



## Finančné riaditeľstvo SR

2/DPH/2023/MP

### Metodický pokyn k uplatneniu § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Vzhľadom na zmeny a doplnenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), v súvislosti s transpozíciou čl. 151 ods. 1 písm. ab) smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a zavedením priameho oslobodenia od dane pri dodaní tovaru a dodaní služieb súvisiacich s pandemiou ochorenia COVID-19 pre vybrané subjekty, vydáva Finančné riaditeľstvo SR aktualizovaný metodický pokyn k uplatneniu § 43 zákona o DPH. Týmto metodickým pokynom sa ruší metodický pokyn č. 7/DPH/2022/MP k uplatneniu § 43 zákona o DPH, z ktorého sa do nového metodického pokynu preberajú všetky časti, ktorých sa novela zákona o DPH účinná od 1.1.2023 nedotkla.

#### 1. diel Dodanie tovaru osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte

Miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru spojené s jeho odoslaním alebo prepravou, je podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať. Uvedené neplatí v prípade dodania tovaru s inštaláciou alebo montážou vykonanou dodávateľom tovaru alebo na jeho účet, kedy je v zmysle § 13 ods. 1 písm. b) zákona o DPH miestom dodania tovaru miesto, kde je tovar inštalovaný alebo zmontovaný, ďalej v prípade, ak sa odoslanie alebo preprava tovaru začína na území tretieho štátu, kedy sa podľa § 13 ods. 2 zákona o DPH za miesto dodania tovaru dovozcom (§ 69 ods. 8) a za miesto prípadných ďalších dodaní tohto tovaru považuje členský štát dovozu a v prípade predaja tovaru na diaľku (§ 14 a § 16a zákona o DPH). Predmetom tohto metodického pokynu nie je dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou a predaj tovaru na diaľku definovaný v § 14 ods. 1 zákona o DPH.

Dodanie tovaru z členského štátu dodania do členského štátu skončenia odoslania alebo prepravy tovaru a jeho nadobudnutie v členskom štáte skončenia odoslania alebo prepravy predstavujú jedno a to isté hospodárske plnenie. Cieľom zavedenia zdaňovania nadobudnutia tovaru v rámci EÚ bolo dosiahnuť prenos daňových príjmov do členského štátu miesta konečnej spotreby dodávaných tovarov. K vytvoreniu režimu zdaňovania nadobudnutia tovaru v rámci EÚ došlo najmä z dôvodu úpravy pohybu tovaru vnútri EÚ. Keďže tento režim nahradil systém dovozov a vývozov, jasne sa odlišuje od režimu, ktorým sa riadili plnenia uskutočňované v rámci jedného členského štátu. Podmienka týkajúca sa prekročenia hranice medzi členskými štátmi je súčasťou plnenia vnútri EÚ, ktorá ho odlišuje od plnenia, ku ktorému dochádza vo vnútri členského štátu. Tento mechanizmus spočíva na jednej strane v oslobodení dodania tovaru od dane zakladajúceho zaslanie alebo prepravu v rámci EÚ, ktoré priznáva členský štát odoslania a ktoré je doplnené právom na odpočet alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe v tomto členskom štáte, a na druhej strane v zdanení nadobudnutia tovaru v rámci EÚ zo strany členského štátu určenia dodávky.

Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ platí, že k uplatneniu oslobodenia dodania tovaru od dane v rámci EÚ dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník je prevedené na nadobúdateľa, keď

predávajúci preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku jeho odoslania alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania (C-409/04 Teleos<sup>1</sup>). Daň z pridanej hodnoty zo zdaniteľného obchodu oslobodeného od dane v členskom štáte, v ktorom je miesto dodania tovaru, platí nadobúdateľ tovaru v členskom štáte skončenia prepravy alebo odoslania tovaru. Daňové vyhlásenie týkajúce sa nadobudnutia tovaru podané kupujúcim v členskom štáte určenia dodávky nie je však podľa vyjadrenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-184/05 Twoh dôkazom na účely preukázania, že tovar skutočne opustil územie členského štátu dodania.

### **1. oddiel Podmienky oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu**

S účinnosťou od 1.1.2020 sa v článku 138 smernice 2006/112/ES ustanovuje, že identifikačné číslo pre DPH pridelené kupujúcemu v inom členskom štáte, ako je členský štát začatia odoslania alebo prepravy tovaru, patrí medzi hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru v rámci EÚ. Na základe tejto skutočnosti došlo k úprave § 43 ods. 1 zákona o DPH, v zmysle ktorého je od DPH oslobodené dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom alebo treťou osobou na účet predávajúceho alebo na účet nadobúdateľa, ak

- nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby v inom členskom štáte, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, a
- tento nadobúdateľ je identifikovaný pre daň v inom členskom štáte, pričom oznámil dodávateľovi tovaru svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v inom členskom štáte.

Na dodávky tovaru z jedného členského štátu do iného členského štátu po 1.1.2020 platí, že neoznámenie identifikačného čísla pre DPH kupujúcim pridelené v inom členskom štáte, ako je členský štát začatia odoslania alebo prepravy tovaru, znamená, že na takúto dodávku nemožno uplatniť oslobodenie od dane aj napriek tomu, že ostatné podmienky vyžadované pre uplatnenie oslobodenia od dane sú splnené (kupujúci má štatút zdaniteľnej osoby a tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu).<sup>2</sup>

V nadväznosti na uvedené medzi podmienky oslobodenia dodania tovaru od dane vyplývajúce z ustanovenia § 43 zákona o DPH patria nasledovné skutočnosti:

- dodávateľ tovaru je osoba registrovaná pre DPH v tuzemsku, a má postavenie platiteľa dane,
- odberateľ tovaru je osobou identifikovanou pre DPH v inom členskom štáte a tovar objedná pod svojim identifikačným číslom pre DPH prideleným v inom členskom štáte, ako je členský štát, v ktorom sa začalo odoslanie alebo preprava tovaru, pričom ale nemusí ísť o identifikačné číslo pre DPH pridelené v členskom štáte skončenia odoslania alebo prepravy tovaru,
- odberateľ oznámil dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH pridelené v inom členskom štáte, pričom toto oznámenie sa môže urobiť aj prostredníctvom e-mailu,
- došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom (C-409/04 Teleos),

<sup>1</sup> Súdny dvor EÚ bola vo veci Teleos položená prejudiciálna otázka, či sa článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice (teraz článok 20 a článok 138 smernice 2006/112/ES) majú vzhľadom na pojem „odoslaný“ uvedený v oboch týchto ustanoveniach vykladať v tom zmysle, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastníkom prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania.

<sup>2</sup> Usmernenie Výboru pre DPH - 113. zasadnutie dňa 3. júna 2019, časť GUIDELINES RESULTING FROM THE 113th MEETING of 3 June 2019, DOCUMENT E – taxud.c.1(2019)7900313 – 976 (1/1), bod 3.1; zverejnené na stránke Európskej komisie v časti Taxation/VAT/VAT Committee/The latest list of guidelines ([https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf)).

- tovar sa v rámci konkrétneho zmluvného vzťahu fyzicky prepravuje z tuzemska do iného členského štátu, pričom odoslanie alebo prepravu tovaru vykonáva buď predávajúci alebo kupujúci,
- musí ísť o odplatný obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom.

Osobou identifikovanou pre DPH v inom členskom štáte je v zmysle § 11 ods. 13 zákona o DPH na účely zákona o DPH osoba, ktorej je v inom členskom štáte pridelené identifikačné číslo pre DPH, pomocou ktorého je možné identifikovať členský štát, ktorý toto identifikačné číslo vydal. V zmysle článku 214 smernice 2006/112/ES majú členské štáty prijať opatrenia potrebné na identifikovanie osôb uvedených v tomto článku pomocou individuálneho identifikačného čísla. Každé individuálne identifikačné číslo má obsahovať predčíslenie podľa medzinárodného štandardu ISO č. 3166 alfa 2, pomocou ktorého je možné identifikovať členský štát, ktorý toto identifikačné číslo vydal.

#### Príklad č. 1

*Platiteľ dane so sídlom v SR (ďalej len „slovenský platiteľ dane“) sa dohodol s českým podnikateľom na dodanie tovaru, ktorý sa mal prepraviť z tuzemska do Českej republiky (ČR). Český podnikateľ v objednávke na dodanie tovaru uviedol identifikačné číslo pre DPH, ktoré má pridelené v ČR. Fyzickú prepravu tovaru do ČR vykonal dodávateľ tovaru dňa 5. februára 2020 a v tento deň vyhotovil aj faktúru pre českého podnikateľa na dodanie tovaru. Daňová povinnosť podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH vzniká dňa 5. februára 2020. Slovenský platiteľ dane uplatní § 43 ods. 1 zákona o DPH a dodanie tovaru pre českého podnikateľa oslobodí od dane. Toto dodanie tovaru slovenský platiteľ dane uvedie v daňovom priznaní a v súhrnnom výkaze podanom za február 2020, resp. I.Q.2020. Nadobúdateľom tovaru v ČR je český podnikateľ.*

Ak kupujúci tovaru, ktorý sa má odoslať alebo prepraviť z tuzemska do iného členského štátu, neposkytne svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH, ktoré má pridelené v inom členskom štáte, dodanie tovaru nemôže byť oslobodené od dane.

#### Príklad č. 2

*Slovenský platiteľ dane sa dohodol s českým podnikateľom na dodanie tovaru, ktorý sa mal prepraviť z tuzemska do ČR. Český podnikateľ v objednávke na dodanie tovaru neuviedol žiadne identifikačné číslo pre DPH. Slovenský platiteľ dane nemá inú informáciu o identifikácii českého podnikateľa pre DPH. Český podnikateľ prevzal tovar od slovenského podnikateľa dňa 5. februára 2020 a tovar v tento deň prepravil do ČR. Slovenský platiteľ dane vyhotovil dňa 5. februára 2020 faktúru pre českého podnikateľa na dodanie tovaru. Daňová povinnosť pri dodaní tovaru vzniká podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH dňa 5. februára 2020, kedy kupujúci získal právo nakladať s tovarom ako vlastník. Napriek tomu, že tovar bol v rámci zmluvného vzťahu medzi slovenským platiteľom dane a českým podnikateľom fyzicky prepravený z tuzemska do ČR, slovenský platiteľ dane nemôže uplatniť oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, pretože mu český podnikateľ neposkytol identifikačné číslo pre DPH, ktoré je jednou z podmienok na uplatnenie oslobodenia od dane. Slovenský platiteľ dane uplatní na dodanie tovaru sadzbu dane platnú v tuzemsku a toto dodanie tovaru uvedie v daňovom priznaní podanom za február 2020, resp. I.Q.2020. Nadobúdateľom tovaru v ČR je český podnikateľ a toto nadobudnutie tovaru podlieha predpisom platným v ČR. Slovenský platiteľ neuvádza dodávku tovaru v súhrnnom výkaze.*

Skutočnosť, že sa na dodanie tovaru do iného členského štátu neuplatní oslobodenie od dane z dôvodu, že kupujúci neoznámil svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH pridelené v inom členskom štáte, ešte neznamená, že by nadobudnutie tovaru v inom členskom štáte nemalo podliehať zdaneniu. To znamená, že v situácii, ak by členským štátom skončenia odoslania alebo prepravy tovaru bola Slovenská republika, ustanovenia § 11, § 17, § 20 a § 23 nie sú neuvedením identifikačného čísla pre DPH kupujúcim dotknuté.

V zmysle článku 16 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie č. 282/2011“), ak sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru v rámci EÚ v zmysle článku 20 smernice 2006/112/ES, členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava skončí, uplatní svoju právomoc zdaníť nadobudnutie tovaru bez ohľadu na spôsob uplatnenia DPH na transakciu v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala. Na druhej strane, ak dodávateľ uplatnil k dodaniu tovaru v rámci EÚ daň z pridanej hodnoty osobe identifikovanej pre DPH v inom členskom štáte, cit. nariadenie ustanovuje, že členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala, vybaví akúkoľvek žiadosť dodávateľa tovaru o opravu DPH, ktorú vyfakturoval a priznal tomuto členskému štátu v súlade so svojimi vnútroštátnymi predpismi.

### *Príklad č. 3*

*Zadanie je ako v príklade č. 2, pričom český podnikateľ upozornil pri objednaní tovaru slovenského platiteľa dane, že požiadal o identifikačné číslo pre daň v ČR, ktoré však do okamihu uskutočnenia dodávky tovaru nebolo slovenskému platiteľovi dane oznámené. Následne po dodaní tovaru a vyhotovení faktúry český podnikateľ oznámil dňa 13. februára 2020 slovenskému platiteľovi dane, že mu bolo dňa 12. februára 2020 pridelené identifikačné číslo pre DPH v ČR, a preto žiada o opravu daňového režimu na faktúre zo dňa 5. februára 2020 tak, aby dodávka tovaru bola oslobodená od dane. Zároveň uviedol, že je osobou povinnou zdaníť nadobudnutie tovaru v ČR. Platiteľ dane má právo vykonať opravu DPH, ktorú vyfakturoval, čo znamená, že k pôvodnej faktúre môže vyhotoviť doklad, ktorý sa jednoznačne k nej vzťahuje a ktorý mení alebo dopĺňa údaje uvedené v pôvodnej faktúre. Slovenský platiteľ dane vyhotovil dňa 14. februára 2020 opravnú faktúru, na ktorej okrem iného uviedol poradové číslo pôvodnej faktúry, údaje, ktoré sa menia a slovnú informáciu „oslobodenie od dane“, pričom sumu predstavujúcu DPH vrátil českému podnikateľovi. Vyhotovenú faktúru v cene s DPH a opravnú faktúru s uplatnením oslobodenia od dane slovenský platiteľ dane uviedol v záznamoch za február 2020, resp. I.Q.2020. Dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH uvedie do daňového priznania a súhrnného výkazu za február 2020, resp. I.Q.2020.*

Do 31.12.2019 sa v článku 138 ods. 1 smernice 2006/112/ES neuvádzala povinnosť mať identifikačné číslo pre DPH. Vzhľadom na túto skutočnosť z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplývalo, že ide o formálnu požiadavku, ktorá sama o sebe nemohla spochybniť právo na oslobodenie od dane, pokiaľ boli hmotnoprávne podmienky dodania tovaru v rámci EÚ splnené. Keďže sa predpisy týkajúce sa oslobodenia od dane pri dodaní tovaru v rámci EÚ od 1.1.2020 zmenili a predloženie identifikačného čísla pre DPH kupujúceho sa stalo hmotnoprávnou podmienkou oslobodenia od dane, judikatúra Súdneho dvora EÚ, ktorá prehlásila identifikačné číslo pre DPH za formálno-právnu požiadavku (C-587/10 VSTR, C-24/15 Plockl a ďalšie), sa pri dodaniach tovaru uskutočnených od 1.1.2020 stala prekonanou.

Novelou zákona o DPH od 1.1.2020 sa ustanovenie § 43 dopĺňa o nový odsek 9, z ktorého vyplýva, že oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 alebo ods. 4 sa neuzná, ak dodávateľ nepodal súhrnný výkaz za príslušné obdobie alebo údaje v podanom súhrnnom výkaze sú nesprávne, nepravdivé alebo neúplné. Uvedené neplatí v prípade, ak dodávateľ dostatočne odôvodní nepodanie súhrnného výkazu, nesprávnosť údajov alebo neúplnosť údajov v súhrnnom výkaze.

Medzi okamihom, keď je dodanie tovaru uskutočnené a vyfakturované nadobúdateľovi, a okamihom, keď dodávateľ musí splniť povinnosť uviesť dodanie tovaru oslobodené od dane do súhrnného výkazu, existuje určité časové obdobie. Uplatnenie § 43 ods. 9 zákona o DPH je teda možné len v určitom období po tom, ako bola dodávka uskutočnená a vyfakturovaná.<sup>3</sup> Pokiaľ sa však zistí, že nebola splnená podmienka podania súhrnného výkazu, resp. uvedenia dodania tovaru v súhrnnom výkaze správne, pravdivo alebo úplne a platiteľ dane tieto

---

<sup>3</sup> Usmernenie Výboru pre DPH - 113. zasadnutie dňa 3. júna 2019, časť GUIDELINES RESULTING FROM THE 113th MEETING of 3 June 2019, DOCUMENT F – taxud.c.1(2019)7900872 – 977 (1/1), bod 3.1.

skutočnosti nevie dostatočne odôvodniť, potom sa oslobodenie od dane zamieťa ku dňu dodania tovaru, teda ku dňu, ktorý bol deklarovaný ako dátum vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH.

Ak by nesprávne údaje uvedené v súhrnnom výkaze boli napríklad charakteru, že dodávateľ omylom zahrnul oslobodené dodávky v rámci EÚ do súhrnného výkazu za iné obdobie, ako mal, alebo urobil v súhrnnom výkaze neúmyselnú chybu, pokiaľ ide o hodnotu predmetnej dodávky, prípadne uviedol v súhrnnom výkaze IČ DPH pôvodnej spoločnosti, pričom právny nástupca tejto spoločnosti má už vydané nové IČ DPH, potom by sa mohlo usúdiť, že v takýchto situáciách je nedostatok dodávateľa riadne odôvodnený (pokiaľ daňové orgány nemajú dôvod domnievať sa, že tento nedostatok je súčasťou podvodu) za predpokladu, že dodávateľ si bude vedomý chyby, ktorá spôsobila nedostatok, a túto chybu opraví.

Ak tovar z tuzemska do iného členského štátu dodáva osoba, ktorá je registrovaná pre DPH podľa § 7 alebo § 7a zákona o DPH, z čoho vyplýva, že nemá postavenie platiteľa dane z pridanej hodnoty, táto osoba nie je povinná platiť daň pri dodaní tovaru podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, nemá povinnosť zdaňovať dodanie tovaru, a neuplatní ani oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH. Takáto osoba nie je povinná podávať ani súhrnný výkaz pri dodaní tovaru do iného členského štátu.

## **2. oddiel Dočasné skladovanie tovaru v tuzemsku v rámci jeho prepravy do iného členského štátu**

Skutočnosť, že tovar, ktorý sa rámci zmluvného vzťahu medzi platiteľom dane a osobou identifikovanou pre DPH v inom členskom štáte, má dodať z tuzemska do iného členského štátu, a ktorý sa dočasne skladuje v tuzemsku v rámci zabezpečenia jeho prepravy do iného členského štátu, nie je rozhodujúca pre uplatnenie oslobodenia od dane, ak je tovar fyzicky prepravený do iného členského štátu v rámci dohodnutého zmluvného vzťahu a skladovanie je súčasťou prepravy tovaru.

### *Príklad č. 4*

*Platiteľ vyrobil pre odberateľa identifikovaného pre daň v Rakúsku tovar, ktorý bol pripravený na prevzatie dňa 10.1.2020. Túto skutočnosť platiteľ dane oznámil rakúskemu podnikateľovi a tovar považoval za dodaný dňa 10.1.2020. Faktúru na dodanie tovaru platiteľ dane vyhotovil dňa 13.1.2020, na ktorej uviedol identifikačné číslo pre DPH rakúskeho podnikateľa pridelené v Rakúsku, deň dodania 10.1.2020 a dodaciu podmienku EXW.*

*a) Tovar bol u dodávateľa skladovaný do 5.2.2020, kedy ho kupujúci prepravil do Rakúska, a doklad o preprave tovaru zaslal dodávateľovi dňa 10.2.2020. Skutočnosť, že tovar ostal na sklade u dodávateľa až do jeho prevzatia kupujúcim, nie je rozhodujúca pre uplatnenie oslobodenia od dane, ak sú splnené podmienky na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH.*

*b) Rakúsky podnikateľ si prevzal tovar v závode dodávateľa dňa 20.1.2020 a následne ho uskladnil v tuzemsku z dôvodu, že jeho pôvodný klient so sídlom v Poľsku odstúpil od zmluvy a rakúsky podnikateľ mal zámer predať tovar v tuzemsku. Pôvodne mal byť tovar dodaný z tuzemska do Poľska. Skladovanie tovaru v tuzemsku nie je súčasťou prepravy tovaru do iného členského štátu, a preto ide v tomto prípade o dodanie tovaru, ktoré podlieha sadzbe dane platnej v tuzemsku. Rakúsky podnikateľ má registračnú povinnosť v tuzemsku pred začatím vykonávania činnosti, ktorá je predmetom dane.*

## **3. oddiel Preprava tovaru do iného členského štátu po jeho spracovaní v tuzemsku**

Ak platiteľ dane dodáva osobe identifikovanej pre DPH v inom členskom štáte tovar, ktorý pred jeho prepravou alebo odoslaním do iného členského štátu podlieha spracovateľskej operácii vykonanej iným podnikateľom v tuzemsku, pri uplatnení dane z pridanej hodnoty je potrebné vychádzať z konkrétnych zmluvných podmienok a dohodnutého miesta skončenia prepravy tovaru. Ak je v rámci zmluvného vzťahu dohodnuté, že dodávateľ tovaru

zabezpečuje prepravu tovaru na iné miesto určenia v tuzemsku, kde sa majú na tomto tovare vykonať spracovateľské operácie, a práce si objedná odberateľ, ktorý po vykonaní spracovateľských operácií prepraví tovar do iného členského štátu, dodávateľ tovaru nemôže uplatniť oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH.

#### *Príklad č. 5*

*Slovenský platiteľ dane sa dohodol s nemeckým podnikateľom na dodaní tovaru, ktorý mal dodávateľ prepraviť na dohodnuté miesto určenia v tuzemsku. Tovar sa mal ešte v tuzemsku spracovať inou slovenskou spoločnosťou na základe objednávky nemeckého podnikateľa. Následne po spracovaní tovaru malo dôjsť k jeho preprave do Nemecka na účet nemeckého podnikateľa. Ak je tovar na základe dohodnutej zmluvy medzi slovenským platiteľom dane a nemeckým podnikateľom prepravený na iné miesto určenia v tuzemsku, nie je splnená podmienka pre oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, keďže sa tovar v rámci konkrétneho zmluvného vzťahu fyzicky neprepravuje do iného členského štátu.*

Ak spracovateľské operácie na tovare dodávanom pre odberateľa identifikovaného pre DPH v inom členskom štáte objedná v tuzemsku dodávateľ tovaru, avšak k dodaniu tovaru zo strany tuzemského platiteľa dôjde až po vykonaní týchto spracovateľských operácií a prepravu tovaru do iného členského štátu zabezpečí dodávateľ, na základe čoho odberateľ nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník prepraveným do iného členského štátu až v tomto inom členskom štáte, potom platiteľ dane môže v tuzemsku uplatniť oslobodenie od dane pri dodaní tovaru podľa § 43 zákona o DPH.

Ak by sa spracovateľské operácie na tovare, ktoré zabezpečí dodávateľ pred samotným dodaním tovaru zákazníkovi, vykonávali v členskom štáte, v ktorom je usadený zákazník, Súdny dvor EÚ v rozhodnutí vo veci C-446/13 Fonderie 2A<sup>4</sup> uviedol, že doslovný výklad článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice (teraz článok 32 prvý odsek smernice 2006/112/ES) neumožňuje domnievať sa, že miesto dodania, o aké ide vo veci samej, keď bol tovar vyexpedovaný poskytovateľovi služieb, ktorý mal sídlo v inom členskom štáte a ten ho následne po vykonaní dokončovacích prác odoslal nadobúdateľovi so sídlom v tom istom členskom štáte, sa nachádza v členskom štáte sídla dodávateľa. Jediné tovary, ktoré boli predmetom zmluvy uzavretej medzi dodávateľom a nadobúdateľom, a to dokončené tovary, sa už v čase začatia odoslania alebo prepravy osobe, ktorej sa mali dodať, nachádzali v členskom štáte sídla nadobúdateľa. Preto miesto dodania tovaru predávaného spoločnosťou so sídlom v jednom členskom štáte, nadobúdateľovi so sídlom v inom členskom štáte, na ktorom predávajúci nechal vykonať poskytovateľom služieb so sídlom v tomto druhom členskom štáte dokončovacie práce s cieľom urobiť tento tovar vhodným na dodanie, treba považovať za nachádzajúce sa v členskom štáte, v ktorom má sídlo nadobúdateľ.

#### **4. oddiel Dodanie tovaru v rámci reťazových transakcií**

Ak sa dodáva tovar v rámci reťazovej transakcie, kedy sa na dodaní toho istého tovaru, ktorý sa prepravuje od prvého dodávateľa v reťazci k poslednému odberateľovi v reťazci, zúčastňujú viaceré zdaniteľné osoby, oslobodené môže byť len to dodanie tovaru, ktoré je spojené s jeho prepravou z jedného členského štátu do iného členského štátu, ak sú splnené podmienky na oslobodenie od dane. V prvom rade je teda potrebné vedieť, ktorej

---

<sup>4</sup> Spoločnosť Fonderie so sídlom v Taliansku predala kovové súčiastky spoločnosti Atral so sídlom vo Francúzsku. Pred ich dodaním boli súčiastky odoslané predávajúcim inej francúzskej spoločnosti, aby na nich vykonala dokončovacie práce, a až následne boli odoslané priamo konečnému nadobúdateľovi. Cena dokončovacích prác bola zahrnutá do kúpno-predajnej ceny súčiastok. Cenu dokončovacích prác uhradila francúzskej spoločnosti spoločnosť Fonderie, ktorá požiadala o vrátenie DPH. Žiadosť o vrátenie DPH bola zamietnutá z dôvodu, že miesto dodania tovarov sa nachádzalo vo Francúzsku. Súdnemu dvoru EÚ bola položená prejudiciálna otázka, či miesto dodania tovaru spoločnosťou so sídlom v jednom členskom štáte zákazníkovi so sídlom v inom členskom štáte, na ktorom predávajúci nechal vykonať práce spoločnosťou so sídlom v členskom štáte zákazníka, je potrebné považovať za nachádzajúce sa v členskom štáte, kde má sídlo dodávateľ alebo nadobúdateľ. Dodávateľ tovarov, ktorý ich zasiela poskytovateľovi služieb poverenému dokončovacími prácami, neprevádza na nadobúdateľa právo nakladať s dotknutými tovarmi ako vlastník. Takéto zaslanie má za cieľ uviesť predmetné tovary do súladu so zmluvnými povinnosťami dodávateľa, aby mohla byť realizovaná následná dodávka nadobúdateľovi.

dodávke tovaru v reťazci je priradené odoslanie alebo preprava tovaru. Následne, aby táto dodávka tovaru s odoslaním alebo prepravou mohla byť oslobodená od dane v rámci tohto zmluvného vzťahu, musia byť splnené podmienky stanovené v § 43 zákona o DPH. Miesto dodania v rámci reťazovej transakcie je predmetom samostatného metodického pokynu.

#### *Príklad č. 6*

*Rakúsky podnikateľ si u českého podnikateľa identifikovaného pre DPH v ČR objednal tovar, ktorý český podnikateľ kúpil u slovenského platiteľa dane. Tovar sa fyzicky prepraví z miesta v SR do miesta určenia v Rakúsku. Prostrednou osobou v reťazci dodávok je český podnikateľ, ktorý vykonal prepravu tovaru od prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi v reťazci dodávok, a to svojimi dopravnými prostriedkami.*

*a) Ak český podnikateľ poskytne svojmu dodávateľovi, teda slovenskému platiteľovi dane, identifikačné číslo pre DPH, ktoré má pridelené v inom členskom štáte, ako v SR, dodanie tovaru s prepravou sa priradí prvému zmluvnému vzťahu, teda zmluvnému vzťahu medzi slovenským platiteľom dane a českým podnikateľom. Táto prvá dodávka tovaru bude oslobodená od dane v SR a český podnikateľ bude mať nadobudnutie tovaru v Rakúsku. Slovenský platiteľ dane musí uviesť dodanie tovaru oslobodené od dane v súhrnnom výkaze podanom v SR. Ak by boli splnené podmienky trojstranného obchodu, český podnikateľ by mohol tovar objednať aj pod identifikačným číslom pre DPH prideleným v ČR.*

*b) Ak český podnikateľ poskytne svojmu dodávateľovi, teda slovenskému platiteľovi dane, identifikačné číslo pre DPH, ktoré má pridelené v SR, dodanie tovaru s prepravou sa priradí druhému zmluvnému vzťahu, teda zmluvnému vzťahu medzi českým a rakúskym podnikateľom. Prvá dodávka tovaru by bola zdanená v SR sadzbou dane platnou v SR a český podnikateľ by sa musel v SR registrovať pre DPH. Druhá dodávka tovaru medzi českým podnikateľom a rakúskym podnikateľom by mohla byť oslobodená od dane v SR, ak by rakúsky podnikateľ poskytol českému podnikateľovi identifikačné číslo pre DPH, ktoré má pridelené v inom členskom štáte, ako je SR. Ak by rakúsky podnikateľ neposkytol svojmu dodávateľovi identifikačné číslo a zároveň je v Rakúsku povinný zdaňovať nadobudnutia tovarov, potom by aj druhá dodávka tovaru v reťazci podliehala sadzbe dane platnej v SR.*

### **5. oddiel Darovanie tovaru, ktorý sa prepravuje z tuzemska do iného členského štátu**

Za dodanie tovaru za protihodnotu sa považuje aj bezodplatné dodanie tovaru za podmienky, ak pri kúpe tohto tovaru alebo jeho časti alebo vytvorení tohto tovaru alebo jeho časti vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítaná. Ak platiteľ dane dodá bezodplatne tovar do iného členského štátu osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte a daň pri tomto tovare bola čiastočne alebo úplne odpočítaná, nespĺní podmienky na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH. V prípade dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu oslobodeného od dane musí ísť o odplatný obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom a o dodaní tovaru musí byť vyhotovená faktúra. Bezodplatné dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu osobe identifikovanej pre daň podlieha dani z pridanej hodnoty v tuzemsku.

#### *Príklad č. 7*

*Slovenský platiteľ dane kúpil počítač v hodnote 2 000 eur, ktorý používal na účely podnikania v tuzemsku. Podľa § 49 zákona o DPH si uplatnil odpočítanie dane. Po šiestich mesiacoch sa rozhodol počítač darovať škole v ČR, ktorá zdaňuje v ČR nadobudnutia tovarov. Odoslanie počítača do ČR zabezpečoval platiteľ dane. V danom prípade nejde o predaj tovaru, ale o jeho darovanie. Pri bezodplatných dodávkach tovaru z tuzemska do iného členského štátu je miesto dodania tovaru v Slovenskej republike. Slovenský platiteľ dane postupuje pri výpočte dane z pridanej hodnoty podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH.*

## **2. diel Dodanie nového dopravného prostriedku z tuzemska do iného členského štátu**

V prípade dodania nového dopravného prostriedku, ktorý sa odosiela alebo prepravuje z tuzemska do iného členského štátu, nie je podstatné, v akom postavení je kupujúci, či je občanom, podnikateľom alebo osobou identifikovanou pre DPH v inom členskom štáte. Dodanie nového dopravného prostriedku z tuzemska do iného členského štátu je vždy oslobodené od dane. Uvedené vyplýva z ustanovenia § 43 ods. 2 zákona o DPH. Dodanie nového dopravného prostriedku do iného členského štátu je predmetom samostatného metodického pokynu.

## **3. diel Dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane**

Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH je dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, a ktorý je odoslaný alebo prepravený z jedného členského štátu do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak je nadobúdateľom tovaru osoba identifikovaná pre DPH v inom členskom štáte, oslobodené od DPH. Podmienkou oslobodenia od DPH je:

- dodávateľ tovaru je osoba registrovaná pre DPH v tuzemsku a má postavenie platiteľa dane,
- odberateľ tovaru je osobou identifikovanou pre DPH v inom členskom štáte a tovar objedná pod svojim identifikačným číslom pre DPH prideleným v inom členskom štáte,
- tovar sa fyzicky prepravuje z tuzemska do iného členského štátu,
- musí ísť o odplatný obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom.

Podľa § 43 ods. 3 zákona o DPH je od dane oslobodené dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, a ktorý sa odosiela alebo prepravuje z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo kupujúcim alebo inou osobou na ich účet, zdaniteľnej osobe podľa práva iného členského štátu, ktorá nie je identifikovaná pre daň, alebo právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu a nie je identifikovaná pre daň, a povinnosť platiť spotrebnú daň jej vzniká v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru.

Platiteľ dane, ktorý dodáva tovar oslobodený od DPH do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH, je povinný v zmysle § 73 zákona o DPH vyhotoviť faktúru do 15 dní od konca kalendárneho mesiaca, v ktorom bol dodaný tovar oslobodený od DPH. Faktúra musí obsahovať náležitosti podľa § 74 ods. 1 zákona o DPH a musí byť v nej uvedená slovná informácia „dodanie je oslobodené od dane“ alebo odkaz na ustanovenie tohto zákona alebo smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme DPH v platnom znení. Platiteľ dane, ktorý dodáva do iného členského štátu tovar, ktorý je predmetom spotrebnej dane, uvedie v súhrnnom výkaze k DPH len tie dodávky tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, ktoré sú určené osobe identifikovanej pre DPH v inom členskom štáte.

### *Príklad č. 8*

*Slovenský výrobca alkoholického nápoja (piva) uzavrel s poľským podnikateľom dňa 15.3.2021 zmluvu na dodávku piva a zaviazal sa mu ho dodať do Poľska. Poľský podnikateľ nie je identifikovaný pre DPH v Poľsku, ale má v Poľsku postavenie oprávneného príjemcu, ktorému dňom prijatia piva na území Poľska vznikne daňová povinnosť na spotrebnej dani a miesto dodania sa určí podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v tuzemsku. Výrobca piva postupuje podľa § 43 ods. 3 zákona o DPH a dodávku piva pre poľského podnikateľa oslobodí v tuzemsku od DPH. V súhrnnom výkaze k DPH neuvedie dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, pretože poľský podnikateľ nie je osobou identifikovanou pre DPH.*

## **4. diel Premiestnenie tovaru vo vlastníctve zdaniteľnej osoby do iného členského štátu**

Ak zdaniteľná osoba premiestňuje tovar, ktorý je v jej vlastníctve, z tuzemska do iného členského štátu na účely jej podnikania v tomto inom členskom štáte a tovar sa odosiela alebo prepravuje do iného členského štátu



touto zdaniteľnou osobou alebo na jej účet, považuje sa toto premiestnenie tovaru za dodanie tovaru za protihodnotu.

Premiestnenie tovaru zdaniteľnej osoby z tuzemska do iného členského štátu na účely jej podnikania v tomto členskom štáte je v zmysle § 43 ods. 4 zákona o DPH oslobodené od dane len za podmienky, ak by dodanie tohto tovaru pre inú osobu bolo oslobodené od dane. Z uvedeného vyplýva, že premiestnenie tovaru zdaniteľnej osoby do iného členského štátu na účely jej podnikania je oslobodené od dane vtedy, ak je zdaniteľná osoba registrovaná pre DPH v tuzemsku a rovnako je identifikovaná pre DPH v členskom štáte, do ktorého tovar premiestňuje. V členskom štáte, do ktorého platiteľ dane premiestňuje tovar oslobodený od dane, má nadobudnutie tovaru, ktoré podlieha predpisom platným v tomto členskom štáte.

Ak by platiteľ dane nebol identifikovaný pre DPH v členskom štáte, do ktorého premiestňuje tovar za účelom podnikania v tomto členskom štáte, nemohlo by ísť o dodávku oslobodenú od dane podľa § 43 ods. 4 zákona o DPH v nadväznosti na § 43 ods. 1 zákona o DPH.

#### *Príklad č. 9*

*Slovenský platiteľ dane premiestňuje svoj tovar do skladu umiestneného v Maďarsku na účely podnikania v Maďarsku. Slovenský platiteľ dane je v Maďarsku identifikovaný pre DPH, keďže v Maďarsku vykonáva ekonomickú činnosť za protihodnotu s miestom dodania v Maďarsku. Premiestnenie tovaru slovenským platiteľom dane do Maďarska sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu a je pri splnení všetkých ostatných podmienok oslobodené od dane. Použitie tovaru na účely podnikania v Maďarsku, ktorý slovenský platiteľ premiestnil z územia Slovenskej republiky do Maďarska (nadobudnutie tovaru v Maďarsku) je predmetom dane v Maďarsku. Slovenský platiteľ dane podá v tuzemsku daňové priznanie a súhrnný výkaz, v ktorých uvedie premiestnenie tovaru oslobodené od dane do Maďarska.*

#### **Výnimky z premiestnenia tovaru do iného členského štátu**

Zákon o DPH vylučuje z dodania tovaru za protihodnotu prípady premiestnenia tovaru uvedené v § 8 ods. 4 písm. a) až i), kedy platiteľ dane nevykazuje takéto premiestnenie tovaru v daňovom priznaní a ani v súhrnnom výkaze a nie je povinný vyhotoviť faktúru. S účinnosťou od 1.1.2020 je z dodania tovaru za protihodnotu vylúčené aj premiestnenie tovaru z tuzemska do iného členského štátu, ktoré spĺňa podmienky režimu call-off stock podľa § 8a zákona o DPH. K režimu call-off stock je vydaný samostatný metodický pokyn.

Prípady premiestnenia tovaru z tuzemska do iného členského štátu, ktoré sa nepovažujú za dodanie tovaru za protihodnotu:

- a) na účel jeho inštalácie alebo montáže dodávateľom alebo na jeho účet v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru,

#### *Príklad č. 10*

*Slovenský platiteľ dane prepravil dňa 16.1.2020 do Rakúska stroj, ktorý má dodať rakúskemu podnikateľovi spolu s jeho inštaláciou s miestom dodania v Rakúsku. Premiestnenie stroja do Rakúska nie je považované za dodanie tovaru za protihodnotu. Pri dodaní tovaru s inštaláciou je miesto jeho dodania v tom členskom štáte, kde je tovar inštalovaný. Keďže miesto dodania stroja s inštaláciou je v Rakúsku, slovenský platiteľ dane nemusí zo samotného premiestnenia stroja do Rakúska vyhotoviť faktúru a nemusí premiestnenie tovaru uvádzať v daňovom priznaní a súhrnnom výkaze podanom v tuzemsku. Platiteľ dane vyhotoví faktúru až z dodania tovaru s inštaláciou s miestom dodania v Rakúsku. Ak osobou povinnou platiť daň v Rakúsku je príjemca tovaru, potom faktúru vyhotoví podľa § 74 zákona o DPH platného v SR.*

- b) na účel predaja tovaru na diaľku na území Európskej únie zdaniteľnou osobou v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru,

*Príklad č. 11*

*Slovenský platiteľ dane zasiela tovar súkromným osobám do Maďarska, pričom používa na predaj tovaru na diaľku na území EÚ osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa § 68b zákona o DPH. Premiestnenie tovaru z tuzemska do Maďarska za účelom predaja tovaru na diaľku do Maďarska s miestom dodania v Maďarsku sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku. Miesto dodania tovaru v danom prípade je v Maďarsku a dodanie tovaru bude zdanené sadzbou dane platnou v Maďarsku.*

- c) na účel dodania tovaru na palubách lietadiel, lodí alebo vlakov počas osobnej dopravy na území Európskej únie

*Príklad č. 12*

*Platiteľ dane prevádzkuje vlakovú dopravu na trase Bratislava – Berlín a späť. Počas osobnej dopravy predáva cestujúcim tovar (cigarety, minerálka, a pod.). Dodanie tovaru vo vlaku počas celej dopravy, ktorá začala v Bratislave, podlieha sadzbe dane platnej v tuzemsku. Pri ceste tam a späť sa cesta späť považuje na účely určenia miesta dodania tovaru za samostatnú dopravu. To znamená, že ak počas osobnej dopravy z Berlína do Bratislavy platiteľ dane predáva cestujúcim tovar, tento podlieha sadzbe dane platnej v Nemecku. Tovar, ktorý platiteľ dane premiestňuje z tuzemska za účelom jeho predaja počas vlakovej dopravy, sa nepovažuje za samostatné dodanie tovaru za protihodnotu, a platiteľ dane neuvádza premiestnenie tovaru z tuzemska do iného členského štátu v daňovom priznaní a súhrnnom výkaze podanom v tuzemsku.*

- d) určeného na vývoz tovaru do tretích štátov,  
Ak slovenský platiteľ dane premiestňuje tovar vo svojom vlastníctve z tuzemska do iného členského štátu za účelom jeho dodania do miesta určenia v treťom štáte, premiestnenie tovaru do iného členského štátu sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku.

*Príklad č. 13*

*Platiteľ dane uzatvoril zmluvu na dodanie nábytku s podnikateľom so sídlom v treťom štáte. Zo zmluvy vyplýva, že platiteľ dane zabezpečí prepravu tovaru do Poľska, v ktorom sa uskutoční colné konanie o vývoze tovaru do Ruska. Platiteľ dane premiestnil tovar do Poľska dňa 15.1.2020, kde bol tovar uskladnený v colnom sklade a následne mal byť prepravený do tretieho štátu. Premiestnenie tovaru do Poľska sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu, a platiteľ dane neuvádza premiestnenie tovaru v daňovom priznaní a ani v súhrnnom výkaze podanom v tuzemsku. Podľa § 19 ods. 9 zákona o DPH sa za deň dodania tovaru do miesta určenia v treťom štáte považuje deň výstupu tovaru z územia EÚ, ktorý je potvrdený colným orgánom v colnom vyhlásení, alebo v zjednodušenom colnom vyhlásení. Tovar bol prepravený do tretieho štátu 29.1.2020 a v tento deň bol colným úradom výstupu v Poľsku potvrdený výstup tovaru z územia Európskej únie. Platiteľ dane uviedol dodanie tovaru do miesta určenia v treťom štáte v daňovom priznaní podanom za január 2020. Okrem toho musí platiteľ dane preukázať prepravenie tovaru do miesta určenia na území tretieho štátu colným vyhlásením, v ktorom je colným orgánom potvrdený výstup tovaru z územia EÚ, a dokladom o preprave tovaru.*

- e) určeného na dodanie tovaru do iného členského štátu touto zdaniteľnou osobou, ak dodanie tohto tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, bude oslobodené od dane,

*Príklad č. 14*

*Slovenský platiteľ dane dodáva tovar nemeckému podnikateľovi identifikovanému pre DPH v Nemecku. Tovar zo SR prepraví do svojho skladu, ktorý má v ČR. Z Českej republiky bude tovar dodaný do Nemecka, pričom prepravu tovaru z Českej republiky do Nemecka vykoná nemecký podnikateľ. Premiestnenie tovaru zo SR do ČR*

sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu, ak je splnená podmienka uvedená v § 8 ods. 4 písm. e) zákona o DPH, ktorou je oslobodenie od dane dodania tovaru z ČR do Nemecka. Aby dodanie tovaru z ČR do Nemecka bolo oslobodené od dane, nemecký podnikateľ musí oznámiť slovenskému platiteľovi dane identifikačné číslo pre DPH pridelené v inom členskom štáte, ako je ČR. Túto informáciu musí slovenský platiteľ dane mať k dispozícii už v čase, keď sa tovar začne prepravovať z tuzemska do ČR, aby sa premiestnenie tovaru z tuzemska do ČR nepovažovalo za dodanie tovaru za protihodnotu. Ak je splnená podmienka oslobodenia od dane uvedená v § 8 ods. 4 písm. e) zákona o DPH, slovenský platiteľ dane nemusí vyhotoviť faktúru o premiestnení tovaru do ČR a nemusí premiestnenie tovaru uvádzať v daňovom priznaní a súhrnnom výkaze podanom v tuzemsku. Oslobodenie od dane uplatní slovenský platiteľ pri dodaní tovaru do Nemecka, kedy uvedie túto transakciu aj v súhrnnom výkaze podanom v ČR.

Ak by v čase premiestnenia tovaru z tuzemska do ČR slovenský platiteľ dane nemal k dispozícii identifikačné číslo pre DPH pridelené nemeckému podnikateľovi v inom členskom štáte, ako v ČR, potom sa premiestnenie tovaru z tuzemska do ČR považuje za dodanie tovaru za protihodnotu a slovenský platiteľ dane musí vyhotoviť faktúru o premiestnení tovaru do ČR a premiestnenie tovaru uviesť v daňovom priznaní a súhrnnom výkaze podanom v tuzemsku. Toto premiestnenie tovaru do ČR bude podliehať zdaneniu v SR.

- f) na účel ocenenia tovaru alebo na účel prepracovania, spracovania, opravy alebo iných podobných činností fyzicky vykonaných na tomto tovare pre túto zdaniteľnú osobu v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava, za predpokladu, že sa tejto osobe tovar po skončení operácií vráti do tuzemska,

#### Príklad č. 15

Slovenský platiteľ dane zasiela tovar na opravu do Nemecka, ktorú vykoná nemecký podnikateľ identifikovaný pre daň v Nemecku. Opravený tovar sa vráti slovenskému platiteľovi dane do tuzemska. Slovenský platiteľ dane nemusí vyhotoviť faktúru a nemusí premiestnenie uvádzať v daňovom priznaní a súhrnnom výkaze podanom v tuzemsku. Nemecký podnikateľ fakturuje slovenskému platiteľovi dane vykonané práce v cene bez DPH a slovenský platiteľ dane vykoná samozdanenie prijatej služby, ktorej miesto dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH je v tuzemsku.

Ak platiteľ dane premiestňuje tovar vo svojom vlastníctve z tuzemska do iného členského štátu za účelom vykonania spracovateľských operácií na tovare, a na vykonaní spracovateľských operácií sa zúčastňujú viacerí podnikatelia v inom členskom štáte, pokiaľ sa po skončení všetkých operácií vráti tovar zdaniteľnej osobe do tuzemska, výnimka z premiestnenia tovaru podľa § 8 ods. 4 písm. f) zákona o DPH zostáva zachovaná a neuplatní sa § 8 ods. 5 zákona o DPH.

- g) na dočasné použitie tohto tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, na účel dodania služieb touto zdaniteľnou osobou,

#### Príklad č. 16

Platiteľ dane poskytuje na území Rakúska stavebné práce pre rakúskeho podnikateľa. Z tuzemska premiestnil stavebné mechanizmy do Rakúska, ktoré používa pri poskytovaní stavebných prác. Premiestnenie stavebných mechanizmov nie je povinný uviesť v daňovom priznaní a ani v súhrnnom výkaze z dôvodu, že dočasné použitie mechanizmov v Rakúsku, ktoré sa späť vrátia do tuzemska, sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku.

- h) na dočasné použitie na obdobie nepresahujúce 24 mesiacov na území iného členského štátu, v ktorom by sa dovoz toho istého tovaru z územia tretieho štátu považoval za prepustený do režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla.

#### *Príklad č. 17*

*Platiteľ dane sa má zúčastniť výstavy výrobcov vína, ktorá sa bude konať v Nemecku. Za týmto účelom prepraví do Nemecka víno, ktoré chce propagovať na tejto výstave. Premiestnenie vína na výstavu do Nemecka sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku. Ak by sa víno neprepravilo späť do tuzemska po skončení výstavy, ale by sa predalo v Nemecku, prestala by platiť podmienka uvedená v § 8 ods. 4 písm. h) zákona o DPH a platiteľ dane by musel v zmysle § 8 ods. 5 zákona o DPH priznať dodanie tovaru za protihodnotu.*

- i) na účel dodania plynu prostredníctvom sústavy zemného plynu, ktorá sa nachádza na území EÚ, alebo siete, ktorá je k takejto sústave pripojená, dodania elektriny a dodania tepla alebo chladu prostredníctvom teplárenských sietí alebo chladiarenských sietí podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) zákona o DPH

Problematika uplatnenia dane z pridanej hodnoty pri dodaní plynu prostredníctvom sústavy zemného plynu, elektriny, tepla a chladu prostredníctvom teplárenských sietí alebo chladiarenských sietí je predmetom samostatného metodického pokynu.

Porušenie podmienok pre uplatnenie výnimky z premiestnenia tovaru do iného členského štátu

Ak sa niektorá z podmienok uvedených v § 8 ods. 4 písm. a) až i) zákona o DPH, ktoré sú predpokladom toho, že premiestnenie tovaru do iného členského štátu sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu, nebude plniť, dodanie tovaru sa považuje za uskutočnené za protihodnotu, a to v okamihu, keď sa niektorá z týchto podmienok prestane plniť.

#### *Príklad č. 18*

*Slovenský platiteľ dane zasiela v januári 2020 tovar na účel jeho spracovania do Nemecka. Na základe uzavretej zmluvy mal byť tovar spracovaný v mesiaci február 2020 nemeckým podnikateľom identifikovaným pre daň v Nemecku. Tovar sa má vrátiť slovenskému platiteľovi dane do tuzemska do konca februára 2020. Vzhľadom k tomu, že v mesiaci február 2020 získal slovenský platiteľ dane zákazníka v Poľsku pre tovar spracovávaný v Nemecku, rozhodol sa, že tovar priamo po jeho spracovaní dodá poľskému podnikateľovi. Tovar bol spracovaný podľa dohody v mesiaci február 2020, a poskytovanie služby bolo ukončené 20. februára 2020. Vzhľadom k tomu, že sa tovar nevrátil po jeho spracovaní do tuzemska, nespĺnila sa podmienka uvedená v § 8 ods. 4 písm. f) zákona o DPH. Okamihom, kedy sa prestala plniť uvedená podmienka, považuje sa premiestnenie tovaru do Nemecka za dodanie tovaru za protihodnotu. Slovenský platiteľ dane musí za zdaňovacie obdobie február 2020, resp. I.Q.2020 priznať premiestnenie tovaru do Nemecka na účel jeho spracovania v daňovom priznaní podanom v tuzemsku. Premiestnenie tovaru na účel spracovania v Nemecku môže byť oslobodené od dane len za podmienky, že slovenský platiteľ dane je identifikovaný pre daň v Nemecku a uvedie toto premiestnenie v súhrnnom výkaze. Následné dodanie spracovaného tovaru pre poľského podnikateľa nie je predmetom dane v tuzemsku.*

## **5. diel Preukázanie splnenia podmienok na oslobodenie od dane**

Preukazovanie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu je upravené v § 43 ods. 5 zákona o DPH. Zároveň predpoklady o preprave a odoslaní tovaru do iného členského štátu upravuje aj novelizované nariadenie č. 282/2011, a to v článku 45a.

### **1. oddiel Dôkazy o odoslaní alebo preprave tovaru podľa vykonávacieho nariadenia**

V nadväznosti na stanovenie podmienky pre oslobodenie dodania tovaru od dane v rámci EÚ smernicou 2006/112/ES, a to že tovar musí byť odoslaný alebo prepravený z jedného členského štátu do iného členského

štátu, ako aj vzhľadom na možný rozdielny prístup jednotlivých členských štátov pri uplatňovaní tohto oslobodenia, sa novelou nariadenia č. 282/2011, a to vykonávacím nariadením Rady (EÚ) 2018/1912, ustanovujú predpoklady odoslania alebo prepravy tovaru z jedného členského štátu do iného členského štátu.

V článku 45a nariadenia č. 282/2011 sa na účely uplatňovania oslobodenia od dane stanoveného v článku 138 smernice 2006/112/ES (§ 43 ods. 1 až 4 zákona o DPH) uvádzajú predpoklady odoslania alebo prepravy tovaru z členského štátu do miesta určenia mimo jeho územia, ale v rámci EÚ, a to ak:

a) predávajúci uvedie, že **tovar odoslal alebo prepravil on alebo tretia strana na jeho účet**, pričom predávajúci má aspoň dva doklady ako neprotichodné dôkazy uvedené v článku 45a ods. 3 písm. a) nariadenia č. 282/2011, ktoré vystavili dve rôzne strany, ktoré sú navzájom nezávislé<sup>5</sup>, od predávajúceho a od nadobúdateľa, alebo predávajúci má akýkoľvek jednotlivý doklad uvedený v článku 45a ods. 3 písm. a) nariadenia č. 282/2011 spolu s akýmkoľvek jednotlivým dokladom ako neprotichodným dôkazom uvedeným v článku 45a ods. 3 písm. b) nariadenia č. 282/2011, potvrdzujúcim odoslanie alebo prepravu, ktoré vystavili dve rôzne strany, ktoré sú navzájom nezávislé, od predávajúceho a od nadobúdateľa;

b) predávajúci má:

i) písomné vyhlásenie nadobúdateľa, v ktorom sa vyhlasuje, že **tovar odoslal alebo prepravil nadobúdateľ alebo tretia strana na účet nadobúdateľa**, a v ktorom sa identifikuje členský štát určenia tovaru; v písomnom vyhlásení sa uvádza dátum jeho vystavenia, meno a adresa nadobúdateľa, množstvo a povaha tovaru, dátum a miesto ukončenia prepravy tovaru, identifikačné číslo dopravného prostriedku v prípade dodania dopravného prostriedku a identifikácia jednotlivca prijímajúceho tovar na účet nadobúdateľa; a

ii) aspoň dva doklady ako neprotichodné dôkazy uvedené v článku 45a ods. 3 písm. a) nariadenia č. 282/2011, ktoré vystavili dve rôzne strany, ktorú sú navzájom nezávislé, od predávajúceho a od nadobúdateľa, alebo akýkoľvek jednotlivý doklad uvedený v článku 45a ods. 3 písm. a) nariadenia č. 282/2011 spolu s akýmkoľvek jednotlivým dokladom ako neprotichodným dôkazom uvedeným v článku 45a ods. 3 písm. b) nariadenia č. 282/2011, potvrdzujúcim odoslanie alebo prepravu, ktoré vystavili dve rôzne strany, ktorú sú navzájom nezávislé, od predávajúceho a od nadobúdateľa.

Nadobúdateľ musí predávajúcemu poskytnúť písomné vyhlásenie uvedené v článku 45a ods. 1 písm. b) bod i) nariadenia č. 282/2011 do 10. dňa mesiaca nasledujúceho po dodaní. Pokiaľ ide o predpoklad urobený podľa článku 45a ods. 1 nariadenia č. 282/2011, daňový úrad môže tento predpoklad vyvrátiť. Následkom vyvrátenia domnienky daňovým úradom je neuznanie uplatneného oslobodenia od dane. Ide napríklad o situáciu, kedy daňový úrad má dôkaz, že k preprave tovaru nedošlo, napr. pri daňovej kontrole sa zistí, že tovar sa nachádza stále v sklade u dodávateľa a neopustil členský štát dodania.

V článku 45a ods. 3 nariadenia č. 282/2011 sa uvádzajú nasledovné dôkazy o odoslaní alebo preprave:

a) doklady týkajúce sa odoslania alebo prepravy tovaru, ako je napríklad podpísaný doklad alebo list CMR, nákladný list, faktúra nákladnej leteckej dopravy alebo faktúra dopravcu tovaru;

---

<sup>5</sup> Z Usmernenia vyplývajúceho zo 113. zasadnutia Výboru pre DPH dňa 3. júna 2019, časť GUIDELINES RESULTING FROM THE 113th MEETING of 3 June 2019, DOCUMENT H – taxud.c.1(2019)7901898 – 979 (1/1), bod 3.1. vyplýva, že Výbor pre DPH takmer jednomyselne súhlasí s tým, že pri určovaní nezávislosti dvoch rôznych strán na účely článku 45a ods. 1 písm. a) a b)(ii) novelizovaného nariadenia č. 282/2011 sa tieto strany nepovažujú za nezávislé jednak, ak zdieľajú tú istú právnu subjektivitu a ďalej ak v súvislosti s kritériami uvedenými v článku 80 smernice o DPH existujú medzi týmito stranami „rodinné alebo iné úzke osobné väzby, riadenie, vlastníctvo, členstvo, finančné alebo právne väzby“.

b) nasledujúce doklady:

- i) poistenie súvisiace s odoslaním alebo prepravou tovaru alebo bankové doklady preukazujúce platbu za odoslanie alebo prepravu tovaru,
- ii) oficiálne doklady, ktoré vystavil verejný orgán ako napríklad notár, ktoré potvrdzujú ukončenie prepravy tovaru v členskom štáte určenia,
- iii) potvrdenie, ktoré vydal majiteľ skladu v členskom štáte určenia a ktoré potvrdzuje uskladnenie tovaru v tomto členskom štáte.

## **2. oddiel Ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH**

Pokiaľ ide o uplatnenie § 43 ods. 5 zákona o DPH, keďže požiadavky v ňom uvedené nejdú nad rámec dôkazov uvedených v článku 45a nariadenia č. 282/2011 platného od 1.1.2020, je možné pri preukazovaní splnenia podmienky oslobodenia od dane postupovať podľa tohto ustanovenia. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH je platiteľ dane je povinný preukázať splnenie podmienok pre oslobodenie od dane pri tovare dodanom z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 až 4 kópiou faktúry, dokladmi uvedenými v § 43 ods. 5 písm. b) a c) zákona o DPH v závislosti od toho, kto vykonáva prepravu alebo odoslanie tovaru do iného členského štátu a ďalej inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

### **Preprava tovaru vykonaná poštovým podnikom**

Ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu zabezpečuje dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, dodávateľ tovaru musí preukázať splnenie podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 až 4 zákona o DPH **dokladom o odoslaní tovaru**.

Poštovým podnikom je napríklad podnikateľ, ktorý v zmysle § 7 zákona č. 324/2011 Z. z. o poštových službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov poskytuje jednu alebo viacero poštových služieb alebo poštový platobný styk. Poštové služby iné ako univerzálna služba, ktorá sa poskytuje na základe poštovej licencie, a poštový platobný styk sa poskytujú len na základe registrácie a v rozsahu podľa všeobecného povolenia. Register poštových podnikov je verejný zoznam poštových podnikov, ktoré poskytujú poštové služby podľa zákona č. 324/2011 Z. z. o poštových službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov a ktoré sa zaregistrovali podľa § 19 tohto zákona. Poštovým podnikom však môže byť aj subjekt registrovaný ako poštový podnik podľa zákona iného členského štátu.

### **Preprava tovaru vykonaná inou osobou ako poštovým podnikom**

Ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu zabezpečuje dodávateľ alebo odberateľ inou osobou ako poštovým podnikom, dodávateľ tovaru musí preukázať splnenie podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 až 4 zákona o DPH **kópiou dokladu o preprave tovaru**, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte. Týmto dokladom môže byť napríklad nákladný list CMR, ak sa tovar prepravuje cestnou nákladnou dopravou, nákladný list CIM, ak ide o medzinárodnú železničnú prepravu, alebo nákladný list pre dopravu na Dunaji (loďný konosament), a pod.

V medzinárodnej cestnej nákladnej doprave sa na každú zmluvu o preprave zásielok za odplatu cestným vozidlom vzťahuje Dohovor č. 11/1975 Zb. o prepravnej zmluve, ak miesto prevzatia zásielky a predpokladané miesto jej dodania, ležia v dvoch rôznych štátoch, z ktorých aspoň jeden je zmluvným štátom tohto Dohovoru. Dokladom o uzavretí prepravnej zmluvy je nákladný list (CMR), ktorý sa vystavuje v troch vyhotoveniach podpísaných odosielateľom a dopravcom. Prvé vyhotovenie nákladného listu dostane odosielateľ, druhé

vyhotovenie sprevádza zásielku a je určené pre príjemcu a tretie vyhotovenie si ponechá dopravca. Prepravnú zmluvu podpisuje odosielateľ a dopravca.

Pre každú zmluvu o platenej preprave tovaru po železnici, ak miesto prevzatia tovaru na prepravu a miesto určené na vykládku ležia v dvoch rôznych členských štátoch, platia Jednotné právne predpisy pre zmluvu o medzinárodnej železničnej preprave tovaru /CIM – dodatok B k Dohovoru o medzinárodnej železničnej preprave (COTIF)/. Prepravná zmluva sa uzavrie v nákladnom liste, ktorý podpisujú odosielateľ a dopravca. Ak medzi odosielateľom a dopravcom nebolo dohodnuté inak, výdavky hradí odosielateľ. V nákladnom liste musí byť okrem iného uvedené miesto a dátum prevzatia tovaru a meno a adresa prijímateľa.

Ak platiteľ dane, ktorý dodáva tovar do iného členského štátu, nemá kópiu dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, zákon o DPH v § 43 ods. 5 ustanovuje, že v takom prípade je povinný prevzatie tovaru v inom členskom štáte preukázať iným dokladom. Takýmto iným dokladom môže byť dodací list, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte.

### ***Vlastná preprava vykonaná dodávateľom alebo odberateľom***

Ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykonáva dodávateľ alebo odberateľ, dodávateľ musí preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 až 4 zákona o DPH **potvrdením o prijatí tovaru** odberateľom alebo osobou ním poverenou.

Potvrdenie o prijatí tovaru musí obsahovať zákonom stanovené údaje, ako sú:

1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,
2. množstvo a druh tovaru,
3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,
4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,
5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru.

Napriek tomu, že platiteľ dane vyhotoví za viac dodaní tovarov do iného členského štátu v priebehu kalendárneho mesiaca jednu súhrnnú faktúru, oslobodenie od dane musí pri každom jednotlivom dodaní tovaru preukázať potvrdením o prijatí tovaru odberateľom, ktoré obsahuje zákonom predpísané údaje. To znamená, že potvrdenie o prijatí tovaru musí obsahovať údaje týkajúce sa konkrétneho dodania tovaru prepravovaného z tuzemska do iného členského štátu konkrétnym pozemným motorovým vozidlom, v ktorom musí byť uvedené evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, meno a priezvisko vodiča uvedené paličkovým písmom a jeho podpis, adresa miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte prepravované týmto konkrétnym motorovým vozidlom alebo adresa miesta a dátum skončenia prepravy, atď. Ak platiteľ dane tomu istému odberateľovi v inom členskom štáte uskutočňuje v príslušnom kalendárnom mesiaci viaceré dodania tovaru oslobodené od dane, ktorých prijatie odberateľom by sa potvrdilo na jednom doklade o prijatí tovaru, pre účely preukázania oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH je potrebné v takomto potvrdení samostatne uviesť všetky potrebné náležitosti potvrdenia podľa konkrétnej dodávky tovaru konkrétnym motorovým vozidlom v nadväznosti na množstvo dodávaného tovaru a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte alebo dátum skončenia prepravy tovaru v inom členskom štáte.

Zákon o DPH neustanovuje presnú formu potvrdenia o prijatí tovaru odberateľom, predpisuje len povinné náležitosti tohto potvrdenia. Potvrdenie o prijatí tovaru odberateľom môže byť vyhotovené ako samostatný doklad, alebo môže byť napríklad súčasťou dodacieho listu.

Z § 43 ods. 8 zákona o DPH vyplýva, že ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, dodávateľ tovaru je povinný mať doklady uvedené v § 43 ods. 5 písm. b) alebo c) do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nedisponuje dokladmi uvedenými v § 43 ods. 5 písm. b) alebo c) zákona o DPH v zákonom stanovenej lehote, musí uviesť dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota. Ustanovenie § 43 bolo doplnené odsekom 8 s účinnosťou od 1. januára 2008 a od 1.10.2012 došlo k spresneniu tohto ustanovenia v nadväznosti na nové znenie odseku 5.

#### *Príklad č. 19*

*Platiteľ dane uzatvoril kúpnu zmluvu s maďarským podnikateľom identifikovaným pre daň v Maďarskej republike na dodanie kancelárskeho nábytku. V kúpnej zmluve bola dohodnutá dodacia podmienka „zo závodu“ (EXW). V kúpnej zmluve bol určený dátum dodania tovaru 22.1.2020. V tento deň bol tovar pre odberateľa pripravený v sklade dodávateľa. Dodávateľ vyhotovil faktúru na dodanie tovaru 22.1.2020. Prepravca, ktorý vykonal prepravu na účet odberateľa, tovar prevzal a prepravil do Maďarskej republiky 25.1.2020. Daňová povinnosť podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH vzniká dňom vyhotovenia faktúry, t. j. 22.1.2020. Platiteľ dane vykázal dodanie tovaru do Maďarskej republiky oslobodené od dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie január 2020 a v súhrnnom výkaze podanom za január 2020.*

*Odberateľ nepredložil platiteľovi dane doklad o preprave tovaru do Maďarskej republiky do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru, t. j. do 31.7.2020. Keďže do 31.7.2020 platiteľ DPH nemá prepravný doklad o preprave tovaru do Maďarskej republiky, vykáže dodanie tovaru podliehajúce 20% sadzbe DPH v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2020.*

## **6. diel Obstaranie kúpy alebo predaja tovaru na základe komisionárskej zmluvy**

V zmysle ustanovenia § 8 ods. 6 zákona o DPH, ak zdaniteľná osoba na základe komisionárskej zmluvy alebo inej obdobnej zmluvy, podľa ktorej koná vo svojom mene na účet inej osoby (ďalej len „komisionárska zmluva“), obstará kúpu tovaru alebo predaj tovaru, platí, že táto zdaniteľná osoba tovar kúpila a predala. Na základe uvedeného sa samostatne posudzuje zmluvný vzťah komitenta a komisionára a zmluvný vzťah komisionára a zákazníka. Podľa § 19 ods. 5 zákona o DPH pri dodaní tovaru na základe komisionárskej zmluvy vzniká komitentovi daňová povinnosť v ten istý deň, kedy vzniká daňová povinnosť komisionárovi. V postavení nadobúdateľa tovaru v inom členskom štáte môže byť zákazník, ktorému komisionár predáva tovar, alebo komisionár, ktorý obstaráva predaj tovaru. Na dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, ak nadobúdateľ tovaru poskytne svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH pridelené v inom členskom štáte, sa vzťahuje ustanovenie § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH. V prípade obstarania predaja tovaru na základe komisionárskej zmluvy, pokiaľ sa tovar prepravuje priamo z jedného členského štátu do iného členského štátu od komitenta k zákazníkovi v inom členskom štáte, je potrebné v prvom kroku vedieť, ktorému zmluvnému vzťahu, či zmluvnému vzťahu medzi komitentom a komisionárom alebo zmluvnému vzťahu medzi komisionárom a zákazníkovi, sa priradí odoslanie alebo preprava tovaru. Dodávka tovaru, ktorej bude priradené odoslanie alebo preprava tovaru, môže byť oslobodená od dane v prípade, ak budú splnené podmienky podľa § 43 zákona o DPH.

#### *Príklad č. 20*

*Komisionár, slovenský platiteľ dane obstaráva predaj tovaru slovenského podnikateľa, registrovaného pre DPH v tuzemsku (komitenta), pre zákazníka z ČR, ktorý je identifikovaný pre daň v ČR. Komisionár prevzal tovar v priestoroch komitenta dňa 4.1.2020 a v tento deň ho prepravil zákazníkovi do ČR. Komisionár poskytol komitentovi identifikačné číslo pre DPH pridelené v tuzemsku, na základe čoho sa odoslanie alebo preprava tovaru*



*priradí druhému zmluvnému vzťahu, teda zmluvnému vzťahu medzi komisionárom a zákazníkom. Dodanie tovaru pre českého zákazníka môže byť oslobodené od dane, ak sú splnené podmienky podľa § 43 zákona o DPH, a teda český zákazník poskytne komisionárovi identifikačné číslo pre DPH pridelené v inom členskom štáte. Keďže komisionár vyhotovil dňa 4.1.2020 faktúru pre českého zákazníka, za deň dodania tovaru sa považuje 4. január 2020. V tento deň vzniká komitentovi daňová povinnosť pri tovare, ktorý odovzdal komisionárovi na predaj a do 15 dní musí vyhotoviť pre komisionára faktúru v cene s DPH.*

## **7. diel Oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 6 zákona o DPH**

Podľa § 43 ods. 6 zákona o DPH je od dane oslobodené dodanie tovaru a dodanie služby v tuzemsku

- a) pre diplomatické misie a konzulárne úrady iných štátov ako Slovenskej republiky zriadené na území iného členského štátu a ich pracovníkov, ktorí nie sú občanmi Slovenskej republiky a nemajú trvalý pobyt v Slovenskej republike,
- b) Európskej únii, Európskemu spoločenstvu pre atómovú energiu a orgánom nimi zriadenými, Európskej centrálnej banke a Európskej investičnej banke v rozsahu a za podmienok ustanovených medzinárodnou zmluvou (čl. 343 Konsolidovaného znenia Zmluvy o fungovaní EÚ, Dohoda medzi vládou SR a Komisiou ES o vykonávaní protokolmi o výsadách a imunitách ES - oznámenie č. 553/2004 Z. z.),

### *Príklad č. 21*

*Platiteľ dane dodáva tovar pre Európsku centrálnu banku (ďalej len „ECB“). ECB je medzinárodnou organizáciou so sídlom v Nemecku a je oslobodená od platby priamych a nepriamych daní. ECB odovzdala platiteľovi dane potvrdenie vydané príslušným štátnym orgánom Nemecka. Platiteľ dane dodanie tovaru pre ECB oslobodí od dane podľa § 43 ods. 6 písm. b) zákona o DPH.*

Oslobodenie od dane z dodávok tovaru alebo služieb, ktoré si predstavitelia inštitúcií ES obstarajú na svoju súkromnú spotrebu, nie je podľa Protokolu o výsadách a imunitách ES súčasťou výsad a imunit úradníkov a ostatných zamestnancov ES. To znamená, že osoby pracujúce v inštitúciách ES nemajú nárok na oslobodenie od dane pri nákupe tovarov a služieb v tuzemsku, ktoré sú určené na ich osobnú spotrebu.

- c) organizáciám iným ako sú uvedené v predchádzajúcom odseku zriadeným na území iného členského štátu a ich pracovníkom, ktorí nie sú občanmi Slovenskej republiky a nemajú trvalý pobyt v Slovenskej republike, v rozsahu a za podmienok podľa medzinárodných zmlúv (vyhláška Ministerstva zahraničných vecí SR č. 21/1968 Zb. o Dohovore o výsadách a imunitách medzinárodných odborných organizácií),

### *Príklad č. 22*

*Fyzická osoba si u platiteľa dane objednala tovar, pri ktorom žiadala uplatniť oslobodenie od dane z dôvodu, že je pracovníkom medzinárodnej organizácie UNICEF so sídlom v Dánsku. Keďže fyzická osoba je občanom Slovenskej republiky s trvalým pobytom v Slovenskej republike, platiteľ dane nemôže uplatniť pri dodaní tovaru oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 6 písm. c) zákona o DPH.*

- d) do iného členského štátu pre ozbrojené sily členského štátu, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, určené na použitie týmito ozbrojenými silami alebo civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, a na zásobenie ich stravovacích zariadení, ak tieto ozbrojené sily nie sú ozbrojenými silami štátu určenia dodávok a ak sa podieľajú na spoločnom obrannom úsilí.

Transpozíciou smernice Rady (EÚ) 2019/2235 zo 16. decembra 2019, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a smernica 2008/118 ES o všeobecnom systéme spotrebných

daní, pokiaľ ide o obranné úsilie v rámci EÚ, sa s účinnosťou od 1.7.2022 zaviedla právna fikcia, podľa ktorej sa za nadobudnutie tovaru za protihodnotu považuje aj pridelenie tovaru ozbrojeným silám členského štátu podieľajúcim sa na obrannom úsilí vynakladanom v rámci spoločnej bezpečnostnej a obrannej politiky. Súčasne sa zaviedlo oslobodenie od dane pre dodanie tovarov a služieb

- e) pre ozbrojené sily členského štátu v rámci spoločnej bezpečnostnej a obrannej politiky Európskej únie, určené na použitie týmito ozbrojenými silami alebo civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, za podmienky, že k spotrebe týchto tovarov alebo služieb nedôjde v tuzemsku, ale v inom členskom štáte. Členský štát určenia zároveň musí byť odlišný od členského štátu, o ktorého ozbrojené sily sa jedná.

V prípade dodávok tovarov alebo služieb ozbrojeným silám iného členského štátu, určeného na použitie týmito ozbrojenými silami alebo civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú v tuzemsku, v rámci spoločnej bezpečnostnej a obrannej politiky Európskej únie ako aj pri dodávkach pre ozbrojené sily štátu, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, sa neaplikuje priame oslobodenie od dane, ale sa realizuje toto oslobodenie formou vrátenia dane, tak ako to umožňuje čl. 151 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES. Vrátenie dane sa však neuplatní na tovar alebo služby, ktoré ozbrojené sily nadobudnú na vlastné použitie, prípadne na úlohy, ak tieto nie sú priamo spojené s obranným úsilím. Rovnako sa nevracia daň pri nákupoch tovarov alebo služieb civilnými zamestnancami, ktorí sprevádzajú ozbrojené sily, na ich súkromné použitie alebo pokiaľ ide o ich použitie na úlohy nesúvisiace s obranným úsilím.

- f) Európskej komisii, agentúre alebo orgánu zriadenému podľa práva Európskej únie určené na plnenie úloh, ktoré im boli zverené právom Európskej únie, súvisiacich s pandémiou ochorenia COVID-19, okrem tovarov a služieb, ktoré Európska komisia, agentúra alebo orgán zriadený podľa práva Európskej únie použije na účely ďalšieho dodania za protihodnotu.

Uvedené oslobodenie vychádza zo smernice Rady (EÚ) 2021/1159 z 13. júla 2021, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o dočasné oslobodenia od dane pri dovoze a pri určitých dodaniach v reakcii na pandémiu ochorenia COVID-19, ktorú boli členské štáty povinné transponovať do svojich vnútroštátnych právnych predpisov. Konkrétne transpozíciou čl. 151 ods. 1 písm. ab) smernice 2006/112/ES došlo k zavedeniu priameho oslobodenia od dane, pokiaľ ide o dodanie tovaru alebo služieb oprávnenému orgánu, ak oprávnený orgán nakupuje tento tovar alebo služby v rámci vykonávania úloh, ktoré mu boli zverené právom Únie s cieľom reagovať na pandémiu ochorenia COVID-19, s výnimkou prípadov, keď oprávnený orgán použije nadobudnutý tovar a služby na účely ďalšieho dodania za protihodnotu. Týmto oslobodením od dane sa zabezpečuje, že opatrenia prijaté v rámci rôznych iniciatív Únie v tejto situácii nebudú zaťažovať sumy DPH, ktoré inštitúcie Únie nemôžu získať späť, ani zaťaženie vyplývajúce z povinnosti registrovať sa na účely DPH

Ako bolo uvedené, predmetné oslobodenie od dane podlieha určitým obmedzeniam, týkajúcim sa príjemcu plnenia, predmetu plnenia a jeho účelu. Príjemcom plnenia (oprávnený orgán) musí byť Európska komisia, agentúra alebo orgán zriadený podľa práva Európskej únie, na ktoré sa vzťahuje Protokol (č. 7) o výsadách a imunitách Európskej únie pripojený k Zmluve o fungovaní EÚ.

Informatívny zoznam oprávnených orgánov možno nájsť na stránke:

<https://www.nrsr.sk/web/default.aspx?SectionId=29>

Predmetom plnenia je dodávka tovarov a služieb v tuzemsku, ktoré sú určené na plnenie úloh, ktoré boli predmetným orgánom zverené právom Európskej únie, súvisiacich s pandémiou ochorenia COVID-19. Rozsah pôsobnosti sa môže týkať širokého okruhu nakupovaných tovarov a služieb, ktoré budú oprávnené orgány distribuovať bezodplatne členským štátom s cieľom reagovať na situácie spôsobené pandémiou ochorenia COVID-19.

Pri tovaroch sa môže jednať napr. o:

- vakcíny,
- lieky a liečivá;
- diagnostické testy, testovací materiál a laboratórne vybavenie;
- osobné ochranné prostriedky (OOP) ako rukavice, respirátory, rúška, plášte, dezinfekčné prostriedky a vybavenie;
- výrobky z krvi alebo protilátky;
- zdravotnícke zariadenia a pomôcky (napr. oxymetre, teplomery, dýchacie prístroje a pod.);
- iné.

Pri službách môže ísť napr. o:

- vývoj, výskumné a inovačné činnosti, vytváranie strategických zásob výrobkov; farmaceutické licencie;
- poskytnutie karanténnych zariadení, klinické skúšky, dezinfekcia priestorov, výmena zdravotníckych pracovníkov a iných expertov, prijímanie zahraničných pacientov atď.

Oprávneným účelom, na ktorý oprávnený orgán tieto tovary a služby použije, je akákoľvek činnosť vykonávaná pri plnení mandátu, ktorý mu bol zverený na základe práva Únie a ktorý je vo verejnom záujme v súvislosti s pandémiou ochorenia COVID-19. Účel týchto plnení musí spočívať v bezodplatnom poskytnutí nadobudnutých tovarov a služieb oprávneným subjektom. Nakúpené tovary alebo služby môžu byť napríklad určené na bezodplatné sprístupnenie členským štátom alebo tretej strane (zdravotnícke zariadenia, nemocnice, vnútroštátny zdravotnícky orgán). Takisto môže oprávnený orgán nakupovať tovary za účelom vytvárania zásob na ich použitie v budúcnosti. Oslobodenia od dane nie je možné uplatniť, ak Európska komisia, agentúra alebo orgán zriadený podľa práva Európskej únie použije nadobudnuté tovary a služby na účely ďalšieho dodania za protihodnotu.

Zároveň sa do zákona o DPH od 1.1.2023 zaviedlo aj oslobodenie od dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského, ak by dovoz takého tovaru bol oslobodený od dane podľa § 48 ods. 11 zákona o DPH (§ 44 písm. b) zákona o DPH). To znamená, že v súvislosti s pandémiou je oslobodené od dane aj nadobudnutie tovaru z iného členského štátu Európskou komisiou, agentúrou alebo iným orgánom zriadeným podľa práva Európskej únie za podmienky, že tovar je určený na plnenie úloh v súvislosti s pandémiou ochorenia COVID-19 a nebude použitý okamžite alebo neskôr na účely ďalšieho dodania za protihodnotu, t. j. účel týchto plnení musí spočívať v bezodplatnom poskytnutí nadobudnutých tovarov a služieb oprávneným subjektom.

Platiteľ dane je podľa § 43 ods. 7 zákona o DPH povinný preukázať oslobodenie od dane potvrdením na úradnom tlačíve na oslobodenie od dane, ktoré je vyhotovené príslušným štátnym orgánom iného členského štátu, a ktoré odberateľ odovzdal platiteľovi dane. V článku 51 nariadenia č. 282/2011 sa uvádza, že ak je príjemca dodaného tovaru alebo služieb usadený v rámci Spoločenstva, ale nie v členskom štáte, v ktorom sa uskutočňuje dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, potvrdenie o oslobodení od DPH uvedené v prílohe II k tomuto nariadeniu slúži, s výhradou vysvetliviek uvedených v prílohe k danému potvrdeniu, ako potvrdenie, že na transakciu sa môže uplatniť oslobodenie na základe článku 151 smernice 2006/112/ES (§ 43 ods. 6 zákona o DPH). Toto tlačivo musí byť potvrdené v kolónke 6 pečiatkou kompetentného orgánu, ktorý je v danom (hostiteľskom) členskom štáte EÚ na to určený. Kompetentné orgány príslušné na potvrdenie tohto tlačíva si určujú jednotlivé členské štáty EÚ. Určený kompetentný orgán môže (len v prípade oslobodenia na úradné účely) za účelom zjednodušenia procesu potvrdzovania tlačíva upustiť od povinnosti predkladať mu tlačivo na potvrdenie pečiatkou v kolónke 6 a v takomto prípade je vyplnená kolónka 7 tlačíva a kolónka 6 zostáva nevyplnená. Aj takto vyplnené tlačivo sa považuje za potvrdené.

Ustanovenie o oslobodení od dane dodania tovaru do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH sa nevzťahuje na dodanie použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností, pri ktorých sa uplatňuje osobitná úprava podľa § 66 zákona o DPH.

*Vypracoval: Odbor daňovej metodiky FR SR  
Január 2023*