie o povolení uplatňovania osobitnej úpravy pre Úniu doručí zdaniteľnej osobe elektronickým spôsobom na elektronickú adresu uvedenú v oznámení o začatí činnosti. Ak zdaniteľná osoba nemá v čase registrácie v tuzemsku pridelené identifikačné číslo pre daň, daňový úrad zdaniteľnej osobe prideli a oznámi identifikačné číslo pre daň na účely uplatňovania osobitnej úpravy pre Úniu.

Ak je identifikačné číslo pre daň pridelené podľa § 68b ods. 2 zákona o DPH, môže ho zdaniteľná osoba používať vylučne pre účely uplatňovania osobitnej úpravy pre Úniu v súvislosti s dodaniami tovarov a služieb, na ktoré sa osobitná úprava pre Úniu vzťahuje.

Ak zdaniteľná osoba už má v čase registrácie do úpravy pre Úniu pridelené v tuzemsku identifikačné číslo pre daň, daňový úrad rozhodnutím povolí zdaniteľnej osobe uplatňovanie osobitnej úpravy. Zdaniteľná osoba bude aj pre účely úpravy pre Úniu používať identifikačné číslo pre daň, ktoré jej bolo pridelené v tuzemsku v súvislosti s predchádzajúcou registráciou pre daň podľa § 4, 4b, 5, 7 alebo 7a zákona o DPH.

Príklad č. 6

Platiteľ dane - spoločnosť ABC s.r.o. so sídlom v Banskej Bystrici, ktorá dodáva tovary pre domácnosť nezdaniteľným osobám do všetkých členských štátov EÚ, sa v auguste 2021 rozhodla pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu. Spoločnosť si nemá právo vyberať členský štát identifikácie, pretože má na území SR zriadené svoje sídlo. To znamená, že členským štátom identifikácie spoločnosti bude Slovenská republika. Spoločnosť musí svoje rozhodnutie elektronicky oznámiť daňovému úradu, t. j. vo svojej OIZ vyplní a podá žiadosť o registráciu do osobitnej úpravy pre Úniu.

Po overení podmienok na uplatňovanie osobitnej úpravy daňový úrad vydá rozhodnutie o povolení uplatňovania osobitnej úpravy pre Úniu. Platiteľ dane - spoločnosť ABC s.r.o. bude pre účely uplatňovania osobitnej úpravy používať IČ DPH pridelené podľa § 4 zákona o DPH.

Príklad č. 7

Zdaniteľná osoba - čínska telekomunikačná spoločnosť so sídlom v Pekingu sa rozhodla, že rozšíri svoje pôsobenie aj na trh Európskej únie, pričom si v EÚ založila tri prevádzkareň. Prvú prevádzkareň založila v Luxemburgu, druhú v Nemecku a tretiu na Slovensku. Čínska spoločnosť dodáva služby nezdaniteľným osobám do viacerých členských štátov EÚ, a preto sa rozhodla pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu. Za členský štát identifikácie si vybrala Slovenskú republiku, ktorej dňa 6.9.2021 oznámila, že sa rozhodla pre uplatňovanie osobitnej úpravy v SR. Dňa 6.9.2021 podala spoločnosť elektronickým spôsobom žiadosť o registráciu prostredníctvom webovej stránky FS SR. Dňa 15.9.2021 daňový úrad elektronickým spôsobom rozhodnutím oznámil tejto spoločnosti, že jej povoľuje uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu. V rozhodnutí je okrem iného uvedený aj deň, od ktorého môže spoločnosť začať uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu, pričom týmto dňom je 1.10.2021. Spoločnosť bude viazaná týmto rozhodnutím počas kalendárneho roka 2021 a počas nasledujúcich dvoch kalendárnych rokov 2022 a 2023. Zmeniť členský štát identifikácie bude môcť spoločnosť až v roku 2024.

Daňový úrad v rozhodnutí o povolení osobitnej úpravy uvedie aj deň, od ktorého môže zdaniteľná osoba osobitnú úpravu uplatňovať. Základné pravidlo v osobitnej úprave pre Úniu, pokiaľ ide o skutočnosť, od kedy môže zdaniteľná osoba začať uplatňovať osobitnú úpravu, je upravené v článku 57d ods. 1 prvý pododsek vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026. Podľa uvedeného článku, keď zdaniteľná osoba oznámi členskému štátu identifikácie, že má v úmysle využívať úpravu pre Úniu, uvedená osobitná úprava sa uplatňuje od prvého dňa nasledujúceho kalendárneho štvrťroka.

Príklad č. 8

Zdaniteľná osoba spoločnosť ABC s.r.o. so sídlom v Bratislave, ktorá nie je platiteľom dane, oznámila elektronickými prostriedkami prostredníctvom registračného formulára dňa 16.7.2021 správcovi dane v SR zámer uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu. Členským štátom identifikácie je v tomto prípade SR. Spoločnosť ABC s.r.o. uviedla všetky požadované registračné údaje. Dňa 31.7.2021 správca dane rozhodol, že spoločnosť ABC s.r.o. spĺňa podmienky pre uplatňovanie osobitnej úpravy a rozhodnutie jej doručil elektronickými prostriedkami. Spoločnosť ABC s.r.o. bude uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu od 1. októbra 2021 na všetky dodávky tovarov a služieb, na ktoré sa táto osobitná úprava vzťahuje. Zdaniteľná osoba, spoločnosť ABC s.r.o. síce získala IČ DPH na účely uplatňovania osobitnej úpravy v zmysle § 68b ods. 2 zákona o DPH, avšak toto IČ DPH slúži výlučne na priznávanie a platbu DPH splatnej v inom členskom štáte. Takouto registráciou na účely uplatňovania osobitnej úpravy sa zdaniteľná osoba nestáva platiteľom DPH.

V súvislosti so začatím uplatňovania osobitnej úpravy však existuje aj výnimka zo základného pravidla, kedy osobitná úprava pre Úniu nadobúda účinnosť skôr ako od prvého dňa nasledujúceho kalendárneho štvrťroka. Výnimka je upravená vo vykonávacom nariadení Rady 2019/2026 článkom 57d ods. 1 druhý pododsek, podľa ktorého, ak sa však prvé dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa má vzťahovať úprava pre Úniu, uskutoční pred dátumom uvedeným čl. 57d ods. 1 prvý pododsek, osobitná úprava sa uplatňuje odo dňa tohto prvého dodania tovaru alebo poskytnutia služieb za predpokladu, že zdaniteľná osoba oznámi členskému štátu identifikácie začatie svojich činností, na ktoré sa má úprava vzťahovať, najneskôr do desiateho dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci po tomto prvom dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb.

Uvedená výnimka zo základného pravidla bola ustanovená Radou EÚ z dôvodu vyššej flexibility pri uplatňovaní osobitnej úpravy v praxi. Cieľom výnimky je umožniť uplatňovanie osobitnej úpravy novo vzniknutým zdaniteľným osobám čo najskôr po ich vzniku. To znamená, že zdaniteľné osoby, ktoré vznikli napr. 8. júla 2021 a sú schopné už napríklad 15. júla 2021 dodávať tovary alebo poskytovať služby konečným zákazníkom, nebudú musieť čakať s vykonávaním týchto činností do 1. októbra 2021, resp. sa nebudú musieť registrovať pred týmto obdobím v iných členských štátoch EÚ, ale z dodaných tovarov alebo z poskytnutých služieb od 15. júla 2021 môžu priznať a zaplatiť daň prostredníctvom osobitnej úpravy pre Úniu. Možnosť uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu od dátumu prvého poskytnutia služby alebo od dátumu prvého dodania tovaru môže využiť aj zdaniteľná osoba, ktorá prvýkrát poskytla služby alebo dodala tovary, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti úpravy pre Úniu. Ak zdaniteľná osoba po doručení rozhodnutia o povolení osobitnej úpravy, ale pred dátumom účinnosti uplatňovania osobitnej úpravy uvedeným v tomto rozhodnutí, oznámi prostredníctvom zmeny registračného formulára dátum prvého dodania tovaru alebo poskytnutia služby a túto zmenu oznámi najneskôr do 10. dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom došlo k tomuto prvému dodaniu tovaru alebo poskytnutiu služieb, daňový úrad zruší pôvodné rozhodnutie z úradnej moci

a vydá nové rozhodnutie, ktoré bude obsahovať správny dátum nadobudnutia účinnosti uplatňovania osobitnej úpravy pre Úniu.

Príklad č. 9

Obchodná spoločnosť XY so sídlom SR bola zapísaná do obchodného registra SR dňa 8. júla 2021. Zdaniteľná osoba podala dňa 15. júla 2021 žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty v zmysle § 4 ods. 2 zákona o DPH. Daňový úrad zaregistroval zdaniteľnú osobu za platiteľa dane a pridelil jej identifikačné číslo pre DPH (IČ DPH) dňa 25. júla 2021. Zdaniteľná osoba prepravila a dodala dňa 28. júla 2021 zo svojho skladu v SR tovar zákazníkovi – nezdaniteľnej osobe v Českej republike. Keďže sa zdaniteľná osoba rozhodla uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu, dňa 9. augusta 2021 informovala správcu dane v SR elektronickým spôsobom prostredníctvom oznámenia – žiadosti o registráciu o tom, že má záujem uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu. V žiadosti zdaniteľná osoba musí vyplniť nasledovné políčko „Už ste uskutočnili dodania v rámci osobitnej úpravy?“ Žiadateľ vyplní políčko Áno/Nie. Ak žiadateľ uvedie áno, musí zároveň vyplniť políčko „Dátum začiatku využívania úpravy“.

Ak do oznámenia – žiadosti o registráciu zdaniteľná osoba uvedie dátum 28. júla 2021 (deň, kedy uskutočnila prvé dodanie tovaru v rámci osobitnej úpravy), osobitná úprava sa uplatňuje od tohto prvého dodania tovaru. Daňový úrad do rozhodnutia o povolení uplatňovania osobitnej úpravy uvedie deň 28.7.2021 ako dátum, od ktorého sa uplatňuje osobitná úprava pre Úniu.

Príklad č. 10

Zdaniteľná osoba so sídlom v SR dňa 28. júla 2021 informovala správcu dane v SR elektronickým spôsobom prostredníctvom oznámenia – žiadosti o registráciu pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu o tom, že má záujem uplatňovať osobitnú úpravu. V žiadosti zdaniteľná osoba musí vyplniť nasledovné políčko „Už ste uskutočnili dodania v rámci osobitnej úpravy?“ Žiadateľ vyplní políčko Áno/Nie.

Zdaniteľná osoba uviedla, zápornú odpoveď, čo automaticky znamená, že osobitná úprava nadobudne účinnosť až 1. októbra 2021. Daňový úrad doručil zdaniteľnej osobe rozhodnutie o povolení uplatňovať osobitnú úpravu, v ktorom uviedol dátum uplatňovania osobitnej úpravy od 1.10.2021.

Zdaniteľná osoba však poskytla prvú elektronickú službu nezdaniteľnej osobe už 3. augusta 2021. Pokiaľ zdaniteľná osoba o tomto poskytnutí služby informuje členský štát identifikácie najneskôr do 10. septembra 2021, bude to znamenať, že osobitná úprava pre Úniu nadobudla účinnosť – teda, že zdaniteľná osoba začala využívať osobitnú úpravu už od 3. augusta 2021 a uvedená osobitná úprava sa bude automaticky vzťahovať na všetky dodané tovary a poskytnuté služby, na ktoré sa osobitná úprava vzťahuje. Daňový úrad zruší pôvodné rozhodnutie z úradnej moci a vydá nové rozhodnutie, ktoré bude obsahovať dátum uplatňovania osobitnej úpravy od 3.8.2021.

V zmysle § 68b ods. 3 zákona o DPH, ak zdaniteľná osoba nespĺňa podmienky na uplatňovanie osobitnej úpravy, daňový úrad vydá rozhodnutie o tom, že **jej nepovoľuje uplatňovanie osobitnej úpravy**. Negatívne rozhodnutie správcu dane môže byť napríklad spôsobené skutočnosťou, že zdaniteľná osoba, ktorá požiadala o registráciu pre osobitnú úpravu pre Úniu v SR, bola vylúčená z niektorej z osobitných úprav OSS/IOSS za sústavné porušovanie pravidiel v zmysle čl. 58b vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026 a z uvedeného dôvodu je v tzv. karanténnom období. Zdaniteľná osoba má podľa § 68b ods. 3 zákona o DPH právo podať odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktorým nepovolil zdaniteľnej osobe uplatňovanie osobitnej úpravy. V odvolacom konaní sa bude postupovať primerane podľa ustanovení § 72 až 74 daňového poriadku.

5. diel Podanie daňového priznania k DPH OSS a platba dane

5.1. Podanie daňového priznania k DPH OSS – úprava pre Úniu

Zdaniteľná osoba, ktorá je registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu v Slovenskej republike, má podľa § 68b ods. 12 zákona o DPH povinnosť podať za každý kalendárny štvrtrok daňové priznanie. Na účely uplatňovania osobitných úprav OSS/IOSS sa daňovým priznaním rozumie podanie, ktoré obsahuje údaje podľa prílohy III vykonávacieho nariadenia Komisie 2020/194. Daňové priznanie k DPH OSS podáva zdaniteľná osoba výlučne elektronicky. Daňové priznanie v rámci úpravy pre Úniu sa podáva za každý kalendárny štvrtrok, aj v prípade, ak v danom kalendárnom štvrtroku zdaniteľná osoba nedodala žiadne tovary alebo neposkytla žiadne služby v členských štátoch spotreby, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti úpravy pre Úniu. Ak zdaniteľná osoba v niektorom kalendárnom štvrtroku v súvislosti s osobitnou úpravou pre Úniu nedodá tovar, ani neposkytne služby

v rámci tejto osobitnej úpravy v žiadnom členskom štáte, a nemusí vykonať žiadne zmeny v predchádzajúcich daňových priznaniach k DPH OSS, podá za dotknutý kalendárny štvrťrok tzv. **nulové daňové priznanie**. Ak zdaniteľná osoba v rámci uplatňovania úpravy pre Úniu podáva nulové daňové priznanie, vo formulári daňového priznania vyplní identifikačné číslo pre daň pridelené daňovým úradom, zdaňovacie obdobie, za ktoré daňové priznanie podáva a označí kolónku „Daňové priznanie k DPH – Nulové“.

Zdaniteľná osoba, ktorá uplatňuje osobitnú úpravu pre Úniu odo dňa prvého dodania tovarov alebo prvého poskytnutia služieb, podá daňové priznanie k DPH OSS za kalendárny štvrťrok, počas ktorého dodala po prvýkrát tovary alebo služby.

Ak dôjde podľa článku 57f vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026 k zmene členského štátu identifikácie v priebehu zdaňovacieho obdobia, napr. z dôvodu presťahovania sídla zdaniteľnej osoby do iného členského štátu, zdaniteľná osoba je povinná podať daňové priznanie k DPH OSS a vykonať zodpovedajúce platby DPH predchádzajúcemu aj novému členskému štátu identifikácie za tovary a služby dodané počas príslušných období, keď tieto členské štáty boli členským štátom identifikácie. Zdaniteľná osoba, ktorá podáva za ten istý štvrťrok viac ako jedno daňové priznanie (napr. v prípade zmeny členského štátu identifikácie), vyplní v daňových priznaniach aj dátum začiatku obdobia a dátum konca obdobia v rámci príslušného kalendárneho štvrťroka, za ktoré daňové priznanie podáva.

Lehota na podanie daňového priznania k DPH OSS je stanovená v súlade s článkom 369f smernice o DPH jednotne pre všetky členské štáty. V prípade úpravy pre Úniu je zdaňovacím obdobím, za ktoré je zdaniteľná osoba povinná podať daňové priznanie, kalendárny štvrťrok. Daňové priznanie k DPH OSS sa podľa § 68b ods. 12 zákona o DPH podáva do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia, za ktoré sa daňové priznanie podáva. Priamo z ustanovenia § 68b ods. 12 zákona o DPH vyplýva, že posledným dňom lehoty na podanie daňového priznania k DPH OSS je vždy posledný deň kalendárneho mesiaca, ktorý nasleduje po skončení kalendárneho štvrťroka, za ktorý sa daňové priznanie podáva, aj v prípade, ak koniec lehoty pripadne na sobotu, nedeľu alebo deň pracovného pokoja. V prípade lehôt stanovených v zákone o DPH a vo vykonávacom nariadení Rady 2019/2026 v súvislosti s uplatňovaním osobitných úprav OSS/IOSS nedochádza k posunu lehôt na najbližší nasledujúci pracovný deň.

Zdaniteľná osoba do daňového priznania k DPH OSS zahŕňa všetky dodané tovary a služby, na ktoré sa úprava pre Úniu vzťahuje, v členení podľa jednotlivých členských štátov spotreby. V rámci úpravy pre Úniu sa do daňového priznania k DPH OSS uvádzajú údaje o:

- a) predaji tovaru na diaľku na území Európskej únie,
- b) určitých domácich dodaniach tovaru, t. j. dodaniach tovaru na území Európskej únie zdaniteľnou osobou, ktorá uľahčuje dodanie tovaru od zdaniteľnej osoby neusadenej na území EÚ pre nezdaniteľnú osobu, ak sa odoslanie alebo preprava tovaru začína a skončí v tom istom členskom štáte,
- c) poskytnutých službách zdaniteľnou osobou neusadenou v členskom štáte spotreby, s miestom dodania podľa § 16 zákona o DPH na území Európskej únie nezdaniteľnej osobe.

Do daňového priznania k DPH OSS sa v prípade úpravy pre Úniu uvádzajú údaje uvedené v § 68b ods. 13 až 16 zákona o DPH (čl. 369g smernice o DPH). Pre účely podania daňového priznania k DPH OSS je na webovom sídle finančného riaditeľstva v OIZ zdaniteľnej osoby a v zóne OSS zdaniteľnej osoby zverejnený elektronický formulár daňového priznania, vypracovaný v súlade s prílohou III vykonávacieho nariadenia Komisie 2020/194.

Zdaniteľná osoba uvádza do daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie **pre každý členský štát spotreby** zvlášť služby poskytnuté zo Slovenskej republiky, príp. z prevádzkarní umiestnených mimo EÚ a zvlášť tovary patriace pod osobitnú úpravu pre Úniu odoslané alebo prepravené zo Slovenskej republiky ako členského štátu identifikácie. Osobitne sa v daňovom priznaní uvádzajú služby poskytnuté z prevádzkarní umiestnených v iných členských štátoch ako je členský štát identifikácie a dodania tovarov odoslaných alebo prepravených z iného členského štátu ako je členský štát identifikácie.

Poskytnutie služieb a dodania tovarov zo Slovenskej republiky ako členského štátu identifikácie zdaniteľná osoba uvedie v časti „2a,b“ formulára daňového priznania k DPH, úprava pre Úniu. Do tejto časti daňového priznania zdaniteľná osoba uvedie:

- služby poskytnuté zo Slovenskej republiky a z prevádzkarne, resp. prevádzkarní mimo Únie nezdaniteľným osobám do jednotlivých členských štátov spotreby,
- tovary odoslané alebo prepravené zo Slovenskej republiky zákazníkom do iných členských štátov.

Zdaniteľná osoba, ktorá uľahčuje dodania tovaru podľa § 8 ods. 7 prvá veta zákona o DPH (domnelý dodávateľ), zahrnie do časti „2a,b“ daňového priznania aj dodania tovaru, ak sa odoslanie alebo preprava daného tovaru začína a končí v Slovenskej republike. To znamená, že domnelý dodávateľ zahrnie do časti „2a,b“ daňového priznania aj tuzemské dodania tovarov pre nezdaniteľné osoby, ak je pôvodný dodávateľ usadený v treťom štáte.

Vzhľadom k tomu, že údaje o dodaní tovarov a poskytnutí služieb sa uvádzajú v daňovom priznaní zvlášť, zdaniteľná osoba v kolónke „Typ dodania“ uvedie „tovary“ alebo „služby“. K dodaniam tovarov alebo služieb zdaniteľná osoba uvedie v daňovom priznaní sadzbu dane¹⁰, hodnotu tovarov alebo služieb bez dane (základ dane) a výšku dane pre každú sadzbu dane, a to v členení podľa členských štátov spotreby.

Príklad č. 11

Spoločnosť ABC, s.r.o. so sídlom v Košiciach, platiteľ dane, uplatňuje od 1.7.2021 osobitnú úpravu pre Úniu z dôvodu, že predáva výpočtovú techniku nezdaniteľným osobám aj do iných členských štátov prostredníctvom svojho internetového obchodu. Zároveň dodáva nezdaniteľným osobám online počítačové hry, ktoré spadajú pod elektronické služby.

V zdaňovacom období III. kalendárny štvrtrok 2021 dodala online počítačové hry zákazníkom v Nemecku, Taliansku a Poľsku (členské štáty spotreby) a zo svojho skladu v SR odoslala počítače a notebooky zákazníkom do Nemecka, Českej republiky a Rakúska (členské štáty spotreby).

Spoločnosť je povinná podať v lehote 31. októbra 2021 v Slovenskej republike elektronicky daňové priznanie k DPH OSS. V časti „2a,b“ daňového priznania zdaniteľná uvedie elektronické služby poskytnuté zo Slovenskej republiky v členení podľa členských štátov spotreby, t. j. osobitne uvedie základ dane, daň a sadzbu dane služieb poskytnutých zákazníkom v Nemecku, Taliansku a Poľsku, pričom v kolónke typ dodania uvedie „služby“. Do časti „2a,b“ daňového priznania uvedie tovary (výpočtovú techniku) dodané zo svojho skladu v Slovenskej republike v členení podľa jednotlivých členských štátov, do ktorých boli tieto tovary prepravené. To znamená, že spoločnosť ABC, s.r.o. uvedie v časti „2a,b“ daňového priznania základ dane, daň a sadzbu dane tovarov dodaných do Nemecka, Českej republiky a Rakúska, pričom v kolónke typ dodania uvedie „tovary“. Zároveň je spoločnosť povinná v tej istej lehote aj celkovú hodnotu priznanej dane zaplatiť na účet správcu dane v Slovenskej republike. Pozn.: Posledným dňom lehoty na podanie daňového priznania k DPH OSS a na platbu dane je nedeľa 31. októbra 2021, aj napriek tomu, že tento deň nie je pracovným dňom. Pri lehotách stanovených v § 68b zákona o DPH a vykonávacom nariadení Rady 2019/2026 k posunu lehôt na najbližší pracovný deň nedochádza.

Poskytnutie služieb a dodania tovarov z iných členských štátov, ako je Slovenská republika, zdaniteľná osoba uvedie v časti „2c,d“ formulára daňového priznania k DPH, úprava pre Úniu. Do tejto časti daňového priznania zdaniteľná osoba uvedie:

- služby poskytnuté z prevádzkarní umiestnených v iných členských štátoch, ako je Slovenská republika, do jednotlivých členských štátov spotreby,
- tovary odoslané alebo prepravené z iných členských štátov, ako je Slovenská republika, zákazníkom do členských štátov spotreby.

Údaje o službách sa do daňového priznania k DPH OSS uvádzajú v členení podľa členských štátov, v ktorých má zdaniteľná osoba umiestnené prevádzkarne a v členení podľa jednotlivých členských štátov spotreby. Údaje o dodaných tovaroch sa do daňového priznania uvádzajú v členení podľa členských štátov, z ktorých sa tovary odosielajú alebo prepravujú a v členení podľa jednotlivých členských štátov spotreby.

¹⁰ Sadzby dane pre každý členský štát EÚ sú zverejnené v databáze daní na stránke Európskej komisie, v časti Daňová a colná únia.

Zdaniteľná osoba, ktorá uľahčuje dodania tovaru podľa § 8 ods. 7 prvá veta zákona o DPH (domnelý dodávateľ), zahŕňa do časti „2c,d“ daňového priznania aj tzv. domáce dodania tovaru, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru začína a končí v tom istom členskom štáte. Vzhľadom k tomu, že údaje o dodaní tovarov a poskytnutí služieb sa uvádzajú v daňovom priznaní zvlášť, zdaniteľná osoba v kolónke „Typ dodania“ uvedie „tovary“ alebo „služby“.

Zdaniteľná osoba, ktorá poskytuje služby, ktoré možno priznať v rámci úpravy pre Úniu, aj z prevádzkarní umiestnených v iných členských štátoch ako je Slovenská republika, v daňovom priznaní k DPH OSS uvádza pre každý členský štát, v ktorom má prevádzkareň, identifikačné číslo pre daň alebo daňové identifikačné číslo prevádzkarne, sadzby dane, celkovú hodnotu poskytnutých služieb bez dane (základ dane) a výšku dane pre každú sadzbu dane, a to v členení podľa členských štátov spotreby.

Keďže osobitnú úpravu pre Úniu môže v súvislosti s dodaniami služieb využívať len zdaniteľná osoba neusadená v členskom štáte spotreby, do daňového priznania k DPH OSS, táto zdaniteľná osoba uvádza len služby poskytnuté nezdaniteľným osobám v členských štátoch, v ktorých nemá sídlo a ani prevádzkareň. Služby poskytnuté nezdaniteľným osobám v členskom štáte identifikácie a v členských štátoch, v ktorých má prevádzkareň, zdaniteľná osoba uvádza do vnútroštátnych daňových priznaní podľa pravidiel stanovených v príslušných členských štátoch (článok 57c vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026).

Príklad č. 12

Zdaniteľná osoba - platiteľ dane, spoločnosť AB, s.r.o. so sídlom na Slovensku, dodáva zákazníkovi – nezdaniteľným osobám usadeným v Slovenskej republike a v iných členských štátoch elektronické knihy a rôzny software (obe služby spadajú pod elektronické služby). Zdaniteľná osoba má zriadenú prevádzkareň v Českej republike. Zdaniteľná osoba je od 1.1.2020 registrovaná pre uplatňovanie pôvodnej osobitnej úpravy pre Úniu v Slovenskej republike a pokračuje v jej uplatňovaní aj po 1.7.2021.

V zdaňovacom období III. kalendárny štvrtrok 2021 spoločnosť AB, s.r.o. dodala zo svojho sídla elektronické služby zákazníkovi vo Fínsku, Švédsku, Poľsku (členské štáty spotreby). Prevádzkareň spoločnosti AB, s.r.o. v Českej republike dodala elektronické služby zákazníkovi v Poľsku, v Nemecku a v SR.

Spoločnosť je povinná podať v lehote 31. októbra 2021 v Slovenskej republike daňové priznanie k DPH OSS. V predloženej daňovom priznaní uvedie celkovú hodnotu dodaných elektronických služieb bez dane, výšku dane pre každú sadzbu dane a sadzbu dane v členení podľa toho, či službu poskytla zo svojho sídla alebo z prevádzkarní, t. j. osobitne uvedie:

- v časti „2a,b“ daňového priznania služby poskytnuté zo svojho sídla v SR, osobitne podľa jednotlivých členských štátov spotreby – Fínsko, Švédsko, Poľsko (v kolónke typ dodania uvedie „služby“),

- v časti „2c,d“ daňového priznania služby poskytnuté z prevádzkarne umiestnenej v ČR, osobitne podľa členských štátov spotreby – Poľsko, Nemecko (v kolónke typ dodania uvedie „služby“).

Zároveň je spoločnosť povinná v lehote 31. októbra 2021 celkovú hodnotu priznanej dane za III. kalendárny štvrtrok 2021 zaplatiť na účet správcu dane v Slovenskej republike.

Služby poskytnuté z prevádzkarne umiestnenej v Českej republike zákazníkovi do SR, platiteľ dane AB, s.r.o. uvedie do bežného daňového priznania podľa § 78 zákona o DPH.

Ak zdaniteľná osoba využívajúca osobitnú úpravu pre Úniu odosiela alebo prepravuje tovar zákazníkovi aj z iných členských štátov ako je Slovenská republika, uvedie do daňového priznania osobitne pre každý členský štát spotreby sadzbu dane, celkovú hodnotu dodaných tovarov bez dane a sumu dane pre každú sadzbu dane, a to v členení podľa členských štátov, z ktorých sa tovar odosiela alebo prepravuje. V daňovom priznaní musí zdaniteľná osoba uviesť kód krajiny príslušného členského štátu spotreby a identifikačné číslo pre daň alebo daňové identifikačné číslo pridelené členským štátom, z ktorého sa tovar odoslal alebo prepravil. Zdaniteľná osoba, ktorá uľahčuje predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie podľa § 8 ods. 7 prvá veta zákona o DPH a určité domáce dodania tovaru, uvádza do daňového priznania identifikačné číslo pre daň alebo daňové identifikačné číslo, ak jej bolo pridelené členským štátom, z ktorého sa tovar odoslal alebo prepravil. V súvislosti s identifikáciou členského štátu, z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje vyplývajú z prílohy III vykonávacieho nariadenia Komisie 2020/194 nasledovné pravidlá:

- ak zdaniteľná osoba nemá v členskom štáte, z ktorého odosiela alebo prepravuje tovar, identifikačné číslo pre DPH, uvedie v daňovom priznaní daňové identifikačné číslo vrátane kódu krajiny,

- ak zdaniteľná osoba, ktorá uľahčuje dodania, nemá identifikačné číslo pre daň alebo daňové identifikačné číslo v členskom štáte, z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje, musí poskytnúť kód krajiny daného členského štátu.

Ak zdaniteľná osoba (okrem zdaniteľnej osoby, ktorá uľahčuje dodania tovarov – domnelý dodávateľ) uskutočňuje predaj tovaru na diaľku v rámci EÚ a tento tovar je odoslaný z iného členského štátu, ako je členský štát identifikácie zdaniteľnej osoby, a zároveň v tomto členskom štáte odoslania tovaru nemá pridelené ani daňové identifikačné číslo a ani identifikačné číslo pre DPH, akceptuje sa, že v daňovom priznaní uvedie kód krajiny, z ktorej tovar odosiela alebo prepravuje.

Príklad č. 13

Spoločnosť (platiteľ dane) XY, s.r.o. so sídlom v Bratislave uplatňuje od 15.7.2021 osobitnú úpravu pre Úniu, keďže si v júli 2021 zriadila internetový obchod s elektrospotrebičmi. V období od 15.7. do 30.9.2021 dodala zo skladu umiestneného v SR tovar zákazníkom v Slovenskej republike, do Poľska a Rakúska a zo skladu umiestneného v Českej republike dodala tovar zákazníkom na Slovensko a do Poľska.

Spoločnosť je povinná podať v lehote 31. októbra 2021 v Slovenskej republike elektronicky daňové priznanie k DPH OSS za zdaňovacie obdobie III. kalendárneho štvrťroka 2021, do ktorého zahŕnie dodania tovarov na diaľku na území EÚ od 15.7. do 30.9.2021. Do daňového priznania uvedie celkovú hodnotu tovarov bez dane a výšku dane pre každú sadzbu dane, sadzbu dane v členení podľa členských štátov, v ktorých vznikla daňová povinnosť (členské štáty spotreby) a v členení podľa toho, či boli tovary odoslané zo SR alebo zo skladu v ČR:

- do časti „2a,b“ uvedie tovary dodané zo skladu v SR zákazníkom do Poľska a Rakúska ((v kolónke typ dodania uvedie „tovary“),

- do časti „2c,d“ uvedie tovary dodané zo skladu v ČR zákazníkom na Slovensko a do Poľska (v kolónke typ dodania uvedie „tovary“).

Zároveň je spoločnosť povinná v tej istej lehote aj celkovú hodnotu priznanej dane za všetky členské štáty spotreby zaplatiť na účet správcu dane v Slovenskej republike.

Hodnotu dodaných tovarov zo skladu umiestneného v SR zákazníkom do SR platiteľ dane XY, s.r.o. uvedie do bežného daňového priznania podľa § 78 zákona o DPH.

Sumy v daňovom priznaní k DPH OSS uvádza zdaniteľná osoba v eurách bez zaokrúhlenia¹¹. Ak sa úhrada za dodané tovary a služby uskutoční v inej mene ako v eurách, zdaniteľná osoba použije na prepočet tejto úhrady na eurá referenčný výmenný kurz určený a vyhlásený Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska platný v posledný deň príslušného kalendárneho štvrťroka alebo nasledujúci deň, ak nebol v posledný deň kalendárneho štvrťroka tento kurz určený a vyhlásený (§ 68b ods. 17 zákona o DPH).

V daňovom priznaní k DPH OSS uvádza zdaniteľná osoba daň z dodaných tovarov a služieb splatnú v jednotlivých členských štátoch spotreby, tzv. daň na výstupe. Do daňového priznania k DPH OSS sa neuvádzajú dodania tovarov a služieb, ktoré sú v členskom štáte spotreby oslobodené od dane a ani dodania tovarov a služieb, na dodania ktorých sa v členskom štáte spotreby uplatňuje tzv. nulová sadzba DPH. Zdaniteľná osoba nemôže v daňovom priznaní k DPH OSS uplatniť odpočítanie dane z tovarov a služieb prijatých v členskom štáte spotreby v súvislosti s dodávanými tovarmi a službami, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti úpravy pre Úniu. Platiteľ dane, ktorý má sídlo alebo prevádzkareň na území Slovenskej republiky a je registrovaný pre uplatňovanie osobitnej úpravy OSS v Slovenskej republike podľa § 68b zákona o DPH, je osobou oprávnenou na podanie žiadosti o vrátenie dane v inom členskom štáte podľa § 55f a 55g zákona o DPH. Členský štát, ktorému je žiadosť určená, vráti daň v súlade so smernicou 2008/9/ES (čl. 369j smernice o DPH).

Ak je táto zdaniteľná osoba registrovaná na účely dane v členskom štáte spotreby z dôvodu vykonávania činností, na ktoré sa osobitná úprava OSS nevzťahuje, právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb prijatých na dodanie tovarov a služieb, na ktoré sa vzťahuje osobitná úprava, uplatňuje prostredníctvom bežného daňového priznania, ktoré podáva v členskom štáte spotreby v rozsahu a za podmienok stanovených v tomto členskom štáte. V súlade s ustanovením § 49 ods. 6 zákona o DPH má platiteľ dane registrovaný pre uplatňovanie osobitnej úpravy OSS v SR právo odpočítať daň z tovarov a služieb prijatých v tuzemsku, ktoré použije na dodania tovarov a služieb, na

¹¹ Podľa článku 60 vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026 sumy uvedené v daňových priznaniach k DPH podaných v rámci osobitných úprav sa nezaokrúhľujú nahor ani nadol na najbližšiu celú peňažnú jednotku. Prizná sa a zaplatí presná suma DPH.

ktoré sa vzťahuje osobitná úprava pre Úniu. Plateľ dane odpočítanie dane z prijatých tovarov a služieb v tuzemsku uplatňuje prostredníctvom bežného daňového priznania, ktoré podáva podľa § 78 zákona o DPH, v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

5.2. Podanie konečného daňového priznania

Zdaniteľná osoba, ktorá ukončí využívanie jednej z osobitných úprav, prípadne je vylúčená z jednej z osobitných úprav na základe rozhodnutia správcu dane alebo zmení členský štát identifikácie (napr. z dôvodu presťahovania sídla spoločnosti alebo prevádzkareň), je povinná podať konečné daňové priznanie k DPH OSS členskému štátu, ktorý bol členským štátom identifikácie v čase ukončenia, vylúčenia alebo zmeny (čl. 61a vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026). Ak zdaniteľná osoba nepodala daňové priznanie za zdaňovacie obdobie predchádzajúce zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom jej bolo zrušené povolenie uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu, podá daňové priznanie členskému štátu identifikácie, v ktorom bola identifikovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy, aj za zdaňovacie obdobie, za ktoré nepodala daňové priznanie. To znamená, že zdaniteľná osoba identifikovaná pre uplatňovanie úpravy pre Úniu v Slovenskej republike podľa § 68b zákona o DPH, podá konečné daňové priznanie k DPH OSS a daňové priznania za zdaňovacie obdobia predchádzajúce zdaňovaciemu obdobiu, za ktoré sa podáva konečné daňové priznanie, správcovi dane v Slovenskej republike.

Príklad č. 14

Obchodná spoločnosť ABC, ktorá má sídlo v treťom štáte, má na území SR zriadenú prevádzkareň. Plateľ dane ABC je registrovaný od 1.7.2021 v Slovenskej republike pre uplatňovanie osobitnej úpravy OSS. Za zdaňovacie obdobie I. kalendárneho štvrťroka 2022 plateľ dane nepodal daňové priznanie k DPH OSS. Dňa 25. júna 2022 spoločnosť ABC, s.r.o. zrušila prevádzkareň na území SR a zriadila prevádzkareň na území ČR a z tohto dôvodu došlo k zmene členského štátu identifikácie zo Slovenskej republiky do Českej republiky.

Zdaniteľná osoba ABC je povinná podať daňové priznanie k DPH OSS za obdobie I. kalendárneho štvrťroka 2022 a konečné daňové priznanie k DPH OSS za zdaňovacie obdobie II. kalendárneho štvrťroka 2022 elektronicky daňovému úradu v Slovenskej republike. Do konečného daňového priznania za zdaňovacie obdobie II. kalendárneho štvrťroka 2022 zahŕnia tovary a služby dodané v období od 1.4.2022 do 24.6.2022. Vo formulári daňového priznania za II. kalendárny štvrťrok 2022 zdaniteľná osoba vyplní aj dátum začiatku obdobia (1.4.2022) a dátum konca obdobia (24.6.2022), keďže z dôvodu zmeny členského štátu identifikácie v priebehu zdaňovacieho obdobia bude zdaniteľná osoba podávať za II. kalendárny štvrťrok 2022 daňové priznanie k DPH OSS aj v Českej republike (od 25.6.2022 do 30.6.2022).

5.3. Výzva na podanie daňového priznania

Ak zdaniteľná osoba registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu nepodá daňové priznanie k DPH OSS, Slovenská republika v postavení členského štátu identifikácie je podľa článku 60a vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026 povinná zaslať zdaniteľnej osobe výzvu na splnenie povinnosti podať daňové priznanie desiaty deň odo dňa, keď sa malo priznanie podať, a informovať elektronicky ostatné členské štáty, že výzva bola vydaná. Predmetná výzva sa zasiela elektronicky na elektronickú adresu uvedenú v žiadosti o registráciu.

Príklad č. 15

Plateľ dane ABC, s.r.o. je registrovaný od 1.10.2021 v Slovenskej republike pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu. Za zdaňovacie obdobie II. kalendárneho štvrťroka 2022 nepodal daňové priznanie k DPH OSS.

Zdaniteľnej osobe je dňa 10. augusta 2022 zaslaná na jej elektronickú adresu výzva na splnenie si povinnosti podať daňové priznanie k DPH OSS. Zdaniteľná osoba je povinná daňové priznanie k DPH OSS podať elektronicky prostredníctvom OIZ.

Ak zdaniteľná osoba napriek výzve daňové priznanie k DPH OSS nepodá, následné výzvy a ďalšie kroky prijaté na účely stanovenia základu dane a výberu DPH sú v kompetencii príslušného členského štátu spotreby. Zdaniteľná osoba uplatňujúca osobitnú úpravu pre Úniu podáva daňové priznanie k DPH OSS členskému štátu identifikácie v lehote troch rokov od dátumu, keď sa daňové priznanie malo podať. To znamená, že ak je členským

štátom identifikácie Slovenská republika, daňové priznanie podáva zdaniteľná osoba elektronicky správcovi dane v SR. Ak zdaniteľná osoba podáva daňové priznanie po uplynutí troch rokov od dátumu, ku ktorému malo byť daňové priznanie podané, podá ho podľa pravidiel stanovených členským štátom spotreby, priamo tomuto členskému štátu.

Nepodanie daňového priznania za tri bezprostredne predchádzajúce kalendárne štvrťroky za každý jeden z týchto kalendárnych štvrťrokov v lehote do desiatich dní od zaslania výzvy podľa článku 60a vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026 má za následok vylúčenie zdaniteľnej osoby z osobitnej úpravy pre Úniu (bližšie diel 6 tohto Metodického pokynu).

5.4. Vykazovanie opráv v daňovom priznaní k DPH OSS

5.4.1. Oprava údajov za zdaňovacie obdobia do 30.6.2021

Zdaniteľná osoba, ktorá využívala úpravu pre Úniu už pred 1.7.2021, môže vykonať zmeny číselných údajov vykázaných v daňových priznaniach k DPH MOSS, t. j. v daňových priznaniach za zdaňovacie obdobia pred 1.7.2021, iba opravou pôvodného daňového priznania, a nie uvedením opravených údajov do následného daňového priznania. Z uvedeného vyplýva, že systém opráv daňových priznaní podaných za zdaňovacie obdobia pred účinnosťou novely zákona o DPH, t. j. pred 1.7.2021 ostáva zachovaný a zdaniteľná osoba príslušné opravy – zmeny číselných údajov zahnie do tzv. „correction“ daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom boli vykázané pôvodné údaje. Opravovať je možné vždy len najnovšiu verziu pôvodného daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie. Opravu podaného daňového priznania k DPH MOSS zdaniteľná osoba registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu v Slovenskej republike zrealizuje elektronicky prostredníctvom odkazu „MOSS“ v OIZ, dľaždica Autorizované služby, ak od lehoty na podanie pôvodného daňového priznania neuplynuli tri roky. Po uplynutí tejto trojročnej lehoty je zdaniteľná osoba povinná postupovať podľa vnútroštátnych pravidiel členského štátu spotreby, ktorého sa opravy týkajú. Vyššie uvedený spôsob opráv platí len pre daňové priznania podané v rámci osobitnej úpravy uplatňovania dane pre telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronické služby podané za zdaňovacie obdobia pred 1.7.2021.

Príklad č. 16

Tuzemská zdaniteľná osoba XY registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu od 1.1.2018 poskytuje elektronické služby v rôznych členských štátoch spotreby. Vo februári 2022 zdaniteľná osoba kontrolou dokladov zistila, že za III. kalendárny štvrťrok 2020 priznala v daňovom priznaní k DPH MOSS nesprávnu (nižšiu) výšku DPH členskému štátu spotreby, ktorým bola Česká republika.

Zdaniteľná osoba je povinná opraviť pôvodne podané daňové priznanie za III. kalendárny štvrťrok 2020 a rozdiel zaplatiť na účet správcu dane v Slovenskej republike. Platbu dane označí jedinečným referenčným číslom.

5.4.2 Oprava údajov za zdaňovacie obdobia od 1.7.2021

Zmeny číselných údajov uvedených v daňových priznaniach k DPH OSS za zdaňovacie obdobia od 1.7.2021 sa po podaní daňového priznania k DPH OSS vykonávajú iba úpravami v nasledujúcom daňovom priznaní, pričom zdaniteľná osoba v nasledujúcom daňovom priznaní uvedie rozdiel oproti údajom uvedeným v pôvodnom daňovom priznaní. Zdaniteľná osoba zahnie opravy predchádzajúcich zdaňovacích období do časti 3 daňového priznania. V časti 3 daňového priznania zdaniteľná osoba uvedie kód príslušného členského štátu spotreby, zdaňovacie obdobie, ktorého sa oprava týka a sumu dane, ktorá vyplýva z opravy. Ak sa úhrada za dodané tovary a služby uskutočnila v inej mene ako v eurách, zdaniteľná osoba použije pri oprave sumy dane kurz určený a vyhlásený Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska platný posledný deň príslušného zdaňovacieho obdobia, ku ktorému sa oprava vzťahuje alebo nasledujúci deň, ak nebol v posledný deň zdaňovacieho obdobia tento kurz určený a vyhlásený. Opravy daňových priznaní zdaniteľná osoba predkladá členskému štátu identifikácie, ak od uplynutia lehoty na podanie pôvodného daňového priznania neuplynuli tri roky. Po uplynutí troch rokov je zdaniteľná osoba povinná postupovať podľa pravidiel členského štátu spotreby, ktorého sa opravy týkajú.

Príklad č. 17

Zdaniteľná osoba AB, s.r.o. registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu od 1.7.2021, poskytuje služby nezdaniteľným osobám v rôznych členských štátoch spotreby. V marci 2022 zdaniteľná osoba kontrolou dokladov zistila, že za III. kalendárny štvrťrok 2021 priznala v daňovom priznaní k DPH OSS nesprávnu (nižšiu) výšku DPH členskému štátu spotreby, ktorým bolo Poľsko.

Zdaniteľná osoba je povinná uviesť rozdiel vo výške DPH do časti 3 daňového priznania k DPH OSS, ktoré bude podávať za zdaňovacie obdobie I. kalendárneho štvrťroka 2022. V časti 3 daňového priznania uvedie členský štát spotreby (Poľsko), zdaňovacie obdobie, ktorého sa oprava týka (3Q.2021) a rozdiel medzi správnou výškou DPH a pôvodne priznanou výškou DPH.

Sumu opráv predchádzajúcich zdaňovacích období vykázanú v časti 3 daňového priznania zahrnie zdaniteľná osoba do časti 4 a časti 5 daňového priznania k DPH OSS nasledovne (príloha č. III vykonávacieho nariadenia Komisie 2020/194):

- v časti 4 daňového priznania zdaniteľná osoba uvedie splatnú daň vrátane opráv predchádzajúcich daňových priznaní za každý členský štát spotreby. T. j. časť 4 daňového priznania obsahuje súčet celkovej sumy dane, ktorú má zdaniteľná osoba zaplatiť za aktuálne zdaňovacie obdobie a celkovej sumy dane vyplývajúcej z opráv za predchádzajúce zdaňovacie obdobia, v členení podľa členských štátov spotreby. Zostatok splatnej DPH za členský štát spotreby môže byť aj záporná suma.
- v časti 5 daňového priznania zdaniteľná osoba uvedie celkovú sumu splatnej dane za všetky členské štáty spotreby. Suma splatnej dane je súčtom celkovej sumy splatnej DPH za jednotlivé členské štáty spotreby, ale v zmysle vysvetlivky (13) k časti 5 daňového priznania, záporné sumy nie je možné zohľadniť. To znamená, že ak je za niektorý členský štát spotreby v časti 4 daňového priznania vykázaná záporná suma, do celkovej sumy splatnej dane do časti 5 daňového priznania sa táto záporná suma nezahrnie a preto neznižuje celkovú sumu splatnej dane.

V daňovom priznaní k DPH OSS nie je možné vzájomne kompenzovať preplatky a nedoplatky vzniknuté voči rôznym členským štátom spotreby. Ak vznikne zdaniteľnej osobe v niektorom členskom štáte spotreby preplatok, tento preplatok zdaniteľnej osobe vráti priamo tento členský štát spotreby podľa svojich vnútroštátnych pravidiel.

Príklad č. 18

Zdaniteľná osoba AB, s.r.o. registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu od 1.7.2021, dodáva tovary na diaľku zákazníkom do Českej republiky, do Poľska a do Maďarska. Za zdaňovacie obdobie III.Q.2021 v daňovom priznaní k DPH OSS uviedla DPH splatnú v jednotlivých členských štátoch spotreby nasledovne:

- Česká republika 1 000 €,
- Poľsko 2 000 €.

Priznanú DPH vo výške 3 000 € zdaniteľná osoba zaplatila dňa 29.10.2021.

V novembri 2021 zdaniteľná osoba zistila, že do daňového priznania za zdaňovacie obdobie III.Q.2021 neuviedla DPH uplatnenú na dodanie tovarov zákazníkom do Maďarska v hodnote 500 €, pričom omylom túto sumu DPH zahrnila do plnení do Českej republiky. Za zdaňovacie obdobie IV.Q.2021 zdaniteľná osoba nedodala do ČR žiadne tovary a ani služby v rámci úpravy pre Úniu.

Zdaniteľná osoba je povinná uviesť rozdiel vo výške DPH do časti 3 daňového priznania k DPH OSS, ktoré bude podávať za zdaňovacie obdobie IV. kalendárneho štvrťroka 2021. V časti 3 daňového priznania uvedie rozdiely medzi správnou výškou DPH a pôvodne priznanou výškou DPH pre nasledovné členské štáty spotreby:

- Česká republika: - 500 € (rozdiel sa vykáže so znamienkom „mínus“),
- Maďarsko: 500 € (rozdiel sa vykáže v kladnej hodnote).

Zdaniteľná osoba je povinná kladný rozdiel vo výške 500 € pre členský štát Maďarsko zahrnúť do celkovej sumy splatnej DPH v časti 5 daňového priznania a zaplatiť v lehote na podanie daňového priznania za IV. kalendárny štvrťrok 2021. Preplatok vo výške 500 € vráti zdaniteľnej osobe podľa svojich vnútroštátnych pravidiel Česká republika v postavení členského štátu spotreby.

Zdaniteľná osoba, ktorej bolo zrušené povolenie uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu, je povinná všetky opravy konečného daňového priznania a predchádzajúcich daňových priznaní po podaní konečného daňového priznania predložiť priamo príslušnému členskému štátu spotreby. Ak je členským štátom spotreby Slovenská republika, zdaniteľná osoba postupuje podľa § 68ca ods. 7 zákona o DPH a opravy konečného daňového priznania a predchádzajúcich daňových priznaní po podaní konečného daňového priznania vykoná podaním tlačiva, ktoré

sa považuje za daňové priznanie (ďalej len daňové priznanie). Daňové priznanie týkajúce sa opráv je zdaniteľná osoba povinná podať daňovému úradu elektronickými prostriedkami do 30 dní odo dňa, keď zistila skutočnosť rozhodujúcu pre vykonanie opravy. V tejto lehote je zdaniteľná osoba povinná daň vyplývajúcu z opravy aj zaplatiť. Ak sa oprava uvedená v daňovom priznaní týka nesprávne uvedenej výšky dane alebo dane neuvedenej v konečnom daňovom priznaní alebo v daňovom priznaní podanom pred podaním konečného daňového priznania, časť daňového priznania sa v rozsahu týchto opráv považuje za dodatočné daňové priznanie. Vzor tlačiva daňového priznania zverejňuje finančné riaditeľstvo na svojom webovom sídle.

Príklad č. 19

Zdaniteľná osoba XY, s.r.o. so sídlom v Prahe, registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu od 1.7.2021 v Českej republike, poskytuje služby v rôznych členských štátoch spotreby, vrátane Slovenskej republiky. K 1. aprílu 2022 zdaniteľná osoba ukončila uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu a za prvý štvrtrok 2022 podala konečné daňové priznanie k DPH OSS v Českej republike. Dňa 1. júla 2022 spoločnosť XY zistila, že za III. kalendárny štvrtrok 2021 priznala v daňovom priznaní k DPH OSS nesprávnu (nižšiu) výšku DPH členskému štátu spotreby, ktorým bola Slovenská republika.

Zdaniteľná osoba XY, s.r.o. je povinná podať elektronicky v lehote do 31. júla 2022 daňové priznanie podľa § 68ca ods. 7 zákona o DPH daňovému úradu v SR. Do daňového priznania uvedie štruktúrované údaje podľa vzoru tlačiva daňového priznania, vrátane zdaňovacieho obdobia, ktorého sa oprava týka a rozdielu medzi správnu výškou DPH a pôvodne priznanou výškou DPH.

5.5. Platba dane v osobitnej úprave pre Úniu

Zdaniteľná osoba, ktorá je registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu v Slovenskej republike, je povinná podľa § 68b ods. 18 zákona o DPH daň z pridanej hodnoty uplatnenú na dodanie tovarov a služieb v členských štátoch spotreby, na ktoré sa vzťahuje táto osobitná úprava, zaplatiť najneskôr do konca lehoty na podanie daňového priznania, t. j. najneskôr posledný deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia. Za deň platby sa považuje **deň, keď bola platba pripísaná na účet správcu dane**, t. j. zdaniteľná osoba je povinná zrealizovať platbu tak, aby platba bola pripísaná na účet správcu dane posledný deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho štvrtroka, za ktorý sa daň platí. Uvedené platí aj v prípade, ak koniec lehoty prípadne na sobotu, nedeľu alebo deň pracovného pokoja, t. j. k posunu lehoty na najbližší nasledujúci pracovný deň nedochádza. Lehota na platbu dane v osobitnej úprave OSS je transpozíciou článku 369i smernice o DPH a je jednotná pre všetky členské štáty.

Zdaniteľné osoby sú povinné podľa § 68b ods. 18 zákona o DPH platbu dane realizovať v eurách na príslušný účet správcu dane. Platbu dane je dôležité správne označiť; okrem variabilného symbolu, aj **jedinečným referenčným číslom**, ktoré je vygenerované a oznámené zdaniteľnej osobe po podaní daňového priznania k DPH OSS. Jedinečné referenčné číslo uvedie zdaniteľná osoba do informácie pre príjemcu v tvare, ako bolo vygenerované a uvedené v potvrdení odoslania daňového priznania k DPH OSS. Potvrdenie odoslania daňového priznania k DPH OSS sa zdaniteľnej osobe doručuje aj na e-mailovú adresu, ktorú zdaniteľná osoba uviedla v registračnom formulári.

Ak zdaniteľná osoba priznanú daň za príslušné zdaňovacie obdobie nezaplatila alebo zaplatila nižšiu sumu, členský štát identifikácie je povinný zaslať elektronicky na desiaty deň nasledujúci po dni, keď sa platba mala najneskôr uhradiť, zdaniteľnej osobe výzvu týkajúcu sa každej nezaplatenej DPH (čl. 63a vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026). Na základe výzvy zaslanej členským štátom identifikácie, je zdaniteľná osoba povinná zaplatiť daň na účet členského štátu identifikácie. Nezaplatenie dane za tri bezprostredne predchádzajúce kalendárne štvrtroky, ak je nezaplatená suma dane za každý kalendárny štvrtrok minimálne 100 eur, v lehote do desiatich dní od zaslania výzvy členským štátom identifikácie, má za následok vylúčenie zdaniteľnej osoby z osobitnej úpravy OSS z dôvodu sústavného nedodržania pravidiel súvisiacich s osobitnou úpravou.

Ak zdaniteľná osoba nezaplatí daň alebo časť dane ani na základe výzvy členského štátu identifikácie, za akékoľvek následné výzvy a kroky prijaté na účely výberu DPH zodpovedá členský štát spotreby. Ak bola zdaniteľnej osobe zaslaná výzva z členského štátu spotreby, zodpovedajúcu nezaplatenú DPH zdaniteľná osoba zaplatí priamo tomuto členskému štátu spotreby (čl. 63a vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026).

Ak zdaniteľnej osobe vznikne preplatok, napr. z dôvodu, že zaplatila vyššiu sumu DPH ako priznala v podanom daňovom priznaní k DPH OSS za príslušné zdaňovacie obdobie, správca dane (členský štát identifikácie) vráti tento preplatok priamo zdaniteľnej osobe (článok 63 vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026). Preplatok, ktorý vznikne po rozdelení a prevedení príslušných súm členským štátom spotreby, vráti priamo zdaniteľnej osobe tieto členské štáty spotreby. Ak sa preplatok týka zdaňovacích období do posledného zdaňovacieho obdobia v roku 2018 (vrátane), členský štát identifikácie vráti zdaniteľnej osobe príslušnú časť sumy preplatku, ktorú si ponechal ako tzv. retenčný poplatok¹².

Na vrátenie preplatku v rámci osobitných úprav OSS/IOSS sa v Slovenskej republike vzťahujú príslušné ustanovenia daňového poriadku.

6. diel Zrušenie povolenia uplatňovať osobitnú úpravu

Zrušenie povolenia uplatňovať osobitnú úpravu je upravené v § 68b ods. 10 a 11 zákona o DPH (transpozícia čl. 369e smernice o DPH) a v čl. 57f a 57g vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026.

V zmysle čl. 58 vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026 môže členský štát identifikácie vylúčiť zdaniteľnú osobu z osobitnej úpravy pre Úniu, ak táto zdaniteľná osoba spĺňa aspoň jedno z kritérií na vylúčenie v zmysle čl. 369e smernice o DPH. Tento článok bol transponovaný do zákona o DPH v ustanovení § 68b ods. 10, podľa ktorého daňový úrad zruší zdaniteľnej osobe povolenie uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu, ak

- a) táto zdaniteľná osoba oznámi daňovému úradu, že prestala vykonávať činnosti, na ktoré sa osobitná úprava pre Úniu vzťahuje
- b) možno predpokladať, že táto zdaniteľná osoba prestala vykonávať činnosti, na ktoré sa osobitná úprava pre Úniu vzťahuje,
- c) táto zdaniteľná osoba prestala spĺňať podmienky na uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu,
- d) táto zdaniteľná osoba opakovane porušuje povinnosti týkajúce sa uplatňovania osobitnej úpravy pre Úniu.

Daňový úrad zruší rozhodnutím zdaniteľnej osobe uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu aj v prípade, ak nastane niektorá zo skutočností, ktoré sú upravené v čl. 57f a čl. 57g vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026. Týmito skutočnosťami môže byť:

- zmena členského štátu identifikácie (čl. 57f),
- oznámenie zdaniteľnej osoby o svojom rozhodnutí ukončiť využívanie osobitnej úpravy pre Úniu (čl. 57g).

V zmysle článku 58 ods. 1 druhý pododsek vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026 môže zrušiť povolenie uplatňovať osobitnú úpravu, resp. vylúčiť zdaniteľnú osobu z jednej z osobitných úprav iba členský štát identifikácie.

Podľa § 68b ods. 11 zákona o DPH daňový úrad o zrušení povolenia uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu **vydá rozhodnutie**. Daňový úrad doručí rozhodnutie elektronickými prostriedkami na e-mailovú adresu zdaniteľnej osoby, ktorú táto uviedla pri registrácii do osobitnej úpravy. Proti rozhodnutiu o zrušení povolenia uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu môže zdaniteľná osoba podať odvolanie, ktoré nemá odkladný účinok. V odvolacom konaní sa bude postupovať primerane podľa ustanovení § 72 až 74 daňového poriadku.

Zdaniteľná osoba, ktorej bolo zrušené povolenie uplatňovať osobitnú úpravu, je povinná podať tzv. konečné daňové priznanie a aj všetky neskoré podania predchádzajúcich daňových priznaní členskému štátu identifikácie, ktorý bol členským štátom identifikácie v čase zrušenia povolenia, t. j. správcovi dane v Slovenskej republike (pozri časť 5.2. tohto metodického pokynu). Povinnosti týkajúce sa dodania tovaru alebo poskytovania služieb, ktoré vznikli zdaniteľnej osobe po dni nadobudnutia účinnosti zrušenia povolenia uplatňovať osobitnú úpravu, si

¹² Podľa článku 46 ods. 3 nariadenia 904/2010 si členské štáty identifikácie boli oprávnené ponechať si z platieb, ktoré mali previesť do členského štátu spotreby nasledovné sumy:

- a) od 1. januára 2015 do 31. decembra 2016: 30 %
- b) od 1. januára 2017 do 31. decembra 2018: 15 %
- c) od 1. januára 2019: 0 %

zdaniteľná osoba splní priamo u správcu dane dotknutého členského štátu spotreby (čl. 58c vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026).

Daňový úrad zruší zdaniteľnej osobe povolenie uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu podľa **§ 68b ods. 10 písm. a)** zákona o DPH, ak zdaniteľná osoba oznámi daňovému úradu, že prestala dodávať tovary a poskytovať služby podľa § 68 ods. 1 písm. b) zákona o DPH. To znamená, že ak zdaniteľná osoba oznámi, že už nevykonáva žiadnu z činností, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti úpravy pre Úniu, a to:

- nevykonáva predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie,
- neposkytuje nezdaniteľným osobám služby s miestom dodania podľa § 16 zákona o DPH v členských štátoch spotreby, t. j. v členských štátoch, v ktorých zdaniteľná osoba nemá sídlo a ani prevádzkareň,
- nerealizuje určité domáce dodania tovaru, ak je zdaniteľná osoba domnelým dodávateľom,

nie je dôvod, aby zdaniteľná osoba naďalej bola registrovaná ako osoba, ktorá uplatňuje osobitnú úpravu pre Úniu. Oznámenie zdaniteľná osoba vykoná elektronickým spôsobom cez elektronický formulár, ktorý je dostupný na webovom sídle finančného riaditeľstva v jej OIZ zóne alebo zóne OSS, podľa toho, či je zdaniteľná osoba povinná komunikovať so správcou dane elektronicky spôsobom podľa daňového poriadku alebo nie. Správca dane následne vydá rozhodnutie, v ktorom zruší tejto zdaniteľnej osobe možnosť uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu. Toto rozhodnutie zašle správca dane elektronickými prostriedkami na e-mailovú adresu zdaniteľnej osoby. Rozhodnutie o zrušení povolenia uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu nadobúda účinnosť od prvého dňa kalendárneho štvrtroka nasledujúceho po dni elektronického zaslania tohto rozhodnutia zdaniteľnej osobe (čl. 58 ods. 2 vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026).

Príklad č. 20

Zdaniteľná osoba oznámila správcovi dane prostredníctvom elektronického formulára dňa 8.9.2021, že už nedodáva tovar alebo služby, na ktoré sa vzťahuje osobitná úprava pre Úniu. Daňový úrad zaslal zdaniteľnej osobe dňa 20.9.2021 rozhodnutie, ktorým jej zrušil povolenie uplatňovať osobitnú úpravu. Toto rozhodnutie nadobudne účinnosť od 1. októbra 2021. Zdaniteľná osoba je ale povinná ešte podať konečné daňové priznanie k DPH OSS za tretí štvrtrok 2021 najneskôr do 31. októbra 2021 a v tej istej lehote daň aj zaplatiť.

Daňový úrad v zmysle **§ 68b ods. 10 písm. b)** zákona o DPH automaticky zruší povolenie uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu v prípade, kedy možno predpokladať, že táto zdaniteľná osoba prestala vykonávať činnosti, na ktoré sa osobitná úprava pre Úniu vzťahuje. V zmysle článku 58a vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026 možno predpokladať, že zdaniteľná osoba ukončila svoje zdaniteľné činnosti patriace pod osobitnú úpravu pre Úniu, ak počas dvoch rokov nedodala žiadny tovar ani neposkytla žiadne služby, na ktoré sa daná úprava vzťahuje, ani v jednom členskom štáte spotreby. Napríklad, keď spoločnosť podala za posledných 8 kalendárnych štvrtrokov negatívne daňové priznanie k DPH OSS, pričom ôsme - posledné daňové priznanie podala napr. dňa 28. októbra 2023, tak daňový úrad automaticky vydá rozhodnutie, ktorým zruší zdaniteľnej osobe povolenie uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu. Toto rozhodnutie nadobudne účinnosť od prvého dňa kalendárneho štvrtroka nasledujúceho po dni elektronického zaslania rozhodnutia o vylúčení osoby. To znamená, ak daňový úrad odošle zdaniteľnej osobe rozhodnutie o zrušení povolenia uplatňovať osobitnú úpravu dňa 5. novembra 2023, rozhodnutie nadobudne účinnosť 1. januára 2024. Zdaniteľná osoba bude ešte povinná podať konečné daňové priznanie k DPH OSS za štvrtý kalendárny štvrtrok 2023 najneskôr do 31. januára 2024 a v prípade, že nebude negatívne, aj zaplatiť daňovú povinnosť.

Zrušenie registrácie z dôvodov uvedených v § 68b ods. 10 písm. a) a b) zákona o DPH nebráni uvedenej zdaniteľnej osobe využívať znovu osobitnú úpravu pre Úniu, ak opäť začne vykonávať svoje činnosti, na ktoré sa osobitná úprava vzťahuje. Ak už bolo zdaniteľnej osobe právoplatným rozhodnutím zrušené povolenie uplatňovať osobitnú úpravu, platí, že zdaniteľná osoba je povinná podať novú žiadosť o registráciu v príslušnom členskom štáte identifikácie.

V zmysle § 68b ods. 10 písm. c) zákona o DPH daňový úrad zruší zdaniteľnej osobe povolenie uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu, ak už zdaniteľná osoba nespĺňa podmienky na uplatňovanie osobitnej úpravy. Aj v tomto prípade platí pravidlo, že vylúčenie, resp. zrušenie povolenia uplatňovať osobitnú úpravu nadobúda účinnosť od prvého dňa kalendárneho štvrtroka nasledujúceho po dni elektronického zaslania rozhodnutia o zrušení povolenia

uplatňovať osobitnú úpravu s výnimkou, ak k vylúčeniu dôjde z dôvodu zmeny sídla alebo prevádzkarne zdaniteľnej osoby.

Daňový úrad spravidla získa informácie o tom, že zdaniteľná osoba už nespĺňa podmienky na uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu z oznámenia, ktoré je zdaniteľná osoba povinná doručiť daňovému úradu v zmysle § 68b ods. 9 zákona o DPH a čl. 57h vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026 elektronicky najneskôr do desiateho dňa nasledujúceho mesiaca po zmene svojich činností, na ktoré sa vzťahuje osobitná úprava, v dôsledku ktorej už nespĺňa podmienky potrebné na využívanie takejto osobitnej úpravy.

Zdaniteľná osoba oznamuje všetky zmeny registračných údajov, ktoré predtým poskytla Slovenskej republike ako členskému štátu identifikácie, elektronicky prostredníctvom elektronického formulára „Žiadosť o registráciu pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu, oznámenie zmeny údajov“ umiestneného v OIZ alebo zóne OSS.

Ak k vylúčeniu z osobitnej úpravy OSS dôjde z dôvodu zmeny sídla alebo prevádzkarne zdaniteľnej osoby, čo má za následok, že Slovenská republika už nemôže byť členským štátom identifikácie, vylúčenie nadobúda účinnosť odo dňa tejto zmeny (článok 58 ods. 2 druhá veta vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026). Správca dane bude toto ustanovenie uplatňovať najmä v prípadoch, keď zdaniteľná osoba, ktorá uplatňuje osobitnú úpravu pre Úniu zruší na území Slovenskej republiky svoje sídlo alebo prevádzkareň a nedodáva tovar na diaľku na území EÚ, ktorého preprava alebo odoslanie začína na území Slovenskej republiky.

Zákon o DPH a vykonávacie nariadenie Rady 2019/2026 upravuje aj situácie, keď budú zdaniteľné osoby porušovať pravidlá platné pre osobitnú úpravu pre Úniu. **V zmysle § 68b ods. 10 písm. d)** zákona o DPH daňový úrad vylúči zdaniteľnú osobu, ktorá opakovane porušuje povinnosti týkajúce sa uplatňovania osobitnej úpravy. Vykonávacie nariadenie Rady 2019/2026 v článku 58b ods. 2 pomenúva niektoré skutočnosti, kedy môže správca dane členského štátu identifikácie zrušiť registráciu resp. povolenie uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu z dôvodu sústavného porušovania pravidiel. Tento zoznam nie je vyčerpávajúci a správcovi dane je ponechaná právomoc zrušiť registráciu aj za iné porušovania pravidiel. Okrem toho je správca dane oprávnený v zmysle článku 58 ods. 1 tretí pododsek vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026 zrušiť registráciu, resp. povolenie uplatňovať osobitnú úpravu na základe akejkoľvek dostupnej informácie vrátane informácií poskytnutých ktorýmkoľvek iným členským štátom.

Za sústavné porušovanie pravidiel súvisiacich s uplatňovaním osobitnej úpravy pre Úpravu zdaniteľnou osobou sa považujú v zmysle čl. 58b ods. 2 vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026 minimálne tieto prípady:

- a) ak za tri bezprostredne predchádzajúce zdaňovacie obdobia členský štát identifikácie vydal zdaniteľnej osobe výzvy podľa článku 60a a v lehote desiatich dní od zaslania tejto výzvy nebolo podané daňové priznanie k DPH za každé z týchto zdaňovacích období;
- b) ak za tri bezprostredne predchádzajúce zdaňovacie obdobia členský štát identifikácie vydal zdaniteľnej osobe výzvy podľa článku 63a a zdaniteľná osoba nezaplatila v lehote desiatich dní od zaslania výzvy plnú výšku priznanej DPH za každé z týchto zdaňovacích období okrem prípadov, keď je zostávajúca nezaplatená suma za každé zdaňovacie obdobie nižšia ako 100 EUR;
- c) ak v nadväznosti na žiadosť členského štátu identifikácie a po uplynutí jedného mesiaca od ďalšej výzvy členského štátu identifikácie zdaniteľná osoba neprístupnila elektronicky záznamy uvedené v článku 369k smernice 2006/112/ES.

Príklad č. 21

Zdaniteľná osoba – spoločnosť, ktorá je identifikovaná pre osobitnú úpravu pre Úniu na Slovensku, nepodala v lehote na podanie daňové priznanie k DPH OSS za štvrtý štvrťrok 2021, to znamená do 31. januára 2022. Daňový úrad na 10. deň po lehote na podanie daňového priznania (10. februára 2022) zašle elektronickým spôsobom výzvu na podanie daňového priznania dotknutej zdaniteľnej osobe. Zdaniteľná osoba napriek tejto výzve daňové priznanie k DPH OSS nepodala. Zdaniteľná osoba nepodala daňové priznanie k DPH OSS ani za prvý a druhý štvrťrok kalendárneho roka 2022 ani po výzvach daňového úradu na podanie daňového priznania. V takomto prípade daňový úrad vydá napr. 25. augusta 2022 rozhodnutie o vylúčení dotknutej zdaniteľnej osoby z osobitnej úpravy pre Úniu. Vylúčenie z osobitnej úpravy nadobudne účinnosť 1. októbra 2022.

Príklad č. 22

Zdaniteľná osoba – spoločnosť, ktorá je identifikovaná pre osobitnú úpravu pre Úniu na Slovensku, nepodala daňové priznanie k DPH OSS za štvrtý štvrťrok 2021 v lehote na podanie, to znamená do 31. januára 2022. Daňový úrad na 10. deň po lehote na podanie daňového priznania (10. februára 2021) zašle elektronickým spôsobom výzvu na podanie daňového priznania dotknutej zdaniteľnej osobe. Zdaniteľná osoba napriek tejto výzve daňové priznanie k DPH OSS za štvrtý štvrťrok 2021 nepodala a rovnako ani za prvý štvrťrok 2022. Zdaniteľná osoba však už za druhý štvrťrok 2022 daňové priznanie k DPH OSS podala. V takomto prípade nemôže členský štát identifikácie vylúčiť zdaniteľnú osobu z používania osobitnej úpravy OSS. To znamená, že vždy musí byť splnená podmienka nepodania daňového priznania ani po výzve do 10 dní za tri bezprostredne predchádzajúce štvrťroky (IV.Q., I.Q., II.Q.).

Príklad č. 23

Zdaniteľná osoba – spoločnosť, ktorá je identifikovaná pre osobitnú úpravu pre Úniu na Slovensku, nepodala daňové priznanie k DPH OSS za prvý štvrťrok 2022 v lehote na podanie, to znamená do 30. apríla 2022. Daňový úrad na 10. deň po lehote na podanie daňového priznania (10. mája 2022) zašle elektronickým spôsobom výzvu na podanie daňového priznania dotknutej zdaniteľnej osobe. Zdaniteľná osoba napriek tejto výzve daňové priznanie k DPH OSS za prvý štvrťrok 2022 nepodala. Za druhý štvrťrok 2022 zdaniteľná osoba podala daňové priznanie, ale až na 15. deň odo dňa odoslania výzvy členským štátom identifikácie. Za tretí štvrťrok 2022 zdaniteľná osoba opäť nepodala daňové priznanie k DPH OSS vôbec. Členský štát takúto osobu vylúči z uplatňovania osobitnej úpravy.

Príklad č. 24

Zdaniteľná osoba – spoločnosť, ktorá je identifikovaná pre osobitnú úpravu pre Úniu na Slovensku, podala daňové priznanie za tretí štvrťrok 2021. Zdaniteľná osoba však nezaplatila svoju daňovú povinnosť ani na 10. deň po výzve správcu dane. Suma nezaplatenej dane za tretí štvrťrok bola 2 000 eur. Za štvrtý štvrťrok 2021 zdaniteľná osoba opäť nezaplatila svoju daňovú povinnosť ani na 10. deň po výzve správcu dane. Suma nezaplatenej dane bola 5 000 eur. Za prvý štvrťrok 2022 zdaniteľná osoba opäť nezaplatila svoju daňovú povinnosť, pričom suma nezaplatenej dane bola 125 eur. Správca dane vylúči zdaniteľnú osobu z uplatňovania osobitnej úpravy pre Úniu.

Ak je zdaniteľná osoba vylúčená z jednej z osobitných úprav pre sústavné porušovanie pravidiel súvisiacich s danou úpravou, zostáva táto zdaniteľná osoba vylúčená z využívania každej osobitnej úpravy, tak OSS, ako aj IOSS v každom členskom štáte počas dvoch rokov nasledujúcich po zdaňovacom období, v ktorom bola vylúčená (článok 58b ods. 1 vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026).

V praxi to bude znamenať, že ak bola napríklad zdaniteľná osoba vylúčená z uplatňovania osobitnej úpravy za sústavné porušovanie pravidiel s účinnosťou od 1. apríla 2022, tak bude môcť znova začať uplatňovať osobitnú úpravu až od 1. apríla 2024.

Ďalším dôvodom na zrušenie povolenia uplatňovať osobitnú úpravu je situácia upravená v článku 57f vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026, keď zdaniteľná osoba prestane spĺňať podmienky na uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu v členskom štáte identifikácie, ale naďalej spĺňa tieto podmienky v inom členskom štáte. Ide napríklad o situáciu, keď neusadená zdaniteľná osoba má dve prevádzkarne v dvoch členských štátoch a jednu z nich zruší. Ak zdaniteľná osoba, prestane spĺňať podmienky uvedené v definícii členského štátu identifikácie (článok 369a bod 2 smernice 2006/112/ES), členský štát, v ktorom bola identifikovaná, prestane byť členským štátom identifikácie. Ak zdaniteľná osoba naďalej spĺňa podmienky na využívanie úpravy pre Úniu, v záujme ďalšieho využívania tejto úpravy uvedie ako nový členský štát identifikácie iný členský štát, v ktorom si zriadila sídlo svojej ekonomickej činnosti, alebo v prípade, že si nezriadila sídlo svojej ekonomickej činnosti v Európskej únii, členský štát, v ktorom má prevádzkareň. Zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v Spoločenstve, využívajúca úpravu pre Úniu pre dodanie tovaru, ako nový členský štát identifikácie uvedie členský štát, z ktorého odosiela alebo prepravuje tovar.

Ak sa členský štát identifikácie zmení v zmysle čl. 57f ods. 1 vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026, táto zmena sa uplatňuje odo dňa, keď zdaniteľná osoba prestane mať sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo prevádzkareň v členskom štáte, ktorý sa predtým uvádzal ako členský štát identifikácie, alebo odo dňa, keď táto zdaniteľná osoba prestane odosielať alebo prepravovať tovar z daného členského štátu.

V praxi môže takýto prípad nastať napr. vtedy, keď zdaniteľná osoba presunie sídlo svojej ekonomickej činnosti z členského štátu identifikácie do iného členského štátu, alebo ak prestane mať sídlo v členskom štáte EÚ, ale chce pokračovať v používaní úpravy z členského štátu, v ktorom má prevádzkareň alebo z členského štátu, z ktorého odosiela alebo prepravuje tovar. Ak chce zdaniteľná osoba kontinuálne využívať osobitnú úpravu pre Úniu, je povinná oznámiť túto zmenu v starom členskom štáte identifikácie a v novom členskom štáte identifikácie **najneskôr do 10. dňa** v mesiaci nasledujúcom po kalendárnom mesiaci, kedy došlo ku zmene. V tomto prípade bude dátum zrušenia povolenia uplatňovať osobitnú úpravu a novej registrácie dátum, ku ktorému došlo k zmene sídla, prevádzkarne alebo zmene členského štátu, z ktorého zdaniteľná osoba dodáva tovary na diaľku v rámci EÚ. Ak členským štátom identifikácie pred touto zmenou bola Slovenská republika, daňový úrad doručí zdaniteľnej osobe rozhodnutie o zrušení povolenia uplatňovať osobitnú úpravu prostredníctvom elektronickej pošty na jej e-mailovú adresu, ktorú uviedla v žiadosti o registráciu.

Príklad č. 25

Zdaniteľná osoba ABC, s.r.o., ktorá má sídlo na Ukrajine, má zriadenú prevádzkareň na území Slovenskej republiky a je v SR registrovaná ako platiteľ dane podľa § 4 zákona o DPH. Zdaniteľná osoba je zároveň v Slovenskej republike zaregistrovaná aj pre účely uplatňovania osobitnej úpravy pre Úniu, keďže v rámci EÚ má zriadenú len prevádzkareň v SR. Manažment spoločnosti sa rozhodol premiestniť prevádzkareň z územia SR na územie Maďarska. Prevádzkareň na území SR bola zrušená a premiestnená na územie Maďarska k 21. novembru 2021. Na to, aby mohla zdaniteľná osoba pokračovať v používaní osobitnej úpravy pre Úniu, bude povinná oznámiť daňovému úradu v SR, že chce zmeniť členský štát identifikácie z dôvodu, že už nespĺňa podmienky uplatňovania osobitnej úpravy pre Úniu v Slovenskej republike z dôvodu zrušenia prevádzkarne na území SR, v lehote do 10. decembra 2021. Zároveň je povinná v tejto lehote oznámiť túto zmenu aj Maďarsku a v takom prípade sa zmena registrácie uplatňuje od 21. novembra 2021. Neinformovanie oboch členských štátov v rovnakej lehote spôsobí, že zdaniteľná osoba bude povinná zaregistrovať sa a vykazovať DPH v každom členskom štáte, v ktorom má zákazníka, pokiaľ ide o jeho dodávky uskutočnené od 21. novembra 2021.

Článok 57f vykonávacieho nariadenia 2019/2026 sa nevzťahuje na situácie, ak zdaniteľná osoba nemá sídlo na území EÚ a nedochádza k zmene umiestnenia prevádzkarne z členského štátu, v ktorom je táto zdaniteľná osoba identifikovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu, do iného členského štátu a zdaniteľná osoba sa rozhodne „dobrovoľne“ zmeniť členský štát identifikácie do členského štátu, v ktorom má umiestnenú inú prevádzkareň. Tiež sa tento článok neuplatní v prípade „dobrovoľnej“ zmeny členského štátu identifikácie zdaniteľnou osobou, ktorá nie je usadená v Európskej únii a využíva osobitnú úpravu pre Úniu pre dodanie tovaru, ak táto zdaniteľná osoba naďalej dodáva tovar z členského štátu identifikácie a rozhodne sa zmeniť svoju registráciu do iného členského štátu, z ktorého tiež dodáva tovar.

V praxi sa môže zdaniteľná osoba rozhodnúť, že už nechce pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu mať členský štát identifikácie napr. Slovensko, ale rozhodne sa pre Nemecko. Upozorňujeme na skutočnosť, že k dobrovoľnej zmene členského štátu identifikácie nemôže dôjsť, ak má zdaniteľná osoba na území EÚ zriadené svoje sídlo. K dobrovoľnej zmene členského štátu identifikácie môže dôjsť najskôr po dvoch kalendárnych rokoch, ktoré nasledovali po roku, kedy sa zdaniteľná osoba zaregistrovala pre osobitnú úpravu v príslušnom členskom štáte, v ktorom má zriadenú prevádzkareň alebo z ktorého odosiela alebo prepravuje tovar, ktorý patrí do rozsahu pôsobnosti úpravy pre Úniu. V každom prípade pôjde opäť o novú dobrovoľnú registráciu ako aj o dobrovoľné zrušenie registrácie v pôvodnom členskom štáte identifikácie. Preto musí mať zdaniteľná osoba najprv zrušenú registráciu v pôvodnom členskom štáte identifikácie a riadiť sa postupom registrácie v novom členskom štáte identifikácie podľa štandardných pravidiel. Zdaniteľná osoba bude opäť v novom členskom štáte identifikácie viazaná tzv. ochrannou lehotou, v ktorej nebude môcť zmeniť členský štát identifikácie (čl. 369a ods. 2 smernice o DPH a § 68b ods. 7 zákona o DPH). Ochranné lehoty majú slúžiť proti zneužívaniu osobitnej úpravy pre Úniu zdaniteľnými osobami, pokiaľ ide o časté menenie členského štátu identifikácie, napríklad za účelom vyhnutia sa daňovej kontrole a iným záležitostiam.

Príklad č. 26

Zdaniteľná osoba ABC so sídlom v Grónsku má na území EÚ zriadené tri prevádzkarne (v Čechách, Rumunsku a Nemecku). Zdaniteľná osoba poskytuje aj digitálne služby, pričom jej členskými štátmi spotreby sú takmer všetky

členské krajiny EÚ. Zdaniteľná osoba sa 15. septembra 2021 rozhodne, že na digitálne služby bude uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu. Za členský štát identifikácie si zvolí Nemecko. Vedenie spoločnosti ABC sa 1. mája 2022 rozhodlo, že z dôvodov znižovania nákladov centralizuje a presunie ekonomický úsek z jednotlivých prevádzkarní do Rumunskej prevádzkarne. Okrem toho by chcel manažment spoločnosti zmeniť aj členský štát identifikácie.

Zdaniteľná osoba nemôže zmeniť členský štát identifikácie počas kalendárneho roka 2021, v ktorom začala uplatňovať osobitnú úpravu a nasledujúce dva kalendárne roky. Zmeniť členský štát identifikácie môže zdaniteľná osoba najskôr v kalendárnom roku 2024.

Daňový úrad zruší rozhodnutím povolenie uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu zdaniteľnej osobe aj v prípade, ak naďalej dodáva tovar alebo poskytuje služby, ktoré by mohli byť oprávnené na využívanie tejto osobitnej úpravy, ak sa táto zdaniteľná osoba **dobrovoľne rozhodne podľa čl. 57 g** vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026 ukončiť využívanie osobitnej úpravy pre Úniu. Ak chce zdaniteľná osoba dobrovoľne ukončiť využívanie osobitnej úpravy, musí o tom informovať členský štát identifikácie najneskôr do 15 dní pred koncom kalendárneho štvrtroka, ktorý predchádza štvrtroku, v ktorom chce ukončiť využívanie tejto úpravy. Ukončenie využívania úpravy nadobúda účinnosť prvým dňom nasledujúceho kalendárneho štvrtroka.

V praxi to bude znamenať, že ak bude chcieť zdaniteľná osoba dobrovoľne ukončiť resp. zrušiť registráciu v osobitnej úprave OSS, bude tak môcť bez udania dôvodu urobiť. Zdaniteľná osoba však musí o takomto úmysle vopred informovať členský štát identifikácie v lehote podľa predchádzajúceho odseku. Oznámenie zdaniteľná osoba urobí elektronickým spôsobom cez elektronický formulár „Žiadosť o zrušenie povolenia uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu/oznámenie zmeny údajov“, v ktorom uvedie, že žiada o dobrovoľné ukončenie využívania osobitnej úpravy. Daňový úrad doručí rozhodnutie o zrušení povolenia uplatňovať osobitnú úpravu zdaniteľnej osobe elektronickými prostriedkami na jej e-mailovú adresu, ktorú uviedla v žiadosti o registráciu.

Príklad č. 27

Zdaniteľná osoba – spoločnosť ABC s.r.o. so sídlom v Bratislave uplatňuje osobitnú úpravu pre Úniu od 1.4.2015. Spoločnosť dodáva najmä elektronické služby do takmer všetkých členských štátov EÚ. Manažment spoločnosti sa rozhodol, že už viac nechcú na dodávky svojich služieb využívať osobitnú úpravu. Spoločnosť má v úmysle zrušiť registráciu pre osobitnú úpravu v členskom štáte identifikácie – na Slovensku s účinnosťou k 1. októbru 2021 a túto skutočnosť oznámila správcovi dane dňa 16. septembra 2021.

Daňový úrad na základe predloženej žiadosti o zrušenie registrácie doručí zdaniteľnej osobe rozhodnutie o zrušení povolenia uplatňovať osobitnú úpravu, v ktorom uvedie dátum nadobudnutia účinnosti ukončenia využívania osobitnej úpravy 1.10.2021.

V prípade, ak táto spoločnosť bude naďalej (po opustení osobitnej úpravy – tzn. od 1. októbra 2021) poskytovať digitálne služby pre nezdaniteľné osoby usadené v iných členských štátoch a miestom dodania týchto digitálnych služieb bude podľa § 16 ods.14 zákona o DPH miesto, kde je usadený zákazník – nezdaniteľná osoba, všetky povinnosti vyplývajúce z týchto dodaní bude táto spoločnosť povinná vysporiadať v príslušných členských štátoch spotreby. V praxi to bude znamenať, že za predpokladu, že spoločnosť bude naďalej poskytovať tie isté služby do tých istých členských štátov EÚ ako pred 1. októbrom 2021, bude sa musieť registrovať v dotknutých členských štátoch spotreby, zároveň bude musieť podávať daňové priznania a platiť daň podľa pravidiel platných v príslušných členských štátoch. Zdaniteľná osoba sa však môže kedykoľvek opäť rozhodnúť pre uplatňovanie osobitnej úpravy a oznámiť tento svoj úmysel členskému štátu identifikácie.

7. diel Záznamové a oznamovacie povinnosti zdaniteľnej osoby

Zdaniteľná osoba registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu je podľa § 68b ods. 20 zákona o DPH povinná viesť záznamy o dodaných tovaroch a službách, na ktoré sa vzťahuje táto osobitná úprava. Uvedené záznamy musia byť dostatočne podrobné, aby správca dane v členskom štáte spotreby mohol preveriť správnosť výšky dane uvedenej v daňovom priznaní k DPH OSS. Zdaniteľná osoba je povinná záznamy o dodaných tovaroch a službách **uchovávať po dobu desiatich rokov** od konca roka, v ktorom dodala tovar alebo službu, na ktoré sa vzťahuje osobitná úprava a **sprístupniť** tieto záznamy elektronickými prostriedkami daňovému úradu na požiadanie.

Podľa článku 63c vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026 musia záznamy obsahovať tieto informácie:

- (a) členský štát spotreby, do ktorého sa dodal tovar alebo v ktorom sa poskytli služby;
- (b) druh služieb alebo opis a množstvo dodaného tovaru;
- (c) dátum dodania tovaru alebo poskytnutia služieb;
- (d) základ dane s uvedením použitej meny;
- (e) akékoľvek následné zvýšenie alebo zníženie základu dane;
- (f) uplatnenú sadzbu DPH;
- (g) sumu splatnej DPH s uvedením použitej meny;
- (h) dátum a sumu prijatých platieb;
- (i) akékoľvek platby na účet prijaté pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb;
- (j) ak sa vystaví faktúra, informácie, ktoré sú v nej uvedené;
- (k) v súvislosti so službami informácie použité na určenie miesta, kde je odberateľ usadený alebo kde má trvalé bydlisko, alebo kde sa obvykle zdržiava, a v súvislosti s tovarom informácie použité na určenie miesta, kde sa začína a končí odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi;
- (l) akýkoľvek dôkaz o prípadnom vrátení tovaru vrátane základu dane a uplatnenej sadzby DPH.

Tieto informácie zaznamenáva zdaniteľná osoba tak, aby sa mohli bezodkladne elektronicky sprístupniť a boli dostupné za každý jednotlivý tovar alebo každú jednotlivú službu.

Ak členský štát identifikácie vyzve zdaniteľnú osobu na predloženie záznamov a zdaniteľná osoba nepredloží záznamy ani po uplynutí jedného mesiaca od ďalšej výzvy, členský štát identifikácie zruší zdaniteľnej osobe povolenie uplatňovať osobitnú úpravu za sústavné nedodržanie pravidiel súvisiacich s osobitnou úpravou.

Zdaniteľná osoba má v zmysle § 68b ods. 9 zákona o DPH povinnosť oznámiť daňovému úradu skončenie činnosti alebo zmenu činnosti v takom rozsahu, že ďalej nebude spĺňať podmienky na uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu. Zdaniteľná osoba tak musí urobiť najneskôr do desiateho dňa nasledujúceho mesiaca odo dňa vzniku konkrétnej skutočnosti. Uvedené vyplýva z článku 57h ods. 1 vykonávacieho nariadenia Rady 2019/2026.

Okrem vyššie uvedených povinností je zdaniteľná osoba povinná najneskôr do desiateho dňa nasledujúceho mesiaca informovať členský štát identifikácie o akýchkoľvek zmenách informácií, ktoré predtým poskytla členskému štátu identifikácie. Táto povinnosť sa vzťahuje najmä na poskytnuté registračné údaje.

Všetky oznámenia, resp. iné písomnosti týkajúce sa uplatňovania osobitnej úpravy pre Úniu doručuje zdaniteľná osoba daňovému úradu elektronickým spôsobom prostredníctvom webovej stránky FS SR, OIZ alebo zóny OSS.

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