

## **Usmernenie DR SR k vzniku daňovej povinnosti pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 20 zákona o DPH**

Vzhľadom na rôzne postupy pri uplatňovaní ustanovenia § 20 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a tým aj pri priznávaní dane z pridanej hodnoty z nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, Daňové riaditeľstvo SR vydáva usmernenie k vzniku daňovej povinnosti podľa cit. ustanovenia zákona o DPH s cieľom zabezpečiť jednotný postup od 1.1.2009.

Podľa ustanovenia § 11 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) sa na účely tohto zákona nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo prepravený nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.

Nadobudnutie tovaru je predmetom dane v tuzemsku, ak

- nadobúdateľom tovaru je zdaniteľná osoba alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, alebo zahraničná osoba, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, a
- dodávateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, ktorá dodala tovar za protihodnotu

okrem dodania tovaru s montážou alebo inštaláciou dodávateľom alebo na jeho účet a okrem dodania tovaru formou zásielkového predaja.

Miestom nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je podľa § 17 zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi. Ak však nadobúdateľ objedná tovar pod identifikačným číslom pre daň prideleným v tuzemsku a preprava tovaru sa skončí v inom členskom štáte, za miesto nadobudnutia tovaru sa považuje tuzemsko, ak nadobúdateľ nepreukáže, že nadobudnutie tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tohto tovaru. Týmto nie je dotknuté určenie miesta nadobudnutia tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Ak nadobúdateľ preukáže, že nadobudnutie tovaru z iného členského štátu bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru, opraví v tuzemsku základ dane, pričom na opravu základu dane sa primerane vzťahuje § 25 zákona o DPH.

Určenie vzniku daňovej povinnosti pri nadobudnutí tovaru je často diskutovaným problémom hlavne z dôvodu, že napriek dosť jasne formulovanému ustanoveniu § 20 zákona o DPH, ktoré bolo prevzaté zo šiestej smernice (teraz smernica 2006/112/ES), dochádza k odlišnému posudzovaniu v praxi jednotlivých členských štátov.

Podľa judikatúry Európskeho súdneho dvora dodávka tovaru vnútri Spoločenstva (dodanie tovaru z jedného členského štátu do iného členského štátu) a jeho nadobudnutie vnútri Spoločenstva predstavujú to isté plnenie, ktoré vytvára rôzne práva a povinnosti zmluvným stranám a daňovým orgánom. Akémukoľvek zdaneniu nadobudnutia tovaru v členskom štáte určenia zásielky zodpovedá oslobodenie predmetnej dodávky v členskom

štáte odoslania. Oslobodenie dodávky vnútri Spoločenstva zodpovedajúce nadobudnutiu tovaru vnútri Spoločenstva umožňuje zamedziť dvojitému zdaneniu, a v nadväznosti na to zamedzuje tiež porušeniu zásady daňovej neutrality, ktorá je súčasťou spoločného systému DPH. V prípade C-409/04 Teleos Európsky súdny dvor konštatoval, že aby sa plnenie mohlo označiť za nadobudnutie vnútri Spoločenstva podliehajúce DPH, musí dôjsť k splneniu dvoch podmienok, okrem podmienky postavenia zdaniteľných osôb. Jednou z nich je prechod práva nakladať s huteľnou vecou ako vlastník na nadobúdateľa a druhou je odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom, alebo na ich účet do členského štátu iného ako je ten, z ktorého je tovar prepravovaný.

Za deň vzniku daňovej povinnosti u nadobúdateľa tovaru sa podľa § 20 zákona o DPH považuje buď 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, alebo deň vyhotovenia faktúry, ak bola vyhotovená pre nadobúdateľa tovaru pred týmto 15. dňom. Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa považuje za uskutočnené, ak by takýto tovar bol považovaný za dodaný v tuzemsku. Deň uskutočnenia nadobudnutia tovaru je určujúcim dňom pre 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bolo uskutočnené nadobudnutie tovaru. Podľa vyjadrenia Európskeho súdneho dvora v prípade Teleos môže k nadobudnutiu tovaru vnútri Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky vnútri Spoločenstva od dane dôjsť len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. Až keď je uskutočnená preprava tovaru z jedného členského štátu do iného členského štátu, je možné posudzovať vznik daňovej povinnosti pri nadobudnutí tovaru. Ak odberateľ tovaru aj získal právo nakladať s tovarom nachádzajúcim sa v inom členskom štáte ako vlastník, nemôže mu vzniknúť daňová povinnosť podľa § 20 zákona o DPH, ak tovar zostal v členskom štáte dodávateľa a nebol prepravený do tuzemska alebo do členského štátu iného ako je členský štát dodania.

### **Vznik daňovej povinnosti, keď je faktúra vyhotovená na prijatie platby pred dodaním tovaru**

Ak je faktúra vyhotovená dodávateľom tovaru z dôvodu prijatia platby predtým, ako dôjde k dodaniu tovaru, na takto vyhotovenú faktúru sa na účely určenia vzniku daňovej povinnosti podľa § 20 zákona o DPH neprihliada. Rovnaký postup sa uplatňuje aj v prípade určenia dňa dodania tovaru oslobodeného od dane podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH, keď zo zmluvných podmienok vyplýva, že odberateľ je povinný zaplatiť kúpnu cenu alebo jej časť predtým, ako sa dodávka tovaru začne uskutočňovať.

#### *Príklad:*

*Platiteľ dane objednal tovar od osoby identifikovanej pre daň v Poľsku. Poľský podnikateľ vyhotovil faktúru dňa 28.1.2009 na prijatú platbu, ktorú požadoval uhradiť predtým, ako dodá tovar. Prepravu tovaru do tuzemska zabezpečoval odberateľ vlastným vozidlom. Tovar prevzal u dodávateľa dňa 13.2.2009. V tento deň odberateľ nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník, ale pre zdanenie nadobudnutia tovaru v tuzemsku je potrebné, aby bola splnená aj podmienka prepravy tovaru z členského štátu dodania do členského štátu určenia. Tovar bol do tuzemska prepravený dňa 14.2.2009. 15. dňom kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, je 15. marec 2009. Keďže sa na faktúru, ktorá je vyhotovená za účelom prijatia preddavku*

*neprihliada pri určení dňa vzniku daňovej povinnosti, daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku vzniká platiteľovi dane dňa 15.3.2009.*

*Príklad:*

*Platiteľ dane si objednal odbornú literatúru z Českej republiky. Faktúra na objednané časopisy je dodávateľom vyhotovená dňa 5.1.2009, teda ešte predtým, ako budú časopisy postupne distribuované do tuzemska. Odborná literatúra bola platiteľovi dane zaslaná dňa 13.3.2009, kedy nadobudol právo s ňou nakladať ako vlastník. 15. dňom kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, je 15. apríl 2009. Keďže faktúra bola vyhotovená na prijatie platby a nebola s ňou spojená fyzická preprava tovaru do tuzemska, pri určení dňa vzniku daňovej povinnosti podľa § 20 zákona o DPH sa neberie do úvahy skutočnosť, že bola vyhotovená pred 15. aprílom 2009. Daňová povinnosť preto v posudzovanom prípade vzniká až 15. apríla 2009.*

### **Vznik daňovej povinnosti, keď faktúra na dodanie tovaru je vyhotovená pred uskutočnením prepravy tovaru do tuzemska**

Ak je faktúra na dodanie tovaru vyhotovená predtým, ako sa tovar prepraví do tuzemska, je potrebné vychádzať z toho, či je za zdaňovacie obdobie, v ktorom je vyhotovená, možné uplatniť daň z nadobudnutia tovaru v tuzemsku, to znamená, či je splnená podmienka fyzickej prepravy tovaru do tuzemska maximálne do podania daňového priznania za toto zdaňovacie obdobie, príp. do obdobia spracovania podkladov na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom bola vyhotovená faktúra zahraničným dodávateľom. Ak platiteľ dane spracováva daňové priznanie za zdaňovacie obdobie, v ktorom zahraničný dodávateľ vyhotovil faktúru na dodanie tovaru, a do spracovania tohto daňového priznania a jeho podania nie je tovar fyzicky prepravený z členského štátu dodania do tuzemska alebo do iného členského štátu, nejde o nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 zákona o DPH. V prípade, ak platiteľ dane spracováva daňové priznanie za zdaňovacie obdobie, v ktorom zahraničný dodávateľ vyhotovil faktúru na dodanie tovaru, a tovar je fyzicky prepravený do tuzemska alebo do členského štátu určenia v nasledujúcom zdaňovacom období, ale ešte predtým, ako je daňové priznanie spracované a podané, platiteľ dane postupuje správne, keď uplatní vznik daňovej povinnosti podľa § 20 ods. 1 písm. b) zákona o DPH dňom vyhotovenia faktúry.

*Príklad:*

*Osoba identifikovaná pre daň v Bulharsku dodala tovar do tuzemska platiteľovi dane. Faktúru na dodanie tovaru vyhotovila dňa 3.3.2009 a uviedla v nej dodáciu podmienku EXW a deň dodania tovaru 3.3.2009. Bulharská prepravná spoločnosť prepravila tovar do tuzemska na náklady odberateľa dňa 1.4.2009. Aj keby mal odberateľ právo nakladať s tovarom ako vlastník dňa 3.3.2009, tovar bol v rámci zmluvného vzťahu s dodávateľom prepravený do tuzemska až 1.4.2009. Nadobudnutie tovaru v tuzemsku bolo uskutočnené dňa 1.4.2009, kedy boli splnené obidve podmienky pre nadobudnutie tovaru v tuzemsku, a to prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník a fyzická preprava tovaru z členského štátu dodania do členského štátu určenia. 15. dňom kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bolo uskutočnené nadobudnutie tovaru, je 15. máj 2009. Daňová povinnosť podľa § 20 zákona o DPH vzniká tuzemskému platiteľovi dňa 3.3.2009, keďže faktúra bola vyhotovená pred 15. májom 2009 a podmienka prepravy tovaru do tuzemska bola splnená ešte predtým, ako platiteľ dane podal daňové priznanie za mesiac marec 2009.*

*Príklad:*

*Nemecký dodávateľ identifikovaný pre daň v Nemecku uzatvoril dňa 2.1.2009 s platiteľom dane zmluvu na dodanie strojov s dodacou podmienkou EXW. Keď nemecký dodávateľ vyrobil stroje, oznámil túto skutočnosť odberateľovi a vyhotovil faktúru, v ktorej uviedol deň dodania tovaru bez ohľadu na to, že stroje ostali na sklade v jeho priestoroch. V prípadoch, keď stroje ostali v Nemecku a neboli prepravené do tuzemska, nedošlo k nadobudnutiu tovaru podľa § 11 zákona o DPH, ktoré by bolo predmetom dane v tuzemsku. Nie je zrejmé, ako Nemecko posudzuje dodávky tovaru s dodacou podmienkou EXW, ale ak nemecký podnikateľ vykazuje dodanie strojov v deň vyhotovenia faktúry napriek tomu, že stroje nebudú prepravené na Slovensko, slovenský platiteľ dane bude posudzovať vznik daňovej povinnosti pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu dňom vyhotovenia faktúry len vtedy, ak do podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom bola vyhotovená faktúra, bol tovar fyzicky prepravený do tuzemska. Ak by tovar nebol do tuzemska prepravený do podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom je vyhotovená faktúra, potom by daňová povinnosť vznikala 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom je uskutočnené nadobudnutie tovaru v tuzemsku.*

*Príklad:*

*Faktúra na dodanie tovaru bola zahraničným dodávateľom vyhotovená dňa 28.9.2009. Prepravu tovaru zabezpečoval zahraničný dodávateľ a kupujúci nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník až jeho prevzatím vo svojom sklade v tuzemsku dňa 29.10.2009. 15. dňom kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bolo uskutočnené nadobudnutie tovaru v tuzemsku, je 15. november 2009. Platiteľ dane podal daňové priznanie za september 2009 dňa 23.10.2009. Keďže do podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie september 2009, v ktorom bola vyhotovená faktúra, nebol tovar prepravený do tuzemska, nemôže daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku vzniknúť dňom vyhotovenia faktúry, teda 28.9.2009. Z tohto dôvodu daňová povinnosť môže podľa § 20 zákona o DPH vzniknúť až 15. novembra 2009.*

### **Vznik daňovej povinnosti, keď faktúra na dodanie tovaru je vyhotovená po uskutočnení prepravy tovaru do tuzemska**

Ak je faktúra na dodanie tovaru vyhotovená po uskutočnení prepravy alebo odoslania tovaru do tuzemska, je potrebné pri určení vzniku daňovej povinnosti podľa § 20 zákona o DPH vychádzať z toho, či je faktúra vyhotovená po 15. dni kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bolo uskutočnené nadobudnutie tovaru, alebo pred týmto 15. dňom.

*Príklad:*

*Platiteľ dane objednal tovar od maďarského podnikateľa identifikovaného pre daň v Maďarsku. Prepravu tovaru zabezpečovala iná osoba na účet dodávateľa. Nadobudnutie tovaru bolo platiteľom dane uskutočnené dňa 31.1.2009, keď platiteľ dane prevzal tovar v tuzemsku. 15. dňom kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, je 15. február 2009.*

*a) Maďarský podnikateľ vyhotovil faktúru dňa 4.2.2009. Daňová povinnosť platiteľovi dane vznikla dňom vyhotovenia faktúry – 4.2.2009, keďže bola vyhotovená pred 15. februárom 2009.*

b) Maďarský podnikateľ vyhotovil faktúru dňa 18.2.2009. Daňová povinnosť platiteľovi dane vznikla 15. februára 2009.

### **Nadobudnutie tovaru v tuzemsku podľa § 11 ods. 8 zákona o DPH**

Za nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu sa považuje aj použitie tovaru zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania, ktorý je ňou alebo na jej účet odoslaný alebo prepravený do tuzemska z členského štátu, v ktorom zdaniteľná osoba v rámci svojho podnikania tento tovar vyrobila, vyťažila, spracovala, kúpila, nadobudla alebo doviezla z územia tretieho štátu, ak by sa premiestnenie tovaru z tuzemska do iného členského štátu považovalo za dodanie tovaru za protihodnotu podľa § 8 ods. 4 zákona o DPH. Pri určení dňa vzniku daňovej povinnosti sa postupuje podľa § 20 zákona o DPH. V prípade, ak platiteľ dane premiestňuje tovar do tuzemska z iného členského štátu, v ktorom ho obstaral, a nesplní si v tomto členskom štáte registračnú povinnosť, nemá táto skutočnosť vplyv na to, že má v tuzemsku nadobudnutie tovaru, ktoré je predmetom dane.

#### *Príklad:*

*Platiteľ dane doviezol tovar z územia tretieho štátu do Nemecka, kde bol tovar colne prerokovaný dňa 13.3.2009. Právo nakladať s tovarom ako vlastník mal v Nemecku dňa 28.2.2009. V Nemecku si platiteľ dane zvolil daňového zástupcu z dôvodu, aby sa nemusel v Nemecku registrovať pre daň z pridanej hodnoty. Daňový zástupca uplatnil v mene slovenského platiteľa dane oslobodenie od dane pri dovoze tovaru a podal v Nemecku daňové priznanie a súhrnný výkaz, v ktorých vykazoval dodanie tovaru z Nemecka na Slovensko. Keďže preprava tovaru mala skončiť na Slovensku, v Nemecku došlo k dodaniu tovaru za protihodnotu, za ktoré sa považovalo premiestnenie tovaru z Nemecka na Slovensko. Toto premiestnenie tovaru bolo v Nemecku oslobodené od dane a platiteľovi dane vznikla povinnosť zdaňovať nadobudnutie tovaru v tuzemsku. Faktúra na dodanie tovaru bola dodávateľom z tretieho štátu vyhotovená dňa 20.2.2009 a tovar bol do tuzemska prepravený nemeckou prepravnou spoločnosťou dňa 13.3.2009. Keďže platiteľ dane musí mať na účely odpočítania dane doklad o premiestnení tovaru z Nemecka do tuzemska, tento doklad vyhotovil dňa 17.3.2009. 15. dňom kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bolo uskutočnené nadobudnutie tovaru v tuzemsku, je 15. apríl 2009. Napriek tomu, že platiteľ dane mal právo nakladať s tovarom ako vlastník v Nemecku už 28.2.2009, preto, aby sa zdaňovalo nadobudnutie tovaru v tuzemsku, musel byť tovar prepravený do tuzemska. Daňová povinnosť podľa § 20 zákona o DPH platiteľovi dane vzniká dňom vyhotovenia dokladu o premiestnení tovaru - 17.3.2009, pretože je vyhotovený pred 15. aprílom 2009.*

*Vydalo : Daňové riaditeľstvo SR, Banská Bystrica,  
odbor metodiky daní,  
november 2008*