

### 3/DPH/2019/I

## Informácia k zákonu č. 368/2019 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Národná rada Slovenskej republiky schválila dňa 15. októbra 2019 zákon, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorý bol zverejnený v zbierke zákonov dňa 18.11.2019 pod č. 368/2019. Jednotlivé ustanovenia zákona č. 368/2019 Z. z. (ďalej len „novela zákona o DPH“), ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) nadobúdajú účinnosť 1. januára 2020.

Hlavným cieľom novely zákona o DPH je transpozícia smernice Rady (EÚ) 2018/1910 zo 4. decembra 2018, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o harmonizáciu a zjednodušenie určitých pravidiel v systéme dane z pridanej hodnoty pre zdaňovanie obchodu medzi členskými štátmi (ďalej len „smernica 2018/1910“).

Zmenami a doplnením zákona o DPH z dôvodu dosiahnutia harmonizovaných pravidiel, zavedených smernicou 2018/1910, upravujúcich cezhraničné dodanie tovaru v rámci EÚ, dôjde k úprave existujúcich a vytvoreniu nových zákonných pravidiel spočívajúcich:

- v uľahčení cezhraničného obchodovania v rámci tzv. call-off stock úpravy, s čím súvisia nové záznamové povinnosti pre dodávateľa a odberateľa zúčastnených v režime call-off stock, rovnako sa rozširujú povinnosti pri podávaní súhrnného výkazu,
- v určení miesta dodania tovaru v závislosti od priradenia prepravy tovaru, ktorý je predmetom viacerých po sebe nasledujúcich dodaní pri tzv. reťazových transakciách v rámci EÚ s prepravou, uskutočňovanou prostredným subjektom alebo na jeho účet,
- v doplnení, že identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa tovaru pridelené iným členským štátom, ako je členský štát začatia prepravy tovaru, predstavuje hmotnoprávnu podmienku pre oslobodenie dodania tovaru do iného členského štátu. Súčasne s účinnosťou od 1.1.2020 dochádza k zavedeniu jednotnej úpravy v EÚ v oblasti preukazovania uskutočnenia prepravy tovaru do iného členského štátu EÚ prostredníctvom nového článku 45a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) 2018/1912 zo 4. decembra 2018, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o určité oslobodenia od dane pri transakciách v rámci Spoločenstva (ďalej len „vykonávacie nariadenie 2018/1912“).

Oslobodenie od dane pri transakciách súvisiacich s obchodovaním so surovou ropou v colnom sklade a minerálnymi olejmi (motorovým benzínom a motorovou naftou) v daňovom a osobitnom sklade, ktoré bolo zavedené zákonom č. 369/2018 Z. z. s účinnosťou od 1.1.2020, sa novelou zákona o DPH precizuje a dopĺňa. Právna úprava týkajúca sa oslobodenia od dane sa dopĺňa o podrobné pravidlá, ktoré ustanovujú a spresňujú podmienky oslobodenia od dane, stanovujú povinnosti zdaniteľných osôb uskutočňujúcich dodávky predmetných tovarov, upravujú vznik daňovej povinnosti, určujú osoby povinné platiť daň v prípadoch, keď sa pri uvedených tovaroch ukončia režimy a situácie, v ktorých sa uplatnilo oslobodenie od dane a stanovujú povinnosti prevádzkovateľov uvedených skladov.

Novela zákona o DPH ďalej obsahuje aj viaceré pro-podnikateľské, zjednodušujúce, ale aj spresňujúce opatrenia, s cieľom upevňovania právnej istoty platiteľov dane, akými sú:

- výnimka z povinnosti registrácie zdaniteľnej osoby pri dodaní časti stavby oslobodenej od dane,
- rozšírené výnimky z povinnosti podať žiadosť o registráciu u zahraničných osôb,
- určenie základu dane pri bezodplatnom dodaní tovaru, ktorý nie je odpisovaným majetkom, ako aj zavedenie jednotného spôsobu vypočítania dane z majetku pri zrušení registrácie platiteľa dane so spôsobom výpočtu pri bezodplatnom dodaní tovaru,
- zjednotenie pojmu „ubytovacie služby“,
- podmienky opravy odpočítanej dane zo služieb vykonaných na investičnom majetku, ak pri jeho nadobudnutí platiteľ dane neuplatnil odpočítanie dane,
- pravidlá úpravy odpočítanej dane pri hnutelnom investičnom majetku, ak v priebehu 5 ročného obdobia dôjde k dodaniu tohto majetku,

- určenie základu dane pri predaji služieb cestovného ruchu a zavedenie opravy základu dane a dane pri službách cestovného ruchu,
- legislatívno - technické spresnenia.

## **S účinnosťou od 1.1.2020 sa novelou zákona o DPH menia a dopĺňajú nasledovné ustanovenia zákona o DPH:**

### **1. Registračná povinnosť - § 4 ods. 4 zákona o DPH**

Doplnením ustanovenia § 4 ods. 4 tretia veta zákona o DPH sa spresňuje situácia, v prípade ktorej sa zdaniteľná osoba nestáva platiteľom dane zo zákona. Zdaniteľná osoba sa nestáva platiteľom dane zo zákona okrem iného ani pri dosiahnutí obratu z dodania časti stavby, ktorou je jednotlivý byt, jednotlivý apartmán alebo jednotlivý nebytový priestor, ak ide o dodanie, ktoré je oslobodené od dane podľa § 38 ods. 7 zákona o DPH.

### **2. Registrácia zahraničnej osoby - § 5 ods. 1 písm. g) a h) zákona o DPH**

Ustanovenie § 5 zákona o DPH sa rozširuje o okruh dodaní tovarov a služieb, pri ktorých nie je zahraničná osoba povinná podať žiadosť o registráciu. Ide o dodávky tovarov a služieb oslobodených od dane podľa § 28 až 42 zákona o DPH a dodávky tovarov a služieb oslobodených od dane podľa § 48c ods. 1 a 2 zákona o DPH pri zdaniteľných obchodoch spojených s medzinárodným obchodom v colnom sklade, osobitnom sklade a daňovom sklade.

### **3. Doplnenie výnimky z premiestnenia tovaru pri dodaní tovaru v režime call-off stock - § 8 ods. 4 zákona o DPH**

V nadväznosti na doplnenie úpravy pre call-off stock ustanovením § 8a zákona o DPH dochádza aj k úprave výnimiek z premiestnenia podľa § 8 ods. 4. Úprava pre call-off stock znamená, že v čase odoslania alebo prepravy tovaru do skladu, ktorý sa nachádza v inom členskom štáte, sa neuskutočňuje žiadne premiestnenie ani dodanie v rámci Spoločenstva, a ak sú splnené podmienky pre uplatnenie režimu call-off stock, tak transakcia, ktorou bude dodaný tovar zdaniteľnej osobe v inom členskom štáte predstavuje jedno oslobodené dodanie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v členskom štáte začatia prepravy (t. j. v tuzemsku) a jedno nadobudnutie v členskom štáte skončenia prepravy, pričom daňová povinnosť z nadobudnutia tovaru vznikne v súlade s bežnými pravidlami platnými v členskom štáte skončenia prepravy. Nadväzne na to dochádza k úprave § 8 ods. 4 zákona o DPH v tom smere, že sa rozširuje výnimka z premiestnenia a prepravenie tovaru vo vlastníctve platiteľa do iného členského štátu v režime call-off stock za účelom neskoršieho dodania vopred známemu kupujúcemu sa nepovažuje za dodanie tovaru.

V prípade porušenia podmienok stanovených zákonom v § 8a, napr. ak v lehote 12 mesiacov od skončenia prepravy nedôjde k dodaniu a tovar sa bude v inom členskom štáte naďalej skladovať, alebo je dodaný inej osobe ako pôvodne zamýšľanému kupujúcemu, prepraví sa do ďalšieho iného členského štátu, dôjde k zničeniu, strate alebo krádeži tovaru, premiestnenie podľa § 8 ods. 4 zákona o DPH sa považuje za uskutočnené.

### **4. Zavedenie režimu call-off stock - § 8a zákona o DPH**

Do zákona o DPH sa s účinnosťou od 1.1.2020 transponuje článok 17a smernice 2018/1910, ktorý upravuje postup pri uplatňovaní tzv. režimu call-off stock.

Režim call-off stock v situácii, keď je Slovenská republika členským štátom začatia odoslania alebo prepravy, je upravený v § 8a. Úprava v situácii, keď je Slovenská republika členským štátom nadobudnutia, je v § 11a zákona o DPH.

Režimom call-off stock sa rozumie situácia, keď je tovar odoslaný alebo prepravený platiteľom dane alebo treťou osobou na jeho účet z tuzemska do iného členského štátu za tým účelom, aby bol v súlade s existujúcou

dohodou dodaný neskôr, až po ukončení prepravy, avšak v zákonom stanovenej lehote. Znamená to, že osoba, ktorej sa tovar dodá, je známa vopred a to ešte predtým, ako sa tovar začne prepravovať. Lehota, v ktorej sa tovar má dodať, je maximálne 12 mesiacov od ukončenia prepravy. Ďalšími podmienkami pre uplatnenie režimu call-off stock sú, že platiteľ, ktorý tovar do iného členského štátu prepravuje, nemôže byť v tomto inom členskom štáte usadený a to ani prostredníctvom svojej prevádzkarne, osoba, ktorej bude tovar neskôr dodaný, je v tomto inom členskom štáte identifikovaná pre DPH a dodávateľovi je vopred známe jej identifikačné číslo pre DPH. Platiteľ je o tovare prepravovanom v režime call-off stock povinný viesť podrobné záznamy a je povinný uviesť transakciu v súhrnnom výkaze v čase odoslania alebo prepravy tovaru a aj v čase jeho dodania. Všetky tieto vyššie uvedené podmienky sú ustanovené v § 8a ods. 1 písm. a) až e) zákona o DPH a predstavujú hmotnoprávne podmienky, pri kumulatívnom splnení ktorých platiteľ dane môže uplatniť režim call-off stock.

Znamená to, že v čase odoslania alebo prepravy tovaru do skladu, ktorý sa nachádza v inom členskom štáte, v režime call-off stock, sa neuskutočňuje žiadne premiestnenie ani dodanie tovaru v rámci Spoločenstva a ak sú splnené podmienky pre uplatnenie režimu call-off stock, tak transakcia, ktorou bude dodaný tovar zdaniteľnej osobe v inom členskom štáte predstavuje jedno oslobodené dodanie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v členskom štáte začatia prepravy (t. j. v tuzemsku) a jedno nadobudnutie v členskom štáte skončenia prepravy, pričom daňová povinnosť z nadobudnutia tovaru vznikne v súlade s bežnými pravidlami platnými v členskom štáte skončenia prepravy.

Nadväzne na to dochádza k úprave § 8 ods. 4 zákona o DPH v tom smere, že sa rozširuje výnimka z premiestnenia a prepravenie tovaru vo vlastníctve platiteľa do iného členského štátu v režime call-off stock, za účelom neskoršieho dodania vopred známemu kupujúcemu, sa nepovažuje za dodanie tovaru. Rovnako nepôjde o premiestnenie tovaru podľa § 8 ods. 4 zákona o DPH ani vtedy, ak v 12-mesačnej lehote dôjde k nahradeniu pôvodne zamýšľaného kupujúceho inou osobou. Aj v tomto prípade platiteľ túto zmenu uvedie vo svojich záznamoch a je povinný podať súhrnný výkaz, v ktorom vykáže pôvodne zamýšľaného kupujúceho a nového zamýšľaného kupujúceho, pričom stále musia byť splnené podmienky pre uplatnenie režimu call-off stock.

V prípade porušenia podmienok stanoveným zákonom, napr. ak v lehote 12 mesiacov od skončenia prepravy nedôjde k dodaniu tovaru a tovar sa v inom členskom štáte naďalej skladuje, alebo je dodaný inej osobe ako pôvodne zamýšľanému kupujúcemu, alebo sa prepraví do ďalšieho iného členského štátu, dôjde k zničeniu, strate alebo krádeži tovaru, premiestnenie podľa § 8 ods. 4 zákona o DPH sa považuje za uskutočnené. Znamená to, že platiteľ by sa mal registrovať v členskom štáte, v ktorom sa tovar nachádza a uviesť transakciu v daňovom priznaní a súhrnnom výkaze, v ktorom uvedie identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu bolo v tomto inom štáte pridelené. Inak nemôže na premiestnenie tovaru uplatniť oslobodenie od dane. Inak je tomu len v prípade, ak sa tovar síce nedodá, ale vráti sa späť do tuzemska, čo platiteľ uvedie vo svojich záznamoch a opäť aj v súhrnnom výkaze.

V súvislosti s pravidlami pre režim call-off stock dochádza aj k doplneniu povinností v § 70 zákona o DPH viesť podrobné záznamy. Rozsah záznamov je daný článkom 54a ods. 1 vykonávacieho nariadenia 2018/1912. Platiteľ dane, ktorý prepravuje svoj tovar do iného členského štátu v rámci úpravy call-off stock, je povinný vo svojich záznamoch uvádzať napr. štát, do ktorého bol tovar prepravený, dátum odoslania/prepravy, identifikačné číslo pre DPH osoby, ktorej sa má tovar dodať, identifikačné číslo pre DPH majiteľa skladu, adresu skladu, dátum príchodu tovaru do skladu, hodnotu, opis a množstvo tovaru, identifikačné číslo pre DPH osoby, ktorá nahrádza pôvodne zamýšľaného kupujúceho, základ dane, opis, množstvo tovaru dodaného, dátum dodania, identifikačné číslo DPH kupujúceho.

Povinnosť podať súhrnný výkaz, a to dokonca dvakrát alebo aj viackrát, vyplýva z doplneného ustanovenia § 80 zákona o DPH. V tejto súvislosti bolo upravené aj tlačivo súhrnného výkazu, v ktorom bola pre režim call-off stock doplnená nová II. časť súhrnného výkazu. Podrobne je spôsob vyplnenia súhrnného výkazu uvedený v poučení na jeho vyplnenie.

## **5. Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu v režime call-off stock - § 11a zákona o DPH**

Situácia pri uplatňovaní režimu call-off stock, kedy je Slovenská republika členským štátom určenia, je upravená v § 11a zákona o DPH. Pravidlá pri uplatňovaní režimu call-off stock sú vo všetkých členských štátoch

rovnaké a vychádzajú z článku 17a smernice 2018/1910, transponovaného do zákona o DPH prostredníctvom § 8a. Ak sa tovar odoslal alebo prepravil v tomto režime z iného členského štátu do tuzemska za účelom, že tu bude dodaný neskôr, a to v 12-mesačnej lehote, zahraničná osoba sa nemusí v SR registrovať. Platí, že nadobudnutie tovaru v tuzemsku sa považuje za uskutočnené až v čase prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom t. j. v čase jeho dodania v tuzemsku. V prípade, ak by došlo k porušeniu podmienok režimu call-off stock, zahraničná osoba by bola povinná registrovať sa v tuzemsku a priznať nadobudnutie tovaru.

Vzhľadom k tomu, že zákon o DPH v znení účinnom do 31.12.2019 obsahoval úpravu ustanovenia § 11a, ktorá sa od 1.1.2020 mení, bolo v zákone doplnené prechodné ustanovenie § 85kh. Podľa prechodného ustanovenia sa na tovar premiestnený z iného členského štátu do tuzemska podľa podmienok uvedených v § 11a v znení účinnom do 31.12.2019 vzťahuje stále toto ustanovenie v jeho pôvodnom znení.

## **6. Zavedenie pravidla na priradenie prepravy tovaru pri tzv. reťazových transakciách v rámci EÚ - § 13a zákona o DPH**

S účinnosťou od 1.1.2020 sa do zákona o DPH dopĺňa § 13a, ktorý je súčasťou nových pravidiel zavedených smernicou 2018/1910. Toto ustanovenie nadväzuje na pravidlo určenia miesta dodania tovaru, ktoré je spojené s jeho prepravou a upravuje priradenie prepravy tovaru pri tzv. reťazových transakciách v rámci územia EÚ, keď tovar odosiela alebo prepravuje prostredná osoba alebo tretia osoba na jej účet. Prostrednou osobou sa rozumie dodávateľ, ktorý v reťazci dodaní nie je prvým dodávateľom. Za reťazové transakcie sa považujú situácie, keď je ten istý tovar predmetom viacerých po sebe nasledujúcich dodaní, pričom odoslanie alebo preprava tovaru sa uskutočňuje z jedného členského štátu do iného členského štátu priamo od prvého dodávateľa ku konečnému odberateľovi v reťazci.

Podľa nových pravidiel bude platiť, že ak odoslanie alebo prepravu tovaru z jedného členského štátu do druhého členského štátu, a to od prvého dodávateľa ku konečnému zákazníkovi v reťazci, zabezpečí prostredná osoba, ktorá kupuje tovar od prvého dodávateľa v reťazci, odoslanie alebo preprava tovaru sa priradí k dodaniu, ktoré je uskutočnené pre prostrednú osobu. Uvedené si vyžaduje, aby prostredná osoba oznámila svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH, ktoré má pridelené v inom členskom štáte, ako je členský štát, z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje. V takomto prípade prvý dodávateľ uskutočňuje tzv. pohyblivú dodávku tovaru, na ktorú uplatní oslobodenie od dane.

Pokiaľ však prostredná osoba oznámi svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH, ktoré jej prideliť členský štát, z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje, odoslanie alebo prepravu tovaru v rámci reťazovej transakcie nemožno priradiť k dodaniu tovaru prvým dodávateľom pre prostrednú osobu, ale toto odoslanie alebo preprava tovaru sa priradí k dodaniu tovaru, ktoré uskutočnila prostredná osoba pre svojho zákazníka. V takomto prípade nemôže prvý dodávateľ uplatniť na dodanie tovaru pre prostrednú osobu oslobodenie od dane, pretože oslobodenie od dane bude možné uplatniť len na dodanie tovaru, ktoré uskutoční prostredná osoba pre svojho zákazníka, ak budú splnené podmienky na oslobodenie od dane.

Priradenie odoslania alebo prepravy tovaru podľa § 13a zákona o DPH sa bude rovnako posudzovať aj v prípade trojstranného obchodu, a teda bude rozhodujúce, aké identifikačné číslo pre DPH oznámi prvý odberateľ (prostredná osoba) prvému dodávateľovi.

## **7. Miesto dovozu tovaru - § 18 ods. 2 zákona o DPH**

Ide o terminologické zjednotenie pojmu, z dôvodu ktorého sa pojem „uskladňovanie v colnom sklade“ nahrádza pojmom „colné uskladňovanie“ v celom zákone o DPH.

## **8. Základ dane - § 22 ods. 5 zákona o DPH**

Novelou zákona o DPH sa dopĺňa určenie základu dane pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH, ktorého obstarávacia cena je nižšia ako 1 700 eur vrátane a doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok, ak bol tento tovar nadobudnutý na iný účel, ako na predaj. V podstate ide o drobný hmotný majetok, ktorý nie je odpisovaným

majetkom podľa zákona o dani z príjmov a ktorý platiteľ dane dodá na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov, dodá bezodplatne alebo dodá na ďalší iný účel ako na podnikanie. Uvedená úprava sa nevzťahuje na zásoby a tovar určený na ďalší predaj.

S účinnosťou od 1.1.2020 pri bezodplatnom dodaní tovaru podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH, ak pri jeho kúpe alebo vytvorení vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítaná, platiteľ dane nemá povinnosť odviesť daň z celej kúpnej ceny po jeho dlhšom používaní z dôvodu, že zákon určenie základu dane, z ktorého sa má odviesť daň, ustanovuje fikciou štvorročného rovnomerného odpisovania, t. j. základom dane je cena, ktorá sa určí ako pri majetku, ktorý by bol odpisovaný rovnomerne po dobu štyroch rokov.

## **9. Dodanie a prenájom nehnuteľnosti - § 38 ods. 3 písm. a) a ods. 4 zákona o DPH**

Vzhľadom k tomu, že ubytovacie služby sú vylúčené z oslobodenia od dane a podliehajú zníženej sadzbe dane, ako aj vzhľadom na spresnenie a zjednotenie pojmu ubytovacích služieb sa tieto služby vymedzujú odkazom na nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008 z 23. apríla 2008, ktorým sa zavádza nová štatistická klasifikácia produktov podľa činnosti (CPA), konkrétne na služby patriace do skupín 55.1 až 55.3 a 55.9 štatistickej klasifikácie s podmienkou, že ubytovacími službami sú služby patriace do skupiny 55.9 len vtedy, ak sú poskytnuté na obdobie kratšie ako tri mesiace. Ubytovacími službami patriacimi do predmetných skupín sú:

- 55.1 Hotelové a podobné ubytovacie služby,
- 55.2 Turistické a ostatné krátkodobé ubytovacie služby,
- 55.3 Prevádzka táborísk, rekreačných a dovolenkových kempov,
- 55.9 Ostatné ubytovacie služby (poskytované napr. v študentských domovoch alebo školských internátoch, v ubytovniach pre robotníkov, za podmienky, že ubytovanie je poskytnuté na obdobie kratšie ako 3 mesiace).

## **10. Zmena podmienok oslobodenia od dane - § 43 ods. 1 a ods. 9 zákona o DPH**

V súlade s článkom 138 smernice 2006/112/ES novelizovaným smernicou 2018/1910 sa s účinnosťou od 1.1.2020 spresňuje znenie odseku 1 v § 43 zákona o DPH, ktoré upravuje podmienky na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Z nového znenia § 43 ods. 1 zákona o DPH vyplýva, že od dane je oslobodené dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom alebo treťou osobou na ich účet, len vtedy, ak nadobúdateľom tovaru je zdaniteľná osoba, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby v inom členskom štáte, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, a zároveň tento nadobúdateľ je identifikovaný pre DPH v inom členskom štáte, pričom svoje identifikačné číslo pre DPH pridelené v inom členskom štáte oznámil dodávateľovi.

Od 1.1.2020 sa teda jednou z hmotnoprávných podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu stáva identifikačné číslo pre DPH pridelené nadobúdateľovi tovaru v inom členskom štáte ako je členský štát, kde sa začala preprava tovaru, pričom toto identifikačné číslo pre DPH musí nadobúdateľ oznámiť dodávateľovi.

Okrem toho sa od 1.1.2020 dopĺňa § 43 o nový odsek 9, z ktorého vyplýva, že dôležitou súčasťou podmienok pre oslobodenie od dane sa stáva aj samotné deklarovanie dodania tovaru do iného členského štátu v súhrnnom výkaze. Ak totiž dodávateľ nepodá za príslušné obdobie súhrnný výkaz alebo údaje v podanom súhrnnom výkaze sú nesprávne, nepravdivé alebo neúplné, oslobodenie od dane sa neuzná. To však nebude platiť v prípade, ak dodávateľ dostatočne odôvodní nepodanie súhrnného výkazu alebo nesprávnosť, prípadne neúplnosť údajov v súhrnnom výkaze.

## **11. Oslobodenie od dane - § 44 písm. c) zákona o DPH**

Upraveným znením § 44 písm. c) zákona o DPH sa nadväzne na článok 140 smernice 2006/112/ES spresňuje, že oslobodené od dane je nadobudnutie tovaru v tuzemska z iného členského štátu v prípade, ak by nadobúdateľ tovaru mal nárok na vrátenie dane v plnom rozsahu podľa pravidiel upravujúcich vrátenie dane zahraničnej osobe z iného členského štátu alebo z tretieho štátu.

## **12. Oslobodenie od dane pri transakciách súvisiacich s medzinárodným obchodom v colnom, osobitnom a daňovom sklade – § 48c ods. 1, ods. 2, ods. 2 písm. c), ods. 5 a ods. 6 zákona o DPH**

Zákonom č. 369/2018 Z. z. sa s účinnosťou od 1.1.2020 do zákona o DPH doplnilo oslobodenie od dane vzťahujúce sa na transakcie súvisiace s obchodovaním so surovou ropou v colnom sklade, osobitnom sklade a s minerálnymi olejmi v daňovom sklade.

Zavedené oslobodenie od dane novelou zákona o DPH z dôvodu právnej istoty vymedzuje v § 48c ods. 1, ods. 2 a ods. 6 jednotlivé dodávky a súvisiace služby, ktoré sú oslobodené od dane:

- dodanie surovej ropy v colnom sklade v tuzemsku, ktorá je prepustená do colného režimu colné uskladňovanie a dodanie služieb poskytnutých v tomto sklade, ktorými sú skladovanie, ocenenie a služby fyzicky vykonané na tomto tovare, okrem dodania surovej ropy, v súvislosti s ktorým dochádza k ukončeniu colného režimu colné uskladňovanie,
- dodanie surovej ropy v osobitnom sklade v tuzemsku a dodanie služieb skladovania, ocenenia a služieb fyzicky vykonaných na tomto tovare, okrem dodania surovej ropy, v súvislosti s ktorým dochádza k vyňatiu tovaru z osobitného skladu,
- dodanie minerálnych olejov v daňovom sklade pri splnení podmienok podľa § 48e zákona o DPH:
  - ✓ dovoz minerálnych olejov určených na umiestnenie do daňového skladu v tuzemsku,
  - ✓ dodanie alebo nadobudnutie minerálnych olejov určených na umiestnenie do daňového skladu v tuzemsku a dodanie prepravných služieb a doplnkových služieb pri preprave minerálnych olejov,
  - ✓ dodanie minerálnych olejov v daňovom sklade v tuzemsku a dodanie služieb uskutočnených v daňovom sklade, ktorými sú skladovanie, ocenenie a služby fyzicky vykonané na tomto tovare.

Oslobodenie od dane sa nevzťahuje na dodanie surovej ropy a minerálnych olejov, ktoré sú určené na konečné použitie alebo spotrebu a tiež na dodanie s tým súvisiacich služieb.

Špecifikovanie surovej ropy, motorového benzínu a motorovej nafty v zmysle Spoločného colného sadzovníka sa nachádza v prílohe č. 9 zákona o DPH.

Zároveň sa ustanovuje, že dodanie surovej ropy a dodanie služieb sa oslobodí od dane, len ak sa dodanie uskutoční vo verejnom colnom sklade typu I. Verejným colným skladom typu I sa podľa článku 1 ods. 32 delegovaného nariadenia Komisie (EÚ) 2015/2446 z 28. júla 2015, ktorým sa dopĺňa nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 952/2013, pokiaľ ide o podrobné pravidlá, ktorými sa bližšie určujú niektoré ustanovenia Colného kódexu Únie, rozumie colný sklad, v prípade ktorého držiteľ povolenia na prevádzkovanie colného skladu a držiteľ colného režimu zodpovedajú za zabezpečenie toho, že tovar nebude počas colného režimu colné uskladňovanie odňatý spod colného dohľadu a zodpovedajú za splnenie si povinností vyplývajúcich zo skladovania tovaru, na ktorý sa vzťahuje colný režim colné uskladňovanie.

Novelou zákona o DPH sa zavádza registračná povinnosť pre osoby, ktoré nie sú platiteľom dane, a ktoré budú osobou povinnou platiť daň z dôvodu ukončenia uplatňovania colného režimu colného uskladňovania, alebo z dôvodu vyňatia tovaru z osobitného alebo daňového skladu, pri ktorých dôjde k zrušeniu oslobodenia od dane. Na registráciu sa vzťahujú ustanovenia § 4 ods. 3 a § 5 ods. 2 zákona o DPH.

## **13. Oslobodenie od dane v colnom sklade - § 48ca zákona o DPH**

Novelou zákona o DPH sa doplnilo nové ustanovenie § 48ca, ktorým sa zavádzajú podrobné pravidlá, ktoré stanovujú povinnosti zdaniteľných osôb uskutočňujúcich dodávky surovej ropy v colnom sklade oslobodených od dane. Predmetná úprava sa týka len surovej ropy špecifikovanej v prílohe č. 9, časti I. zákona o DPH, číselný kód Spoločného colného sadzovníka „ex 2709 00 90 Ropné oleje a oleje získané z bitúmenových nerastov, surové - Ostatné - len surová ropa“.

Osoba, ktorá dodá v colnom sklade tovar - surovú ropu s oslobodením od dane v colnom režime colné uskladňovanie, je povinná do 10 dní odo dňa dodania tovaru oznámiť prevádzkovateľovi colného skladu údaje o osobe, ktorej tovar dodala, dátume dodania tovaru a množstve dodaného tovaru.

Oslobodenie od dane uplatnené na predchádzajúce dodanie surovej ropy a na dodanie služieb (ktorými sú skladovanie, ocenenie a služby fyzicky vykonané na tomto tovare) sa zrušuje, ak sa na surovú ropu umiestnenú v colnom sklade prestane vzťahovať colný režim colné uskladňovanie, okrem prípadov ukončenia režimu colného uskladňovanie v súvislosti s dodávkou surovej ropy. Ak dôjde k ukončeniu režimu colné uskladňovanie za účelom následného dodania tovaru t. j. ak tovar opustí colný sklad v súvislosti s dodaním tovaru, nedochádza k zrušeniu oslobodenia od dane na predchádzajúce dodanie tovaru a služieb, a na následné dodanie surovej ropy sa uplatní bežný režim dane z pridanej hodnoty.

Novozavedené pravidlá upravujú vznik daňovej povinnosti ku dňu, kedy sa na tovar umiestnený v colnom sklade prestane vzťahovať colný režim colné uskladňovanie a určujú osobu povinnú platiť daň, ktorá spôsobilá, že sa na tovar prestane vzťahovať colný režim colné uskladňovanie.

Osoba, ktorá spôsobí, že sa na tovar umiestnený v colnom sklade prestane vzťahovať colný režim colné uskladňovanie, je povinná predtým, ako nastane táto skutočnosť, oznámiť prevádzkovateľovi skladu identifikačné číslo pre DPH pridelené v tuzemsku a doručiť mu:

- ak v súvislosti s ukončením colného režimu colné uskladňovanie nedochádza k dodaniu tovaru, faktúru, ktorú prijala o predchádzajúcom dodaní tovaru s oslobodením od dane a faktúru, ktorú prijala o dodaní služby súvisiacej s týmto tovarom,
- ak v súvislosti s dodaním tovaru dochádza k ukončeniu colného režimu colné uskladňovanie, faktúru, ktorú vyhotovila o dodaní tohto tovaru, alebo iný doklad, ktorý preukazuje dodanie tovaru, ak faktúra nie je vyhotovená pred tým, ako sa na tovar prestane vzťahovať colný režim colné uskladňovanie.

Prevádzkovateľ colného skladu je povinný viesť záznamy v členení podľa kalendárnych mesiacov o množstve tovaru umiestneného do colného skladu, dátume jeho umiestnenia, osobe, pre ktorú bol tento tovar umiestnený, o množstve tovaru, ktorý bol vydaný z colného skladu, dátume jeho vydania a osobe, ktorá požiadala o vydanie tovaru z colného skladu a o údajoch z faktúr, ktoré mu bola povinná doručiť osoba, ktorá spôsobí, že sa na tovar umiestnený v colnom sklade prestane vzťahovať colný režim colné uskladňovanie. Tieto záznamy je prevádzkovateľ colného skladu povinný uchovávať 10 rokov od konca kalendárneho roka, ktorého sa týkajú a na požiadanie predložiť daňovému úradu.

Rovnako sa ustanovením § 48ca upravuje situácia, keď prevádzkovateľ colného skladu umožní vyňatie tovaru z colného skladu osobe, ktorá nespĺnila povinnosť oznámiť mu identifikačné číslo pre DPH pridelené v tuzemsku a poskytnúť mu faktúry o dodávkach tovaru a služieb o predchádzajúcom dodaní, ako aj dodaní tovaru, v súvislosti s ktorým dochádza k ukončeniu colného režimu colné uskladňovanie. V takomto prípade je prevádzkovateľ colného skladu spoločne a nerozdielne zodpovedný za daň nezaplatenú osobou, ktorá spôsobila, že sa na tovar prestane vzťahovať colný režim colné uskladňovanie. Zároveň sa stanovuje spôsob určenia dane, ak prevádzkovateľ colného skladu nemá informáciu o sume, za ktorú bol tovar skutočne predaný. Daň sa vypočíta zo základu dane, ktorým je hodnota vyňatého tovaru určená na základe priemernej ceny tovaru zverejnenej na webovom sídle Svetovej banky za kalendárny mesiac, ktorý predchádza mesiacu, v ktorom sa tovar vyňal z colného skladu, prepočítanej na eurá.

#### **14. Oslobodenie od dane v osobitnom sklade - § 48d zákona o DPH**

Novelou zákona o DPH sa nanovo zadefinoval osobitný sklad, podmienky, ktoré musí spĺňať miesto určené ako sklad, podmienky, ktoré musí spĺňať prevádzkovateľ osobitného skladu, ako aj postup daňového úradu pri prevádzkovaní osobitného skladu. Osobitným skladom je priestorovo ohraničené miesto v tuzemsku určené na uskladnenie tovaru so skladovacou kapacitou najmenej 50 000 000 litrov. Úprava v ustanovení § 48d zákona o DPH sa týka len tovaru špecifikovaného v prílohe č. 9 časti I zákona o DPH číselný kód Spoločného colného sadzovníka „ex 2709 00 90 Ropné oleje a oleje získané z bitúmenových nerastov, surové - Ostatné - len surová ropa“ a uskladneného v osobitnom sklade v tuzemsku so skladovacou kapacitou 50 000 000 litrov a viac. Osobitný

sklad musí mať na uskladnenie tovaru pevne zabudovanú stacionárnu nádrž používanú ako meradlo objemu. Nádrž musí byť vybavená určeným meradlom umožňujúcim pri príjme a výdaji tovaru merať množstvo pretečeného tovaru.

Osobitný sklad musí byť prevádzkovaný platiteľom dane, ktorý podá žiadosť o povolenie na prevádzkovanie osobitného skladu a daňový úrad mu vydá povolenie na jeho prevádzkovanie. Žiadosť sa podá na tlačive, ktorého vzor zverejní finančné riaditeľstvo na svojom webovom sídle. K žiadosti je potrebné priložiť technickú dokumentáciu stacionárnej nádrže používanej ako meradlo objemu, počet určených meradiel, doklad o overení stacionárnych nádrží a určených meradiel a spôsob zabezpečenia tovaru pred neoprávneným použitím.

Novela zákona o DPH, okrem požiadaviek na osobitný sklad a na povolenie na jeho prevádzkovanie, stanovuje podmienky aj pre osobu, ktorá chce prevádzkovať osobitný sklad. Táto osoba musí byť platiteľom dane registrovaným podľa § 4 zákona o DPH, nesmie byť na ňu vyhlásený konkurz alebo nesmie byť v likvidácii, nesmie mať daňové nedoplatky a colné nedoplatky voči daňovému úradu a colnému úradu v súhrne viac ako 1 000 eur. Pred vydaním povolenia na prevádzkovanie osobitného skladu je platiteľ dane povinný zložiť zábezpeku na daň, a to vo výške a v lehote uvedenej v rozhodnutí daňového úradu. Zábezpeka na daň sa skladá zložením peňažných prostriedkov na účet daňového úradu alebo bankovou zárukou poskytnutou bankou bez výhrad.

Daňový úrad preverí skutočnosti a údaje v žiadosti o povolenie na prevádzkovanie osobitného skladu, ako aj prílohu k žiadosti. Ak sú tieto skutočnosti a údaje pravdivé a správne, a ak platiteľ zložil zábezpeku na daň vo výške a lehote uvedenej v rozhodnutí daňového úradu, vydá daňový úrad žiadateľovi bezodkladne povolenie na prevádzkovanie osobitného skladu. Ak povolenie na prevádzkovanie osobitného skladu daňový úrad nevydá, zložená zábezpeka na daň musí byť bezodkladne uvoľnená alebo vrátená. Prevádzkovateľ osobitného skladu s vydaným povolením na prevádzkovanie osobitného skladu má povinnosť zloženú zábezpeku na daň doplniť do 10 pracovných dní odo dňa doručenia oznámenia, že časť zábezpeky na daň použil daňový úrad na úhradu dane.

Novela zákona o DPH upravuje, kedy dochádza k odňatiu povolenia na prevádzkovanie osobitného skladu, a to, ak prevádzkovateľ osobitného skladu:

- požiadava o odňatie povolenia na prevádzkovanie osobitného skladu,
- poruší podmienky alebo prestane spĺňať podmienky osobitného skladu alebo nedoplní zábezpeku na daň v lehote,
- má daňové nedoplatky alebo colné nedoplatky voči daňovému úradu a colnému úradu v súhrne viac ako 1 000 eur nepretržite viac ako 90 dní.

Povolenie na prevádzkovanie osobitného skladu zaniká dňom:

- nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia daňového úradu o odňatí povolenia na prevádzkovanie osobitného skladu,
- vyhlásenia konkurzu alebo dňom vstupu do likvidácie,
- podania žiadosti o výmaz z obchodného registra alebo dňom podania žiadosti o zrušenie živnostenského oprávnenia,
- kedy prevádzkovateľ osobitného skladu prestal byť platiteľom.

Ak povolenie na prevádzkovanie osobitného skladu zanikne, daňový úrad bezodkladne uvoľní alebo vráti zloženú zábezpeku na daň alebo jej časť, ak zábezpeka bola použitá na úhradu dane.

Zákon o DPH stanovuje povinnosti osobe skladujúcej tovar v osobitnom sklade ako aj osobe, ktorá je prevádzkovateľom osobitného skladu. Od dane je oslobodené dodanie surovej ropy v osobitnom sklade okrem dodania tovaru, v súvislosti s ktorým dochádza k vyňatiu tovaru z osobitného skladu. Ak osoba dodáva tovar s oslobodením od dane v osobitnom sklade, je povinná do 10 dní odo dňa dodania tovaru oznámiť prevádzkovateľovi osobitného skladu:

- obchodné meno alebo názov osoby, ktorej tovar dodala,
- dátum dodania tovaru a
- množstvo dodaného tovaru v metrických tonách.



V prípade vyňatia tovaru z osobitného skladu okrem vyňatia tovaru, ku ktorému dochádza v súvislosti s dodaním tovaru, oslobodenie od dane uplatnené na dodanie tovaru, ktoré tomu predchádzalo a oslobodenie od dane na prijaté služby, sa okamihom vyňatia tovaru zrušujú a osobou povinnou priznať a zaplatiť daň ku dňu, kedy táto skutočnosť nastala, je osoba, ktorá spôsobí, že sa tovar vyjme z osobitného skladu. Osoba, ktorá spôsobí vyňatie tovaru z osobitného skladu je povinná predtým, ako nastane táto skutočnosť, oznámiť prevádzkovateľovi osobitného skladu identifikačné číslo pre DPH pridelené v tuzemsku a spolu s tým mu doručiť:

- faktúru, ktorú prijala o predchádzajúcom dodaní tovaru s oslobodením od dane, ak v súvislosti s vyňatím tovaru nedochádza k dodaniu tovaru, a faktúru, ktorú prijala o dodaní služby súvisiacej s týmto tovarom,
- faktúru, ktorú vyhotovila o dodaní tovaru, ak v súvislosti s dodaním tovaru dochádza k vyňatiu tovaru z osobitného skladu, alebo iný doklad, ktorý preukazuje dodanie tovaru, ak faktúra nie je vyhotovená pred vyňatím tovaru z osobitného skladu.

Prevádzkovateľ osobitného skladu nesmie umožniť vyňatie tovaru z osobitného skladu osobe, ak nespĺňa vyššie uvedené povinnosti. Ak prevádzkovateľ osobitného skladu umožní vyňatie tovaru z osobitného skladu osobe, ktorá nespĺňa povinnosti, je spoločne a nerozdielne zodpovedný za daň nezaplatenú osobou, ktorá spôsobila, že sa tovar vyňal z osobitného skladu. Na úhradu nezaplatennej dane sa použije zložená zábezpeka na daň. Daňový úrad písomne oznámi prevádzkovateľovi osobitného skladu, že na úhradu nezaplatennej dane použil zábezpeku na daň. Ak prevádzkovateľ osobitného skladu nemá informáciu o sume, za ktorú bol tovar skutočne predaný, daň sa vypočíta zo základu dane, ktorým je hodnota vyňatého tovaru určená na základe priemernej ceny tovaru zverejnenej na webovom sídle Svetovej banky za kalendárny mesiac, ktorý predchádza kalendárnemu mesiacu, v ktorom sa tovar vyňal z osobitného skladu, prepočítanej na eurá.

Prevádzkovateľ osobitného skladu je povinný viesť záznamy v členení podľa kalendárnych mesiacov o:

- množstve tovaru v metrických tonách umiestneného do osobitného skladu, dátume umiestnenia tovaru a tiež osobe, pre ktorú bol tento tovar umiestnený,
- oznámených údajoch,
- množstve tovaru v metrických tonách, ktorý bol vydaný z osobitného skladu, dátume vydania tovaru, osobe, ktorá požiadala o vydanie tovaru z osobitného skladu, a údajoch z faktúr.

Prevádzkovateľ osobitného skladu je povinný záznamy uchovávať 10 rokov od konca kalendárneho roka, ktorého sa týkajú, a tieto na požiadanie predložiť daňovému úradu.

## **15. Oslobodenie od dane v daňovom sklade - § 48e zákona o DPH**

V súvislosti so zavedením oslobodenia od dane pri transakciách s minerálnymi olejmi uvedenými v časti II prílohy č. 9 k zákonu o DPH (motorový benzín, motorová nafta) v daňových skladoch v tuzemsku sa novelou zákona o DPH doplnilo nové ustanovenie § 48e, ktoré ustanovuje podrobné pravidlá a podmienky oslobodenia od dane a určuje práva a povinnosti dotknutých osôb v závislosti od jednotlivých situácií pri oslobodení od dane podľa § 48c ods. 2 písm. a) až d) zákona o DPH.

Daňovým skladoom môže byť podľa § 18 ods. 2 a 3 zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o spotrebnej dani“) len podnik/časť podniku na výrobu minerálneho oleja alebo sklad/časť skladu minerálneho oleja. Minerálny olej umiestnený v daňovom sklade môže byť len v pozastavení (spotrebnej) dane. Keďže zákon o spotrebnej dani stanovuje prísne pravidlá a podmienky zaobchádzania s minerálnymi olejmi v daňovom sklade v režime pozastavenia dane, podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty v daňovom sklade a práva a povinnosti zdaniteľných osôb čiastočne korešponujú s podmienkami a právami a povinnosťami, ktoré vyplývajú zo zákona o spotrebnej dani v prípade, keď sa minerálny olej nachádza v režime pozastavenia dane.

Oslobodenie od dane pri dovoze tovaru určeného na umiestnenie do daňového skladu podľa § 48c ods. 2 písm. a) zákona o DPH alebo dodaní tovaru určeného na umiestnenie do daňového skladu podľa § 48c ods. 2 písm. b) zákona o DPH (t. j. pri dodaní tovaru medzi dvomi daňovými skladmi) vrátane služieb, ktoré súvisia s dodaním tohto tovaru, sa uplatní za podmienky zloženia zábezpeky colnému úradu spôsobom, ktorý je upravený zákonom o spotrebnej dani. Pri dovoze tovaru určeného na umiestnenie do daňového skladu skladá zábezpeku pred začatím prepravy prevádzkovateľ daňového skladu, do ktorého je tovar určený na umiestnenie. Pri dodaní tovaru určeného

na umiestnenie do daňového skladu, skladá zábezpeku pred začatím prepravy tovaru prevádzkovateľ daňového skladu, z ktorého sa tovar prepravuje.

Oslobodenie od dane uplatnené podľa podmienok uvedených v § 48e ods. 4 zákona o DPH, sa viaže na predloženie elektronickej správy o prijatí tovaru do daňového skladu colnému úradu príjemcom minerálneho oleja za podmienok stanovených zákonom o spotrebnej dani. Ak elektronickej správy nie je colnému úradu predložená, oslobodenie od dane sa zrušuje a osoba je povinná zaplatiť daň vo výške dane, ktorá by bola splatná pri dovoze tovaru alebo dodaní tovaru určeného na umiestnenie do daňového skladu a dodaní súvisiacich služieb, keby sa neuplatnilo oslobodenie od dane.

Ak daň nie je zaplatená v lehote splatnosti, na úhradu dane sa použije zložená zábezpeka a použitie zábezpeky na daň prevádzkovateľovi daňového skladu písomne oznámi daňový úrad. Na vrátenie alebo uvoľnenie zábezpeky sa stanovujú podmienky podľa zákona o spotrebnej dani.

Oslobodenie od dane sa uplatní aj pri dodaní minerálnych olejov v daňovom sklade a súvisiacich služieb uskutočnených v daňovom sklade podľa § 48c ods. 2 písm. c) zákona o DPH, ako aj pri nadobudnutí minerálnych olejov v tuzemsku z iného členského štátu, ktoré sú určené na umiestnenie do daňového skladu a súvisiacich služieb podľa § 48c ods. 2 písm. d) zákona o DPH.

Novelou zákona o DPH je stanovená povinnosť pre osobu, ktorá dodá tovar v daňovom sklade s oslobodením od dane, oznámiť do 10 dní odo dňa dodania tovaru prevádzkovateľovi daňového skladu údaje o osobe, ktorej tovar dodala, dátume dodania tovaru a množstve dodaného tovaru.

Ak sa vyjme tovar z daňového skladu okrem vyňatia tovaru v súvislosti s dodaním tovaru, oslobodenie od dane uplatnené na:

- prijaté prepravné služby a doplnkové služby pri preprave tovaru, ktoré súviseli s dodaním tovaru umiestneným do daňového skladu podľa § 48c ods. 2 písm. b) zákona o DPH,
- predchádzajúce dodanie tovaru v daňovom sklade podľa § 48c ods. 2 písm. c) zákona o DPH, ako aj na prijaté služby uskutočnené v daňovom sklade, ktoré súviseli s uskladneným tovarom (skladovanie, ocenenie a služby fyzicky vykonané na tomto tovare),
- nadobudnutie tovaru podľa § 48c ods. 2 písm. d) zákona o DPH, ktoré predchádzalo vyňatiu tovaru z daňového skladu a na prijaté prepravné služby a doplnkové služby pri preprave tovaru, ktoré súviseli s nadobudnutím tohto tovaru,

sa zrušuje. Osoba, ktorá spôsobí vyňatie tovaru z daňového skladu je povinná priznať a zaplatiť daň ku dňu vyňatia tovaru z daňového skladu.

Rovnako, ak sa z daňového skladu vyjme tovar, pri ktorom sa uplatnilo oslobodenie od dane podľa § 48c ods. 2 písm. a) zákona o DPH pri dovoze tovaru, bez toho, aby došlo k dodaniu tovaru v daňovom sklade, osoba, ktorá spôsobí vyňatie tovaru z daňového skladu, je povinná priznať a zaplatiť daň ku dňu vyňatia tovaru z daňového skladu, a to vo výške, ktorú by bola povinná zaplatiť pri dovoze tovaru, ak by sa neuplatnilo oslobodenie od dane.

Osoba, ktorá spôsobí vyňatie tovaru z daňového skladu je zároveň povinná predtým, ako nastane táto skutočnosť, oznámiť prevádzkovateľovi daňového skladu identifikačné číslo pre DPH pridelené v tuzemsku a doručiť mu:

- ak v súvislosti s vyňatím tovaru nedochádza k dodaniu tovaru, faktúru, ktorú prijala o predchádzajúcom dodaní tovaru a faktúru, ktorú prijala o dodaní služby súvisiacej s týmto uskladneným tovarom,
- ak v súvislosti s dodaním tovaru dochádza k vyňatiu tovaru z daňového skladu, faktúru, ktorú vyhotovila o dodaní tohto tovaru, alebo iný doklad, ktorý preukazuje dodanie tovaru, ak faktúra nie je vyhotovená pred vyňatím tovaru z daňového skladu.

Prevádzkovateľ daňového skladu je povinný viesť záznamy v členení podľa kalendárnych mesiacov o množstve tovaru umiestneného do daňového skladu, dátume jeho umiestnenia, osobe, pre ktorú bol tento tovar umiestnený, o množstve tovaru, ktorý bol vydaný z daňového skladu, dátume jeho vydania a osobe, ktorá požiadala o vydanie tovaru z daňového skladu a o údajoch z faktúr, ktoré mu bola povinná doručiť osoba, ktorá spôsobí, že sa tovar

vyjme z daňového skladu. Tieto záznamy je prevádzkovateľ daňového skladu povinný uchovávať 10 rokov od konca kalendárneho roka, ktorého sa týkajú a na požiadanie predložiť daňovému úradu.

Rovnako sa ustanovením § 48e zákona o DPH upravuje situácia, keď prevádzkovateľ daňového skladu umožní vyňatie tovaru z daňového skladu osobe, ktorá nesplnila povinnosť oznámiť mu identifikačné číslo pre DPH pridelené v tuzemsku a poskytnúť mu horeuvedené faktúry v závislosti od okolností, ktoré nastanú v súvislosti s vyňatím tovaru z daňového skladu. V takomto prípade je prevádzkovateľ daňového skladu spoločne a nerozdielne zodpovedný za daň nezaplatenú osobou, ktorá spôsobila, že sa tovar vyňal z daňového skladu. Zároveň sa stanovuje spôsob určenia dane, ak prevádzkovateľ daňového skladu nemá informáciu o sume, za ktorú bol tovar skutočne predaný. Daň sa vypočíta zo základu dane, ktorým je trhová hodnota vyňatého tovaru na voľnom trhu ku dňu, kedy sa tovar vyňal z daňového skladu.

## **16. Odpočítanie - § 49 ods. 2 písm. b) zákona o DPH**

Dopĺňa sa, aby platitelia, ktorým vznikne povinnosť platiť daň podľa § 48c ods. 5 zákona o DPH, z dôvodu vyňatia tovarov z colného, osobitného alebo daňového skladu, boli oprávnení odpočítať túto daň pri splnení podmienok na odpočítanie dane.

## **17. Oprava odpočítanej dane - § 53a zákona o DPH**

Týmto ustanovením dochádza k zavedeniu mechanizmu opravy odpočítanej dane zo služieb, ktoré boli vykonané na investičnom majetku platiteľa dane, pri nadobudnutí ktorého platiteľ dane neuplatnil odpočítanie dane. V prípade, že platiteľ dane dodá investičný majetok na svoju osobnú spotrebu, osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo ho dodá bezodplatne, je povinný opraviť odpočítanú daň z tých služieb, ktoré viedli k trvalému zvýšeniu hodnoty investičného majetku. Opravu vykoná v zdaňovacom období, v ktorom tento investičný majetok dodal na svoju osobnú spotrebu, osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo ho dodal bezodplatne.

Súčasne je stanovené maximálne obdobie, počas ktorého bude platiteľ dane v prípade dodania tohto investičného majetku na iný účel ako na podnikanie povinný opraviť odpočítanú daň z týchto služieb. Týmto obdobím je:

- 60 kalendárnych mesiacov od zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatnil odpočítanie dane, ak ide o služby vykonané na hnutelnom investičnom majetku uvedenom v § 54 ods. 2 písm. a) zákona o DPH,
- 240 kalendárnych mesiacov od zdaňovacieho obdobia, v ktorom došlo k uplatneniu nároku na odpočítanie dane, ak ide o služby vykonané na nehnuteľnom investičnom majetku uvedenom v § 54 ods. 2 písm. b) zákona o DPH.

Pri výpočte dane platiteľ dane zohľadní obdobie, v ktorom bol dotknutý investičný majetok po zhodnotení o predmetné služby využívaný na účely podnikania.

## **18. Úprava odpočítanej dane - § 54d ods. 4 zákona o DPH**

Od 1.1.2019 bola do zákona o DPH podľa § 54d zavedená úprava odpočítanej dane pri odpisovanom hnutelnom hmotnom majetku (hnuteľný investičný majetok). Ide o investičný majetok definovaný v § 54 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Novelou zákona o DPH sa zavádzajú pravidlá daňového zaobchádzania s hnutelným investičným majetkom v prípadoch, v ktorých platiteľ dane v priebehu päťročného obdobia na úpravu odpočítanej dane dodá tento hnutelný investičný majetok s uplatnením dane alebo s oslobodením od dane s možnosťou odpočítania dane. V takýchto prípadoch sa až do uplynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane posudzuje hnutelný investičný majetok akoby bol používaný len na podnikanie.

## **19. Legislatívno – technická úprava - § 55f ods. 1 zákona o DPH**

Novelou zákona o DPH dochádza v § 55f ods. 1 k nahradeniu pojmu „prostredníctvom portálu Finančnej správy Slovenskej republiky“ pojmom „na webovom sídle finančného riaditeľstva“, z dôvodu zosúladenia pojmu so zákonom č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov a so zákonom

č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ku ktorému dochádza v celom texte zákona o DPH.

## **20. Cestovné kancelárie - § 65 ods. 3 a ods. 10 až 12 zákona o DPH**

Pri uplatnení postupu podľa § 65 zákona o DPH poskytovateľ služieb cestovného ruchu, platiteľ dane, (ďalej len „cestovná kancelária“) v čase vzniku daňovej povinnosti odvádza daň zo základu dane tzv. prirážky, ktorú spravidla vypočíta z predpokladaných cien služieb cestovného ruchu obstaraných od iných osôb z dôvodu, že skutočná výška vynaložených nákladov za obstarané služby je, resp. bola zrejmá až po vzniku daňovej povinnosti. Podľa článku 308 smernice 2006/112/ES základom dane je v zmysle článku 226 bodu 8 prirážka cestovnej kancelárie (t. j. rozdiel medzi celkovou sumou bez DPH, ktorú zaplatí zákazník a skutočnými nákladmi cestovnej kancelárie za tovar a služby, ktoré dodajú a poskytnú iné zdaniteľné osoby, ak tieto transakcie priamo slúžia v prospech zákazníka). Na základe toho sa zosúladuje § 65 zákona o DPH s článkom 308 smernice 2006/112/ES tak, že v § 65 ods. 3 sa spresnila definícia základu dane a v odsekoch 10 až 12 § 65 sa doplnili ustanovenia o oprave základu dane. Doplnenie právnej úpravy o opravu základu dane nadväzuje aj na rozsudok Súdneho dvora EÚ v prípade C-422/17 Skarpa Travel sp. z o.o..

S účinnosťou od 1.1.2020 základom dane pri predaji služieb cestovného ruchu je kladný rozdiel medzi predajnou cenou požadovanou od zákazníka a skutočnými nákladmi cestovnej kancelárie za služby cestovného ruchu obstarané od iných osôb. Ak však v čase vzniku daňovej povinnosti nie sú známe skutočné náklady, základ dane sa určí ako rozdiel medzi celkovou predajnou cenou požadovanou od zákazníka a predpokladanými nákladmi cestovnej kancelárie za služby obstarané od iných osôb.

K oprave základu dane u platiteľa dane dôjde vtedy, ak dôjde k rozdielu medzi predpokladanými nákladmi, ktoré tvoria podklad cenovej kalkulácie jednotlivých zájazdov a skutočnými nákladmi na zájazd. Cestovná kancelária dane má s účinnosťou od 1.1.2020 povinnosť opraviť základ dane, ak je rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane vyšší a ak je rozdiel nižší, platiteľ dane má právo opraviť základ dane.

Rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane a rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou daňou uvádza cestovná kancelária v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom došlo k zvýšeniu základu dane alebo zníženiu základu dane. Opravu základu dane vykoná cestovná kancelária aj vtedy, ak zvýši alebo zníži cenu za balík služieb cestovného ruchu voči zákazníkovi, t. j. ak zvýši alebo zníži predajnú cenu voči zákazníkovi.

## **21. Doplnenie mechanizmu prenosu daňovej povinnosti - § 69 ods. 2 zákona o DPH**

Podľa znenia ustanovenia § 69 ods. 2 zákona o DPH účinného do 31.12.2019 sa prenos daňovej povinnosti zo zahraničnej osoby z iného členského štátu alebo tretieho štátu na tuzemskú zdaniteľnú osobu uplatní pri dodaní vybraných služieb (taxatívne uvedených v predmetnom ustanovení, t. j. služby podľa § 16 ods. 1 až 4, 10 a 11) a dodaní tovaru v tuzemsku okrem tovaru dodaného formou zásielkového predaja. Novelou zákona o DPH sa vybraný okruh plnení v súvislosti s prenosom daňovej povinnosti zo zahraničnej osoby na tuzemskú zdaniteľnú osobu v znení účinnom do 31.12.2019 rozčlenil na písm. a), v ktorom je zaradený vybraný vyššie uvedený okruh služieb a na písm. b) v ktorom je zaradený tovar, v rámci ktorého podľa bodu 1. zostáva zachovaná výnimka pri zásielkovom predaji tovaru a zároveň sa doplnili body 2. až 4. o ďalšie výnimky, pri uplatnení ktorých nedôjde k prenosu daňovej povinnosti zo zahraničnej osoby na tuzemskú zdaniteľnú osobu. Tieto výnimky podľa bodov 2. až 4. súvisia s novelizovanou úpravou § 48ca, § 48d a § 48e zákona o DPH, ktorou sú zavedené jednak podmienky oslobodenia od dane pri transakciách so surovou ropou a minerálnymi olejmi v colnom, osobitnom a daňovom sklade v tuzemsku, ako aj práva a povinnosti zdaniteľných osôb uskutočňujúcich dodávky surovej ropy a minerálnych olejov v jednotlivých typoch skladov a určenie osôb povinných platiť daň pri zrušení podmienok oslobodenia od dane.

To znamená, že doplnené výnimky podľa § 69 ods. 2 písm. b) bod 2. až 4. zákona o DPH sa týkajú situácií, kedy zahraničná osoba dodá surovú ropu alebo minerálne oleje pre tuzemskú zdaniteľnú osobu v colnom, osobitnom alebo daňovom sklade, v súvislosti s týmto dodaním dochádza k zrušeniu podmienok oslobodenia od

dane, mechanizmus prenosu daňovej povinnosti pri dodaniach v tuzemsku zahraničnou osobou v prospech tuzemských osôb sa neuplatňuje a osobou povinnou priznať a zaplatiť daň v týchto prípadoch je zahraničná osoba.

## **22. Záznamová povinnosť - § 70 ods. 2 písm. g) a h) a ods. 4 písm. d) zákona o DPH**

V súvislosti s pravidlami pre režim call-off stock dochádza aj k doplneniu povinností viesť podrobné záznamy zo strany platiteľa dane. V zmysle § 70 ods. 2 písm. g) zákona o DPH je platiteľ povinný viesť záznamy o premiestnení, vrátení tovaru alebo o nahradení osoby, ktorej sa má tovar v režime call-off stock dodať. Povinnosť viesť záznamy predstavuje pre platiteľa dane jednu z hmotnoprávných podmienok pri uplatňovaní režimu call-off stock. Rozsah záznamov je daný článkom 54a ods. 1 vykonávacieho nariadenia 2018/1912. Platiteľ dane, ktorý prepravuje svoj tovar do iného členského štátu v rámci úpravy call-off stock, je povinný vo svojich záznamoch uvádzať napr. štát, do ktorého bol tovar prepravený, dátum odoslania/prepravy, identifikačné číslo pre DPH osoby, ktorej sa má tovar dodať, identifikačné číslo pre DPH majiteľa skladu, adresu skladu, dátum príchodu tovaru do skladu, hodnotu, opis a množstvo tovaru, identifikačné číslo pre DPH osoby, ktorá nahrádza pôvodne zamýšľaného kupujúceho, základ dane, opis, množstvo dodaného tovaru, dátum dodania, identifikačné číslo pre DPH kupujúceho.

Novelizované znenie § 70 ods. 2 písm. h) zákona o DPH ukladá povinnosť viesť podrobné záznamy platiteľovi dane, pre ktorého bol tovar do tuzemska prepravený z iného členského štátu v režime call-off stock. Rovnako je táto záznamová povinnosť v zmysle § 70 ods. 4 zákona o DPH uložená aj osobe registrovanej pre daň podľa § 7 alebo 7a. Rozsah záznamov je daný článkom 54a ods. 2 vykonávacieho nariadenia 2018/1912. Osoba, ktorej sa tovar dodáva v rámci úpravy call-off stock, je povinná vo svojich záznamoch uvádzať napr. identifikačné číslo pre DPH osoby, ktorá tovar premiestňuje do SR, opis a množstvo tovaru, ktorý sa jej má dodať, dátum, kedy tento tovar prišiel do skladu, základ dane, opis, množstvo tovaru, ktorý sa jej dodal, dátum, ku ktorému sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, opis a množstvo zničeného alebo chýbajúceho tovaru, dátum zničenia, straty alebo krádeže, dátum, ku ktorému to bolo zistené.

## **23. Povinnosť podať daňové priznanie - § 78 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH**

Z dôvodu zavedenia povinnosti platiť daň pri zrušení oslobodenia v colnom, osobitnom a daňovom sklade sa v ustanovení § 78 ods. 1 zákona o DPH vypúšťa odkaz na § 69, čím sa ustanovuje povinnosť priznať a zaplatiť daň osobe povinnej platiť daň podľa ktoréhokoľvek ustanovenia zákona, napr. osobe podľa § 69, § 48ca, § 48d, § 48c.

V ustanovení § 78 ods. 2 zákona o DPH sa upravuje, že zahraničná osoba registrovaná ako platiteľ dane podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH je povinná podať daňové priznanie za zdaňovacie obdobie v každom prípade v ktorom jej vznikne povinnosť platiť daň, nie iba podľa § 69. V § 78 ods. 2 zákona o DPH sa vypúšťa odkaz na § 69 a zároveň sa dopĺňa, že táto zahraničná osoba je povinná podať daňové priznanie aj v prípade, ak nadobudla tovar s oslobodením od dane podľa § 44, nie iba ak dodala tovar oslobodený od dane podľa § 43, § 47 alebo § 45, alebo ak uplatňuje odpočítanie dane.

## **24. Kontrolný výkaz - § 78a ods. 12 zákona o DPH**

Platiteľ dane je povinný uviesť v kontrolnom výkaze údaje v členení podľa vzoru, ktorý je ustanovený opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky. Kontrolný výkaz sa podáva vo formáte Extensible Markup Language (XML), ktorého opis dátového rozhrania je zverejnený na webovom sídle finančného riaditeľstva. Novelou zákona o DPH sa ustanovuje, že na kontrolný výkaz doručený inak ako elektronickými prostriedkami vo formáte XML, sa neprihliada. Uvedené platí aj do 31.12.2019 v súlade s § 14 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení platnom do 31.12.2019.

## **25. Vykazovanie dodávok v súhrnnom výkaze v režime call-off stock - § 80 ods. 1 úvodná veta, ods. 1 písm. e) až g) a ods. 4 písm. f) zákona o DPH**

Novelou zákona o DPH sa v § 80 ods. 1 v úvodnej vete slová „každý kalendárny mesiac, v ktorom“ nahrádzajú slovami „kalendárny mesiac, ak“.

V súvislosti s doplnením zákona o DPH o nový paragraf 8a, ktorý upravuje odoslanie alebo prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu v režime call-off stock, sa s účinnosťou od 1.1.2020 upravuje aj znenie § 80 ods. 1 a ods. 4 zákona o DPH. Na základe novej úpravy § 80 ods. 1 zákona o DPH bude mať platiteľ dane povinnosť podať súhrnný výkaz aj v prípadoch, ak odoslal alebo prepravil tovar v režime call-off stock, ak došlo k nahradeniu zdaniteľnej osoby, pre ktorú bol tovar pôvodne odoslaný alebo prepravený v režime call-off stock, inou zdaniteľnou osobou alebo ak tovar, ktorý bol pôvodne odoslaný alebo prepravený v režime call-off stock, bol vrátený do tuzemska. Povinnosť podať súhrnný výkaz predstavuje pre platiteľa dane jednu z hmotnoprávných podmienok pre uplatňovanie režimu call-off stock.

V nadväznosti na vykazovanie prípadov súvisiacich s režimom call-off stock v súhrnnom výkaze sa v § 80 zákona o DPH dopĺňa odsek 4 o nové písmeno f), z ktorého vyplýva, že súhrnný výkaz musí v prípade odoslania alebo prepravy tovaru v režime call-off stock obsahovať identifikačné číslo pre DPH zdaniteľnej osoby, ktorej sa má tovar dodať, a v prípade nahradenia takejto zdaniteľnej osoby inou zdaniteľnou osobou podľa § 8a ods. 5 zákona o DPH, musí súhrnný výkaz obsahovať identifikačné číslo pre DPH tejto zdaniteľnej osoby.

## **26. Zrušenie registrácie - § 81 ods. 6 zákona o DPH**

S účinnosťou od 1.1.2020 sa druhá veta v § 81 ods. 6 zákona o DPH nahradila novou vetou v znení „Daň sa vypočíta zo základu dane podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH“. Uvedenou úpravou sa zjednocuje spôsob vypočítania dane pri zrušení registrácie platiteľa dane podľa § 81 ods. 6 zákona o DPH so spôsobom výpočtu dane pri bezodplatnom dodaní tovaru podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH, ktorý je od 1.1.2020 taktiež novelizovaný. Táto úprava nadväzuje na článok 74 smernice 2006/112/ES, z ktorého vyplýva, že spôsob výpočtu dane má byť v oboch prípadoch identický.

## **27. Prechodné ustanovenie - § 85kh zákona o DPH**

Vzhľadom k tomu, že zákon o DPH v znení účinnom do 31.12.2019 obsahoval úpravu ustanovenia § 11a, ktorá sa od 1.1.2020 mení, bolo v zákone doplnené prechodné ustanovenie § 85kh. Podľa prechodného ustanovenia sa na tovar premiestnený z iného členského štátu do tuzemska podľa podmienok uvedených v § 11a v znení účinnom do 31.12.2019 vzťahuje stále toto ustanovenie v jeho pôvodnom znení.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica  
Odbor daňovej metodiky  
November 2019*