EURÓPSKA KOMISIA
GENERÁLNE RIADITEĽSTVO
PRE DANE A COLNÚ ÚNIU
Nepriame dane a daňová správa
Daň z pridanej hodnoty

Uverejnené: december 2019

Vysvetlivky

k zmenám v DPH v EÚ v súvislosti s úpravou call-off stock, reťazovými transakciami a oslobodením od DPH pri dodaní tovaru v rámci Spoločenstva („rýchle riešenia 2020“)

Smernica Rady (EÚ) 2018/1910

Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) 2018/1912

Nariadenie Rady (EÚ) 2018/1909

Vyhlásenie o vylúčení zodpovednosti: Tieto vysvetlivky nie sú právne záväzné a obsahujú len praktické a neformálne usmernenie o tom, ako by sa malo na základe stanovísk Generálneho riaditeľstva Komisie pre dane a colnú úniu uplatňovať právo EÚ.

Cieľom týchto vysvetliviek je umožniť lepšie pochopenie určitých častí právnych predpisov EÚ v oblasti DPH. Vypracovali ich útvary Komisie, a ako sa uvádza vo vyhlásení o vylúčení zodpovednosti na prvej strane, nie sú právne záväzné.

Tieto vysvetlivky nie sú vyčerpávajúce. To znamená, že aj keď obsahujú podrobné informácie o viacerých záležitostiach, môžu existovať prvky, ktoré nie sú v tomto dokumente obsiahnuté.

V prípade záujmu o určitú tému sa odporúča prečítať si celú kapitolu, ktorá sa na danú oblasť zameriava.

- **Prečo vysvetlivky?**

Cieľom týchto vysvetliviek je umožniť **lepšie pochopenie právnych predpisov prijatých na úrovni EÚ**, pričom ide konkrétne o tieto právne predpisy: i) smernica Rady (EÚ) 2018/1910, ktorou sa mení smernica Rady 2006/112/ES, a ii) vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) 2018/1912, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011.

- **Čo nájdete vo vysvetlivkách?**

Vysvetlivky je potrebné vnímať ako **usmerňujúci nástroj**, ktorý sa dá použiť na objasnenie praktického uplatňovania nových pravidiel týkajúcich sa úpravy call-off stock, reťazových transakcií, oslobodenia od DPH pri dodaní tovaru v rámci Spoločenstva a dôkazu o preprave na účely tohto oslobodenia („rýchle riešenia 2020“). Pomáhajú tiež porozumieť ustanoveniam smernice Rady (EÚ) 2018/1910 a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) 2018/1912.

- **Charakteristika vysvetliviek**

Vysvetlivky sú výsledkom spolupráce: hoci ich vydáva Generálne riaditeľstvo Európskej komisie pre dane a colnú úniu (TAXUD), sú výsledkom diskusií členských štátov a podnikov združených v skupine pre budúcnosť DPH, respektíve v skupine odborníkov v oblasti DPH. Aj keď príspevky oboch skupín boli do značnej miery zohľadnené pri príprave návrhu, je potrebné pripomenúť, že útvary Komisie neboli v konečnom dôsledku viazané názormi, ktoré vyjadrovali členské štáty alebo podniky.

Tieto vysvetlivky nie sú právne záväzné. Vysvetlivky nevyjadrujú formálne stanovisko Európskej komisie a Európska komisia nie je viazaná žiadnym názorom v nich vyjadreným.

Vysvetlivky nenahrádzajú usmernenia Výboru pre DPH, ktoré majú svoju vlastnú úlohu. Aj ich charakter je odlišný: vysvetlivky odrážajú stanoviská GR pre dane a colnú úniu, zatiaľ čo usmernenia Výboru pre DPH schvaľuje tento výbor, teda poradný výbor zložený zo zástupcov členských štátov a Komisie. Viaceré usmernenia týkajúce sa „rýchlych riešení 2020“, ktoré v čase uverejnenia týchto vysvetliviek už boli schválené Výborom pre DPH, sú však v tomto dokumente uvedené s cieľom poskytnúť všetky dostupné informácie o danej problematike. Je potrebné poznamenať, že názov každého z uvedených usmernení odkazuje na názov zodpovedajúcej časti pracovného dokumentu Výboru pre DPH (nie je zahrnutý v týchto vysvetlivkách), z ktorého usmernenia vychádzajú.

Vnútroštátne daňové správy môžu tiež vydať svoje usmernenia k uplatňovaniu nových pravidiel pre DPH týkajúcich sa „rýchlych riešení 2020“.

Vysvetlivky nie sú úplné: zahrnuté sú len tie otázky, v prípade ktorých sa považovalo za potrebné poskytnúť vysvetlenia.

Neustále sa aktualizujú: tieto vysvetlivky nie sú finálnym produktom, odráža sa v nich len stav v určitom čase podľa dostupných poznatkov a skúseností.

Pôvodná verzia vysvetliviek bola vypracovaná v angličtine. Keďže pojmy uvedené v grafoch sú stále pôvodné, preklad sa uvádza tu:

A, B, C: A, B, C

MS (Member State): ČŠ (členský štát)

Taxable person(s): Zdaniteľná osoba (zdaniteľné osoby)

Transport of goods: Preprava tovaru

Stock: Zásoby

Supply: Dodanie

Status or location not relevant: Štatút alebo miesto nie sú relevantné

Substitution: Nahradenie

Not supplied within 12m (months) after arrival: Nedodané do 12 mesiacov po ukončení prepravy

3rd country: 3. krajina

Loss or destruction: Strata alebo zničenie

Physical flow: Fyzický tok

Contractual flow: Zmluvný tok

Warehouse: Sklad

OBSAH

1. HLAVNÉ PRVKY ZMIEN DPH V EÚ, KTORÉ NADOBUDNÚ ÚČINNOSŤ V ROKU2020 10
   1.1. Všeobecný kontext 10
   1.2. Príslušné právne akty 10
2. ÚPRAVY CALL-OFF STOCK 12
   2.1. Príslušné ustanovenia 12
   2.2. Na čo slúžia tieto ustanovenia? 12
   2.3. Rôzne scenáre – príklady 13
      2.3.1. Všeobecný prípad, na ktorý sa vzťahuje zjednodušenie 14
      2.3.2. Nahradenie nadobúdateľa 15
      2.3.3. Dodanie inej osobe 17
      2.3.4. Vrátenie tovaru 18
      2.3.5. Prekročenie 12-mesačnej lehoty 20
      2.3.6. Tovar odoslaný do iného členského štátu 21
      2.3.7. Vyvezený tovar 23
      2.3.8. Zničenie alebo strata tovaru 25
   2.4. Zjednodušenie call-off stock a vnútroštátne pravidlá pre DPH 26
   2.5. Osobitné otázky vyplývajúce z týchto ustanovení 26
      2.5.1. Usmernenia schválené Výborom pre DPH 26
      2.5.2. Je zjednodušenie call-off stock povinný systém? Môže sa podnik rozhodnúť, že ho nebude uplatňovať? 27
      2.5.3. Aký je vzťah medzi článkami 17 a 17a SD? 28
      2.5.4. Má podnik, ktorý uskutočňuje premiestňovanie tovaru, keď sa neuplatňuje zjednodušenie call-off stock, vždy povinnosť (povolenie) zaregistrovať sa na účely DPH v členskom štáte ukončenia prepravy tovaru v súvislosti s nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré sa tam uskutoční? Aká je situácia v prípade, keď je takéto nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od dane? 29
      2.5.5. Kedy je podnik, ktorý posiela tovar z jedného členského štátu do druhého podľa zjednodušenia úpravy call-off stock, povinný zaregistrovať sa na účely DPH v členskom štáte ukončenia prepravy tovaru? 30
      2.5.6. Rozdiel medzi „podmienkami potrebnými pre uplatnenie zjednodušenia call-off stock“ a „dodatočnými povinnosťami súvisiacimi so zjednodušením call-off stock“ 30
      2.5.7. Môže sa zjednodušenie uplatniť v prípade, keď dodávateľ je registrovaný na účely DPH (ale nie je usadený) v členskom štáte, do ktorého sa tovar odosiela? 31
      2.5.8. Môže sa zjednodušenie uplatniť v prípade, keď určený nadobúdateľ je registrovaný na účely DPH (ale nie je usadený) v členskom štáte, do ktorého sa tovar odosiela? 31

2.5.9. Môže sa zjednodušenie uplatniť v prípade, keď prepravu uskutočňuje určený nadobúdateľ na účet dodávateľa? 31
2.5.10. Čo sa má považovať za „dodanie“ tovaru určenému nadobúdateľovi? 32
2.5.11. Môže sa zjednodušenie uplatniť vo vzťahu k viacerým určeným nadobúdateľom? 32
2.5.12. Mala by sa v prípade nahradenia uzavrieť nová zmluva v čase zrušenia tej predchádzajúcej? 32
2.5.13. Je možné čiastočné nahradenie? 33
2.5.14. Čo znamenajú „ostatné uplatniteľné podmienky“ v prípade nahradenia? Ktorý okamih je potrebné brať do úvahy? 33
2.5.15. Ako riešiť viacnásobné nahradenia? 34
2.5.16. Ako určiť 12-mesačnú lehotu? 34
2.5.17. Ako určiť 12-mesačnú lehotu v prípade voľne loženého tovaru? 34
2.5.18. V akom formáte sa môžu alebo by sa mali viesť zoznamy? 35
2.5.19. Môžu členské štáty uložiť dodatočné povinnosti týkajúce sa zoznamu majiteľovi skladu, ak je ten treťou stranou? 35
2.5.20. Ako priznať v súhrnnom výkaze call-off stock a nahradenie (alebo viaceré nahradenia), ktoré sa uskutočnia v tom rámci toho istého deklaračného obdobia pre súhrnný výkaz? (To isté pre call-off stock a vrátenie tovaru, ktoré sa uskutočnia v tom istom deklaračnom období pre súhrnný výkaz) 36
2.5.21. Komplexný praktický príklad týkajúci sa súhrnného výkazu 37
2.5.22. Čo znamená „zmena predložených informácií“ v článku 262 ods. 2 SD? 40
2.5.23. Čo treba chápať ako „totožnosť“ určeného nadobúdateľa v článku 17a ods. 2 písm. d) SD? 42
2.5.24. Počíta sa s prechodnými opatreniami pre prípad prepravy, ktorá sa začne pred nadobudnutím účinnosti zjednodušenia call-off stock a ukončí sa po nadobudnutí účinnosti zjednodušenia? 42
2.5.25. Môže dodávateľ, ktorý nie je usadený v EÚ, využívať zjednodušenie call-off stock? Je „oslobodenie od dane CP42“ uplatniteľné na dovoz tovaru, na ktorý sa následne vzťahuje úprava call-off-stock? 43
2.5.26. Totožnosť určeného nadobúdateľa – do akej miery musí jeho totožnosť poznať dodávateľ? Postačuje kúpna zmluva? 43
2.5.27. Čo znamená pojem „dohoda“ v článku 17a ods. 2 písm. a) SD? Ide vždy o kúpnu zmluvu? 43
2.5.28. Sú podmienky pre úpravu call-off-stock splnené, ak tovar, ktorý má byť dodaný určenému nadobúdateľovi, musí najskôr roztriediť tretia strana v sklade? 43
2.5.29. Čo sa má a čo sa nemá považovať za sklad na účely zjednodušenia úpravy call-off stock? 44
2.5.30. Môže zoznam (zoznamy) viesť tretia strana (napríklad vedúci skladu) v mene dodávateľa a/alebo určeného nadobúdateľa? 44

2.5.31. Aké obdobie je relevantné na účely súhrnného výkazu v prípade prepravy začínajúcej sa v mesiaci 1 a končiacej sa v mesiaci 2? 44

3. REŤAZOVÉ TRANSAKCIE 45

3.1. Príslušné ustanovenie 45

3.2. Kontext 45

3.3. Na čo slúži toto ustanovenie? 45

3.4. Rôzne scenáre – príklady 46

3.4.1. Príklad 1 – jednoduchý prípad reťazovej transakcie 46

3.4.2. Príklad 2 – zložitejšia situácia zahŕňajúca rôzne prepravy 47

3.5. Pripísanie prepravy jednému z dodaní v reťazci – vysvetlenia k príkladom 1 a 2 47

3.5.1. Priradenie prepravy v príklade 1 48

3.5.2. Priradenie prepravy v príklade 2 48

3.6. Osobitné otázky vyplývajúce z tohto ustanovenia 51

3.6.1. Usmernenia schválené Výborom pre DPH 51

3.6.2. Aký je rozsah pôsobnosti ustanovenia? 52

3.6.3. Kto môže byť sprostredkujúcim subjektom? 52

3.6.4. Kto nemôže byť sprostredkujúcim subjektom? 52

3.6.5. Čo znamená text „zasiela alebo prepravuje tovar buď sám, alebo prostredníctvom tretej strany konajúcej na jeho účet“? 53

3.6.6. Dodávateľ v reťazci, iný než sprostredkujúci subjekt, vykonáva prepravu tovaru na účet sprostredkujúceho subjektu 54

3.6.7. Viaceré osoby zapojené do prepravy tovaru 54

3.6.8. Rozdelená preprava a prerušenia reťazca 56

3.6.9. Dôkaz o organizácii prepravy 60

3.6.10. Sprostredkujúci subjekt musí oznámiť svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH 61

3.6.11. Ako by mal sprostredkujúci subjekt oznámiť svoje identifikačné číslo pre DPH 61

3.6.12. Prostriedky na preukázanie oznámenia identifikačného čísla pre DPH 62

3.6.13. Čo sa stane, keď sprostredkujúci subjekt a jeho dodávateľ nemôžu preukázať toto oznámenie? 62

3.6.14. Kedy má sprostredkujúci subjekt vykonať toto oznámenie? 63

3.6.15. Čo sa stane, keď má sprostredkujúci subjekt viaceré identifikačné čísla pre DPH? 63

3.6.16. Čo sa stane, keď sprostredkujúci subjekt neoznámi svojmu dodávateľovi žiadne identifikačné číslo pre DPH? 64

3.6.17. Zjednodušenie trojstranných transakcií 65

3.6.17.1. Viac ako tri subjekty v reťazci 66

3.6.17.2. Následné dodanie tovaru po trojstrannej transakcii 67

3.6.18. Keď je konečná osoba v reťazci konečným nadobúdateľom 69

4. OSLOBODENIE OD DPH DODANÍ TOVARU V RÁMCI SPOLOČENSTVA 70
4.1. Príslušné ustanovenie 70
4.2. Na čo slúži toto ustanovenie? 70
4.3. Podrobné otázky vyplývajúce z článku 138 ods. 1 a 1a SD 71
4.3.1. Usmernenia schválené Výborom pre DPH 71
4.3.2. Čo sa stane, ak nadobúdateľ neoznámi dodávateľovi svoje identifikačné číslo pre DPH pridelené v inom členskom štáte, než z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje? 72
4.3.3. Čo sa stane, ak nadobúdateľ predloží daňovým orgánom žiadosť o pridelenie identifikačného čísla pre DPH, ale nedostane toto identifikačné číslo pre DPH do termínu, kedy dodávateľ musí vystaviť faktúru? 73
4.3.4. Niektoré členské štáty rozlišujú medzi identifikačným číslom pre DPH, ktoré platí iba pre určité domáce transakcie, a identifikačným číslom pre DPH, ktoré má v súlade s článkom 215 SD predponu, pomocou ktorej je možné identifikovať členský štát, ktorý toto identifikačné číslo pridelil. Môžu sa na uplatnenie oslobodenia od DPH stanoveného v článku 138 SD použiť obe tieto čísla? 73
4.3.5. Ktoré identifikačné číslo pre DPH sa má použiť pri uplatňovaní oslobodenia od DPH podľa článku 138 SD, keď nadobúdateľ je súčasťou skupiny na účely DPH v súlade s článkom 11 SD? 73
4.3.6. Čo sa rozumie pod vyjadrením „s výnimkou prípadu, keď dodávateľ môže náležite odôvodniť svoje nedostatky k spokojnosti príslušných orgánov“ v článku 138 ods. 1a SD? 74
5. DÔKAZ PREPRAVY 75
5.1. Príslušné ustanovenie 75
5.2. Na čo slúži toto ustanovenie? 75
5.3. Osobitné otázky vyplývajúce z tohto ustanovenia 76
5.3.1. Usmernenia schválené Výborom pre DPH 76
5.3.2. Čo sa stane s existujúcimi vnútroštátnymi pravidlami členských štátov týkajúcimi sa dôkazu o preprave po nadobudnutí účinnosti článku 45a VN? Budú sa naďalej tieto pravidlá uplatňovať? 76
5.3.3. Čo sa stane, ak podmienky na predpoklad prepravy v článku 45a VN nie sú splnené? Znamená to, že v tomto prípade sa oslobodenie od dane podľa článku 138 SD neuplatní? 77
5.3.4. Čo sa stane, keď daňový orgán môže preukázať, že jeden z dokumentov vymenovaných v článku 45a ods. 3 VN, ktorý sa predkladá ako dôkaz, buď obsahuje nesprávne informácie, alebo je dokonca falošný? Môže sa predávajúci stále spoliehať na predpoklad odoslania alebo prepravy? 77
5.3.5. Čo sa stane, ak dodávateľ alebo nadobúdateľ uskutoční prepravu použitím svojich vlastných dopravných prostriedkov? 77

5.3.6. Čo sa má považovať za „písomné vyhlásenie“ nadobúdateľa na účely článku 45a ods. 1 písm. b) bod i) VN? V akom formáte (papierovom a/alebo elektronickom) ho daňové orgány uznajú, napríklad ako e-mail alebo podpísaný originálny dokument? 77

5.3.7. V akom formáte (papierovom a/alebo elektronickom) uznajú daňové orgány dokumenty používané ako dôkaz o odoslaní alebo preprave, uvedené v článku 45a ods. 3 VN? 78

5.3.8. Čo sa stane, ak nadobúdateľ neposkytne predávajúcemu písomné vyhlásenie uvedené v článku 45a ods. 1 písm. b) bod i) VN do desiateho dňa mesiaca nasledujúceho po dodaní? 78

6. PRÍSLUŠNÉ PRÁVNE USTANOVENIA 79

6.1. Smernica o DPH (v predchádzajúcom texte označovaná skratkou „SD“) 79

6.2. Vykonávacie nariadenie o DPH (v predchádzajúcom texte označované skratkou „VN“) 82

1. HLAVNÉ PRVKY ZMIEN DPH V EÚ, KTORÉ NADOBUDNÚ ÚČINNOSŤ V ROKU 2020

1.1. Všeobecný kontext

Rada vo svojich záveroch z 8. novembra 2016[1] vyzvala Komisiu, aby predložila návrhy na určité zlepšenia súčasného systému DPH. V tejto súvislosti sa zmienila o štyroch oblastiach.

Po prvé, **identifikačné číslo pre DPH** nadobúdateľa, pridelené iným členským štátom, než je členský štát, v ktorom sa začalo odoslanie alebo preprava tovaru, by malo predstavovať dodatočnú hmotnoprávnu podmienku na uplatnenie oslobodenia od DPH pri dodaní tovaru v rámci Spoločenstva.

Po druhé, Komisia bola vyzvaná, aby navrhla jednotné kritériá a vhodné legislatívne zlepšenia, ktoré by viedli k zvýšenej právnej istote a harmonizovanému uplatňovaniu pravidiel pre DPH pri určovaní režimu DPH pre **reťazové transakcie** vrátane trojstranných transakcií.

Po tretie, Komisia bola vyzvaná, aby zanalyzovala a navrhla, ako zmeniť pravidlá pre DPH s cieľom umožniť zjednodušenie **úpravy call-off stock** tak, aby sa v rámci EÚ uplatňovala jednotnejším spôsobom.

Po štvrté, Komisia bola vyzvaná, aby naďalej skúmala možnosti pre spoločný rámec odporúčaných kritérií pre listinné dôkazy, ktoré sa vyžadujú na uplatnenie **oslobodenia od DPH pri dodaní tovaru v rámci Spoločenstva**.

Komisia navrhla zmeny smernice o DPH a vykonávacieho nariadenia o DPH pre štyri uvedené oblasti 4. októbra 2017. Rada prijala príslušné zmeny 4. decembra 2018[2].

1.2. Príslušné právne akty

K právnym aktom, ktorými sa zaviedli zmeny v oblasti DPH uvádzané v týchto vysvetlivkách, patrí:

a) smernica 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;

b) vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) 2018/1912 zo 4. decembra 2018, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011;

c) nariadenie Rady (EÚ) 2018/1909 zo 4. decembra 2018, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o výmenu informácií na účely monitorovania správneho uplatňovania úpravy call-off stock.

---

[1] https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/sk/pdf.

[2] Zmeny nadobúdajú účinnosť 1. januára 2020.

Všetky príslušné právne ustanovenia sú citované na konci vysvetliviek v znení platnom od **1. januára 2020**.

Každý odkaz na článok smernice o DPH (smernica 2006/112/ES v znení zmien) je označený symbolom „**SD**“ (smernica o DPH). Pri každej zmienke o vykonávacom nariadení o DPH [vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011 v znení zmien] je odkaz na príslušné články označený symbolom „**VN**“ (vykonávacie nariadenie). Vo všetkých ostatných prípadoch sa špecifikuje, na ktorý právny akt sa odkazuje.

2. ÚPRAVY CALL-OFF STOCK

2.1. Príslušné ustanovenia

Články smernice o DPH týkajúce sa zjednodušenia call-off stock sú tieto:

- **článok 17a:** (hlavné ustanovenie) obsahuje pravidlá zjednodušenia;
- **článok 243 ods. 3:** obsahuje stanovenie povinnosti viesť určité zoznamy na účely call-off stock;
- **článok 262 ods. 2:** obsahuje stanovenie povinnosti uviesť v súhrnnom výkaze identifikačné číslo pre DPH určeného nadobúdateľa, ktorému sa tovar prepravil v rámci úpravy call-off stock, a informovať o akejkoľvek zmene týkajúcej sa predložených informácií, ku ktorej by mohlo dôjsť.

Článok 54a VN obsahuje podrobnejšie pravidlá pre zoznamy vedené na účely úpravy call-off stock.

2.2. Na čo slúžia tieto ustanovenia?

Slovné spojenie „úprava call-off stock" odkazuje na situáciu, keď zdaniteľná osoba zasiela alebo prepravuje tovar do zásob v inom členskom štáte pre určeného nadobúdateľa, ktorého totožnosť a identifikačné číslo pre DPH sú v čase prepravy alebo zasielania známe a ktorý má právo odobrať tovar z týchto zásob podľa vlastného uváženia, a vtedy nastane prevod vlastníctva.

Podľa súčasných pravidiel EÚ pre DPH platí, že ak podnik (zdaniteľná osoba) presúva svoj tovar z jedného členského štátu do zásob umiestnených v inom členskom štáte, považuje sa to za uskutočnenie dodania v rámci Spoločenstva oslobodeného od DPH v členskom štáte začatia prepravy tovaru. Tento podnik zároveň musí účtovať DPH za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte, kde bola ukončená preprava tovaru. V praxi to znamená, že ak podnik presúva tovar do iného členského štátu, musí si plniť povinnosti v súvislosti s DPH aj v členskom štáte ukončenia prepravy (registrácia na účely DPH, vyplnenie daňového priznania k DPH a zaúčtovanie DPH splatnej z tovaru nadobudnutého v rámci Spoločenstva v tomto daňovom priznaní).

Ak sa tovar premiestňuje z jedného členského štátu do zásob umiestnených v inom členskom štáte so zámerom dodať ho neskôr nadobúdateľovi, podnik, ktorý premiestňuje a neskôr dodáva tento tovar, musí okrem vyhlásenia o nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva spravidla tiež vykázať DPH za (domáce) dodanie tovaru v členskom štáte, kde sú zásoby umiestnené (pokiaľ sa nedá uplatniť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, spravidla na základe článku 194 SD).

Zjednodušenie úpravy call-off stock prijaté Radou odstraňuje v prípade podnikov, ktoré presúvajú tovar medzi dvomi členskými štátmi so zámerom dodať ho neskôr už známemu určenému nadobúdateľovi, administratívne zaťaženie spojené s povinnosťou splniť požiadavky týkajúce sa DPH v členskom štáte, kde sú zásoby umiestnené.

Toto zjednodušenie sa **netýka** situácie, keď podnik premiestňuje tovar z jedného členského štátu do iného členského štátu bez toho, aby už poznal určeného nadobúdateľa v danom druhom členskom štáte.

Prijatým riešením sa stanovuje, že:

- žiadne dodanie v rámci Spoločenstva a žiadne nadobudnutie v rámci Spoločenstva sa neuskutoční v čase odoslania alebo prepravy tovaru do zásob umiestnených v inom členskom štáte,
- dodanie v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH v členskom štáte začatia prepravy a zdanené nadobudnutie v rámci Spoločenstva v členskom štáte, kde sú zásoby umiestnené, sa uskutočnia neskôr, až keď sa nadobúdateľ stane vlastníkom tovaru.

Aby bolo možné uplatňovať toto zjednodušenie úpravy call-off stock, musia byť splnené určité podmienky:

- dodávateľ[3] aj určený nadobúdateľ sú zdaniteľné osoby,
- dodávateľ nemá zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti ani stálu prevádzkareň v členskom štáte, do ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje,
- dodávateľ zaznamenáva odoslanie alebo prepravu tovaru v zozname,
- tovar sa prepravuje z jedného členského štátu do druhého členského štátu so zámerom dodať ho neskôr, po ukončení prepravy, určenému nadobúdateľovi,
- dodávateľ uvedie identifikačné číslo pre DPH určeného nadobúdateľa vo svojom súhrnnom výkaze (iba tento údaj, nie hodnotu tovaru) predkladanom za obdobie, počas ktorého bola vykonaná preprava tovaru,
- určený nadobúdateľ je identifikovaný na účely DPH v členskom štáte, do ktorého sa tovar premiestňuje,
- v čase, keď sa začína odoslanie alebo preprava, dodávateľ pozná totožnosť určeného nadobúdateľa a jeho identifikačné číslo pre DPH,
- tovar sa prepravuje z jedného členského štátu do druhého členského štátu, takže dovoz, vývoz a dodanie tovaru v rámci jedného členského štátu sú vyňaté z tohto zjednodušenia.

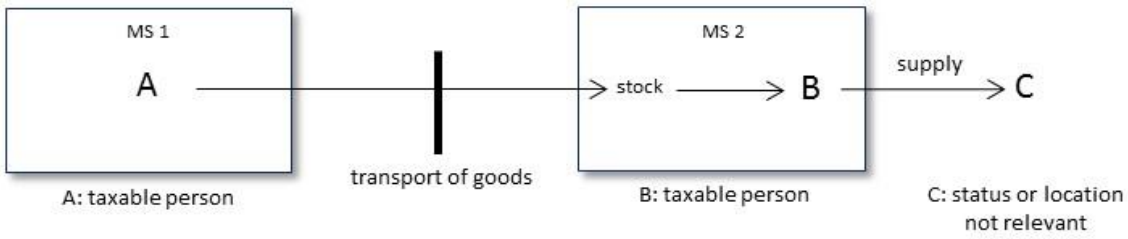
Je potrebné poznamenať, že existujú aj povinnosti, ktorých nesplnenie neznamená, že zjednodušenie by sa nemohlo (alebo nemohlo ďalej) uplatňovať (aj keď uplatniť sa môžu vnútroštátne sankcie). Príkladom je prípad týkajúci sa povinnosti určeného nadobúdateľa uviesť v zozname, ktorý si má viesť, opis a množstvo tovaru, ktorý sa mu má dodať [článok 243 ods. 3 druhý pododsek SD a článok 54a ods. 2 písm. b) VN].

2.3. Rôzne scenáre – príklady

Vo všetkých nasledujúcich príkladoch sa konštatuje, že podnik A, ktorý premiestňuje tovar z členského štátu 1 do členského štátu 2, má zriadené sídlo v členskom štáte 1. Je potrebné zdôrazniť, že hoci pôjde o bežnú situáciu, nie je ako taká podmienkou na uplatnenie zjednodušenia call-off stock. Naopak, podmienkou na uplatnenie zjednodušenia je, aby podnik A nemal zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti ani stálu prevádzkareň v členskom štáte 2.

[3] Pojem „dodávateľ“ sa v tomto prípade týka zdaniteľnej osoby, ktorá odosiela alebo prepravuje tovar, sama alebo prostredníctvom tretej strany na účet tejto zdaniteľnej osoby, podľa článku 17a ods. 2 písm. a) SD. Ten istý pojem s rovnakým významom sa v týchto vysvetlivkách používa aj pri iných príležitostiach v oddieloch súvisiacich s úpravou call-off stock.

2.3.1. *Všeobecný prípad, na ktorý sa vzťahuje zjednodušenie*



Situácia:

- Podnik A usadený v členskom štáte 1 (a nie v členskom štáte 2) prepravuje v januári tovar v rámci úpravy call-off stock do členského štátu 2. Tento tovar sa má dodať podniku B, ktorý je identifikovaný (usadený alebo inak) v členskom štáte 2.
- V septembri toho istého roka sa podnik B stane vlastníkom tovaru alebo jeho časti.
- Podnik B tovar použije napríklad vo svojom výrobnom procese alebo ho ďalej predá podniku C (situácia v grafe). Štatút podniku C (zdaniteľná osoba alebo súkromná osoba), ani jeho miesto sídla/pobytu nie sú ako také údaje relevantné pre uplatňovanie pravidiel úpravy call-off stock.

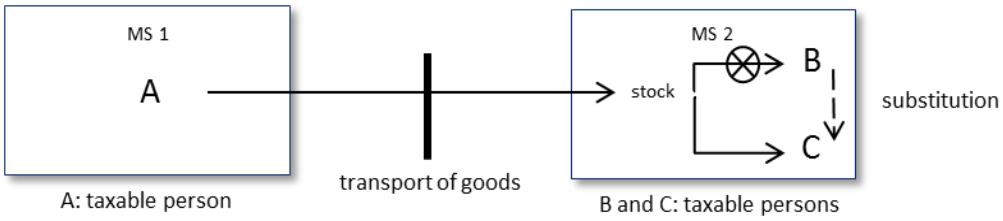
Režim DPH pri call-off stock:

- V januári musí podnik A uviesť prepravu tovaru v zozname, ktorý vedie [článok 17a ods. 2 písm. d) a článok 243 ods. 3 prvý pododsek SD a článok 54a ods. 1 VN].
- Vo svojom súhrnnom výkaze musí podnik A uviesť číslo pre DPH podniku B, keďže to je osoba, ktorej sa tovar posielal v rámci úpravy call-off stock [článok 17a ods. 2 písm. d) a článok 262 ods. 2 SD].
- V januári musí určený nadobúdateľ uviesť ukončenie prepravy tovaru do zásob v zozname, ktorý vedie (článok 243 ods. 3 druhý pododsek SD a článok 54a ods. 2 VN). Ak určený nadobúdateľ nie je majiteľom skladu, podľa článku 54a ods. 2 druhého pododseku VN nemusí určený nadobúdateľ zaznamenať dátum ukončenia prepravy v zozname. Údaj o tomto dátume musia potom daňové orgány nájsť v zozname, ktorý vedie majiteľ skladu ako tretia strana (na daňové alebo obchodné účely, pozri oddiel 2.5.19). V septembri sa konanie podniku A považuje za dodanie tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH v členskom štáte 1 a konanie podniku B za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte 2 (článok 17a ods. 3 SD).
- Daňová povinnosť na účely DPH vznikne najneskôr 15. októbra (články 67 a 69 SD).
- Podnik A bude musieť priznať dodanie v rámci Spoločenstva vo svojom daňovom priznaní k DPH a uviesť túto transakciu vo svojom súhrnnom výkaze, pričom uvedie podnik B ako osobu nadobúdajúcu tovar, a uvedie aj základ dane pre toto dodanie v rámci Spoločenstva.
- Podnik B bude musieť vo svojom daňovom priznaní k DPH vykázať DPH z tovaru nadobudnutého v rámci Spoločenstva.
- Podnik A bude musieť uviesť potrebné údaje v zozname, ktorý vedie, aby bol tento zoznam aktualizovaný [článok 243 ods. 3 prvý pododsek SD a článok 54a ods. 1 písm. f) VN].
- Podnik B bude musieť uviesť nadobudnutý tovar v zozname, ktorý vedie, keď sa stane vlastníkom tovaru [článok 243 ods. 3 druhý pododsek SD a článok 54a ods. 2 písm. d) VN].

Ďalšie poznámky

- Dodanie tovaru odobratého zo zásob podnikom B podniku C sa riadi osobitnými pravidlami („domáce“ dodanie v rámci členského štátu 2, dodanie v rámci Spoločenstva, vývoz) a nevzťahujú sa naň zjednodušujúce opatrenia pre call-off stock.

2.3.2. Nahradenie nadobúdateľa



Situácia:

- Podnik A usadený v členskom štáte 1 (a nie so sídlom v členskom štáte 2) prepravuje v januári tovar v rámci úpravy call-off stock do členského štátu 2. Tento tovar sa má dodať podniku B, ktorý je identifikovaný (usadený alebo inak) v členskom štáte 2.
- V septembri toho istého roka sa zmluva o call-off medzi podnikom A a podnikom B zmení (alebo dokonca ukončí). Tovar, ktorý sa už nepredal podniku B, však zostáva v členskom štáte 2. Podnik A zároveň uzavrie dohodu o úprave call-off stock s podnikom C, ktorý je tiež identifikovaný (usadený alebo inak) v členskom štáte 2, týkajúcu sa uvedeného tovaru, ktorý sa nachádza v zásobách v členskom štáte 2[4]. Tovar sa môže prepraviť do iného skladu v členskom štáte 2 alebo by mohol fyzicky zostať v tom istom sklade, pričom by sa zmenili iba zmluvné podmienky medzi podnikmi A a B a podnikmi A a C.

Režim DPH pri call-off stock:

- V januári musí podnik A uviesť prepravu tovaru v zozname, ktorý vedie [článok 17a ods. 2 písm. d) a článok 243 ods. 3 prvý pododsek SD a článok 54a ods. 1 VN].
- Vo svojom súhrnnom výkaze musí podnik A uviesť číslo pre DPH podniku B, keďže to je osoba, ktorej sa tovar posielal v rámci úpravy call-off stock [článok 17a ods. 2 písm. d) a článok 262 ods. 2 SD].
- V januári musí určený nadobúdateľ uviesť ukončenie prepravy tovaru do zásob v zozname, ktorý vedie (článok 243 ods. 3 druhý pododsek SD a článok 54a ods. 2 VN). Ak určený nadobúdateľ nie je majiteľom skladu, podľa článku 54a ods. 2 druhého pododseku VN nemusí určený nadobúdateľ zaznamenať dátum ukončenia prepravy tovaru v zozname. Údaj o tomto dátume musia potom daňové orgány nájsť v zozname, ktorý vedie majiteľ skladu ako tretia strana (na daňové alebo obchodné účely, pozri oddiel 2.5.19).
- Pokiaľ ide o tovar, ktorého vlastníkom sa podnik B stal pred zmenou alebo ukončením zmluvy o call-off stock, uplatňujú sa pravidlá uvedené v oddiele 2.3.1.

[4] Táto zmluva by sa mohla napríklad týkať aj tovaru, ktorý sa zatiaľ nachádza v členskom štáte 1. Na tento tovar by sa však nevzťahovali pravidlá nahradenia, ale celkové úpravy v rámci schémy call-off stock.

- V septembri, keď sa zmluva o call-off zmenila alebo ukončila, nejde vo vzťahu medzi podnikom A a podnikom B o dodanie v rámci Spoločenstva ani o nadobudnutie v rámci Spoločenstva, pokiaľ ide o tú časť tovaru, ktorej vlastníkom sa podnik B nestal pred zmenou zmluvy.
- Pokiaľ ide o nahradenie podniku B podnikom C, „dodanie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 17 SD“ podnikom A v členskom štáte 1 sa nepovažuje za uskutočnené ani „nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 21 SD“ podnikom A v členskom štáte 2 sa nepovažuje za uskutočnené za predpokladu, že sú splnené tieto dve podmienky (článok 17a ods. 6 SD):
  1) Uplatňujú sa všeobecné podmienky zjednodušenia call-off stock [článok 17a ods. 6 písm. a) SD]. To okrem iného znamená, že podnik C je na základe existujúcej dohody s podnikom A oprávnený nadobudnúť vlastníctvo daného tovaru. Hoci to nie je uvedené v smernici o DPH, „nahradenie“ znamená, že podnik B už nie je v zmluvnom postavení umožňujúcom mu nadobudnúť vlastníctvo daného tovaru a že na tento účel boli vykonané potrebné úpravy s podnikom A. Ďalej platí, že podnik C musí byť zdaniteľnou osobou identifikovanou v členskom štáte 2 a podnik A musí uviesť identifikačné číslo pre DPH podniku C v súhrnnom výkaze za obdobie, počas ktorého sa nahradenie uskutočnilo[5].
  2) Podnik A zaznamená nahradenie podniku B podnikom C v zozname, ktorý vedie [článok 17a ods. 6 písm. b) a článok 243 ods. 3 prvý pododsek SD a článok 54a ods. 1 písm. e) VN].
- Nahradenie bude mať vplyv na príslušné zoznamy v súlade s článkom 54a ods. 1 písm. e) a ods. 2 písm. a), b) a c) VN.

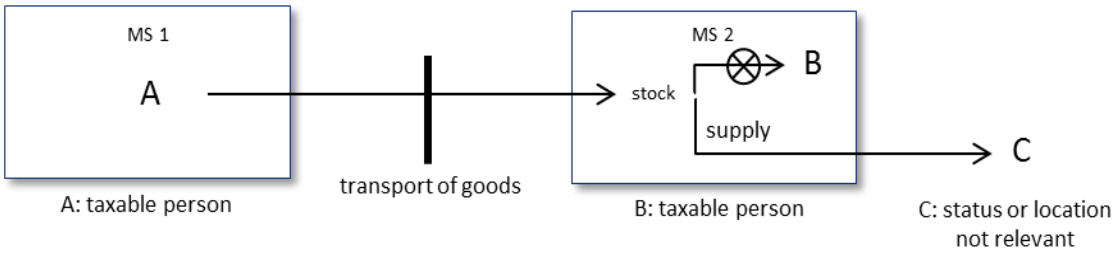
Ďalšie poznámky

- V opísanej situácii je potrebné, aby sa nahradenie (podnik B je nahradený podnikom C) uskutočnilo predtým, než tovar zablokuje podnik C (t. j. tovar je dodaný podniku C).
- Vyžaduje sa tiež, aby v čase, keď prestane existovať úprava call-off stock s podnikom B, podnik A už mal identifikovaný podnik C ako určeného nadobúdateľa, ktorý nahrádza podnik B, a mal s ním uzavretú zmluvu (ide o termín, kedy by mala byť uzavretá zmluva s podnikom C, pozri oddiel 2.5.12).
- Lehota 12 mesiacov uvedená v článku 17a ods. 4 SD (pozri aj oddiel 2.3.5) nezačína opätovne plynúť v čase nahradenia. Táto lehota začína plynúť v momente pôvodného ukončenia prepravy tovaru v členskom štáte, do ktorého bol odoslaný alebo prepravený. Je to jediná platná lehota a nepredlžuje sa ustanovením o nahradení (článok 17a ods. 6 SD) ani žiadnym iným ustanovením. Navyše pravidlo, ktoré by sa uplatnilo v prípade, že by podmienky nahradenia neboli splnené (článok 17a ods. 7 SD), sa výslovne odvoláva na „lehotu uvedenú v odseku 4“ (článok 17a ods. 4 SD), čo opätovne potvrdzuje, že je to jediná relevantná lehota. Potvrdzuje to aj skutočnosť, že odkaz na identifikačné číslo pre DPH osoby, ktorá nahrádza pôvodne určeného nadobúdateľa, sa má uviesť v zozname, ktorý vedie dodávateľ, zatiaľ čo žiadny odkaz na dátum samotného nahradenia sa v príslušnom ustanovení [článok 54a ods. 1 písm. e) VN] nepožaduje.

[5] Uvedené musí byť číslo pre DPH predchádzajúceho príjemcu (podnik B v tomto príklade) a číslo pre DPH nového príjemcu (podnik C v tomto príklade).

- Ak podmienky na vykonanie nahradenia neboli splnené a podnik A (z príkladu) napriek tomu dodá podniku C tovar zo zásob, nastane situácia opísaná v oddiele 2.3.3 (dodanie inej osobe).

2.3.3. Dodanie inej osobe



Situácia:

- Podnik A usadený v členskom štáte 1 (a nie v členskom štáte 2) prepravuje v januári tovar v rámci úpravy call-off stock do členského štátu 2. Tento tovar sa má dodať podniku B, ktorý je identifikovaný (usadený alebo inak) v členskom štáte 2.
- V septembri podnik A dodá tovar podniku C (napríklad preto, že podnik C je ochotný zaplatiť vyššiu cenu) a v dôsledku toho ukončí zmluvu o call-off stock s podnikom B. V rámci tohto príkladu by sa tiež mohlo stať, že podnik A a podnik B zachovajú zmluvu o call-off stock pre iný tovar (iné druhy tovaru), než je ten, ktorý bol dodaný podniku C.
- Tovar sa presunie priamo do podniku C, ktorý nebol uvedený ako určený nadobúdateľ v čase, keď sa tovar pôvodne presúval z členského štátu 1, a ktorý nenahradil pôvodného určeného nadobúdateľa v súlade s článkom 17a ods. 6 SD.

Režim DPH pri call-off stock:

- V januári musí podnik A uviesť prepravu tovaru v zozname, ktorý vedie [článok 17a ods. 2 písm. d) a článok 243 ods. 3 prvý pododsek SD a článok 54a ods. 1 VN].
- Vo svojom súhrnnom výkaze musí podnik A uviesť identifikačné číslo pre DPH podniku B, keďže to je osoba, ktorej sa tovar posielal v rámci úpravy call-off stock [článok 17a ods. 2 písm. d) a článok 262 ods. 2 SD].
- V januári musí určený nadobúdateľ uviesť ukončenie prepravy tovaru do zásob v zozname, ktorý vedie (článok 243 ods. 3 druhý pododsek SD a článok 54a ods. 2 VN). Ak určený nadobúdateľ nie je majiteľom skladu, podľa článku 54a ods. 2 druhého pododseku VN nemusí určený nadobúdateľ zaznamenať dátum ukončenia prepravy tovaru v zozname. Údaj o tomto dátume musia potom daňové orgány nájsť v zozname, ktorý vedie majiteľ skladu ako tretia strana (na daňové alebo obchodné účely, pozri oddiel 2.5.19).
- Pokiaľ ide o tovar, ktorého vlastníkom sa podnik B stal pred zmenou alebo ukončením zmluvy o call-off stock, uplatňujú sa pravidlá uvedené v oddiele 2.3.1.
- V septembri, keď bol príslušný tovar predaný podniku C a v dôsledku toho sa zmluva o call-off stock medzi podnikom A a podnikom B zmenila alebo ukončila, nedošlo vo vzťahu medzi podnikom A a podnikom B k dodaniu v rámci Spoločenstva, ani k nadobudnutiu v rámci Spoločenstva, pokiaľ ide o tú časť tovaru, ktorej vlastníkom sa podnik B nestal. Ak je to potrebné, podnik B (alebo majiteľ skladu v situácii a v prípadoch uvedených v článku 54a ods. 2 druhom

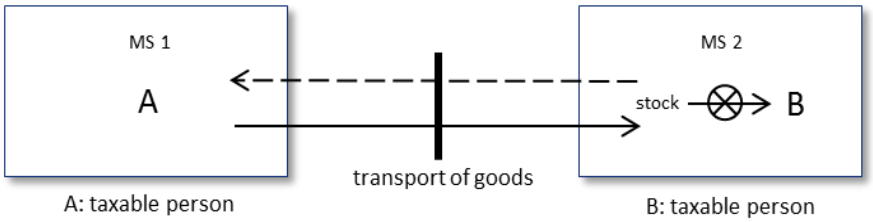
pododseku VN, pozri oddiel 2.5.19) bude musieť upraviť zoznam, ktorý vedie, pokiaľ ide o tovar dodaný podniku C [článok 54a ods. 2 písm. b) a e) VN].

- V septembri už navyše nebudú splnené podmienky pre úpravu call-off stock vo vzťahu k tovaru uvedenému v predchádzajúcom bode. Keďže podnik A a podnik C sa dohodli na predaji tovaru a neuzavreli zmluvu o call-off stock, ustanovenia týkajúce sa nahradenia uvedené v oddiele 2.3.2 sa neuplatňujú vo vzťahu k tovaru dodanému podniku C. Považuje sa to teda za premiestnenie tovaru podľa článku 17 SD uskutočnené z členského štátu 1 do členského štátu 2 v prípade tovaru dodaného podniku C. Keďže tento tovar už nespĺňa uvedené podmienky, premiestnenie sa považuje za uskutočnené bezprostredne pred jeho dodaním podniku C (článok 17a ods. 7 druhý pododsek SD).
- Pojem „bezprostredne pred“, aj keď nie je výslovne vysvetlený v smernici o DPH, je potrebné v rámci celkového fungovania systému vnímať ako označenie toho istého dňa, keď podnik A uskutočnil dodanie tovaru podniku C.
- Pokiaľ ide o tovar predaný podniku C, konanie podniku A sa považuje za dodanie tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH v členskom štáte 1 a nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte 2 (ako už bolo uvedené, na ďalší tovar by sa mohla naďalej vzťahovať zmluva o call-off stock medzi podnikom A a podnikom B). Zdaniteľná udalosť nastáva v septembri a daňová povinnosť vznikne najneskôr 15. októbra. Aby podnik A mohol priznať svoje nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte 2, bude musieť byť identifikovaný na účely DPH v členskom štáte 2.
- Podnik A bude musieť priznať dodanie v rámci Spoločenstva vo svojom daňovom priznaní k DPH v členskom štáte 1 a uviesť túto transakciu vo svojom súhrnnom výkaze, pričom uvedie seba pod svojím identifikačným číslom pre DPH v členskom štáte 2, ako aj základ dane (článok 76 SD).
- Podnik A bude tiež musieť vykázať DPH za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva vo svojom daňovom priznaní k DPH v členskom štáte 2.
- Podnik A bude musieť uviesť potrebné údaje v zozname, ktorý vedie, aby bol tento zoznam aktualizovaný [článok 243 ods. 3 prvý pododsek SD a článok 54a ods. 1 písm. g) VN].

Ďalšie poznámky

- Dodanie tovaru podnikom A podniku C sa riadi osobitnými pravidlami („domáce“ dodanie v rámci členského štátu 2, dodanie v rámci Spoločenstva, vývoz) a nevzťahujú sa na neho zjednodušujúce opatrenia pre call-off stock.

2.3.4. Vrátenie tovaru



Situácia:

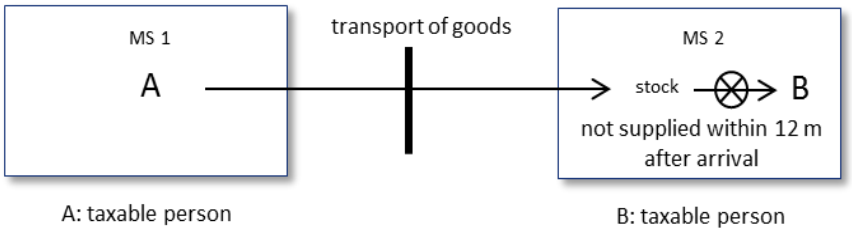
- Podnik A usadený v členskom štáte 1 (a nie v členskom štáte 2) prepravuje v januári tovar v rámci úpravy call-off stock do členského štátu 2. Tento tovar sa má dodať podniku B, ktorý je identifikovaný (usadený alebo inak) v členskom štáte 2.
- V septembri toho istého roka sa uzavrie dohoda, že podnik A si vezme späť zostávajúci tovar, ktorý podnik B nepredal ani nepoužil, a prepraví ho z členského štátu 2 naspäť do členského štátu 1.

Režim DPH v prípade call-off stock

- V januári musí podnik A uviesť prepravu tovaru v zozname, ktorý vedie [článok 17a ods. 2 písm. d) a článok 243 ods. 3 prvý pododsek SD a článok 54a ods. 1 VN].
- Vo svojom súhrnnom výkaze musí podnik A uviesť identifikačné číslo pre DPH podniku B, keďže to je osoba, ktorej sa tovar posielal v rámci úpravy call-off stock [článok 17a ods. 2 písm. d) a článok 262 ods. 2 SD].
- V januári musí určený nadobúdateľ uviesť v zozname, ktorý vedie, ukončenie prepravy tovaru do zásob (článok 243 ods. 3 druhý pododsek SD a článok 54a ods. 2 VN). Ak určený nadobúdateľ nie je majiteľom skladu, podľa článku 54a ods. 2 druhého pododseku VN nemusí určený nadobúdateľ zaznamenať dátum ukončenia prepravy tovaru v zozname. Údaj o tomto dátume musia potom daňové orgány nájsť v zozname, ktorý vedie majiteľ skladu ako tretia strana (na daňové alebo obchodné účely, pozri oddiel 2.5.19).
- Na tovar, ktorého vlastníkom sa reálne stal podnik B, sa vzťahujú pravidlá uvedené v oddiele 2.3.1.
- Pokiaľ ide o tovar, ktorého vlastníkom sa podnik B nestal, vo vzťahu medzi podnikom A a podnikom B nedošlo k dodaniu v rámci Spoločenstva ani k nadobudnutiu v rámci Spoločenstva.
- Pokiaľ ide o vrátený tovar, tiež sa to nepovažuje za dodanie v rámci Spoločenstva podľa článku 17 SD podnikom A v členskom štáte 1 a nebolo vykonané ani dodanie v rámci Spoločenstva podľa článku 17 SD podnikom A v členskom štáte 2, ak podnik A zaznamená vrátenie tovaru v zozname, ktorý vedie, ako je stanovené v článku 243 ods. 3 prvom pododseku SD a článku 54a ods. 1 písm. h) VN [článok 17a ods. 5 písm. b) SD].
- Podnik A ďalej bude musieť uviesť identifikačné číslo pre DPH podniku B vo svojom súhrnnom výkaze a uviesť označenie, že tovar bol vrátený (článok 262 ods. 2 SD, keďže ide o „zmenu predložených informácií“[6]). Je potrebné poznamenať, že v prípade vrátenia tovaru sa toto uvedenie v súhrnnom výkaze nemá vnímať ako hmotnoprávna podmienka na zachovanie zjednodušenia (pozri aj oddiel 2.5.6).
- Určený nadobúdateľ (alebo majiteľ skladu v situácii uvedenej v článku 54a ods. 2 druhom pododseku VN) bude musieť upraviť zoznam, ktorý vedie [článok 54a ods. 2 písm. e) VN].

[6] Pozri aj oddiel 2.5.22.

2.3.5. *Prekročenie 12-mesačnej lehoty*



Situácia:

- Podnik A usadený v členskom štáte 1 (a nie v členskom štáte 2) prepravuje 5. januára roku N tovar v rámci úpravy call-off stock do členského štátu 2. Preprava tovaru sa ukončí v členskom štáte 2 v ten istý deň. Tento tovar sa má dodať podniku B, ktorý je identifikovaný (usadený alebo inak) v členskom štáte 2.
- O rok neskôr (rok N+1) tovar (alebo jeho časť) stále nebol dodaný podniku B, ale naďalej sa nachádza na území členského štátu 2[7].

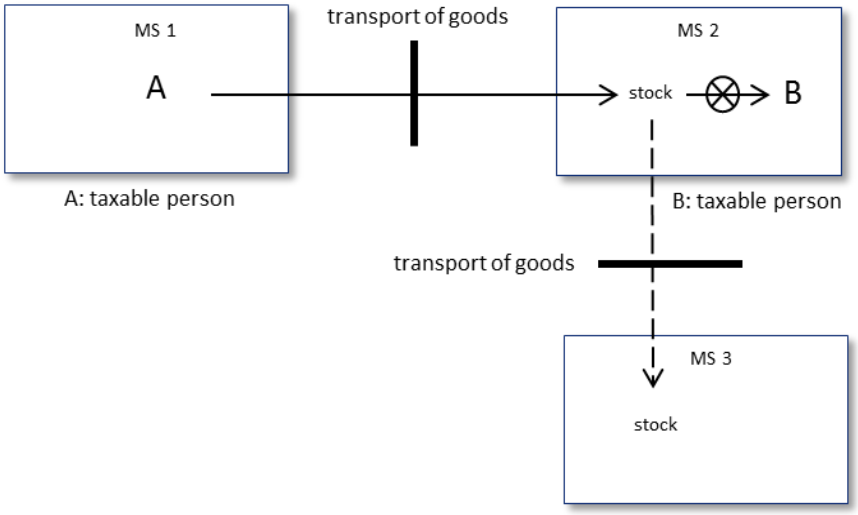
Režim DPH v prípade call-off stock

- Podnik A musí uviesť prepravu tovaru 5. januára roku N v zozname, ktorý vedie [článok 17a ods. 2 písm. d) a článok 243 ods. 3 SD a článok 54a ods. 1 VN].
- Vo svojom súhrnnom výkaze musí podnik A uviesť identifikačné číslo pre DPH podniku B, keďže to je osoba, ktorej sa tovar posielal v rámci úpravy call-off stock [článok 17a ods. 2 písm. d) a článok 262 ods. 2 SD].
- Určený nadobúdateľ musí uviesť ukončenie prepravy tovaru do zásob 5. januára roku N v zozname, ktorý vedie (článok 243 ods. 3 druhý pododsek SD a článok 54a ods. 2 VN). Ak určený nadobúdateľ nie je majiteľom skladu, podľa článku 54a ods. 2 druhého pododseku VN nemusí určený nadobúdateľ zaznamenať dátum ukončenia prepravy tovaru v zozname. Údaj o tomto dátume musia potom daňové orgány nájsť v zozname, ktorý vedie majiteľ skladu ako tretia strana (na daňové alebo obchodné účely, pozri oddiel 2.5.19).
- Na tovar, ktorého vlastníkom sa podnik B stal pred koncom 12-mesačnej lehoty, sa vzťahujú pravidlá uvedené v oddiele 2.3.1.
- Do konca 6. januára roku N+1 (správny výpočet 12-mesačnej lehoty je uvedený v oddieloch 2.5.16 a 2.5.17) sa podnik B nestal vlastníkom tovaru alebo jeho časti. Pokiaľ ide o tento zostávajúci tovar, vo vzťahu medzi podnikom A a podnikom B nedošlo k dodaniu v rámci Spoločenstva, ani k nadobudnutiu v rámci Spoločenstva.
- Od 7. januára roku N+1, dňa nasledujúceho po uplynutí 12-mesačnej lehoty, už podmienky úpravy call-off stock nie sú splnené a považuje sa to za premiestnenie zostávajúceho tovaru podnikom A podľa článku 17 SD uskutočnené z členského štátu 1 do členského štátu 2 (článok 17a ods. 4 SD).

[7] Pokiaľ ide o 12-mesačnú lehotu, pozri oddiely 2.5.16 a 2.5.17.

- Konanie podniku A sa považuje za dodanie tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH podľa článku 17 SD v členskom štáte 1 a nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 21 SD v členskom štáte 2. Zdaniteľná udalosť nastáva 7. januára roku N+1 a daňová povinnosť vznikne najneskôr 15. februára roku N+1 (články 67 a 69 SD). Aby podnik A mohol priznať svoje nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte 2, bude musieť byť identifikovaný na účely DPH v členskom štáte 2.
- Podnik A bude musieť priznať transakciu, ktorá sa považuje za dodanie v rámci Spoločenstva, vo svojom daňovom priznaní k DPH v členskom štáte 1 a uviesť túto transakciu vo svojom súhrnnom výkaze, pričom uvedie seba pod svojím identifikačným číslom pre DPH v členskom štáte 2, ako aj základ dane pre toto dodanie (článok 76 SD).
- Podnik A bude musieť vykázať DPH z nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva vo svojom daňovom priznaní k DPH v členskom štáte 2.
- V zoznamoch podniku A aj určeného nadobúdateľa sa bude musieť jasne odrážať situácia tovaru, pri ktorom bola prekročená 12-mesačná lehota [článok 243 ods. 3 prvý pododsek SD a článok 54a ods. 1 písm. c) a ods. 2 písm. c) VN].

2.3.6. Tovar odoslaný do iného členského štátu



Situácia:

- Podnik A usadený v členskom štáte 1 (a nie v členskom štáte 2) prepravuje v januári tovar v rámci úpravy call-off stock do členského štátu 2. Tento tovar sa má dodať podniku B, ktorý je identifikovaný (usadený alebo inak) v členskom štáte 2.
- V septembri toho istého roka si podnik A vezme späť tovar (časť tovaru), ktorý nebol dodaný podniku B zo zásob, ale neprepraví ho naspäť do členského štátu 1. Namiesto toho sa tovar prepraví do členského štátu 3, kde sa uloží pre podnik A (situácia v grafe).
- Táto situácia je odlišná od situácie, keď sa zostávajúci tovar prepraví v súvislosti s predajom podniku C, teda podniku usadenému v členskom štáte 3 (situácia opísaná v oddiele 2.3.3).

Režim DPH v prípade call-off stock

- V januári musí podnik A uviesť prepravu tovaru v zozname, ktorý vedie [článok 17a ods. 2 písm. d) a článok 243 ods. 3 prvý pododsek SD a článok 54a ods. 1 VN].
- Vo svojom súhrnnom výkaze musí podnik A uviesť identifikačné číslo pre DPH podniku B, keďže to je osoba, ktorej sa tovar posielal v rámci úpravy call-off stock [článok 17a ods. 2 písm. d) a článok 262 ods. 2 SD].
- V januári musí určený nadobúdateľ uviesť v zozname, ktorý vedie, ukončenie prepravy tovaru do zásob (článok 243 ods. 3 druhý pododsek SD a článok 54a ods. 2 VN). Ak určený nadobúdateľ nie je majiteľom skladu, podľa článku 54a ods. 2 druhého pododseku VN nemusí určený nadobúdateľ zaznamenať dátum ukončenia prepravy tovaru v zozname. Údaj o tomto dátume musia potom daňové orgány nájsť v zozname, ktorý vedie majiteľ skladu ako tretia strana (na daňové alebo obchodné účely, pozri oddiel 2.5.19).
- Na tovar, ktorého vlastníkom sa reálne stal podnik B, sa vzťahujú pravidlá uvedené v oddiele 2.3.1.
- V septembri, keď sa zostávajúci tovar prepraví do členského štátu 3, prestanú byť splnené podmienky pre úpravu call-off-stock vo vzťahu k preprave z členského štátu 1 do členského štátu 2. Uskutoční sa teda premiestnenie tovaru podľa článku 17 SD z členského štátu 1 do členského štátu 2. Podmienky prestanú byť splnené, takže premiestnenie sa považuje za uskutočnené bezprostredne pred začiatkom odoslania alebo prepravy do členského štátu 3 (článok 17a ods. 7 tretí pododsek SD).
- Pojem „bezprostredne pred“, aj keď nie je výslovne vysvetlený v smernici o DPH, je potrebné v rámci celkového fungovania systému vnímať ako označenie toho istého dňa, keď sa začalo odoslanie alebo preprava do členského štátu 3.
- Pokiaľ ide o zostávajúci tovar, konanie podniku A sa považuje za dodanie v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH v členskom štáte 1 (článok 17 SD) a nadobudnutie v rámci Spoločenstva v členskom štáte 2 (článok 21 SD). Zdaniteľná udalosť nastáva v septembri a daňová povinnosť vznikne najneskôr 15. októbra (články 67 a 69 SD). Aby podnik A mohol priznať svoje nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte 2, bude musieť byť identifikovaný na účely DPH v členskom štáte 2.
- Podnik A bude musieť priznať dodanie vo svojom daňovom priznaní k DPH v členskom štáte 1 a uviesť túto transakciu vo svojom súhrnnom výkaze, pričom uvedie seba pod svojím identifikačným číslom pre DPH v členskom štáte 2, ako aj základ dane za toto dodanie (článok 76 SD).
- Podnik A bude musieť vykázať DPH z nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva vo svojom daňovom priznaní k DPH v členskom štáte 2.
- Podnik A bude musieť tiež uviesť potrebné údaje v zozname, ktorý vedie, aby bol tento zoznam aktualizovaný [článok 243 ods. 3 prvý pododsek SD a článok 54a ods. 1 písm. g) VN]. Podnik B (alebo majiteľ skladu v situácii uvedenej v článku 54a ods. 2 druhom pododseku VN, pozri oddiel 2.5.19) bude musieť tiež aktualizovať svoj zoznam [článok 54a ods. 2 písm. e) VN].

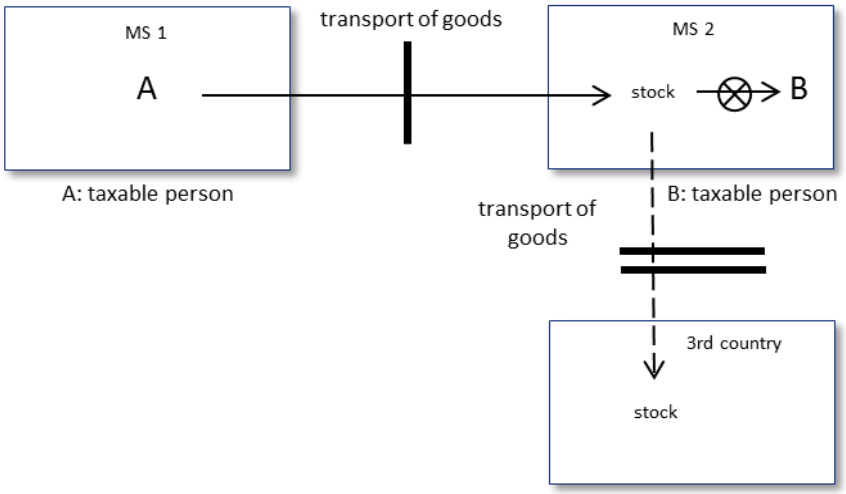
Ďalšie poznámky

- Podnik A uskutoční ďalšie premiestnenie z členského štátu 2 do členského štátu 3 v súvislosti s prepravou tovaru do členského štátu 3 v septembri. Konanie podniku A sa preto považuje za dodanie tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH podľa článku 17 SD v členskom štáte 2 a nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 21 SD v členskom štáte 3. V prípade druhej,

zdaniteľnej udalosti bude musieť byť podnik A identifikovaný na účely DPH v členskom štáte 3. Vyhlásenia v daňových priznaniach k DPH a v súhrnných výkazoch sa riadia všeobecnými pravidlami a ako také nesúvisia s pravidlami zjednodušenia call-off stock.

- Mohlo by sa stať, že na túto druhú prepravu tovaru z členského štátu 2 do členského štátu 3 sa bude vzťahovať úprava call-off stock za predpokladu, že budú splnené všetky potrebné podmienky. To by si však vyžadovalo, aby podnik A nebol usadený v členskom štáte 3. Musela by existovať dohoda s určeným nadobúdateľom, ktorý by musel byť identifikovaný v členskom štáte 3. Podnik A by musel zaznamenať prepravu v zozname, ktorý vedie, a v súhrnnom výkaze predloženom v členskom štáte 2 by musel tiež uviesť nového určeného nadobúdateľa. Každá takáto nová situácia sa bude musieť posúdiť úplne osobitne.
- V prípade, že sa tovar priamo predá podniku C (mimo úpravy call-off stock) v členskom štáte 3, dodanie v rámci Spoločenstva v členskom štáte 2 a nadobudnutie v rámci Spoločenstva v členskom štáte 3 sa riadi všeobecnými pravidlami a opäť platí, že sa na ne nevzťahujú pravidlá zjednodušenia call-off stock (pozri aj oddiel 2.3.3).

2.3.7. Vyvezený tovar



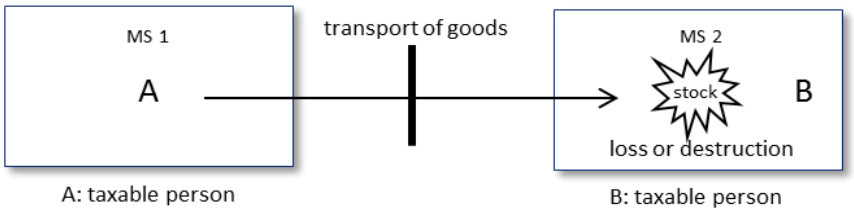
Situácia:

- Podnik A usadený v členskom štáte 1 (a nie v členskom štáte 2) prepravuje v januári tovar v rámci úpravy call-off stock do členského štátu 2. Tento tovar sa má dodať podniku B, ktorý je identifikovaný (usadený alebo inak) v členskom štáte 2.
- V septembri toho istého roka podnik A vyvezie tovar, ktorý nebol dodaný podniku B, so zámerom ďalšej činnosti mimo Európskej únie.

Režim DPH v prípade call-off stock

- V januári musí podnik A uviesť prepravu tovaru v zozname, ktorý vedie [článok 17a ods. 2 písm. d) a článok 243 ods. 3 prvý pododsek SD a článok 54a ods. 1 VN].
- Vo svojom súhrnnom výkaze musí podnik A uviesť identifikačné číslo pre DPH podniku B, keďže to je osoba, ktorej sa tovar posielal v rámci úpravy call-off stock [článok 17a ods. 2 písm. d) a článok 262 ods. 2 SD].
- V januári musí určený nadobúdateľ uviesť v zozname, ktorý vedie, ukončenie prepravy tovaru do zásob (článok 243 ods. 3 druhý pododsek SD a článok 54a ods. 2 VN). Ak určený nadobúdateľ nie je majiteľom skladu, podľa článku 54a ods. 2 druhého pododseku VN nemusí určený nadobúdateľ zaznamenať dátum ukončenia prepravy tovaru v zozname. Údaj o tomto dátume musia potom daňové orgány nájsť v zozname, ktorý vedie majiteľ skladu ako tretia strana (na daňové alebo obchodné účely, pozri oddiel 2.5.19).
- Na tovar, ktorého vlastníkom sa reálne stal podnik B, sa vzťahujú pravidlá uvedené v oddiele 2.3.1.
- V septembri, keď je zostávajúci tovar prepravený mimo Európsku úniu, prestanú byť splnené podmienky úpravy call-off stock. Uskutoční sa teda premiestnenie tohto zostávajúceho tovaru podľa článku 17 SD z členského štátu 1 do členského štátu 2. Keďže vzhľadom na vývoz už nie sú splnené podmienky, premiestnenie sa považuje za uskutočnené bezprostredne pred odoslaním alebo prepravou do tretej krajiny (článok 17a ods. 7 tretí pododsek SD).
- Pojem „bezprostredne pred“, aj keď nie je výslovne vysvetlený v smernici o DPH, je potrebné v rámci celkového fungovania systému vnímať ako označenie toho istého dňa, keď sa začalo odoslanie alebo preprava.
- Konanie podniku A sa považuje za dodanie tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH podľa článku 17 SD v členskom štáte 1 a nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 21 SD v členskom štáte 2. Zdaniteľná udalosť nastáva v septembri a daňová povinnosť vznikne najneskôr 15. októbra (články 67 a 69 SD). Aby podnik A mohol priznať svoje nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte 2, bude musieť byť identifikovaný na účely DPH v členskom štáte 2.
- Podnik A bude musieť priznať dodanie v rámci Spoločenstva vo svojom daňovom priznaní k DPH v členskom štáte 1 a uviesť túto transakciu vo svojom súhrnnom výkaze, pričom uvedie seba pod svojím identifikačným číslom pre DPH v členskom štáte 2, ako aj základ dane za toto dodanie (článok 76 SD).
- Podnik A bude musieť vykázať DPH z nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva vo svojom daňovom priznaní k DPH v členskom štáte 2.
- Podnik A bude musieť uviesť potrebné údaje v zozname, ktorý vedie, aby bol tento zoznam aktualizovaný [článok 243 ods. 3 prvý pododsek SD a článok 54a ods. 1 písm. g) VN]. Podnik B (alebo majiteľ skladu v situácii uvedenej v článku 54a ods. 2 druhom pododseku VN, pozri oddiel 2.5.19) bude musieť tiež aktualizovať svoj zoznam [článok 54a ods. 2 písm. e) VN].

2.3.8. *Zničenie alebo strata tovaru*



Situácia:

- Podnik A usadený v členskom štáte 1 (a nie v členskom štáte 2) prepravuje v januári tovar v rámci úpravy call-off stock do členského štátu 2. Tento tovar sa má dodať podniku B, ktorý je identifikovaný (usadený alebo inak) v členskom štáte 2.
- V septembri toho istého roka a predtým, než podnik B nadobudol vlastníctvo všetkého prijatého tovaru, bola zostávajúca časť tovaru zničená požiarom.

Režim DPH pri call-off stock:

- V januári musí podnik A uviesť prepravu tovaru v zozname, ktorý vedie [článok 17a ods. 2 písm. d) a článok 243 ods. 3 prvý pododsek SD a článok 54a ods. 1 VN].
- Vo svojom súhrnnom výkaze musí podnik A uviesť identifikačné číslo pre DPH podniku B, keďže to je osoba, ktorej sa tovar posielal v rámci úpravy call-off stock [článok 17a ods. 2 písm. d) a článok 262 ods. 2 SD].
- V januári musí určený nadobúdateľ uviesť v zozname, ktorý vedie, ukončenie prepravy tovaru do zásob (článok 243 ods. 3 druhý pododsek SD a článok 54a ods. 2 VN). Ak určený nadobúdateľ nie je majiteľom skladu, podľa článku 54a ods. 2 druhého pododseku VN nemusí určený nadobúdateľ zaznamenať dátum ukončenia prepravy tovaru v zozname. Tento údaj musia potom daňové orgány nájsť v zozname, ktorý vedie majiteľ skladu ako tretia strana (na daňové alebo obchodné účely, pozri oddiel 2.5.19).
- Na tovar, ktorého vlastníkom sa reálne stal podnik B, sa vzťahujú pravidlá uvedené v oddiele 2.3.1.
- V septembri, keď bol zostávajúci tovar zničený, prestanú byť splnené podmienky pre úpravu call-off stock vo vzťahu k tomuto tovaru. Považuje sa to teda za premiestnenie tovaru podľa článku 17 SD z členského štátu 1 do členského štátu 2. Keďže podmienky pre zjednodušenie call-off stock už nebudú splnené, premiestnenie sa považuje za uskutočnené v deň, keď bol tovar skutočne zničený, alebo ak takýto deň nie je možné určiť, v deň, keď sa zistilo, že tovar je zničený (článok 17a ods. 7 štvrtý pododsek SD).
- Konanie podniku A sa považuje za dodanie zničeného tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH podľa článku 17 SD v členskom štáte 1 a nadobudnutie zničeného tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 21 SD v členskom štáte 2.
- Zdaniteľná udalosť nastáva v septembri a daňová povinnosť vznikne najneskôr 15. októbra (články 67 a 69 SD). Aby podnik A mohol priznať svoje nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte 2, bude musieť byť identifikovaný na účely DPH v členskom štáte 2.

- Podnik A bude musieť priznať dodanie v rámci Spoločenstva vo svojom daňovom priznaní k DPH v členskom štáte 1 a uviesť túto transakciu vo svojom súhrnnom výkaze, pričom uvedie seba pod svojím identifikačným číslom pre DPH v členskom štáte 2. Základom dane je kúpna cena tovaru alebo, ak taká cena neexistuje, cena predstavujúca náklady na tovar (článok 76 SD).
- Podnik A bude musieť vykázať DPH z nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva vo svojom daňovom priznaní k DPH v členskom štáte 2. Uplatní sa článok 185 ods. 2 SD a v dôsledku zničenia tovaru nevznikne žiadna výnimka ani obmedzenie práva na odpočítanie DPH pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva za predpokladu, že takéto zničenie je „riadne preukázané alebo potvrdené".
- Podnik A bude musieť uviesť potrebné údaje v zozname, ktorý vedie, aby bol tento zoznam aktualizovaný [článok 243 ods. 3 prvý pododsek SD a článok 54a ods. 1 písm. g) VN]. Podnik B (alebo majiteľ skladu v situácii uvedenej v článku 54a ods. 2 druhom pododseku VN, pozri oddiel 2.5.19) bude musieť tiež aktualizovať svoj zoznam [článok 54a ods. 2 písm. f) VN].

2.4. Zjednodušenie call-off stock a vnútroštátne pravidlá pre DPH

Zjednodušujúce opatrenie pre úpravu call-off stock stanovené v článku 17a SD nadobúda účinnosť 1. januára 2020 a uplatňovať ho majú všetky členské štáty. To znamená, že všetky ostatné možné vnútroštátne úpravy týkajúce sa call-off stock, ktoré sa odchyľujú od článkov 17 a 17a SD, nie sú v súlade s právom EÚ. V súvislosti s cezhraničnými situáciami call-off stock nemajú členské štáty možnosť uplatňovať žiadne odchylné vnútroštátne pravidlá, a to ani v prípade, že tieto vnútroštátne pravidlá majú širší záber alebo sú pružnejšie pre podniky než pravidlá stanovené v článkoch 17 a 17a SD.

2.5. Osobitné otázky vyplývajúce z týchto ustanovení

2.5.1. Usmernenia schválené Výborom pre DPH

Usmernenia, ktoré sú výsledkom 113. zasadnutia Výboru pre DPH 3. júna 2019

3. NOVÉ PRÁVNE PREDPISY – OTÁZKY TÝKAJÚCE SA VYKONÁVANIA NEDÁVNO PRIJATÝCH USTANOVENÍ EÚ V OBLASTI DPH

3.1 Zdroj: Komisia

Referenčné dokumenty: články 17a a 36a, článok 138 ods. 1 a 1a, článok 243 ods. 3 a článok 262 ods. 2 smernice o DPH
články 45a a 54a vykonávacieho nariadenia o DPH

Vec: Vykonávanie balíka rýchlych riešení: smernica Rady (EÚ) 2018/1910 a vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) 2018/1912
[Dokument taxud.c.1(2019)3533969 – pracovný dokument č. 968]

Dokument B - taxud.c.1(2019)7898019 pracovný dokument č. 973

Call-off stock: Ako riešiť malé straty (oddiel 3.1.1)[8]

Výbor pre DPH sa takmer jednomyseľne zhoduje, že malé straty tovaru v rámci úpravy call-off stock (článok 17a smernice o DPH), ktoré vzniknú na základe samotnej povahy

[8] Tento titulok sa týka príslušného oddielu pracovného dokumentu Výboru pre DPH č. 968.

tovaru, nepredvídateľných okolností, prípadne povolenia alebo pokynu príslušných orgánov, nevedú k premiestneniu tohto tovaru v zmysle článku 17 smernice o DPH.

Výbor pre DPH sa okrem toho vo veľkej väčšine zhoduje, že na účely takých úprav call-off stock sa za „malé straty“ považujú straty nižšie než 5 % z hľadiska hodnoty alebo množstva z celej zásoby v deň po ukončení prepravy do skladu, v deň skutočného odobratia alebo zničenia tovaru, alebo ak takýto deň nie je možné určiť, v deň, keď sa zistilo, že tovar je zničený alebo chýba.

Dokument C - taxud.c.1(2019)7898957 pracovný dokument č. 974

Call-off stock: Či považovať sklad call-off stock za stálu prevádzkareň dodávateľa (oddiel 3.1.2)[9]

1. Výbor pre DPH jednomyseľne potvrdzuje, že zjednodušenie úpravy call-off stock stanovené v článku 17a smernice o DPH sa uplatňuje bez ohľadu na to, či zdaniteľná osoba, ktorá premiestňuje tovar (ďalej len „dodávateľ“), je identifikovaná na účely DPH v členskom štáte, do ktorého bol tovar prepravený na základe tejto úpravy.

2. Výbor pre DPH však jednomyseľne potvrdzuje, že ak má dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň v členskom štáte ukončenia prepravy tovaru, zjednodušenie úpravy call-off stock stanovené v článku 17a smernice o DPH sa neuplatňuje.

Výbor pre DPH sa jednomyseľne zhoduje, že to platí bez ohľadu na skutočnosť, či stála prevádzkareň dodávateľa skutočne zasahuje alebo nezasahuje (v zmysle článku 192a smernice o DPH) do dodávania tovaru, ktoré uskutočňuje dodávateľ.

3. Výbor pre DPH sa jednomyseľne zhoduje, že ak sklad, do ktorého sa tovar prepravuje v rámci úpravy call-off stock, vlastní a prevádzkuje iná osoba (alebo osoby) než dodávateľ, tento sklad sa nepovažuje za stálu prevádzkareň dodávateľa.

4. Výbor pre DPH sa vo veľkej väčšine zhoduje, že ak sklad, do ktorého sa tovar prepravuje z iného členského štátu so zámerom dodať ho neskôr určenému nadobúdateľovi, vlastní (alebo má v prenájme) a priamo prevádzkuje dodávateľ so svojimi vlastnými prostriedkami prítomnými v členskom štáte, kde je sklad umiestnený, tento sklad sa považuje za jeho stálu prevádzkareň.

Výbor pre DPH sa však vo veľkej väčšine zhoduje, že ak takýto sklad neprevádzkuje dodávateľ so svojimi vlastnými prostriedkami, alebo tieto prostriedky nie sú skutočne prítomné v členskom štáte, kde je sklad umiestnený, bez ohľadu na to, že sklad vlastní (alebo má v prenájme) dodávateľ, nemôže sa považovať za jeho stálu prevádzkareň.

2.5.2. Je zjednodušenie call-off stock povinný systém? Môže sa podnik rozhodnúť, že ho nebude uplatňovať?

Zjednodušenie je uplatniteľné za predpokladu, že sú splnené všetky podmienky uvedené v článku 17a ods. 2 SD. Ak z nejakého dôvodu nie je jedna z podmienok splnená, uskutoční sa „premiestnenie“ v zmysle článku 17 SD, čo bude znamenať dodanie v rámci

[9] Tento titulok sa týka príslušného oddielu pracovného dokumentu Výboru pre DPH č. 968.

Spoločenstva v členskom štáte začatia prepravy a nadobudnutie v rámci Spoločenstva (podľa článku 21 SD) v členskom štáte ukončenia prepravy.

Preto systém ako taký nie je povinný, keďže podnik sa môže rozhodnúť, či bude alebo nebude uplatňovať zjednodušenie call-off stock splnením alebo nesplnením potrebných podmienok, ktoré sú stanovené pre túto úpravu v článku 17a SD. Ak tieto podmienky nie sú splnené, na premiestnenie tovaru do iného členského štátu sa vzťahujú články 17 a 21 SD a následné dodanie určenému nadobúdateľovi sa bude klasifikovať ako domáce dodanie v rámci členského štátu, kde bola ukončená preprava tovaru. Samozrejme, to bude znamenať, že dodávateľ bude musieť byť identifikovaný na účely DPH v danom členskom štáte. Toto číslo pre DPH bude musieť použiť dodávateľ (zdaniteľná osoba) presúvajúci tovar z jedného členského štátu do druhého členského štátu, aby priznal (zdanlivé) nadobudnutie v rámci Spoločenstva, pokiaľ ide o „premiestnenie“ svojho vlastného tovaru a následné dodanie tohto tovaru. Samozrejme, hlavným účelom zjednodušenia bolo predísť presne tomu, aby sa dodávateľ musel identifikovať v členskom štáte, do ktorého bol tovar prepravený.

2.5.3. Aký je vzťah medzi článkami 17 a 17a SD?

V článku 17 ods. 1 SD je vymedzená koncepcia „premiestnenia do iného členského štátu“ a prirovnáva sa k dodaniu tovaru (po ktorom má nasledovať zdanlivé nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva na základe článku 21 SD).

V článku 17 ods. 2 SD sú vymenované viaceré výnimky, na základe ktorých sa preprava tovaru z jedného členského štátu do druhého členského štátu „nepovažuje za premiestnenie do iného členského štátu“. V tomto prípade sa preprava tovaru nepovažuje za dodanie tovaru (vo všeobecnosti sa označuje ako „nepremiestnenie“).

V článku 17a SD sa na účely uvedeného ustanovenia používa pojem „úprava call-off stock“. Aby „úprava call-off stock“ existovala, musia byť splnené viaceré podmienky v zmysle článku 17a SD. V takom prípade sa „úprava call-off stock“ nepovažuje za dodanie tovaru.

Je možné položiť si otázku, či v prípade, keď už nebudú splnené podmienky pre úpravu call-off stock, by bolo možné prejsť od článku 17a SD k článku 17 ods. 2 SD a vyvolať situáciu „nepremiestnenia“. Inými slovami, či by bolo možné predstaviť si, že zdaniteľná osoba po počiatočnom začatí uplatňovania úpravy call-off-stock môže zmeniť prístup a tvrdiť, že ak sa prestanú uplatňovať podmienky pre toto zjednodušenie, bude uplatniteľná jedna z konkrétnych situácií uvedených v článku 17 ods. 2 SD.

Podľa názoru útvarov Komisie by to nebolo možné vzhľadom na znenie článku 17a ods. 7 SD, v ktorom je stanovené, že ak podmienky pre zjednodušenie call-off stock prestanú platiť, „*premiestnenie tovaru podľa článku 17 sa považuje za uskutočnené*“. Jediné situácie premiestnenia sú v skutočnosti tie, na ktoré sa vzťahuje článok 17 ods. 1 SD, keďže článok 17 ods. 2 SD sa podľa svojho doslovného znenia vzťahuje na situácie, ktoré „sa za premiestnenie do iného členského štátu nepovažujú“.

2.5.4. Má podnik, ktorý uskutočňuje premiestňovanie tovaru, keď sa neuplatňuje zjednodušenie call-off stock, vždy povinnosť (povolenie) zaregistrovať sa na účely DPH v členskom štáte ukončenia prepravy tovaru v súvislosti s nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré sa tam uskutoční? Aká je situácia v prípade, keď je takéto nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od dane?

Aj keď otázka, ktorej je venovaný tento oddiel, bola nastolená v rámci problematiky zjednodušenia úpravy call-off stock, jej rozsah je širší a v skutočnosti sa týka povinnosti zaregistrovať sa na účely DPH v členskom štáte, kde sa uskutoční nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH podľa článku 140 písm. c) SD. Príslušné usmernenie k tejto otázke sa preto uvádza v oddiele 4.3.1 týchto vysvetliviek, pod názvom „*Oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru v rámci Spoločenstva: Kombinácia s voliteľným prenesením daňovej povinnosti stanoveným v článku 194 (oddiel 3.3.3)*“.

Pre úplné porozumenie tejto záležitosti je potrebné najskôr vysvetliť, že:

1. podľa článku 194 SD členské štáty môžu stanoviť, že ak dodávateľ nie je usadený na ich území, DPH je povinný platiť nadobúdateľ (vo všeobecnosti sa to označuje ako „prenesenie daňovej povinnosti“). V takom prípade nadobúdateľ vykazuje DPH (namiesto toho, aby ju vykazoval dodávateľ) a odpočíta si ju v tom istom daňovom priznaní k DPH.

2. Podľa článku 140 písm. c) SD je nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH vtedy, ak by bol nadobúdateľ podľa kritérií v článkoch 170 a 171 SD v každom prípade oprávnený k plnému vráteniu DPH z tovaru nadobudnutého v rámci Spoločenstva. Jedným z kritérií v uvedených článkoch je, že daná osoba v členskom štáte, kde sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, neuskutočňuje iné dodania tovaru než tie, za ktoré je nadobúdateľ povinný platiť DPH v rámci prenesenia daňovej povinnosti.

Ak sa uskutoční „premiestnenie“ tovaru z členského štátu 1 do členského štátu 2 a potom následné dodanie tohto tovaru v členskom štáte 2, pričom podmienky stanovené v článku 17a SD pre zjednodušenie call-off stock nie sú splnené, výsledkom kombinácie článkov 17, 21 a 194 (ak členský štát 2 využil možnosť uvedenú v tomto ustanovení) môže byť: i) dodanie tovaru podľa článku 17 SD v členskom štáte 1 uskutočnené zdaniteľnou osobou presúvajúcou tovar z jedného členského štátu do druhého členského štátu; ii) zdanlivé nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 21 SD v členskom štáte 2 uskutočnené zdaniteľnou osobou presúvajúcou tovar z jedného členského štátu do druhého členského štátu; iii) následné „domáce“ dodanie tovaru v rámci prenesenia daňovej povinnosti, keď osobou povinnou platiť DPH bude nadobúdateľ. Zdanlivé nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva uvedené v bode ii) bude preto oslobodené od DPH podľa článku 140 písm. c) SD (ak by osoba, ktorá uskutočňuje nadobudnutie v rámci Spoločenstva, mala právo na úplné vrátenie DPH z tohto nadobudnutia v rámci Spoločenstva, ak by bolo zdanené).

Bola položená otázka, či by v situácii opísanej v predchádzajúcom odseku podnik, ktorý uskutočňuje premiestňovanie tovaru, mohol alebo mal byť identifikovaný na účely DPH v súvislosti s nadobudnutiami tovaru v rámci Spoločenstva oslobodenými od DPH, ktoré sa uskutočňujú v členskom štáte ukončenia prepravy tovaru.

Odpoveď na túto otázku znie, že aj keď je nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH, podnik bude musieť byť zaregistrovaný na účely DPH v členskom štáte, kde sa nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva uskutočnilo [na základe

článku 214 ods. 1 písm. b) SD]. Nie je možné, aby boli podniky oslobodené od tejto povinnosti (podľa článku 272 SD), a členské štáty nemôžu registráciu zamietnuť.

Navyše táto registrácia by mohla byť potrebná na účely článku 138 ods. 1 SD (v znení platnom od 1. januára 2020), podľa ktorého oslobodenie od DPH pri zdanlivom dodaní tovaru v rámci Spoločenstva, uskutočnenom v členskom štáte začatia prepravy tovaru zdaniteľnou osobou presúvajúcou tovar z jedného členského štátu do druhého členského štátu, je podmienené tým, aby bola daná osoba identifikovaná na účely DPH v druhom členskom štáte.

2.5.5. Kedy je podnik, ktorý posiela tovar z jedného členského štátu do druhého podľa zjednodušenia úpravy call-off stock, povinný zaregistrovať sa na účely DPH v členskom štáte ukončenia prepravy tovaru?

V zmysle zjednodušenia call-off stock sa dodávateľ (zdaniteľná osoba presúvajúca tovar z jedného členského štátu do druhého členského štátu) vyhne registrácii na účely DPH (ako aj vypĺňaniu daňového priznania k DPH a vykazovaniu splatnej DPH) v členskom štáte, do ktorého prepravuje tovar so zámerom dodať ho neskôr určenému nadobúdateľovi.

Ak však podmienky potrebné na existenciu úpravy call-off stock nie sú splnené, dodávateľ je povinný bezodkladne sa zaregistrovať na účely DPH.

Existujú situácie, keď dodávateľ môže predvídať, že bude povinný zaregistrovať sa na účely DPH v členskom štáte, do ktorého prepravoval tovar v rámci zjednodušenia call-off stock: napríklad v prípade, keď sa čoskoro prekročí 12-mesačná lehota. Platí to aj v prípade, keď sa dodávateľ rozhodne uskutočniť dodanie tovaru tretej osobe alebo poslať tovar do iného členského štátu.

Preto sa vzhľadom na možnú dobu trvania vnútroštátnych postupov spojených s registráciou na účely DPH odporúča, aby dodávateľ požiadal o pridelenie identifikačného čísla pre DPH hneď ako zistí, že zjednodušenie sa už na neho nevzťahuje.

Existujú, samozrejme, situácie, keď dodávateľ nemôže vopred vedieť, že bude povinný zaregistrovať sa na účely DPH: napríklad v prípadoch zničenia alebo krádeže tovaru. Je dôležité zdôrazniť, že dodávateľ konajúci v dobrej viere by nemal byť v takých situáciách sankcionovaný a mala by sa sledovať daňová neutralita.

2.5.6. Rozdiel medzi „podmienkami potrebnými pre uplatnenie zjednodušenia call-off stock“ a „dodatočnými povinnosťami súvisiacimi so zjednodušením call-off stock“

Je potrebné rozlišovať medzi podmienkami, ktoré treba nevyhnutne splniť, aby bolo možné predpokladať existenciu úpravy call-off-stock (hmotnoprávne podmienky) na jednej strane a dodatočnými povinnosťami súvisiacimi s touto úpravou na druhej strane. Podmienky, ktoré treba nevyhnutne splniť, sú stanovené v článku 17a ods. 2 SD; ak niektorá z nich nie je splnená, zjednodušenie call-off stock z článku 17a SD sa neuplatňuje. Dodatočné povinnosti sú akékoľvek ďalšie povinnosti stanovené v právnych predpisoch v súvislosti so zjednodušením call-off stock. To, že niektorá z nich nie je splnená, nebráni uplatňovaniu tohto zjednodušenia, aj keď sa v tomto prípade môžu uplatňovať vnútroštátne sankcie.

Príklad: Na základe článku 17a ods. 2 písm. d) SD musí dodávateľ uviesť prepravu tovaru v rámci úpravy call-off stock vo svojom zozname (pozri článok 243 ods. 3 prvý pododsek SD a článok 54a ods. 1 VN) a uviesť identifikačné číslo pre DPH určeného

nadobúdateľa vo svojom súhrnnom výkaze (článok 262 ods. 2 SD). Existujú určité podmienky (uvedené v článku 17a ods. 2 SD), ktoré musia byť splnené, aby sa mohlo uplatniť zjednodušenie.

V rámci tohto príkladu aj určený nadobúdateľ musí uviesť „opis a množstvo tovaru, ktorý sa mu má dodať“ v zozname, ktorý vedie [článok 243 ods. 3 druhý pododsek SD a článok 54a ods. 2 písm. b) VN]. To však nie je podmienkou pre uplatnenie zjednodušenia podľa článku 17a ods. 2 SD, je to len povinnosť vyplývajúca z článku 243 ods. 3 SD. Nesplnenie tejto povinnosti nebráni uplatneniu úpravy call-off-stock. Samozrejme, v tomto prípade sa môžu uplatňovať vnútroštátne sankcie.

Napokon, v prípadoch vrátenia a nahradenia je potrebné vnímať podmienky uvedené v článku 17a ods. 5 SD v prvom prípade a v článku 17a ods. 6 SD v druhom prípade ako hmotnoprávne podmienky, ktorých splnenie je potrebné na pokračovanie uplatňovania zjednodušenia call-off-stock. Inými slovami, v prípadoch vrátenia a nahradenia sa premiestnenie v zmysle článku 17 SD považuje za uskutočnené, pokiaľ nie sú splnené uvedené podmienky.

2.5.7. Môže sa zjednodušenie uplatniť v prípade, keď dodávateľ je registrovaný na účely DPH (ale nie je usadený) v členskom štáte, do ktorého sa tovar odosiela?

V právnych predpisoch je stanovené, že dodávateľ by nemal mať zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti ani stálu prevádzkareň v členskom štáte, do ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje [článok 17a ods. 2 písm. b) SD]. To znamená, že samotná registrácia dodávateľa na účely DPH v členskom štáte, kde sú umiestnené zásoby, nie je postačujúca na vylúčenie možnosti uplatniť zjednodušenie. Záleží na tom, či má v danom členskom štáte zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň.

2.5.8. Môže sa zjednodušenie uplatniť v prípade, keď určený nadobúdateľ je registrovaný na účely DPH (ale nie je usadený) v členskom štáte, do ktorého sa tovar odosiela?

Je tiež stanovené, že osoba, ktorej sa má tovar dodať, musí byť identifikovaná na účely DPH v členskom štáte, kde sú umiestnené zásoby [článok 17a ods. 2 písm. c) SD]. Preto nie je nevyhnutné, aby bol určený nadobúdateľ usadený v členskom štáte, kde je tovar uskladnený. Postačuje identifikácia na účely DPH.

2.5.9. Môže sa zjednodušenie uplatniť v prípade, keď prepravu uskutočňuje určený nadobúdateľ na účet dodávateľa?

V článku 17a ods. 2 písm. a) SD sa uvádza, že tovar musí odosielať alebo prepravovať dodávateľ alebo „tretia strana na jeho účet“. Neuvádza sa ďalej, kto by mal byť touto „treťou stranou“.

Text právneho predpisu nevylučuje, že príslušnou treťou stranou by mohol byť určený nadobúdateľ, ale je dôležité zdôrazniť, že v tom prípade by mal určený nadobúdateľ prepraviť tovar „na účet“ dodávateľa, čo znamená, že počas prepravy tovaru a v čase jeho uloženia v sklade je dodávateľ stále vlastníkom tohto tovaru. Ak by to tak nebolo, nebola by to situácia call-off-stock, ale priamo dodanie tovaru v rámci Spoločenstva, nasledované jeho nadobudnutím v rámci Spoločenstva. Samozrejme, bude úlohou dodávateľa preukázať daňovej správe, že podmienky na uplatnenie zjednodušenie call-off stock sú splnené.

2.5.10. Čo sa má považovať za „dodanie“ tovaru určenému nadobúdateľovi?

Podľa článku 17a ods. 2 písm. a) SD sa tovar odosiela alebo prepravuje „s tým, že tento tovar tam bude dodaný“, a to neskôr, určenému nadobúdateľovi. Pojem „dodanie“ je potrebné v tejto súvislosti chápať skôr v zmysle článku 14 SD než na základe vnútroštátneho občianskeho práva. To zahŕňa prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ podľa článku 14 ods. 1 SD, ale aj iné prípady vymenované v článku 14 ods. 2 SD. V praxi sa situácie uvedené v článku 14 SD (napríklad prevod vlastníctva majetku za náhradu na základe príkazu orgánu verejnej moci) budú uplatňovať skôr výnimočne, alebo sa v súvislosti s call-off stock nebudú využívať vôbec.

Jedným konkrétnym prípadom, ktorý sa môže v súvislosti s call-off stock v praxi vyskytnúť, je situácia „príjemcu provízie“ [článok 14 ods. 2 písm. c) SD]. Takýto „príjemca provízie“ dostáva proviziu, ktorá je splatná, ak sa tovar predá. Na účely DPH to predstavuje „dodanie“ od vlastníka tovaru „príjemcovi provízie“, a to aj v prípade, ak by to podľa občianskeho práva neplatilo. Na účely DPH sa predpokladá aj uskutočnenie ďalšieho „dodania“ medzi „príjemcom provízie“ a nadobúdateľom tovaru.

Táto situácia by mohla nastať, ak určený nadobúdateľ je „príjemca provízie“, ktorý má viacerých zákazníkov a vyberá tovar zo zásob, aby ho predal týmto zákazníkom. Bola položená otázka, či by sa na túto situáciu vzťahovalo zjednodušenie call-off stock.

Odpoveď znie, že v prípade, ak sa dodanie tovaru na účely DPH považuje za uskutočnené v rámci koncepcie „príjemcu provízie“, schéma call-off stock by sa mohla uplatniť, pokiaľ budú splnené všetky podmienky. Inými slovami, „zdaniteľná osoba, ktorej sa má tovar dodať,“ ako sa uvádza v článku 17a ods. 2 písm. c) SD, môže byť príjemcom provízie v zmysle článku 14 ods. 2 písm. c) SD.

2.5.11. Môže sa zjednodušenie uplatniť vo vzťahu k viacerým určeným nadobúdateľom?

Skutočne je možné, aby dodávateľ zasielal alebo prepravoval tovar pre viacerých určených nadobúdateľov. V tom prípade musia byť podmienky na uplatnenie úpravy call-off-stock splnené pre každého jednotlivého nadobúdateľa. Predovšetkým je dôležité, aby bol tovar identifikovaný ako určený pre konkrétneho určeného nadobúdateľa. Okrem toho musí každý určený nadobúdateľ uviesť vo svojom zozname „opis a množstvo tovaru, ktorý sa mu má dodať“ [článok 54a ods. 2 písm. b) VN], a dodávateľ bude musieť uviesť vo svojom zozname hodnotu, opis a množstvo tovaru, ktoré zodpovedá každému určenému nadobúdateľovi [článok 54a ods. 1 písm. b) a d) VN].

2.5.12. Mala by sa v prípade nahradenia uzavrieť nová zmluva v čase zrušenia tej predchádzajúcej?

Vyžaduje sa, aby bola zmluva s novým určeným nadobúdateľom uzavretá skôr, ako sa skončí platnosť zmluvy s predchádzajúcim určeným nadobúdateľom, alebo najneskôr v tom istom čase. V tomto zmysle by nemala vzniknúť žiadna „časová medzera“ medzi dvomi obdobiami, počas ktorej by tovar zostal v členskom štáte ukončenia prepravy bez toho, aby sa na neho vzťahovala úprava call-off stock. Ak by nastala taká situácia, došlo by k zdanlivému dodaniu tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 17 SD a zdanlivému nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 21 SD, v oboch prípadoch zdaniteľnou osobou, ktorá premiestnila tovar z jedného členského štátu do druhého členského štátu, a „nahradenie“ (v zmysle zjednodušenia call-off stock podľa článku 17a ods. 6 SD) by nebolo možné.

2.5.13. Je možné čiastočné nahradenie?

Čiastočné nahradenie, pri ktorom určeného nadobúdateľa nahradí iný určený nadobúdateľ v tom istom členskom štáte pre časť tovaru, na ktorý sa vzťahovala pôvodná úprava call-off stock, je naozaj možné. Splnené musia byť tie isté podmienky a v tejto súvislosti by zmluva tiež mala byť uzavretá skôr alebo v tom istom čase, ako sa skončí platnosť pôvodnej zmluvy vo vzťahu k tovaru, ktorého sa nahradenie týka.

V prípade takého čiastočného nahradenia je potrebné uviesť číslo pre DPH nového určeného nadobúdateľa v súhrnnom výkaze za obdobie, v ktorom sa nahradenie uskutočnilo, (bez hodnoty tovaru) podľa článku 17a ods. 6 SD [v spojení s článkom 17a ods. 2 písm. d) SD] a podľa článku 262 ods. 2 SD. To predstavuje nový zápis v súhrnnom výkaze za obdobie nahradenia a nemá sa to vnímať ani posudzovať ako oprava predchádzajúceho súhrnného výkazu, v ktorom bol uvedený pôvodný určený nadobúdateľ (teraz „nahradený“). V prípade, že sa nahradenie alebo čiastočné nahradenie uskutoční v tom istom deklaračnom období, v ktorom sa uskutočnila preprava tovaru pôvodnému určenému nadobúdateľovi, v súhrnnom výkaze je potrebné uviesť identifikačné číslo pre DPH určeného nadobúdateľa a v ďalšom riadku číslo pre DPH určeného nadobúdateľa aj osoby, ktorá ho nahrádza, čím sa zaznamená pôvodná preprava a neskoršie nahradenie (pozri aj oddiel 2.5.21).

Čiastočné nahradenie musí zaznamenať dodávateľ v zozname podľa článku 243 ods. 3 prvého pododseku SD a článku 54a ods. 1 VN. Aj nový určený nadobúdateľ bude musieť splniť svoje povinnosti týkajúce sa zoznamu (článok 243 ods. 3 druhý pododsek SD a článok 54a ods. 2 VN).

2.5.14. Čo znamenajú „ostatné uplatniteľné podmienky“ v prípade nahradenia? Ktorý okamih je potrebné brať do úvahy?

V článku 17a ods. 6 SD je stanovené, že dodanie v zmysle článku 17 SD sa neuskutoční, ak určeného nadobúdateľa nahradí iný určený nadobúdateľ, toto nahradenie sa zaznamená v zozname dodávateľa a sú splnené „všetky ostatné uplatniteľné podmienky“ (uvedené v článku 17a ods. 2 SD). Inými slovami, v prípade nahradenia musia byť splnené rovnaké podmienky ako v pôvodnej situácii call-off stock.

Je však potrebné vziať do úvahy, že tieto podmienky by sa mali posudzovať racionálne (preto je v texte právneho predpisu slovo „uplatniteľné“) a štandardne v čase nahradenia a nie v čase pôvodnej prepravy. Napríklad dohoda medzi dodávateľom a novým určeným nadobúdateľom uvedená v článku 17a ods. 2 písm. a) SD musí existovať v čase nahradenia, ale nie v čase pôvodnej prepravy. Ďalej napríklad nový určený nadobúdateľ musí byť zaregistrovaný v členskom štáte, kde sú umiestnené zásoby, v čase nahradenia, ale nie nevyhnutne v čase pôvodnej prepravy. Rovnako dodávateľ bude musieť uviesť číslo pre DPH nového určeného nadobúdateľa vo svojom súhrnnom výkaze za obdobie, v ktorom sa nahradenie uskutočnilo, ale nie v súhrnnom výkaze za obdobie pôvodnej prepravy. Ďalej je zrejmé, že nahradenie nie je spojené s „novou prepravou“ tovaru, keďže relevantná je tu pôvodná preprava tohto tovaru.

Ako však už bolo uvedené v oddiele 2.3.2, 12-mesačná lehota podľa článku 17a ods. 4 SD začína plynúť v čase pôvodnej úpravy call-off stock a v čase prípadného nahradenia nezačína plynúť odznova. Celkovo sa úprava call-off stock nesmie vzťahovať na tovar viac ako 12 mesiacov.

2.5.15. Ako riešiť viacnásobné nahradenia?

Osobitná situácia nastáva, keď dochádza k viacerým nahradeniam. Môže sa to stať v rámci jedného deklaračného obdobia pre súhrnný výkaz, alebo počas rozličných období. Otázka, ako by sa to malo priznať v príslušnom súhrnnom výkaze, sa podrobnejšie rozoberá v oddiele 2.5.20.

2.5.16. Ako určiť 12-mesačnú lehotu?

V článku 17a ods. 4 SD je stanovená 12-mesačná lehota „po ukončení prepravy tovaru v členskom štáte, do ktorého bol tovar odoslaný alebo prepravený“. Pre praktické vykonávanie tohto článku je potrebné určiť, či „ukončenie prepravy“ v tomto ustanovení sa vzťahuje na moment, keď tovar fyzicky vstúpi na územie členského štátu určenia, alebo na moment, keď sa ukončí preprava tovaru v sklade, v ktorom bude uložený v danom členskom štáte. Hoci to nie je v právnych predpisoch výslovne stanovené, „ukončenie prepravy“ v zmysle článku 17a ods. 4 SD sa zrejme vzťahuje na ukončenie prepravy tovaru v sklade, v ktorom je tovar uložený v členskom štáte určenia. To zodpovedá povinnosti uviesť v zozname dátum, kedy sa ukončí preprava tovaru v sklade podľa článku 54a ods. 1 písm. c) a ods. 2 písm. c) VN. Podporuje to aj skutočnosť, že by pre relevantné strany mohlo byť ťažké dozvedieť sa presný dátum vstupu tovaru do členského štátu určenia. Kritérium „ukončenie prepravy v sklade“ je preto viac v súlade so zásadou právnej istoty.

Na výpočet samotnej 12-mesačnej lehoty nie sú stanovené žiadne osobitné pravidlá. Preto sú použiteľné všeobecné pravidlá EÚ na určovanie lehôt, dátumov a termínov [nariadenie (EHS, EURATOM) č. 1182/71]. To znamená, že 12-mesačná lehota sa začína prvou hodinou prvého dňa daného obdobia a skončí sa uplynutím poslednej hodiny dňa s rovnakým dátumom, ako mal deň, odkedy začala daná lehota plynúť. V tomto zmysle „prvý deň lehoty“ je deň nasledujúci po dni, keď sa uskutočnila preprava tovaru.

Praktický príklad: Preprava tovaru v rámci úpravy call-off stock z členského štátu A do členského štátu B sa začne v pondelok 6. januára 2020 a ukončí sa v ten istý deň v sklade v členskom štáte B. 12-mesačná lehota začne plynúť v utorok 7. januára 2020 (00:00) a uplynie koncom štvrtka 7. januára 2021 (24:00).

2.5.17. Ako určiť 12-mesačnú lehotu v prípade voľne loženého tovaru?

Bola položená otázka, ktoré účtovné metódy [LIFO (last in – first out) alebo FIFO (first in – first out)] by sa mali používať na určovanie 12-mesačnej lehoty vo vzťahu k „voľne loženému“ tovaru. Právne predpisy súvisiace s call-off stock neobsahujú žiadne pravidlá týkajúce sa tejto problematiky. Z praktického hľadiska sa však ukazuje, že metóda FIFO by bola najvhodnejším systémom na preukázanie obdobia, počas ktorého sa na voľne ložený tovar vzťahovala úprava call-off stock.

Určenie 12-mesačnej lehoty sa musí vykonať jednotlivo pre každého určeného nadobúdateľa. Zatiaľ čo vo väčšine prípadov je to zrozumiteľné, osobitná situácia by mohla nastať v prípade, keď je voľne ložený tovar umiestnený napríklad v jedinej nádrži, ktorá sa používa pre dvoch určených nadobúdateľov.

Príklad: Olej je umiestnený v rámci úpravy call-off stock v jednej nádrži pre dvoch rôznych určených nadobúdateľov, podnik A a podnik B, v tom istom členskom štáte. Otázkou je, ako sa má vypočítať 12-mesačná lehota.

Dátum	Určené pre podnik A	Určené pre podnik B	Call-off pre podnik A	Call-off pre podnik B	Objem nádrže	12 mesiacov
10. 1. 2020	5 000 litrov				5 000 litrov	
15. 3. 2020		3 000 litrov			8 000 litrov	
16. 5. 2020			3 000 litrov		5 000 litrov	
18. 8. 2020				2 000 litrov	3 000 litrov	
11. 1. 2021(24:00)					3 000 litrov	X pre podnik A
16. 3. 2021					3 000 litrov	X pre podnik B

V prípade zostávajúcich 2 000 litrov (z 3 000 litrov), ktoré boli určené pre podnik A, uplynie 12-mesačná lehota 11. januára 2021 (24:00). Od toho okamihu musí byť dodávateľ registrovaný na účely DPH v členskom štáte, v ktorom je nádrž umiestnená. Vo vzťahu k ďalším zostávajúcim 1 000 litrom určeným pre podnik B uplynie 12-mesačná lehota 16. marca 2021 (24:00).

V súvislosti s týmto príkladom a registráciou dodávateľa pozri oddiel 2.5.7.

2.5.18. V akom formáte sa môžu alebo by sa mali viesť zoznamy?

V právnych predpisoch súvisiacich s call-off stock nie je stanovené, v akom formáte by sa mali zoznamy viesť. Príslušné podmienky v tomto smere musia stanoviť členské štáty. Bolo by však odôvodnené očakávať, že členské štáty uplatnia určitú pružnosť a nestanovia príliš prísne obmedzenia, ako napríklad samostatný zoznam iba v papierovej forme, ale budú uznávať napríklad aj elektronické zoznamy.

Zrejme by sa mali uznávať aj rôzne formy elektronického zoznamu. Základným prvkom je to, aby príslušné údaje boli ľahko dostupné pre daňovú správu, ktorá by mala mať možnosť vybrať tieto údaje z elektronického systému zdaniteľnej osoby bez akýchkoľvek problémov.

Napokon, nemala by sa vylúčiť ani možnosť, že pre viaceré sklady, v ktorých je uložený tovar určený pre jedného alebo viacerých určených nadobúdateľov, sa vedie jeden zoznam. V takých prípadoch by sa malo veľmi jednoznačne rozlišovať medzi jednotlivými skladmi a jednotlivými určenými nadobúdateľmi.

2.5.19. Môžu členské štáty uložiť dodatočné povinnosti týkajúce sa zoznamu majiteľovi skladu, ak je ten treťou stranou?

Ak majiteľ skladu nie je zároveň určeným nadobúdateľom, za užitočný výklad článku 54a ods. 2 VN sa môže považovať požiadavka, aby si majiteľ skladu viedol zoznam, ktorý bude obsahovať prvky uvedené v písmenách c), e) a f) uvedeného ustanovenia. To by ako také nemalo byť dodatočným zaťažením majiteľa skladu, keďže tieto údaje budú musieť

byť uvedené v zozname, ktorý si bude musieť viesť na obchodné účely. Osobitné daňové povinnosti majiteľa skladu v tejto súvislosti sú v zásade možné na základe článku 273 SD (*„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti...“*). Akékoľvek dodatočné povinnosti pre majiteľa skladu ako tretiu stranu by mali byť v každom prípade primerané a opodstatnené.

2.5.20. Ako priznať v súhrnnom výkaze call-off stock a nahradenie (alebo viaceré nahradenia), ktoré sa uskutočnia v tom rámci toho istého deklaračného obdobia pre súhrnný výkaz? (To isté pre call-off stock a vrátenie tovaru, ktoré sa uskutočnia v tom istom deklaračnom období pre súhrnný výkaz)

Podľa článku 262 ods. 2 SD pôvodné premiestnenie tovaru v rámci úpravy call-off stock a tiež „akákoľvek zmena predložených informácií“ (podrobnejšie vysvetlenie tejto koncepcie je uvedené v oddiele 2.5.22) musia byť uvedené v súhrnnom výkaze. To znamená, že premiestnenie tovaru v rámci úpravy call-off stock, nahradenie určeného nadobúdateľa[10] a vrátenie tovaru musia byť uvedené v súhrnnom výkaze. Je potrebné poznamenať, že v prípade vrátenia tovaru sa toto uvedenie v súhrnnom výkaze nemá vnímať ako hmotnoprávna podmienka na zachovanie zjednodušenia (pozri oddiel 2.5.6).

Preto musí byť v súhrnnom výkaze uvedené identifikačné číslo pre DPH každého určeného nadobúdateľa, pre ktorého sa v danom deklaračnom období uskutočnili premiestnenia tovaru. Ak sa v tom istom deklaračnom období uskutočnili viaceré premiestnenia tovaru pre jedného a toho istého určeného nadobúdateľa, pre jednoduchosť je vhodné uviesť jeho identifikačné číslo pre DPH iba raz. Ak sú však prepravy tovaru určené rôznym určeným nadobúdateľom, v súhrnnom výkaze musia byť uvedené všetky príslušné čísla.

V prípade nahradení sa musí v súhrnnom výkaze uviesť každé identifikačné číslo pre DPH nového určeného nadobúdateľa, aj keď sa viaceré po sebe idúce nahradenia uskutočnili v tom istom deklaračnom období. Vyplýva to z článku 17a ods. 6 SD v spojení s článkom 17a ods. 2 písm. d) SD. Aby sa každé nasledujúce nahradenie posudzovalo ako také, musí sa uviesť identifikačné číslo pre DPH každého nového určeného nadobúdateľa v súhrnnom výkaze za obdobie, v ktorom sa tieto po sebe idúce nahradenia uskutočnili. Uviesť sa musí identifikačné číslo pre DPH predchádzajúceho určeného nadobúdateľa aj identifikačné číslo pre DPH nového určeného nadobúdateľa.

Pokiaľ ide o vrátenie tovaru, v súhrnnom výkaze sa musí uviesť identifikačné číslo pre DPH každého nadobúdateľa, ktorému bol vrátený tovar určený, spoločne s príslušným označením (pozri príklad v oddiele 2.5.21). Príslušné identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa v tomto prípade predstavuje číslo nadobúdateľa, ktorému bol tovar určený v čase, keď sa začína vykonávať vrátenie tovaru (napríklad posledného určeného nadobúdateľa v prípade nahradenia). V prípade viacerých vrátení častí tovaru zakaždým tomu istému určenému nadobúdateľovi počas toho istého obdobia je postačujúce jedenkrát uviesť v súhrnnom výkaze identifikačné číslo pre DPH tohto určeného nadobúdateľa, spoločne s príslušným označením.

[10] V konkrétnom prípade nahradenia povinnosť uviesť ho v súhrnnom výkaze nevyplýva len z článku 262 ods. 2 SD, ale aj z článku 17a ods. 6 písm. a) SD v spojení s článkom 17a ods. 2 písm. d) SD.

Praktický príklad:

Spoločnosť A usadená v členskom štáte 1 predkladajúca mesačné súhrnné výkazy týkajúce sa dodaní tovaru v rámci Spoločenstva vykonáva tieto transakcie (uvedené pod jednotlivými zarážkami v zozname).

Január

- Spoločnosť A posiela z členského štátu 1 v rámci úpravy call-off stock 20 000 jednotiek tovaru spoločnosti B v členskom štáte 2.
- Spoločnosť A sa rozhodne, že 5 000 jednotiek v rámci úpravy call-off stock so spoločnosťou B bude umiestnených v členskom štáte 2 v rámci úpravy call-off stock so spoločnosťou C.
- 5 000 jednotiek v rámci úpravy call-off stock so spoločnosťou B sa vráti spoločnosti A v členskom štáte 1.

Spoločnosť A by mala v súhrnnom výkaze predkladanom v členskom štáte 1 za mesiac január uviesť tieto údaje:

- identifikačné číslo pre DPH spoločnosti B v členskom štáte 2 bez akejkoľvek sumy,
- identifikačné čísla pre DPH spoločností B a C v členskom štáte 2 bez akejkoľvek sumy. Tým sa vyjadrí, i) že sa uskutočnilo nahradenie; ii) že spoločnosť C je novým určeným nadobúdateľom; iii) že spoločnosť B je nahradená spoločnosťou C, pokiaľ ide o tovar, ktorý je predmetom nahradenia,
- identifikačné číslo pre DPH spoločnosti B v členskom štáte 2 bez sumy, ale s označením, že ide o vrátenie tovaru.

V prípade čiastočného nahradenia pozri aj oddiel 2.5.13.

2.5.21. Komplexný praktický príklad týkajúci sa súhrnného výkazu

Spoločnosť A usadená v členskom štáte 1 predkladajúca mesačné súhrnné výkazy týkajúce sa dodaní tovaru v rámci Spoločenstva vykonáva transakcie uvedené v zozname. V týchto príkladoch bude platiť predpoklad, že vždy, keď sa nadobúdateľ stane vlastníkom tovaru umiestneného v rámci úpravy call-off stock, daňová povinnosť na účely DPH (podľa článku 67 SD, pokiaľ ide o dodanie tovaru v rámci Spoločenstva) vznikne v tom istom mesiaci:

Január

1) Spoločnosť A posiela z členského štátu 1 10 000 jednotiek tovaru spoločnosti B v členskom štáte 2 v rámci úpravy call-off stock.

2) Spoločnosť A posiela z členského štátu 1 5 000 jednotiek tovaru spoločnosti C v členskom štáte 2 v rámci úpravy call-off stock.

3) Spoločnosť A posiela z členského štátu 1 ďalších 10 000 jednotiek tovaru spoločnosti B v členskom štáte 2 v rámci úpravy call-off stock.

4) Spoločnosť A sa rozhodne, že 5 000 jednotiek v rámci úpravy call-off stock so spoločnosťou B bude umiestnených v členskom štáte 2 v rámci úpravy call-off stock so spoločnosťou C.

5) 5 000 jednotiek v rámci úpravy call-off stock so spoločnosťou B sa vráti spoločnosti A v členskom štáte 1.

6) Spoločnosť B sa stane vlastníkom 5 000 jednotiek tovaru. Zaplatená protihodnota: 100 000 EUR.

7) 2 000 jednotiek v rámci úpravy call-off stock so spoločnosťou C sa predá spoločnosti D v členskom štáte 2. Zaplatená protihodnota: 40 000 EUR.

Február

8) Spoločnosť A posiela z členského štátu 1 10 000 jednotiek spoločnosti B v členskom štáte 2 v rámci úpravy call-off stock.

9) Spoločnosť A posiela z členského štátu 1 10 000 jednotiek spoločnosti C v členskom štáte 2 v rámci úpravy call-off stock.

10) Spoločnosť A posiela 2 000 jednotiek, ktoré už boli v členskom štáte 2 v rámci úpravy call-off stock so spoločnosťou B, spoločnosti E v členskom štáte 3, kde sa umiestnia v rámci úpravy call-off stock.

11) Spoločnosť A posiela z členského štátu 1 2 000 jednotiek spoločnosti D v členskom štáte 2 v rámci úpravy call-off stock.

12) Všetky jednotky odoslané spoločnosti D sa vrátia spoločnosti A v členskom štáte 1.

13) Spoločnosť A posiela z členského štátu 1 5 000 jednotiek spoločnosti F v členskom štáte 2 v rámci úpravy call-off stock.

14) Spoločnosť B sa stane vlastníkom 8 000 jednotiek tovaru. Zaplatená protihodnota: 160 000 EUR.

15) Spoločnosť C sa stane vlastníkom 6 000 jednotiek tovaru. Zaplatená protihodnota: 120 000 EUR.

16) Spoločnosť A vráti do členského štátu 1 2 000 jednotiek tovaru, ktorý bol predtým odoslaný v rámci call-off spoločnosti F.

17) 1 000 jednotiek spoločnosti F sa umiestni v rámci úpravy call-off stock so spoločnosťou H v členskom štáte 2.

18) Spoločnosť F sa stane vlastníkom ďalších 2 000 jednotiek tovaru. Zaplatená protihodnota: 40 000 EUR.

19) Spoločnosť A priamo predá 5 000 jednotiek, ktoré sú umiestnené v rámci call-off stock so spoločnosťou spoločnosti C, spoločnosti G v členskom štáte 3. Zaplatená protihodnota: 100 000 EUR.

20) Spoločnosť A sa rozhodne, že 2 000 jednotiek umiestnených v rámci úpravy call-off stock so spoločnosťou B bude premiestnených v rámci call-off stock so spoločnosťou C v členskom štáte 2. Neskôr počas mesiaca február je tých istých 2 000 jednotiek umiestnených v rámci úpravy call-off stock so spoločnosťou H v členskom štáte 2.

21) Ďalších 2 000 jednotiek v rámci call-off stock so spoločnosťou B v členskom štáte 2 je premiestnených v rámci call-off stock so spoločnosťou H v členskom štáte 2.

Informácie, ktoré má spoločnosť A uviesť v súhrnnom výkaze

Január

Spoločnosť A by mala v súhrnnom výkaze predkladanom v členskom štáte 1 za mesiac január uviesť tieto informácie:

– identifikačné číslo pre DPH spoločnosti B v členskom štáte 2 bez akejkoľvek sumy (toto číslo sa uvedie iba jedenkrát a bude sa týkať transakcií 1 a 3),

– identifikačné číslo pre DPH spoločnosti C v členskom štáte 2 bez akejkoľvek sumy (transakcia 2),

– identifikačné čísla pre DPH spoločností B a C v členskom štáte 2 v tom istom riadku (transakcia 4),

– identifikačné číslo pre DPH spoločnosti B v členskom štáte 2 s označením, že ide o vrátenie tovaru, a bez sumy (transakcia 5),

– identifikačné číslo pre DPH spoločnosti B a sumu 100 000 EUR (transakcia 6),

– vlastné identifikačné číslo pre DPH spoločnosti A v členskom štáte 2 so základom dane stanoveným pre zdanlivé dodanie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 76 SD (transakcia 7). Identifikačné číslo pre DPH spoločnosti D nemusí byť uvedené pre túto transakciu, keďže tá sa považuje za domáce dodanie spoločnosťou A spoločnosti D v členskom štáte 2.

Február

Spoločnosť A by mala v súhrnnom výkaze predkladanom v členskom štáte 1 za mesiac február uviesť tieto informácie:

– identifikačné číslo pre DPH spoločnosti B v členskom štáte 2 bez akejkoľvek sumy (transakcia 8),

– identifikačné číslo pre DPH spoločnosti C v členskom štáte 2 bez akejkoľvek sumy (transakcia 9),

– vlastné identifikačné číslo pre DPH spoločnosti A v členskom štáte 2 so základom dane stanoveným pre zdanlivé dodanie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 76 SD (transakcia 10). V prípade tejto transakcie bude musieť spoločnosť A navyše predložiť súhrnný výkaz v členskom štáte 2 s uvedením identifikačného čísla pre DPH spoločnosti E v členskom štáte 3, a to bez akejkoľvek sumy,

– identifikačné číslo pre DPH spoločnosti D v členskom štáte 2 bez akejkoľvek sumy (transakcia 11),

– identifikačné číslo pre DPH spoločnosti D v členskom štáte 2 s označením, že ide o vrátenie tovaru, a bez sumy (transakcia 12),

– identifikačné číslo pre DPH spoločnosti F v členskom štáte 2 a bez sumy (transakcia 13),

– identifikačné číslo pre DPH spoločnosti B a sumu 160 000 EUR (transakcia 14),

– identifikačné číslo pre DPH spoločnosti C a sumu 120 000 EUR (transakcia 15),

– identifikačné číslo pre DPH spoločnosti F v členskom štáte 2 s označením, že ide o vrátenie tovaru, a bez sumy (transakcia 16),

– identifikačné čísla pre DPH spoločností F a H v členskom štáte 2 bez akejkoľvek sumy, v tom istom riadku (transakcia 17),

– identifikačné číslo pre DPH spoločnosti F a sumu 40 000 EUR (transakcia 18),

– vlastné identifikačné číslo pre DPH spoločnosti A v členskom štáte 2 so základom dane stanoveným pre zdanlivé dodanie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 76 SD (transakcia 19). Táto transakcia by sa mala spojiť s transakciou 10 v jednom riadku súhrnného výkazu. Preto by v mieste uvedenia identifikačného čísla pre DPH spoločnosti A v členskom štáte 2 bol iba jeden riadok s celkovým základom dane stanoveným pre obe transakcie zdanlivého dodania tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 76 SD (transakcie 10 a 19). V prípade tejto transakcie (transakcie 19) bude musieť spoločnosť A navyše predložiť súhrnný výkaz v členskom štáte 2 s uvedením identifikačného čísla pre DPH spoločnosti G a sumy 100 000 EUR,

– identifikačné čísla pre DPH spoločností B a C v členskom štáte 2 v tom istom riadku a identifikačné čísla pre DPH spoločností C a H v členskom štáte 2 v ďalšom riadku, bez akejkoľvek sumy (transakcia 20),

– identifikačné čísla pre DPH spoločností B a H v členskom štáte 2 v tom istom riadku, bez akejkoľvek sumy (transakcia 21).

2.5.22. Čo znamená „zmena predložených informácií“ v článku 262 ods. 2 SD?

Podľa článku 17a ods. 2 písm. d) a článku 262 ods. 2 SD celkovo platí, že keď sa tovar odosiela v rámci úpravy call-off stock z jedného členského štátu do druhého členského štátu, zdaniteľná osoba, ktorá odosiela alebo prepravuje tovar (sama alebo prostredníctvom tretej strany na účet tejto zdaniteľnej osoby), musí vo svojom súhrnnom výkaze uviesť totožnosť zdaniteľnej osoby, pre ktorú je tovar určený[11] (určený nadobúdateľ), a jej identifikačné číslo pre DPH pridelené členským štátom, do ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje (bez hodnoty tovaru). Vyžaduje sa to v právnych predpisoch v súvislosti s každým jedným premiestnením (prepravou tovaru), ktoré uskutoční dodávateľ pre určeného nadobúdateľa.

Uvedený zápis v súhrnnom výkaze poskytuje zainteresovaným členským štátom tieto informácie:

i) skutočnosť, že premiestnenie (prepravu) tovaru, ktorý patrí zdaniteľnej osobe predkladajúcej súhrnný výkaz, z jedného členského štátu do druhého členského štátu uskutočnila táto osoba (alebo tretia strana na jej účet) a že preto je tovar fyzicky prítomný na území toho druhého členského štátu;

ii) skutočnosť, že tento tovar je uložený v členskom štáte, v ktorom bola ukončená jeho preprava, pričom ho má k dispozícii a pravdepodobne ho

[11] Pozri oddiel 2.5.23.

nadobudne zdaniteľná osoba, ktorej identifikačné číslo pre DPH je uvedené v súhrnnom výkaze;

iii) skutočnosť, že v súhrnnom výkaze nie je uvedená žiadna hodnota, ukazuje, že tovar bol odoslaný v rámci úpravy call-off stock, a preto táto transakcia nepredstavuje „bežné“ dodanie tovaru v rámci Spoločenstva.

Okrem informácií, ktoré má dodávateľ uvádzať v súhrnnom výkaze pre „bežné“ situácie call-off stock, je tiež povinný uvádzať v súhrnnom výkaze informácie o „*akejkoľvek zmene predložených informácií*“ (článok 262 ods. 2 SD).

V texte právneho predpisu sa ďalej neuvádza, čo táto podmienka zahŕňa. Teoreticky a pri uplatnení prísneho prístupu by sa mnohé situácie, ktoré môžu vzniknúť po odoslaní tovaru v rámci úpravy call-off stock do iného členského štátu, mohli považovať za takúto zmenu, keďže pôvodne predložené informácie (ktoré pozostávajú z troch uvedených prvkov) by už neboli presné.

Prehľad takých situácií:

– prípady tovaru vyžiadaného určeným nadobúdateľom, nahradenia určeného nadobúdateľa, tovaru predaného v rámci domácej transakcie inému odberateľovi, než je určený nadobúdateľ. Všetky tieto prípady sa môžu považovať za situáciu, keď nastane „zmena predložených informácií“, keďže tento tovar už nemá k dispozícii a pravdepodobne ho ani nenadobudne zdaniteľná osoba, ktorej identifikačné číslo pre DPH bolo pôvodne uvedené v súhrnnom výkaze [pozri uvedený bod ii)][12],

– prípady vrátenia tovaru dodávateľovi, tovaru predaného klientovi v inom členskom štáte, tovaru vyvezeného mimo EÚ a straty alebo zničenia tovaru. Tieto prípady sa môžu považovať za situáciu, keď nastane „zmena predložených informácií“, keďže tento tovar už nie je fyzicky prítomný na území členského štátu, do ktorého bol pôvodne odoslaný alebo prepravený [pozri uvedený bod i)]. Navyše ani v tomto prípade tovar už nemá k dispozícii a pravdepodobne ho ani nenadobudne zdaniteľná osoba, ktorej identifikačné číslo pre DPH bolo pôvodne uvedené v súhrnnom výkaze [pozri uvedený bod ii)].

Vo väčšine uvedených situácií sa zjednodušenie call-off stock prestane uplatňovať (článok 17a ods. 7 SD) a uskutoční sa dodanie (v prípade tovaru vyžiadaného určeným nadobúdateľom) alebo premiestnenie (v zmysle článku 17 SD). Obe situácie predstavujú dodanie v rámci Spoločenstva uskutočnené dodávateľom v prvom členskom štáte a nadobudnutie v rámci Spoločenstva v členskom štáte pôvodného umiestnenia zásob. Toto dodanie musí byť uvedené v súhrnnom výkaze dodávateľa [na základe článku 262 ods. 1 písm. a) SD], čím sa zabezpečuje sledovanie pohybu tovaru.

Posudzovanie týchto situácií ako „zmeny predložených informácií“ by teda bolo prehnané, mätúce a zaťažujúce pre podniky, keďže by to opäť viedlo k uvádzaniu ďalších informácií v súhrnnom výkaze (na základe článku 262 ods. 2 SD).

V dvoch z uvedených situácií sa však zjednodušenie call-off stock naďalej uplatňuje (pokiaľ sú splnené určité podmienky), a preto tieto situácie nevedú k uvádzaniu ďalších

[12] Predovšetkým v prípade tovaru vyžiadaného určeným nadobúdateľom platí, že určený nadobúdateľ už tento tovar nadobudol, a preto sa na tento tovar už viac nevzťahuje úprava call-off-stock.

informácií v súhrnnom výkaze na základe článku 262 ods. 1 písm. a) SD: *nahradenie určeného nadobúdateľa* a *vrátenie tovaru*.

„Zmena predložených informácií“ uvedená v článku 262 ods. 2 SD by preto mala byť obmedzená na tieto dve situácie, keďže uvádzanie ďalších informácií v súhrnnom výkaze je vhodné na zabezpečenie fyzického sledovania pohybu tovaru a správnu identifikáciu zdaniteľnej osoby, ktorá je oprávnená vyžiadať si tovar v zásobách. Z právneho hľadiska je tento výklad v súlade s článkom 17a ods. 2 písm. d) SD, v ktorom je stanovené, že uvedenie v súhrnnom výkaze je podmienkou zjednodušenia call-off stock. Tento výklad je okrem toho v súlade s cieľom týchto pravidiel a vedie k oveľa nižšiemu zaťaženiu pre podniky, než aké vyplýva z prísneho výkladu.

2.5.23. *Čo treba chápať ako „totožnosť“ určeného nadobúdateľa v článku 17a ods. 2 písm. d) SD?*

Jednou z podmienok v článku 17a ods. 2 písm. d) SD na uplatnenie zjednodušenia call-off stock je povinnosť dodávateľa uviesť v súhrnnom výkaze totožnosť určeného nadobúdateľa a identifikačné číslo pre DPH určeného nadobúdateľa pridelené členským štátom, do ktorého bol tovar odoslaný alebo prepravený.

Z praktického hľadiska je však možné uviesť v súhrnnom výkaze iba identifikačné číslo pre DPH určeného nadobúdateľa. Je teda otázne, ako splniť požiadavku v článku 17a ods. 2 písm. d) SD na uvedenie totožnosti určeného nadobúdateľa v súhrnnom výkaze.

Identifikácia zdaniteľnej osoby pomocou individuálneho identifikačného čísla pre DPH v praxi znamená, že každé číslo je pridelené jednej konkrétnej zdaniteľnej osobe. Členské štáty sú povinné uchovávať v elektronickom systéme údaje týkajúce sa totožnosti, činnosti, právnej formy a adresy osoby, ktorej pridelili identifikačné číslo pre DPH [článok 17 ods. 1 písm. b) nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty].

Inými slovami, totožnosť zdaniteľnej osoby a jej identifikačné číslo pre DPH sú v systéme úzko prepojené (a sú spravidla neoddeliteľné).

Požiadavka na uvedenie totožnosti určeného nadobúdateľa by sa preto mala považovať za splnenú, ak je v súhrnnom výkaze uvedené identifikačné číslo pre DPH tohto určeného nadobúdateľa. Potvrdzuje to znenie článku 262 ods. 2 SD, v ktorom sa uvádza iba identifikačné číslo pre DPH určeného nadobúdateľa, bez akéhokoľvek odkazu na jeho totožnosť.

2.5.24. *Počíta sa s prechodnými opatreniami pre prípad prepravy, ktorá sa začne pred nadobudnutím účinnosti zjednodušenia call-off stock a ukončí sa po nadobudnutí účinnosti zjednodušenia?*

V právnych ustanoveniach sa nepočíta so žiadnymi prechodnými opatreniami týkajúcimi sa prepravy tovaru, ktorá by sa začala pred 1. januárom 2020 a ukončila by sa po tomto termíne (nadobudnutie účinnosti zjednodušenia call-off stock). Je však potrebné zabezpečiť jednotný prístup v týchto situáciách. Keďže v pravidlách zjednodušenia call-off stock a vo vymedzení úpravy call-off-stock sa zohľadňuje skutočnosť, že „tovar odosiela alebo prepravuje... do iného členského štátu“ [článok 17a ods. 2 písm. a) SD], v tejto súvislosti by sa zrejme mali uplatňovať tieto pravidlá:

– ak sa preprava začne pred 1. januárom 2020, zjednodušenie call-off stock, zavedené v článku 17a SD, sa nemôže uplatniť ani v prípade, že ukončenie prepravy tovaru v členskom štáte určenia sa uskutoční po tomto termíne,

– v prípade, že sa preprava začne 1. januára 2020 alebo po tomto termíne, nové pravidlá zjednodušenia call-off stock sú uplatniteľné. Ak sa zjednodušenie uplatňuje, musí byť riadne vyplnený súhrnný výkaz za deklaračné obdobie, ktoré zahŕňa dátum začatia prepravy.

2.5.25. Môže dodávateľ, ktorý nie je usadený v EÚ, využívať zjednodušenie call-off stock? Je „oslobodenie od dane CP42“ uplatniteľné na dovoz tovaru, na ktorý sa následne vzťahuje úprava call-off-stock?

Na účely zjednodušenia call-off stock dodávateľ nemôže mať zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti ani stálu prevádzkareň v členskom štáte, do ktorého sa tovar prepravuje alebo odosiela. Okrem toho neexistuje žiadna iná podmienka týkajúca sa miesta usadenia dodávateľa, ktorý môže byť usadený v inom členskom štáte, alebo inak.

Je možné položiť si otázku, či by oslobodenie od dane stanovené v článku 143 ods. 1 písm. d) a ods. 2 SD (takzvané „oslobodenie od dane CP42“ pri dovoze) bolo uplatniteľné v prípade, keď po dovoze nasleduje preprava v rámci úpravy call-off stock. Odpoveďou je, že oslobodenie od dane CP42 sa nemôže uplatniť, keďže v čase dovozu ešte nie je s istotou známe žiadne dodanie akémukoľvek nadobúdateľovi. Preto by mohla nastať situácia, keď zdaniteľná osoba presúvajúca tovar by uprednostnila neuplatnenie zjednodušenia call-off stock s cieľom neprísť o oslobodenie od dane pri dovoze [na základe článku 143 ods. 1 písm. d) SD].

2.5.26. Totožnosť určeného nadobúdateľa – do akej miery musí jeho totožnosť poznať dodávateľ? Postačuje kúpna zmluva?

V smernici o DPH nie sú k tejto otázke uvedené žiadne konkrétne pravidlá ako také, ale zmluva medzi dodávateľom a určeným nadobúdateľom, ktorá je základom transakcie call-off stock, by mala byť v tejto súvislosti postačujúca. Dodávateľ musí poznať nielen totožnosť určeného nadobúdateľa, ale aj identifikačné číslo pre DPH pridelené tomuto určenému nadobúdateľovi členským štátom, do ktorého sa tovar prepravuje. Dodávateľ musí uviesť identifikačné číslo pre DPH určeného nadobúdateľa vo svojom súhrnnom výkaze predloženom za obdobie, keď sa tovar prepravoval.

2.5.27. Čo znamená pojem „dohoda“ v článku 17a ods. 2 písm. a) SD? Ide vždy o kúpnu zmluvu?

V smernici o DPH nie je stanovený ani predpísaný typ dohody, ktorá musí existovať medzi dodávateľom a určeným nadobúdateľom. Je však odôvodnené predpokladať, že ak existuje zmluva medzi dvoma stranami, podľa ktorej je určený nadobúdateľ oprávnený vybrať tovar určitého druhu zo zásob pri zaplatení určitej ceny (čím nadobudne tovar do svojho vlastníctva), potom je splnená podmienka v článku 17a ods. 2 písm. a) SD týkajúca sa „existujúcej dohody medzi oboma zdaniteľnými osobami“.

2.5.28. Sú podmienky pre úpravu call-off-stock splnené, ak tovar, ktorý má byť dodaný určenému nadobúdateľovi, musí najskôr roztriediť tretia strana v sklade?

V smernici o DPH nie je k tomuto bodu uvedené nič. Nie je preto vylúčené, že podmienky pre zjednodušenie call-off stock môžu byť v tomto prípade splnené.

2.5.29. Čo sa má a čo sa nemá považovať za sklad na účely zjednodušenia úpravy call-off stock?

Je zrejme odôvodnené predpokladať, že úprava call-off stock bude spravidla zahŕňať sklad v členskom štáte ukončenia prepravy, kde sa tovar umiestni a môže byť vyžiadaný určeným nadobúdateľom. V článku 54a ods. 1 písm. c) VN je dodávateľovi výslovne uložená povinnosť, aby uviedol adresu skladu a dátum ukončenia prepravy tovaru v tomto sklade. Podobný odkaz týkajúci sa zoznamu určeného nadobúdateľa je uvedený v článku 54a ods. 2 písm. c) VN.

Naopak, existencia skladu sa neuvádza v článku 17a ods. 2 SD ako podmienka na uplatnenie zjednodušenia call-off stock. Je preto možné položiť si otázku, či sklad, v bežnom význame tohto pojmu ako „miesto uskladnenia tovaru“, je skutočne potrebný, alebo či existujú v tejto súvislosti iné možnosti (napríklad tovar uložený v nákladnom automobile, ktorý sa pohybuje medzi určenými nadobúdateľmi, alebo dokonca kufrík, ak tovar, ktorý je predmetom úpravy call-off-stock, tvoria veľmi malé položky).

Podľa názoru útvarov Komisie je pravdepodobné, že v týchto prípadoch ide jednoducho o situáciu „priameho“ dodania tovaru nadobúdateľovi dodávateľom. Z toho dôvodu, aby bolo možné uplatniť zjednodušenie podľa článku 17a SD, zainteresované strany by v týchto prípadoch mali byť schopné preukázať k spokojnosti daňových orgánov, že osobitná situácia (napríklad call-off-stock prostredníctvom nákladného automobilu) skutočne predstavuje úpravu call-off-stock v zmysle článku 17a ods. 2 SD. To okrem iného znamená, že musia preukázať, že dodávateľ zostáva vlastníkom tovaru a že existuje dohoda medzi dodávateľom a určeným nadobúdateľom, podľa ktorej je určený nadobúdateľ oprávnený si tovar v neskoršej fáze vyžiadať. Okrem toho by sa v týchto prípadoch vyžadovalo, aby sa v zoznamoch dodávateľa aj určeného nadobúdateľa priebežne (v reálnom čase) uvádzalo, kde sa tovar nachádza v ľubovoľnom konkrétnom okamihu, aby mali daňové orgány možnosť riadnej kontroly.

2.5.30. Môže zoznam (zoznamy) viesť tretia strana (napríklad vedúci skladu) v mene dodávateľa a/alebo určeného nadobúdateľa?

Tretia strana by mohla viesť zoznam, ale príslušné zdaniteľné osoby, dodávateľ a určený nadobúdateľ, sú naďalej zodpovedné za plnenie tejto povinnosti [s výnimkou prípadu určeného nadobúdateľa, pokiaľ ide o prvky uvedené v článku 54a ods. 2 písm. c), e) a f) VN, ak sú splnené podmienky uvedené v článku 54a ods. 2 druhý pododsek VN].

2.5.31. Aké obdobie je relevantné na účely súhrnného výkazu v prípade prepravy začínajúcej sa v mesiaci 1 a končiacej sa v mesiaci 2?

Podobne ako bolo uvedené v oddiele 2.5.24 v súvislosti s prechodnými opatreniami, dôležitý je tu dátum začatia prepravy. Preto bude musieť dodávateľ uviesť identifikačné číslo pre DPH určeného nadobúdateľa v súhrnnom výkaze za mesiac 1.

3. REŤAZOVÉ TRANSAKCIE

3.1. Príslušné ustanovenie

Článok 36a SD

3.2. Kontext

Reťazové transakcie v zmysle článku 36a SD predstavujú po sebe idúce dodania rovnakého tovaru (čo znamená, že sa uskutočnia dve alebo viaceré po sebe nasledujúce dodania), pričom dodávaný tovar je predmetom jedinej prepravy v rámci Spoločenstva medzi dvomi členskými štátmi.

Súdny dvor Európskej únie zhodne rozhodol, že v týchto situáciách sa preprava tovaru v rámci Spoločenstva môže priradiť iba k jednému dodaniu v reťazci, pri ktorom sa môže využiť oslobodenie od DPH podľa článku 138 SD pre dodanie tovaru v rámci Spoločenstva[13].

Znenie smernice o DPH pred 1. januárom 2020 však neobsahovalo žiadne konkrétne pravidlo na pripísanie prepravy tovaru v rámci Spoločenstva. Judikatúra Súdneho dvora Európskej únie poskytovala určité usmernenie, ale v každom prípade sa muselo vykonať celkové posúdenie všetkých osobitných okolností v každej konkrétnej veci.

Na tieto situácie sa preto nedalo použiť žiadne všeobecné pravidlo a posudzovanie toho, ako pripísať dodanie tovaru v rámci Spoločenstva konkrétnej transakcii v rámci reťazca, sa muselo robiť individuálne pre každý jednotlivý prípad. Táto situácia mohla viesť k rozdielnym prístupom medzi členskými štátmi, čo spôsobovalo prípady dvojitého alebo žiadneho zdanenia a hospodárske subjekty strácali právnu istotu.

Tejto problematike sa venuje nové ustanovenie v článku 36a SD, v ktorom sa stanovujú pravidlá s cieľom priradiť prepravu tovaru v rámci Spoločenstva ku konkrétnemu dodaniu v rámci reťazca transakcií.

3.3. Na čo slúži toto ustanovenie?

Smernicou Rady (EÚ) 2018/1910 sa zaviedol nový článok 36a do smernice o DPH. Tento článok je venovaný otázke, ku ktorému dodaniu sa má pripísať preprava alebo odoslanie tovaru v rámci Spoločenstva, ak sa uskutočňuje reťazová transakcia, čiže ktoré dodanie sa má považovať za dodanie v rámci Spoločenstva.

Aby bolo možné článok 36a SD uplatniť, musia byť splnené tieto podmienky:

- Tovar sa musí dodávať v dodaniach nasledujúcich po sebe. Preto je potrebné, aby do reťazovej transakcie boli zapojené najmenej tri osoby.
- Tovar musí byť odoslaný alebo prepravený z jedného členského štátu do druhého členského štátu. Toto ustanovenie sa preto nevzťahuje na reťazové transakcie, ktoré zahŕňajú dovoz a vývoz alebo zahŕňajú iba dodania v rámci územia členského štátu.

[13] Súdny dvor prvýkrát dospel k takému záveru vo svojom rozhodnutí zo 6. apríla 2006 vo veci C-245/04, *Emag Handel Eder*.

- Tovar musí byť prepravený alebo odoslaný priamo od prvého dodávateľa konečnému nadobúdateľovi v reťazci.

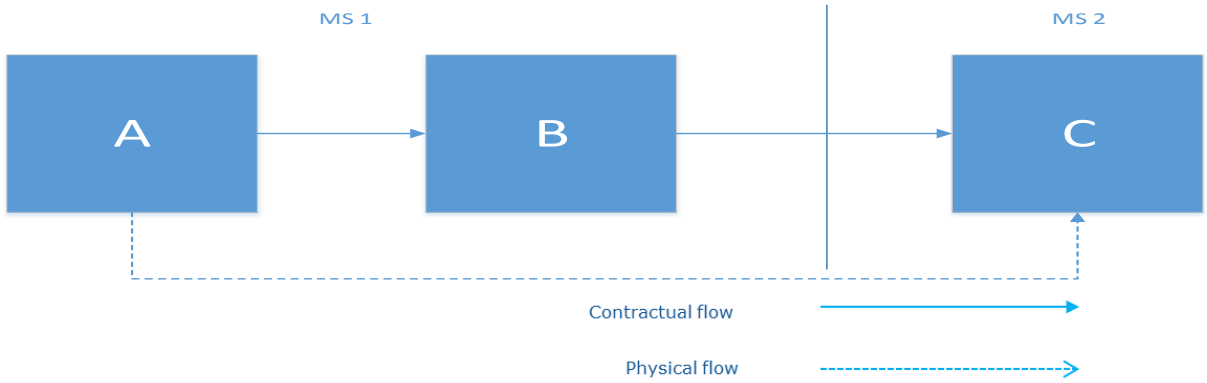
Ak sú splnené tieto podmienky, v článku 36a ods. 1 SD je stanovené všeobecné pravidlo: odoslanie alebo preprava tovaru sa pripíše dodaniu uskutočnenému **pre** sprostredkujúci subjekt.

V článku 36a ods. 2 SD je však uvedená možnosť odchýliť sa od všeobecného pravidla. To bude prípad, keď sprostredkujúci subjekt oznámi svojmu dodávateľovi svoje identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát, z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje. V tomto prípade sa odoslanie alebo preprava tovaru pripíše dodaniu, ktoré **uskutočnil** sprostredkujúci subjekt.

Pojem „sprostredkujúci subjekt“ je vymedzený v článku 36a ods. 3 SD. Je to iný dodávateľ v reťazci než prvý dodávateľ, ktorý zasiela alebo prepravuje tovar buď sám, alebo prostredníctvom tretej strany konajúcej na jeho účet. Aby sprostredkujúci subjekt preukázal svoj štatút, bude musieť uchovávať doklady o tom, že prepravoval tovar na svoj vlastný účet, alebo že zabezpečil prepravu tovaru prostredníctvom tretej strany konajúcej na jeho účet.

3.4. Rôzne scenáre – príklady

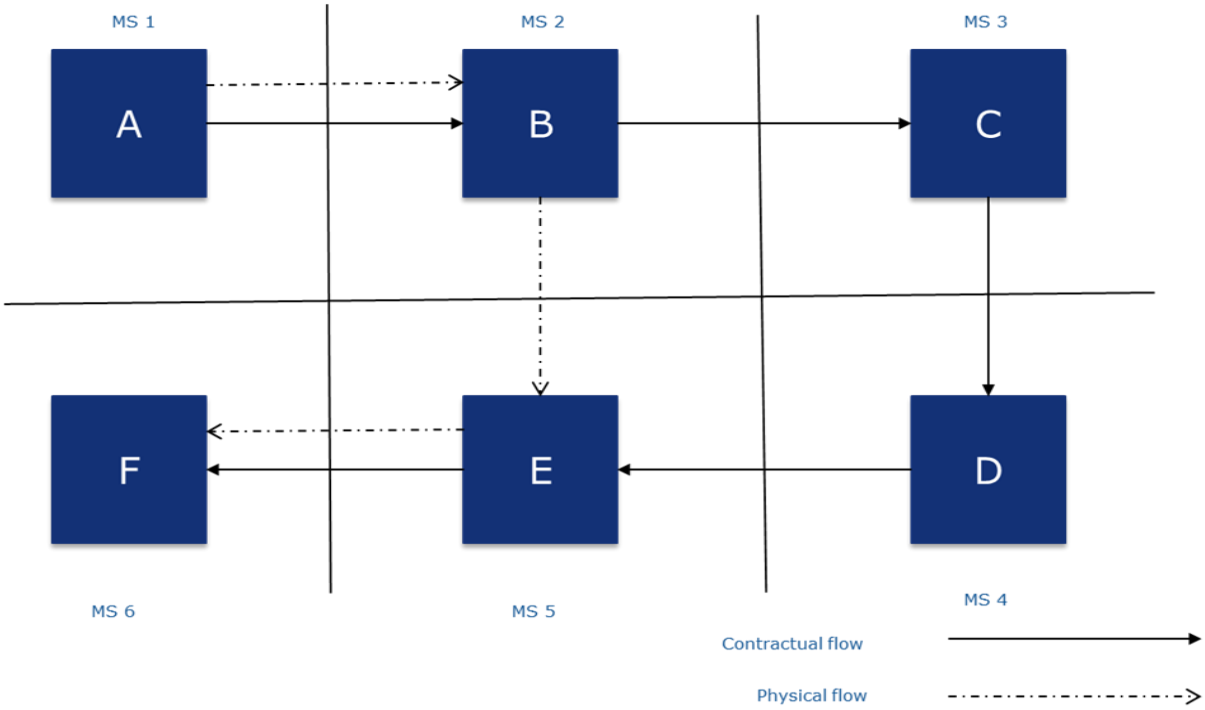
3.4.1. Príklad 1 – jednoduchý prípad reťazovej transakcie



Máme tu po sebe nasledujúce dodania tovaru od subjektu A subjektu B a od subjektu B subjektu C, keď sa tovar prepravoval iba raz, od subjektu A v členskom štáte 1 subjektu C v členskom štáte 2. Problémom v tomto prípade je určiť, či sa preprava v rámci Spoločenstva má pripísať dodaniu od subjektu A subjektu B alebo dodaniu od subjektu B subjektu C.

Existujú však zložitejšie prípady, ktoré by mohli zahŕňať aj viaceré prepravy v rámci EÚ. V týchto situáciách je dôležité analyzovať, ktoré transakcie patria do rozsahu pôsobnosti opatrenia stanoveného v článku 36a ods. 1 SD a na ktoré sa to opatrenie nevzťahuje, a musia sa preto posudzovať osobitne. Preto prvou vecou, ktorú treba urobiť, je spresnenie reťazovej transakcie.

3.4.2. *Príklad 2 – zložitejšia situácia zahŕňajúca rôzne prepravy*



V tomto príklade existujú tri rôzne prepravy: od subjektu A subjektu B, od subjektu B subjektu E a od subjektu E subjektu F. Predpokladá sa, že prepravy sa uskutočňujú časovo postupne, ale tiež že medzi nimi existuje jednoznačné prerušenie tak, aby ich nebolo možné považovať za jedinú prepravu. V tomto prípade dodanie od subjektu A subjektu B a dodanie od subjektu E subjektu F nepatria do rozsahu pôsobnosti opatrenia zavedeného pre reťazové transakcie, keďže nespĺňajú podmienky stanovené v článku 36a ods. 1 SD, predovšetkým priamu prepravu od prvého dodávateľa konečnému nadobúdateľovi v reťazci, ktorý obsahuje následné dodania toho istého tovaru. Dodania medzi subjektmi A a B a medzi subjektmi E a F sú teda „bežnými“ dodaniami v rámci Spoločenstva.

Naproti tomu, transakcie medzi subjektmi B, C, D a E sú súčasťou reťazovej transakcie: tovar sa postupne dodáva medzi týmito štyrmi stranami, tovar je odoslaný alebo prepravený z jedného členského štátu (členský štát 2) do druhého členského štátu (členský štát 5) a tovar sa prepravuje priamo od prvého dodávateľa (subjekt B) konečnému nadobúdateľovi (subjekt E) v reťazci.

Tieto tri transakcie medzi týmito štyrmi stranami sa preto musia posudzovať z hľadiska pripísania prepravy iba jednej z nich.

3.5. Pripísanie prepravy jednému z dodaní v reťazci – vysvetlenia k príkladom 1 a 2

V článku 36a ods. 1 SD je stanovené všeobecné pravidlo. Preprava sa pripíše **len** dodaniu uskutočnenému pre „**sprostredkujúci subjekt**“.

Prvý záver je možné odvodiť z tohto pravidla, konkrétne, že preprava alebo odoslanie sa môže pripísať iba jednému dodaniu. Ďalšie dodania v reťazci sa teda budú riadiť pravidlami pre dodania tovaru bez prepravy a budú sa klasifikovať ako domáce dodania buď v členskom štáte začatia prepravy tovaru, alebo v členskom štáte ukončenia prepravy tovaru.

Druhý záver, ktorý je možné odvodiť z tohto pravidla, je, že aby bolo možné pripísať prepravu alebo odoslanie tovaru jednému dodaniu, je potrebné identifikovať „sprostredkujúci subjekt“ na základe vymedzenia pojmu uvedeného v oddiele 3.3.

Je potrebné poznamenať, že rozsah pôsobnosti pravidiel v článku 36a SD sa obmedzuje na objasnenie, ktorej transakcii v reťazci sa preprava pripíše. Tieto pravidlá nemajú žiadny vplyv na daňovú povinnosť, ktorá sa určuje podľa všeobecných pravidiel.

3.5.1. Priradenie prepravy v príklade 1

V tejto situácii budeme za sprostredkujúci subjekt považovať subjekt B. To znamená, že subjekt B zasiela alebo prepravuje tovar z členského štátu 1 do členského štátu 2 sám (na vlastný účet a nie na účet inej strany reťazca) alebo prostredníctvom tretej strany na svoj účet.

Všeobecné pravidlo v článku 36a ods. 1 SD je, že odoslanie alebo preprava tovaru sa pripíše len dodaniu uskutočnenému pre sprostredkujúci subjekt. Preto dodaním tovaru v rámci Spoločenstva bude dodanie od subjektu A subjektu B. V tejto situácii bude musieť subjekt B poskytnúť subjektu A identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil iný členský štát než členský štát 1, aby sa na dodanie uskutočnené podnikom A vzťahovalo oslobodenie od DPH podľa článku 138 SD. Subjekt B uskutoční nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte 2. Dodanie od subjektu B subjektu C bude domácim dodaním v členskom štáte 2 a subjekt B bude povinný zaplatiť v členskom štáte 2 DPH účtovanú za toto dodanie[14]. Subjekt B bude musieť byť zaregistrovaný v členskom štáte 2 a podať daňové priznanie k DPH v tomto členskom štáte.

Ako však vidíme v príklade 1, subjekt B je usadený v členskom štáte 1. Je pravdepodobné, že členský štát 1 mu pridelil identifikačné číslo pre DPH, a ak to tak bolo, mohol by sa rozhodnúť, že poskytne subjektu A toto identifikačné číslo namiesto identifikačného čísla pre DPH, ktoré mu pridelil iný členský štát než členský štát 1. V takom prípade by namiesto všeobecného pravidla z článku 36a ods. 1 SD bolo uplatniteľné pravidlo z článku 36a ods. 2 SD. Odoslanie alebo preprava tovaru by sa teda nepripísali dodaniu uskutočnenému <u>pre</u> subjekt B, ale dodaniu uskutočnenému <u>subjektom</u> B.

V takom prípade uskutoční subjekt A domáce dodanie subjektu B v členskom štáte 1. Subjekt B uskutoční dodanie tovaru v rámci Spoločenstva subjektu C v členskom štáte 1. Subjekt C uskutoční nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte 2. Subjekt B preto nemusí byť identifikovaný v členskom štáte 2 a nemusí ani podávať daňové priznanie k DPH v tomto členskom štáte.

3.5.2. Priradenie prepravy v príklade 2

Ako už bolo vysvetlené, v tomto príklade sú súčasťou reťazovej transakcie iba transakcie medzi subjektmi B, C, D a E.

[14] Pokiaľ členský štát 2 nevyužil možnosť stanovenú v článku 194 SD. V tom prípade bude mať povinnosť platiť DPH subjekt C v rámci mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti.

a) Prvý dodávateľ v reťazci organizujúci odoslanie alebo prepravu[15]

Právne ustanovenie výslovne vylučuje prvého dodávateľa z koncepcie sprostredkujúceho subjektu. V dôsledku toho sú také situácie vylúčené z rozsahu pôsobnosti pravidla stanoveného v článku 36a SD.

V tejto súvislosti je potrebné si uvedomiť, že prvý dodávateľ sa podieľa iba na jednej transakcii v rámci reťazovej transakcie, a to keď uskutočňuje dodanie. Preto ak subjektom organizujúcim odoslanie alebo prepravu tovaru je prvý dodávateľ, odoslanie alebo preprava sa môžu pripísať iba transakcii, na ktorej sa podieľa, teda dodaniu, ktoré uskutočňuje. Táto transakcia bude potom dodaním tovaru v rámci Spoločenstva, oslobodeným od DPH podľa článku 138 SD, ak sú splnené podmienky stanovené v uvedenom článku.

V schéme uvedenej v príklade 2 reťazová transakcia zahŕňa prepravu tovaru z členského štátu 2 do členského štátu 5, priamo od subjektu B subjektu E, a pozostáva z dodaní medzi subjektmi B, C, D a E, takže subjekt B je prvým dodávateľom v reťazci. Ak teda subjekt B organizuje prepravu alebo odoslanie tovaru, táto preprava sa pripíše dodaniu, ktoré uskutočnil subjekt B subjektu C, čo vedie k dodaniu tovaru v rámci Spoločenstva subjektom B v členskom štáte 2, ktoré je oslobodené od DPH (ak sú splnené podmienky v článku 138 SD), a k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva subjektom C, ktoré je zdaniteľné v členskom štáte 5. Dodania od subjektu C subjektu D a od subjektu D subjektu E budú v tom prípade domácimi transakciami v členskom štáte 5.

Ako už bolo uvedené, dodanie tovaru od subjektu A subjektu B, ktorým vzniká osobitná preprava z členského štátu 1 do členského štátu 2 priamo od subjektu A subjektu B, je vylúčené z reťazovej transakcie. Dodanie od subjektu A subjektu B je samo osebe dodaním tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte 1, oslobodeným od DPH (ak sú splnené podmienky v článku 138 SD), čo vedie k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva subjektom B, ktoré je zdaniteľné v členskom štáte 2.

b) Konečný nadobúdateľ v reťazci organizujúci odoslanie alebo prepravu

Konečný nadobúdateľ v reťazci nesmie byť aj sprostredkujúcim subjektom. Dôvodom je, že nikdy nedokáže splniť podmienku byť „**dodávateľom** v reťazci“, ako sa uvádza v článku 36a ods. 3 SD. V dôsledku toho sú situácie, keď konečný nadobúdateľ v reťazci organizuje prepravu, vylúčené z rozsahu pôsobnosti pravidla stanoveného v článku 36a SD.

Konečný nadobúdateľ sa podieľa iba na jednej transakcii v reťazci, a to keď sa uskutočňuje dodanie tovaru pre neho. Ak teda organizuje odoslanie alebo prepravu tovaru, také odoslanie alebo preprava sa môžu pripísať iba tejto jednej transakcii, teda dodaniu konečnému nadobúdateľovi.

Ak sa vrátime k príkladu 2, reťazová transakcia zahŕňa dodania medzi subjektmi B, C, D a E, takže subjekt E je konečným nadobúdateľom v reťazci. Ak teda subjekt E organizuje prepravu alebo odoslanie tovaru, táto preprava alebo odoslanie sa pripíšu dodaniu, ktoré uskutoční subjekt D subjektu E, čo vedie k dodaniu tovaru v rámci Spoločenstva subjektom D v členskom štáte 2, ktoré je oslobodené od DPH (ak sú splnené podmienky

[15] Keď sa v rámci tohto oddielu vysvetliviek hovorí o zdaniteľnej osobe „organizujúcej prepravu“ tovaru, rozumie sa tým, že táto zdaniteľná osoba uskutočňuje prepravu tovaru buď sama (na vlastný účet), alebo prostredníctvom tretej strany konajúcej na účet tejto zdaniteľnej osoby. V tejto súvislosti pozri oddiel 3.6.5.

v článku 138 SD), a k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva subjektom E, ktoré je zdaniteľné v členskom štáte 5. Dodania od subjektu B subjektu C a od subjektu C subjektu D budú domácimi transakciami v členskom štáte 2.

Ako už bolo uvedené, dodanie tovaru od subjektu E subjektu F je vylúčené z reťazovej transakcie, keďže zahŕňa osobitnú prepravu od subjektu E subjektu F, ktorá je odlišná od prepravy od subjektu B subjektu E. Dodanie od subjektu E subjektu F je dodaním tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte 5, oslobodeným od DPH (ak sú splnené podmienky v článku 138 SD), čo vedie k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva subjektom F, ktoré je zdaniteľné v členskom štáte 6.

c) Odoslanie alebo prepravu organizuje iný subjekt v reťazci než prvý dodávateľ alebo konečný nadobúdateľ

Teraz ideme analyzovať, čo sa stane, keď v príklade 2 je sprostredkujúcim subjektom subjekt C alebo subjekt D.

Ako už bolo povedané, v článku 36a ods. 1 SD je stanovené všeobecné pravidlo: preprava sa pripíše dodaniu uskutočnenému pre sprostredkujúci subjekt (ktorým nemôže byť prvá ani konečná osoba v reťazci dodaní).

V článku 36a ods. 2 SD je však uvedená odchýlka od všeobecného pravidla. Ak sprostredkujúci subjekt oznámi svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát, z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje, odoslanie alebo preprava sa pripíše dodaniu tovaru, ktoré uskutočnil tento sprostredkujúci subjekt.

Napríklad, ak je sprostredkujúcim subjektom subjekt C, všeobecné pravidlo by viedlo k tomu, že preprava sa pripíše dodaniu uskutočnenému pre sprostredkujúci subjekt, teda dodaniu od subjektu B subjektu C. Dodanie od subjektu B tak bude dodaním tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte 2, oslobodeným od DPH (ak sú splnené podmienky v článku 138 SD), a uskutoční sa nadobudnutie v rámci Spoločenstva subjektom C, ktoré je zdaniteľné v členskom štáte 5. Dodania od subjektu C subjektu D a od subjektu D subjektu E budú domácimi transakciami v členskom štáte 5.

Transakcia, ktorej sa preprava pripíše, by sa však zmenila, ak subjekt C oznámi svojmu dodávateľovi, subjektu B, identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát, z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje, teda členský štát 2. V tom prípade by sa odoslanie alebo preprava pripísali dodaniu, ktoré uskutočnil subjekt C, teda dodaniu od subjektu C subjektu D.

Uskutočnilo by sa teda dodanie tovaru v rámci Spoločenstva subjektom C v členskom štáte 2, oslobodené od DPH (ak sú splnené podmienky v článku 138 SD), a nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva subjektom D, ktoré je zdaniteľné v členskom štáte 5. Dodanie od subjektu B subjektu C bude domácou transakciou v členskom štáte 2 a dodanie od subjektu D subjektu E bude domácou transakciou v členskom štáte 5.

3.6. Osobitné otázky vyplývajúce z tohto ustanovenia

3.6.1. Usmernenia schválené Výborom pre DPH

Usmernenia, ktoré sú výsledkom 113. zasadnutia Výboru pre DPH 3. júna 2019

3. NOVÉ PRÁVNE PREDPISY – OTÁZKY TÝKAJÚCE SA VYKONÁVANIA NEDÁVNO PRIJATÝCH USTANOVENÍ EÚ V OBLASTI DPH

3.1 Zdroj: Komisia

Referenčné dokumenty: články 17a a 36a, článok 138 ods. 1 a 1a, článok 243 ods. 3 a článok 262 ods. 2 smernice o DPH
články 45a a 54a vykonávacieho nariadenia o DPH

Vec: Vykonávanie balíka rýchlych riešení: smernica Rady (EÚ) 2018/1910 a vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) 2018/1912
[Dokument taxud.c.1(2019)3533969 – pracovný dokument č. 968]

Dokument D - taxud.c.1(2019) 7899573 pracovný dokument č. 975

Reťazové transakcie: kombinácia s uplatňovaním zjednodušenia podľa článku 141 (trojstranné transakcie) (oddiel 3.2.1)[16]

1. Ak sa ten istý tovar dodáva v dodaniach nasledujúcich po sebe a tento tovar sa odosiela alebo prepravuje z jedného členského štátu do druhého členského štátu priamo od prvého dodávateľa konečnému nadobúdateľovi v reťazci, Výbor pre DPH sa jednomyseľne zhoduje na tom, že v reťazovej transakcii len zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje nadobudnutie v rámci Spoločenstva (ďalej len „subjekt X“), môže za predpokladu splnenia všetkých podmienok využívať zjednodušenie trojstranných transakcií stanovené v článku 141 smernice o DPH.

2. Výbor pre DPH sa takmer jednomyseľne zhoduje na tom, že v situácii, aká je opísaná v bode 1, sa podmienka stanovená v článku 141 písm. c) smernice o DPH považuje za splnenú, ak je tovar priamo odoslaný alebo prepravený z iného členského štátu, než je ten, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH používané subjektom X na účely nadobudnutia v rámci Spoločenstva, na miesto určené osobou, pre ktorú subjekt X uskutočňuje následné dodanie (ďalej len „subjekt Y“).

3. Výbor pre DPH sa takmer jednomyseľne zhoduje na tom, že skutočnosť, že subjekt Y uskutočňuje následné dodanie tovaru inej osobe v rámci reťazca, nemá žiadny vplyv na uplatnenie zjednodušenia trojstranných transakcií v prípade transakcií, ktoré uskutočňuje subjekt X. Aby sa však zjednodušenie mohlo uplatniť, musia byť splnené všetky podmienky uvedené v článku 141 smernice o DPH, čo podľa názoru, na ktorom sa takmer jednomyseľne zhoduje Výbor pre DPH, si vyžaduje, aby bol subjekt Y identifikovaný na účely DPH v členskom štáte, v ktorom je splatná DPH za toto následné dodanie, a aby mu v súlade s článkom 197 smernice o DPH bola určená povinnosť platiť DPH splatnú za toto dodanie.

[16] Tento titulok sa týka príslušného oddielu pracovného dokumentu Výboru pre DPH č. 968. V oddiele 3.6.17 týchto vysvetliviek sa nachádza viac informácií o interakcii medzi pravidlami pre reťazové transakcie a pravidlami týkajúcimi sa zjednodušenia trojstranných transakcií.

3.6.2. Aký je rozsah pôsobnosti ustanovenia?

Existujú určité transakcie, na ktoré sa nevzťahuje článok 36a SD.

Ako je uvedené v oddiele 3.3, tovar musí byť odoslaný alebo prepravený z jedného členského štátu do druhého členského štátu. Toto ustanovenie sa preto nevzťahuje na reťazové transakcie, ktoré zahŕňajú dovoz a vývoz alebo zahŕňajú iba dodania v rámci územia členského štátu.

Okrem toho, článok 36a ods. 4 SD vylučuje možnosť uplatniť pravidlo pre reťazové transakcie na situácie, na ktoré sa vzťahuje článok 14a SD. Pravidlo preto nie je uplatniteľné v prípadoch, keď zdaniteľná osoba umožňuje prostredníctvom použitia elektronického rozhrania, ako je trhovisko, platforma, portál alebo podobné prostriedky:

a) predaj na diaľku tovaru dovezeného z tretích území alebo tretích krajín v zásielkach s vlastnou hodnotou nepresahujúcou 150 EUR alebo

b) dodanie tovaru v rámci Spoločenstva zdaniteľnou osobou, ktorá nie je usadená v rámci Spoločenstva, nezdaniteľnej osobe.

V týchto prípadoch sa zdaniteľná osoba umožňujúca dodanie považuje za osobu, ktorá sama tento tovar prijala a dodala. Na tieto dodania sa však nemôžu uplatniť pravidlá týkajúce sa reťazových transakcií uvedené v článku 36a SD.

3.6.3. Kto môže byť sprostredkujúcim subjektom?

Sprostredkujúci subjekt je nanajvýš dôležitý pre uplatňovanie daného pravidla. V závislosti od možnosti, ktorú si zvolí sprostredkujúci subjekt, odoslanie alebo preprava tovaru sa pripíše dodaniu tovaru pre neho, alebo dodaniu, ktoré on uskutoční.

Po zistení reťazovej transakcie je preto ďalším krokom určenie, kto je sprostredkujúcim subjektom.

Ako je uvedené v oddiele 3.3, v článku 36a ods. 3 SD je pojem „sprostredkujúci subjekt“ vymedzený ako iný dodávateľ v reťazci než prvý dodávateľ, ktorý zasiela alebo prepravuje tovar buď sám, alebo prostredníctvom tretej strany konajúcej na jeho účet.

3.6.4. Kto nemôže byť sprostredkujúcim subjektom?

Ako je vysvetlené v oddiele 3.5.2 pri analýze príkladu 2, sprostredkujúcim subjektom nemôže byť ani prvý dodávateľ, ani konečný nadobúdateľ v reťazci. Prvý dodávateľ je výslovne vylúčený v znení ustanovenia a konečný nadobúdateľ nie je dodávateľom v rámci reťazca Preto ani jeden z nich nemôže byť sprostredkujúcim subjektom.

Je potrebné poznamenať, že ak prepravu tovaru organizujú oni, nie sú žiadne pochybnosti o tom, ako sa má pripísať preprava v rámci Spoločenstva. Ak ju organizoval prvý dodávateľ, preprava sa pripíše dodaniu, ktoré on uskutočnil. Ak prepravu organizoval konečný nadobúdateľ, preprava sa pripíše dodaniu uskutočnenému pre neho.

3.6.5. *Čo znamená text „zasiela alebo prepravuje tovar buď sám, alebo prostredníctvom tretej strany konajúcej na jeho účet“?*

Toto znenie reprodukuje text z článku 138 ods. 1 SD, v ktorom sa uvádza: „dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného... predávajúcim alebo nadobúdateľom, alebo na ich účet“. Preto by výklad mal byť rovnaký ako v uvedenom ustanovení.

Vo všeobecnosti, sprostredkujúci subjekt bude dodávateľ v rámci reťazca, ktorý organizuje (buď priamo sám, alebo prostredníctvom tretej strany konajúcej na jeho účet) prepravu tovaru; osoba, ktorá uskutočňuje prepravu sama na vlastný účet, alebo uzavrie zmluvu o preprave s treťou stranou, ktorá bude konať na účet tejto osoby.

V tejto súvislosti generálna advokátka Kokott vo svojich návrhoch vo veci *Herst*[17] dospela k záveru, že „*pri priradení jediného cezhraničného pohybu tovaru k určitému dodaniu v rámci reťazového plnenia je rozhodujúce to, kto pri cezhraničnej preprave tovaru znáša nebezpečenstvo jeho náhodného zániku. Toto dodanie je dodaním v rámci Spoločenstva oslobodeným od dane, ku ktorému dochádza v mieste začatia prepravy*“. V jej návrhoch by teda sprostredkujúcim subjektom bola zdaniteľná osoba v rámci reťazca, ktorá počas prepravy tovaru znáša riziko straty alebo poškodenia tovaru[18].

Toto kritérium by však mohlo v niektorých prípadoch viesť k istým praktickým ťažkostiam. Môže vzniknúť napríklad situácia, keď riziko náhodnej straty tovaru je rozdelené medzi predávajúceho a kupujúceho na určitých bodoch prepravy podľa použitej doložky Incoterm. V takých prípadoch by bolo ťažké určiť jedinú zdaniteľnú osobu v rámci reťazca, ktorá počas celej prepravy tovaru znáša riziko jeho straty alebo poškodenia.

Aby bolo možné v týchto situáciách určiť, kto je sprostredkujúcim subjektom, najvhodnejším kritériom by bola zdaniteľná osoba v rámci reťazca, ktorá prepravuje tovar sama, alebo sa na potrebných otázkach prepravy tovaru dohodne s treťou stranou a uzavrie s ňou zmluvu. To však neplatí, ak v takých prípadoch uvedená zdaniteľná osoba môže preukázať k spokojnosti daňových orgánov, že sa preprava naozaj uskutočnila, alebo bola uzavretá zmluva na účet inej zdaniteľnej osoby v reťazci, ktorá skutočne znášala riziko náhodnej straty tovaru počas prepravy.

V tejto súvislosti by sme radi zdôraznili, že skutočnosť, že jedna zo strán v reťazci platí za prepravu, nie je sama osebe postačujúca na vyvodenie záveru, že táto osoba je sprostredkujúcim subjektom. Táto strana by mohla platiť cenu prepravy napríklad ako čiastočnú platbu za dodanie uskutočnené pre túto stranu.

---

[17] Návrhy generálnej advokátky Kokott prednesené 3. októbra 2019 vo veci C-401/18, Herst, s.r.o./Odvolací finanční ředitelství, bod 79.

[18] Platí to bez ohľadu na skutočnosť, že uvedená zdaniteľná osoba môže mať uzavretú poistnú zmluvu, takže v prípade straty alebo poškodenia tovaru dostane náhradu.

3.6.6. *Dodávateľ v reťazci, iný než sprostredkujúci subjekt, vykonáva prepravu tovaru na účet sprostredkujúceho subjektu*

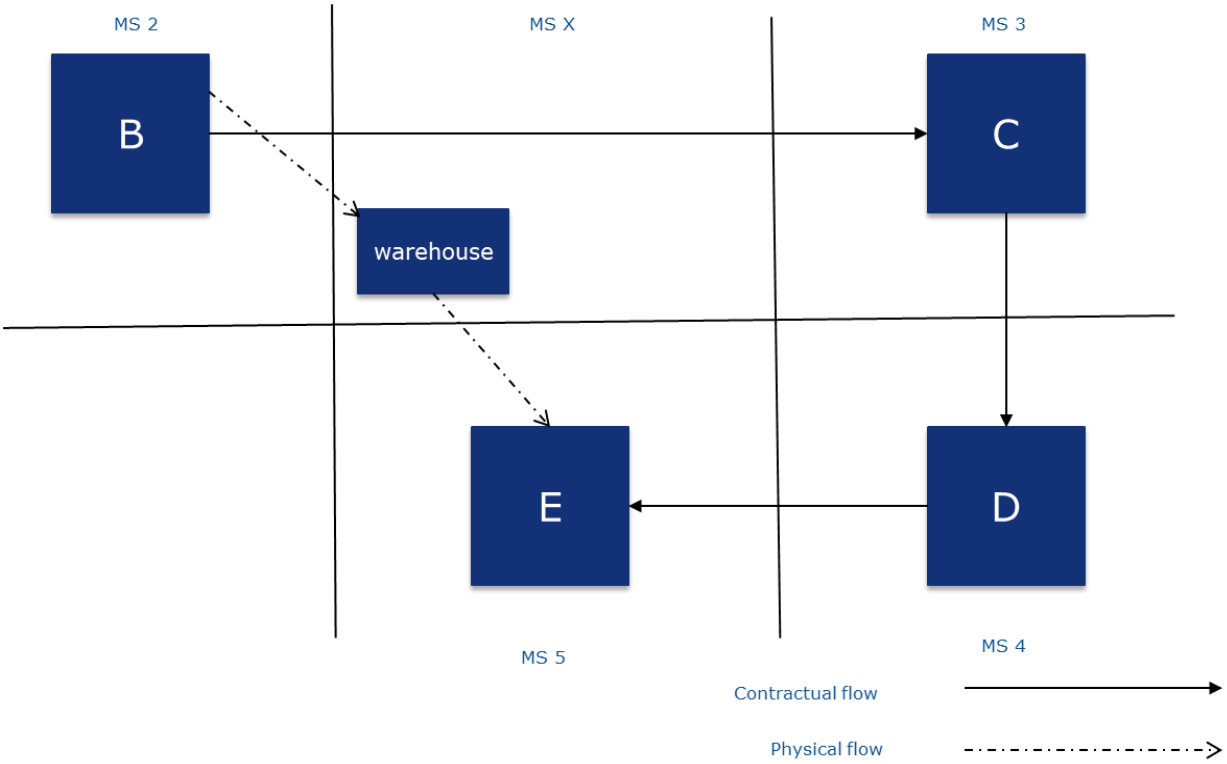
Sprostredkujúci subjekt môže prepravovať tovar buď sám, alebo prostredníctvom inej strany na svoj účet. Strana prepravujúca tovar na účet sprostredkujúceho subjektu nemusí byť nevyhnutne tretia strana mimo reťazca ani spoločnosť špecializovaná na prepravu tovaru. Môže to byť ktorýkoľvek ďalší dodávateľ zapojený do reťazovej transakcie, alebo dokonca konečný nadobúdateľ.

Napríklad jeden zo sprostredkujúcich dodávateľov v reťazci môže požiadať prvého dodávateľa, aby prepravil tovar konečnému nadobúdateľovi. V tejto situácii bude dôležitým prvkom rozhodnúť, ktorá zo zdaniteľných osôb v rámci reťazca spĺňa podmienky uvedené v oddiele 3.6.5. Táto zdaniteľná osoba bude sprostredkujúcim subjektom v zmysle článku 36a SD.

3.6.7. *Viaceré osoby zapojené do prepravy tovaru*

Môže sa stať, že sprostredkujúci subjekt určený podľa kritérií uvedených v oddiele 3.6.5 uzavrel zmluvy o preprave s viacerými osobami.

Na ilustráciu tohto bodu použijeme tento príklad (**príklad 3**):



V príklade 3 je subjekt C sprostredkujúcim subjektom. Subjekt C môže uzavrieť zmluvu s rôznymi osobami o preprave tovaru nákladným automobilom z priestorov subjektu B v členskom štáte 2 do prístavu v inom v členskom štáte (členský štát X), preprave tohto tovaru loďou do členského štátu 5 a preprave uvedeného tovaru nákladným automobilom z prístavu v členskom štáte 5 do priestorov subjektu E. Pokiaľ je subjekt C jedinou stranou zodpovednou za tieto tri zmluvy, zostáva sprostredkujúcim subjektom. Samozrejme, táto preprava musí byť plynulá, aby sa celý priebeh dal považovať za jedinú prepravu z členského štátu 2 do členského štátu 5, a nie za tri rozdielne prepravy.

Táto skutočnosť sa nemení, ak sa napríklad preprava tovaru z priestorov subjektu B do prístavu v členskom štáte X vykonáva s využitím prostriedkov subjektu B, pokiaľ prepravu organizoval sprostredkujúci subjekt, subjekt C (podľa kritérií uvedených v oddiele 3.6.5).

K odlišnému záveru by sa dospelo, ak by prepravu z priestorov subjektu B v členskom štáte 2 do prístavu v členskom štáte X organizoval subjekt C, ale ďalšie dve prepravy (prepravu loďou z členského štátu X do členského štátu 5 a prepravu nákladným automobilom z prístavu v členskom štáte 5 do priestorov subjektu E) by organizoval ďalší dodávateľ, subjekt D. V tom prípade by sme nemohli uplatniť pravidlá pre reťazové transakcie na celý reťazec B – C – D – E, keďže nejde o jednu prepravu, ale dve odlišné prepravy. V tomto prípade skutočne nie je možné povedať, že tovar sa odosiela alebo prepravuje „priamo od prvého dodávateľa konečnému nadobúdateľovi v reťazci“ (konkrétne od subjektu B subjektu E), ako sa to vyžaduje v článku 36a ods. 1 SD. Tento príklad by mohol viesť k rôznym možnostiam v závislosti od toho, či vzťah subjektov B – C – D alebo vzťah subjektov C – D – E je reťazovou transakciou pre uplatnenie pravidiel uvedených v článku 36a SD.

Po prvé, mohol by to byť prípad, keď subjekt C organizuje prepravu na svoj vlastný účet do bodu v členskom štáte X, ktorý si sám určí, a uskutočňuje to bez akéhokoľvek prepojenia s následným dodaním subjektu D. Subjekt D organizuje prepravu tovaru z tohto bodu v členskom štáte X s cieľom dodať ho subjektu E. Inými slovami, tovar sa najskôr prepravuje od subjektu B subjektu C a až neskôr, v rámci inej prepravy, od subjektu C subjektu E. V tomto prípade by sme sa mali zaoberať oddelene transakciou medzi subjektmi B a C na jednej strane a vzťahom subjektov C – D – E na druhej strane. Iba vzťah subjektov C – D – E by bol reťazovou transakciou pre uplatnenie pravidiel uvedených v článku 36a SD. Dodanie od subjektu B subjektu C bude dodaním v rámci Spoločenstva subjektom B v členskom štáte 2 a nadobudnutím v rámci Spoločenstva subjektom C v členskom štáte X. Vzťah subjektov C – D – E by bol reťazovou transakciou, v rámci ktorej je subjekt D sprostredkujúcim subjektom. Ak sa uplatní všeobecné pravidlo uvedené v článku 36a ods. 1 SD, subjekt C uskutoční dodanie v rámci Spoločenstva v členskom štáte X, subjekt D uskutoční nadobudnutie v rámci Spoločenstva v členskom štáte 5 a dodanie od subjektu D subjektu E bude domácou transakciou v členskom štáte 5.

Po druhé, mohlo by sa stať, že subjekt C organizuje prepravu na svoj vlastný účet z priestorov subjektu B do bodu v členskom štáte X, ktorý určí subjekt D, a v spojení s dodaním uskutočneným subjektom C subjektu D, a až neskôr prostredníctvom inej prepravy organizovanej subjektom D je tovar dodaný a prepravený od subjektu D subjektu E. V tom prípade je reťazovou transakciou pre uplatnenie pravidiel uvedených v článku 36a SD vzťah subjektov B – C – D, takže transakcia medzi subjektmi D a E by sa posudzovala osobitne. Subjekt C by bol sprostredkujúcim subjektom v reťazci B – C – D. Ak subjekt C oznámil subjektu B svoje identifikačné číslo pre DPH v členskom štáte 2, uplatnilo by sa pravidlo uvedené v článku 36a ods. 2 SD. Dodanie od subjektu B subjektu C bude domácim dodaním v členskom štáte 2, subjekt C uskutoční dodanie v rámci Spoločenstva v členskom štáte 2 a subjekt D uskutoční nadobudnutie v rámci Spoločenstva v členskom štáte X. Transakcia medzi subjektmi D a E povedie k dodaniu tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte X, ktoré uskutoční subjekt D, a k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte 5, ktoré uskutoční subjekt E.

3.6.8. *Rozdelená preprava a prerušenia reťazca*

Pri preberaní príkladu 2 v oddiele 3.4.2 sme uviedli, že dodania od subjektu A subjektu B a od subjektu E subjektu F sú vylúčené z reťazca, keďže tam bolo „jednoznačné prerušenie“ prepravy.

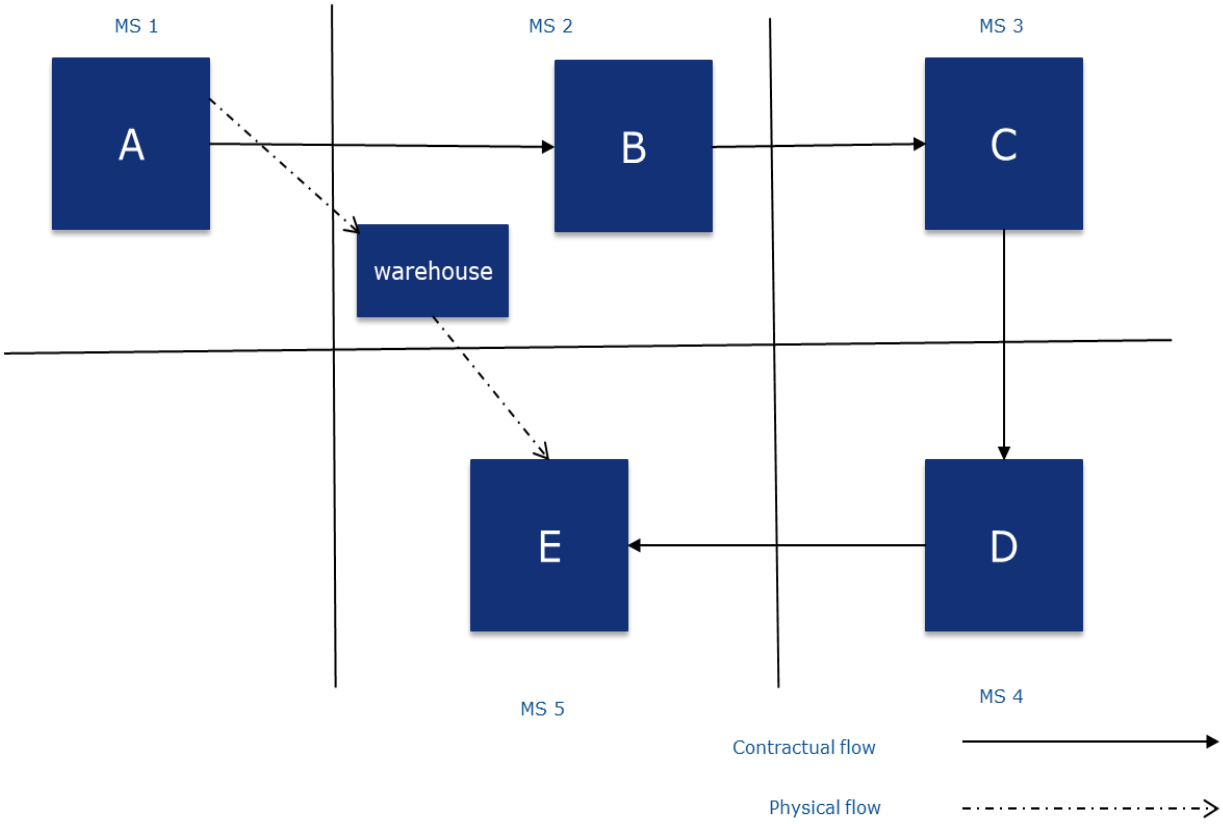
V rámci prepravy so zastávkami je preto dôležité analyzovať, kedy dochádza k jednoznačnému prerušeniu, čím vzniká rozdelenie na viaceré prepravy, a kedy sa to môže považovať za jedinú prepravu.

Situácia, keď sa reťazec preruší, je napríklad situácia analyzovaná v predchádzajúcom oddiele 3.6.7, kde boli dve rozdielne „premiestnenia“ tovaru medzi rôznymi členskými štátmi, pričom pri každom „premiestnení“ organizoval prepravu iný sprostredkujúci dodávateľ. V takom prípade by sa pravidlá určené pre reťazové transakcie nemohli uplatniť na všetky transakcie B – C – D – E, ale iba na transakcie medzi subjektmi B – C – D alebo na transakcie medzi subjektmi C – D – E, keďže pravidlo jedinej prepravy sa nemôže uplatniť na celú skupinu transakcií.

Skutočnosť, že sa využívajú rôzne dopravné prostriedky, takže sa tovar prekladá napríklad z nákladného automobilu na loď alebo medzi rôznymi nákladnými automobilmi, však nevyhnutne nemení posúdenie prepravy ako jedinej prepravy.

Okrem toho, ak sa tovar prepravuje z členského štátu 2 do členského štátu 5, ale časť sa vyloží v členskom štáte X, zvyšok tovaru, ktorého preprava okamžite pokračuje do členského štátu 5, sa považuje za tovar priamo prepravený z členského štátu 2 do členského štátu 5 pre uplatnenie pravidiel reťazových transakcií, pokiaľ celú prepravu organizuje sprostredkujúci subjekt.

V tomto príklade (**príklad 4**) sa zameriame na analýzu možností prerušenia reťazca:



Sú dve „premiestnenia“ tovaru: od subjektu A v členskom štáte 1 do skladu v členskom štáte 2 a zo skladu v členskom štáte 2 k subjektu E v členskom štáte 5. Kedy môžeme považovať obe „premiestnenia“ za jedinú prepravu a kedy za rozdielne prepravy? Budeme analyzovať rozličné scenáre:

a) *Scenár 1*: Týmto scenárom chceme zdôrazniť, že dohody uzavreté stranami v čase, keď sa premiestnenia tovaru uskutočňujú, sú rozhodujúce pre určenie, či došlo k prerušeniu reťazca.

Aby sa tento scenár považoval za scenár s jedinou prepravou pre uplatnenie pravidiel uvedených v článku 36a SD, mali by byť splnené určité podmienky. Po prvé je potrebné, aby obe premiestnenia organizoval jeden zo subjektov B, C alebo D[19], konajúci ako sprostredkujúci subjekt.

Je však možné, že aj keď jeden z nich organizuje obe „premiestnenia“, uvedené dve „premiestnenia“ sa nemôžu považovať za jedinú prepravu. Napríklad, obe „premiestnenia“ organizuje subjekt B. Keď sa preprava tovaru ukončí v členskom štáte 2, subjekt B neuzavrie žiadnu dohodu so subjektom C týkajúcu sa predaja tovaru. Neskôr uzavrie dohodu o predaji tovaru so subjektom C, subjekt C urobí to isté so subjektom D a subjekt D so subjektom E. Tovar sa prepraví od subjektu B (v členskom štáte 2) subjektu E (v členskom štáte 5). V tomto prípade by sme považovali reťazec A – B – C – D – E za prerušený, aj keď subjekt B organizoval obe premiestnenia.

Preto pri preprave tovaru z členského štátu 1 do členského štátu 2 sa uskutoční dodanie v rámci Spoločenstva subjektom A v členskom štáte 1 a nadobudnutie v rámci Spoločenstva subjektom B v členskom štáte 2. Sériou transakcií medzi subjektmi B, C, D a E dochádza k jedinej preprave v rámci Spoločenstva z členského štátu 2 do členského štátu 5, ktorá sa pripíše dodaniu uskutočnenému subjektom B (nie je žiadna iná možnosť, keďže subjekt B je prvým dodávateľom v reťazci B – C – D – E). Následné dodania medzi subjektmi C – D a D – E budú domácimi dodaniami v členskom štáte 5.

Na druhej strane, ak subjekt B, keď nadobudne tovar od subjektu A (alebo bezprostredne potom), už má uzavretú dohodu so subjektom C týkajúcu sa predaja tovaru a vie, predtým než sa tovar premiestni, že bude prepravený subjektu E v členskom štáte 5, skutočnosť, že sa uskutočnili dve „premiestnenia“ tovaru, v zásade nebráni tomu, aby sa séria transakcií považovala za reťazovú transakciu, takže dve „premiestnenia“ tovaru (za predpokladu, že sú plynulé, ako je uvedené v príklade 3 v oddiele 3.6.7) sa môžu považovať za jedinú prepravu na účely článku 36a SD. V tomto prípade bude subjekt A prvým dodávateľom, subjekt E konečným nadobúdateľom a subjekt B, ktorý organizoval jedinú prepravu pozostávajúcu z dvoch „premiestnení“, bude sprostredkujúcim subjektom.

b) *Scenár 2*: K odlišnému záveru by sa došlo, ak by prvé „premiestnenie“ organizoval subjekt B a druhé „premiestnenie“ by organizoval subjekt C. V tom prípade by sa každé premiestnenie považovalo za prepravu a boli by dve možnosti.

Po prvé, mohlo by sa stať, že keď subjekt B organizuje prepravu tovaru do skladu v členskom štáte 2, tento tovar je určený subjektu C v spojení s dodaním, na ktorom sa

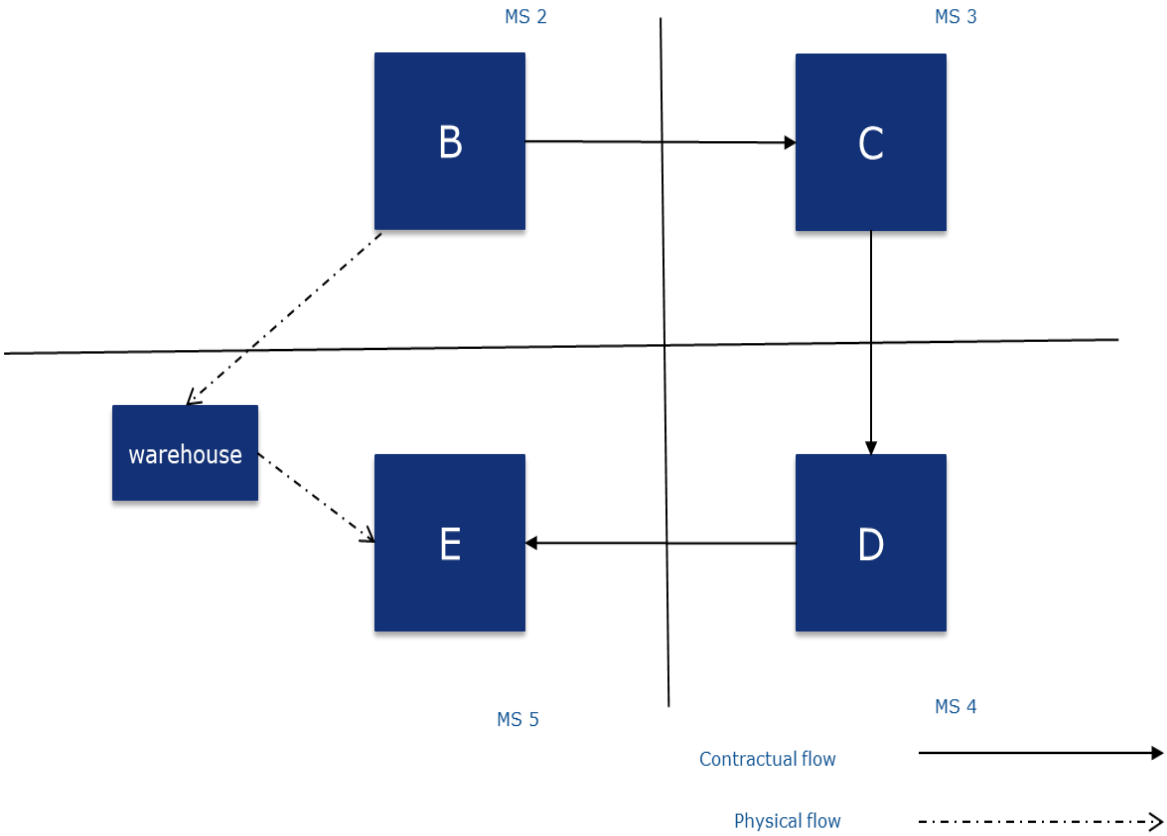
[19] Ak obe „premiestnenia“ organizuje subjekt A alebo E, bolo by možné považovať ich za jedinú prepravu, ale v žiadnom prípade by sa neuplatnilo pravidlo uvedené v článku 36a SD, keďže by neexistoval sprostredkujúci subjekt v zmysle uvedeného ustanovenia.

dohodli subjekty B a C. V takom prípade sa transakcie A – B – C môžu považovať za reťazovú transakciu, pri ktorej je subjekt B sprostredkujúcim subjektom. Ak sa uplatní všeobecné pravidlo uvedené v článku 36a ods. 1 SD, išlo by o dodanie v rámci Spoločenstva subjektom A v členskom štáte 1, nadobudnutie v rámci Spoločenstva subjektom B v členskom štáte 2 a domáce dodanie B – C v členskom štáte 2. Potom pre transakcie C – D – E, keďže subjekt C je prvý dodávateľ a organizuje prepravu, subjekt C uskutoční dodanie v rámci Spoločenstva v členskom štáte 2, subjekt D uskutoční nadobudnutie v rámci Spoločenstva v členskom štáte 5 a dodanie od subjektu D subjektu E bude domácou transakciou v členskom štáte 5.

Po druhé, ak tovar, ktorého prepravu do skladu v členskom štáte 2 organizuje subjekt B, je v skutočnosti určený samotnému subjektu B, takže preprava sa neuskutoční v spojení s dodaním od subjektu B subjektu C, museli by sme z reťazca vyčleniť dodanie od subjektu A subjektu B, takže by to bolo dodanie v rámci Spoločenstva subjektom A v členskom štáte 1 a nadobudnutie v rámci Spoločenstva subjektom B v členskom štáte 2. Transakcie medzi subjektmi B, C, D a E by vytvorili reťazovú transakciu, kde je subjekt B prvým dodávateľom, subjekt E konečným nadobúdateľom a subjekt C sprostredkujúcim subjektom. Ak subjekt C oznámi subjektu B svoje identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát 2, uplatní sa pravidlo uvedené v článku 36a ods. 2 SD a v prípade všetkých dodaní A – B – C – D – E sa bude uplatňovať presne rovnaký režim DPH, ako v predchádzajúcom odseku.

Ak však subjekt C v tomto druhom prípade neoznámi subjektu B svoje identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát 2, uplatní sa všeobecné pravidlo uvedené v článku 36a ods. 1 SD. Dodanie od subjektu A subjektu B sa nemení, ale dodanie od subjektu B subjektu C by znamenalo dodanie v rámci Spoločenstva subjektom B v členskom štáte 2 a nadobudnutie v rámci Spoločenstva subjektom C v členskom štáte 5, po ktorom by nasledovali domáce dodania od subjektu C subjektu D a od subjektu D subjektu E v členskom štáte 5. Preto ak chce subjekt C uplatniť všeobecné pravidlo uvedené v článku 36a ods. 1 SD, bude musieť oznámiť subjektu B identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil iný členský štát než členský štát 2, aby si bol subjekt B vedomý, že musí k dodaniu subjektu C pristupovať ako k dodaniu v rámci Spoločenstva, a nie ako k domácemu dodaniu v členskom štáte 2.

c) *Scenár 3*: Rovnako ako v scenári 1, aj týmto scenárom zdôrazňujeme myšlienku, že dohody uzavreté stranami v čase, keď sa premiestnenia tovaru uskutočňujú, sú rozhodujúce pre určenie existencie prerušení reťazca. Pre tento scenár použijeme ďalší príklad (**príklad 5**):



Tovar sa prepraví z priestorov subjektu B v členskom štáte 2 do skladu v členskom štáte 5. Osobou organizujúcou prepravu je subjekt C. V čase prepravy subjekt B predal tovar subjektu C, pričom subjekt C neuzavrel žiadnu dohodu o predaji tovaru s nikým. Neskôr, po ukončení prepravy tovaru v členskom štáte 5 subjekt C uzavrie dohodu o predaji tovaru so subjektom D a subjekt D urobí to isté so subjektom E. Osobou organizujúcou prepravu zo skladu do priestorov subjektu E v členskom štáte 5 je subjekt C.

V tomto prípade musíme venovať pozornosť tomu, aká je zmluvná situácia tovaru, keď sa uskutočňuje pôvodná preprava. Keď sa uskutočňuje preprava v rámci Spoločenstva, subjekt C je vlastníkom tovaru. Neuskutočňujú sa žiadne následné dodania toho istého tovaru, iba jediné dodanie B – C. Preto sa uskutoční dodanie tovaru v rámci Spoločenstva subjektom B v členskom štáte 2, po ktorom nasleduje nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva subjektom C v členskom štáte 5. Dodanie tovaru v rámci Spoločenstva bude oslobodené od DPH, ak sú splnené podmienky v článku 138 SD.

V tomto prípade nejde o reťazovú transakciu. Dodania od subjektu C subjektu D a od subjektu D subjektu E budú v oboch prípadoch domácimi dodaniami v členskom štáte 5.

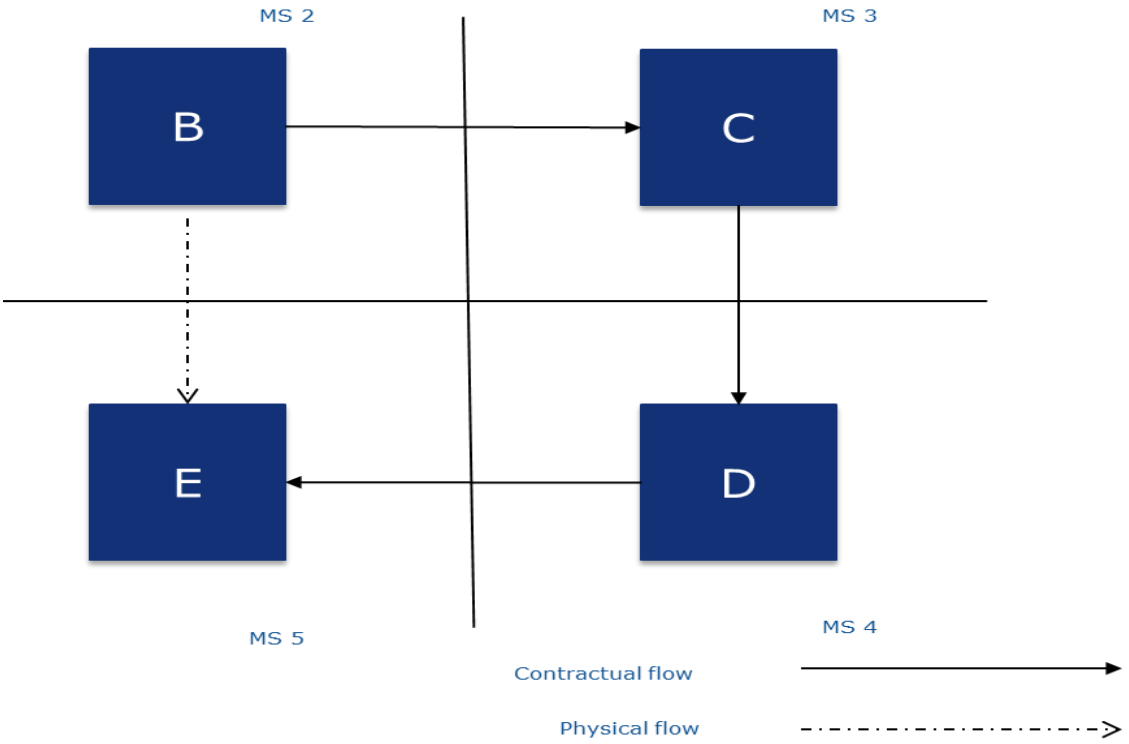
Po zanalyzovaní rôznych vysvetlených scenárov týkajúcich sa rozdelenej prepravy a prerušení reťazca môžeme vyvodiť záver, že ak sa uskutočnia viaceré „premiestnenia“ tovaru alebo sú do prepravy zapojené viaceré osoby, je dôležité preskúmať okolnosti každého jednotlivého prípadu s cieľom určiť, či sa môžu uplatniť pravidlá pre reťazové transakcie. Relevantnými prvkami bude určiť, kde je umiestnený tovar, a nie kde sa nachádzajú dodávatelia, a tiež aké transakcie sa uskutočnili, keď dôjde k premiestneniam tovaru.

3.6.9. *Dôkaz o organizácii prepravy*

Sprostredkujúci subjekt musí uchovávať doklady o tom, že prepravoval alebo odosielal tovar sám (na svoj vlastný účet), alebo prostredníctvom tretej strany na svoj účet. Takýto doklad je potrebný na určenie, či je sprostredkujúcim subjektom, a teda ktorej transakcii v reťazci sa preprava pripíše. Tento dôkaz sa však líši od dôkazu potrebného na využitie oslobodenia od DPH podľa článku 138 ods. 1 SD a musí sa posudzovať osobitne. Strana uplatňujúca oslobodenie od DPH, ktorá môže alebo nemusí byť totožná so sprostredkujúcim subjektom, bude určite musieť predložiť daňovým orgánom dôkaz potvrdzujúci, že podmienky na uplatnenie oslobodenia od DPH sú splnené[20].

Preto sú potrebné dva rôzne dôkazy: dôkaz o organizácii prepravy (teda dôkaz, že prepravu uskutočnila určitá zdaniteľná osoba alebo iná osoba na jej účet) a dôkaz o samotnej preprave (teda dôkaz, že tovar bol skutočne prepravený z jedného členského štátu do druhého členského štátu).

Na lepšie pochopenie toho, ako sú potrebné dva rôzne dôkazy, použijeme tento príklad (**príklad 6**):



Budeme brať do úvahy, že preprava tovaru sa pripíše dodaniu, ktoré sa uskutočnilo pre sprostredkujúci subjekt, a že sprostredkujúcim subjektom je subjekt C. Preprava sa pripíše dodaniu pre subjekt C, takže dodanie v rámci Spoločenstva je dodanie od subjektu B subjektu C. Aby mohol subjekt B uplatniť oslobodenie od DPH, keďže neorganizuje prepravu tovaru, v zásade bude potrebovať i) identifikačné číslo pre DPH, ktoré subjektu C pridelil iný členský štát než členský štát 2; ii) dôkaz, že tovar bol prepravený

[20] Preto platí, že ak sa preprava pripíše dodaniu, ktoré sa uskutočnilo pre sprostredkujúci subjekt, dodávateľ bude musieť uchovávať doklady o preprave, aby odôvodnil oslobodenie od DPH v prípade dodania tovaru v rámci Spoločenstva. Aby mohol dodávateľ využívať predpoklad v článku 45a ods. 1 písm. b) VN, bude musieť vlastniť dokumenty, ktoré sa v uvedenom ustanovení vyžadujú.

z členského štátu 2 do iného členského štátu; a iii) dôkaz, že tovar prepravil subjekt C alebo tretia strana na jeho účet (keďže v článku 138 ods. 1 SD sa pre uplatnenie oslobodenia od DPH vyžaduje, aby tovar prepravil buď dodávateľ, alebo nadobúdateľ, alebo tretia strana na účet jedného z nich).

Subjekt C bude teda musieť preukázať pred subjektom B nielen to, že sa preprava uskutočnila, ale tiež že on prepravu organizoval (alebo inými slovami, že preprava sa uskutočnila na jeho účet a buď ju uskutočnil on, alebo tretia strana). Je potrebné poznamenať, že ak podľa dôkazov prepravu organizoval subjekt D a nie subjekt C, sprostredkujúcim subjektom bude subjekt D. V tom prípade sa preprava v rámci Spoločenstva pripíše dodaniu uskutočnenému subjektom C subjektu D alebo dodaniu uskutočnenému subjektom D subjektu E, ale nemôže sa pripísať dodaniu od subjektu B subjektu C. Dodanie od subjektu B subjektu C sa stáva domácou transakciou v členskom štáte 2 a subjekt B bude musieť účtovať DPH subjektu C. Preto musí subjekt C poskytnúť subjektu B dôkaz, že on organizuje prepravu, čo je doplňujúci a odlišný dôkaz popri samotnej skutočnosti, že sa preprava uskutočnila.

3.6.10. Sprostredkujúci subjekt musí oznámiť svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH

Aby bolo možné uplatniť pravidlo uvedené v článku 36a ods. 2 SD, sprostredkujúci subjekt musí oznámiť **svojmu dodávateľovi** identifikačné číslo pre DPH v členskom štáte, z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje.

V článku 36a ods. 2 SD sa nevyžaduje oznamovanie žiadnej zainteresovanej daňovej správe, iba dodávateľovi.

Sprostredkujúci subjekt musí oznámiť identifikačné číslo pre DPH svojmu dodávateľovi a už nezáleží na tom, či to oznámi aj niektorému inému účastníkovi reťazovej transakcie.

V našom príklade 2, ak je subjekt D sprostredkujúcim subjektom a oznamuje subjektu C svoje identifikačné číslo pre DPH pridelené členským štátom 2, preprava sa pripíše dodaniu, ktoré uskutoční subjekt D subjektu E. Akékoľvek oznamovanie identifikačného čísla pre DPH zo strany subjektu D subjektom B alebo E by nebolo relevantné na účely článku 36a ods. 2 SD. Preto ak subjekt D oznámi toto číslo subjektom B alebo E, ale neoznámi ho subjektu C, uplatní sa všeobecné pravidlo a preprava alebo odoslanie sa pripíše dodaniu, ktoré uskutoční subjekt C subjektu D.

3.6.11. Ako by mal sprostredkujúci subjekt oznámiť svoje identifikačné číslo pre DPH

Na oznámenie identifikačného čísla pre DPH sa nemusí použiť žiadny osobitný postup. Môže sa vykonať akýmkoľvek spôsobom, ktorý umožňuje preukázať, že dodávateľ prijal oznámenie. Postačovala by na to výmena e-mailov.

Strany majú možnosť slobodne sa dohodnúť, ako vykonajú toto oznámenie. Nemusí sa vykonávať pri jednotlivých transakciách. Je možné, aby sprostredkujúci subjekt iba jedenkrát oznámil svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH, ktoré by sa malo používať pri všetkých dodaniach do určitého členského štátu. Ak sprostredkujúci subjekt prijíma dodania od toho istého dodávateľa, napríklad v členskom štáte 1 a členskom štáte 2, môže iba jedenkrát oznámiť svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH, ktoré sa bude používať pri dodaniach do členského štátu 1, a identifikačné číslo pre DPH, ktoré sa bude používať pri dodaniach do členského štátu 2, pričom tieto čísla môžu byť rovnaké alebo odlišné.

Sprostredkujúci subjekt môže oznámiť dodávateľovi, že od určitého termínu sa zmení doteraz používané identifikačné číslo pre DPH pri dodávaní do určitého členského štátu. Sprostredkujúci subjekt si tiež môže zvoliť, že pre niektoré dodania bude používať iné identifikačné číslo pre DPH, než aké „všeobecne“ používa. Preto ak oznámil svojmu dodávateľovi určité identifikačné číslo pre DPH, ktoré by sa malo používať pri všetkých dodaniach do určitého členského štátu, môže dodávateľa informovať, že pre niektoré dodania bude používať iné identifikačné číslo pre DPH.

Ak chce, dodávateľ môže zo svojej strany požiadať sprostredkujúci subjekt, aby mu oznamoval svoje identifikačné číslo pre DPH pri jednotlivých transakciách, aby sa zabezpečilo správne uplatňovanie oslobodenia od DPH.

3.6.12. Prostriedky na preukázanie oznámenia identifikačného čísla pre DPH

Sprostredkujúci subjekt a jeho dodávateľ si musia uchovávať dôkaz o oznámení a na požiadanie predložiť taký dôkaz daňovým orgánom na overenie správneho uplatňovania pravidla. Preto sa vyžaduje určitý spôsob písomnej komunikácie, elektronickej alebo inej, aby bolo možné preukázať, že identifikačné číslo pre DPH bolo oznámené.

Aj keď však sprostredkujúci subjekt alebo jeho dodávateľ nedokážu predložiť žiadny dôkaz o tom, že sprostredkujúci subjekt dodávateľovi oznámil svoje identifikačné číslo pre DPH pridelené členským štátom, z ktorého sa tovar odosiela, oznámenie sa bude považovať za skutočnosť, ak sú splnené tieto podmienky:

1. identifikačné číslo pre DPH sprostredkujúceho subjektu pridelené členským štátom, z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje, je uvedené na faktúre, ktorú mu predložil dodávateľ, a

2. výška DPH, ktorá sa má zaplatiť v členskom štáte, z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje, bola uvedená na faktúre (pokiaľ nie je transakcia oslobodená od DPH; v tom prípade by mal byť na faktúre uvedený odkaz na uplatniteľné ustanovenie v smernici o DPH alebo zodpovedajúce vnútroštátne ustanovenie, prípadne akýkoľvek iný odkaz, v ktorom sa uvádza, že dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb je oslobodené od DPH podľa článku 226 ods. 11 SD).

Príslušné orgány členských štátov by mali byť schopné overiť, že konanie dodávateľa a sprostredkujúceho subjektu je v súlade s údajmi uvedenými na faktúre. Takže napríklad, ak dodávateľ účtoval DPH za transakciu podľa faktúry, táto DPH by mala byť uvedená v jeho zoznamoch DPH, pokiaľ je povinný ich viesť, a v jeho priznaní k DPH.

3.6.13. Čo sa stane, keď sprostredkujúci subjekt a jeho dodávateľ nemôžu preukázať toto oznámenie?

V prípade, keď sprostredkujúci subjekt ani jeho dodávateľ nemôžu preukázať, že sprostredkujúci subjekt oznámil svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát, z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje, a nie sú splnené podmienky uvedené v oddiele 3.6.12, je možné predpokladať, že nie sú splnené ani podmienky na uplatnenie pravidla uvedeného v článku 36a ods. 2 SD, a preto sa uplatní všeobecné pravidlo uvedené v článku 36a ods. 1 SD.

3.6.14. Kedy má sprostredkujúci subjekt vykonať toto oznámenie?

V článku 36a SD nie je uvedené, kedy sa má vykonať oznámenie identifikačného čísla pre DPH dodávateľovi. V zásade by sa za normálnych okolností toto oznámenie malo vykonať skôr, než nastane zdaniteľná udalosť.

V prípade, keď sprostredkujúci subjekt do tohto termínu neoznámi svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát začatia prepravy tovaru, uplatní sa všeobecné pravidlo uvedené v článku 36a ods. 1 SD, takže preprava tovaru sa pripíše dodaniu uskutočnenému pre sprostredkujúci subjekt a bude sa považovať za dodanie v rámci Spoločenstva. Preto dodávateľ nebude účtovať DPH sprostredkujúcemu subjektu, pokiaľ sprostredkujúci subjekt neoznámi dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil iný členský štát než členský štát začatia prepravy tovaru, pričom dodávateľ je uspokojivo presvedčený, že tovar prepravuje do iného členského štátu sprostredkujúci subjekt alebo niekto na jeho účet.

Môže sa však stať, že sprostredkujúci subjekt v dôsledku chyby oznámi nesprávne identifikačné číslo pre DPH. To by bol napríklad prípad, keď by dal svojmu dodávateľovi pokyn, že má vždy používať jeho identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát začatia prepravy tovaru, ale pre toto konkrétne dodanie chce použiť identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát určenia tovaru. V takom prípade by mal byť sprostredkujúci subjekt schopný oznámiť toto identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát určenia tovaru, a to aj po vzniku zdaniteľnej udalosti. Dôsledky tohto oneskoreného oznámenia sa budú líšiť v závislosti od okolností prípadu.

Ak sa oznámenie vykoná po vzniku zdaniteľnej udalosti, ale pred lehotou na podanie daňového priznania k DPH za dané obdobie, dodávateľ jednoducho opraví faktúru podľa príslušných vnútroštátnych pravidiel, pričom teraz uplatní na túto transakciu oslobodenie od DPH (ak sú splnené všetky podmienky) a nebude priznávať žiadnu sumu DPH vo svojom daňovom priznaní k DPH za toto dodanie.

Ak sa oznámenie vykoná po vzniku zdaniteľnej udalosti a po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania k DPH za dané obdobie, dodávateľ tiež môže opraviť faktúru podľa príslušných vnútroštátnych pravidiel, pričom teraz uplatní oslobodenie od DPH, ak sú splnené všetky podmienky. Dodávateľ opraví aj daňové priznanie k DPH podľa postupov stanovených v danom členskom štáte.

3.6.15. Čo sa stane, keď má sprostredkujúci subjekt viaceré identifikačné čísla pre DPH?

V našom príklade 2, ak je subjekt C sprostredkujúcim subjektom, môže mať identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát, kde je usadený (členský štát 3), a tiež identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát začatia prepravy tovaru (členský štát 2), a identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát ukončenia prepravy tovaru (členský štát 5).

Skutočnosť, že subjekt C má identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát 2, mu neukladá povinnosť používať toto identifikačné číslo pre DPH pri transakciách s dodávateľmi usadenými a/alebo s tovarom umiestneným v tomto členskom štáte. Môže používať identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil tento členský štát, alebo akékoľvek identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil niektorý iný členský štát. Dôsledky voľby jedného alebo druhého identifikačného čísla pre DPH však nie sú neutrálne.

Už sme analyzovali dôsledky situácie, keď subjekt C uvedie identifikačné číslo pre DPH členského štátu 2. Vtedy bude dodanie od subjektu B subjektu C domácim dodaním v členskom štáte 2 a preprava tovaru sa pripíše dodaniu uskutočnenému subjektom C. Preto subjekt C uskutoční dodanie v rámci Spoločenstva v členskom štáte 2 (oslobodené od DPH, ak sú splnené podmienky uvedené v článku 138 SD).

Subjekt C však môže poskytnúť subjektu B svoje identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát 5. V tom prípade sa uplatní všeobecné pravidlo uvedené v článku 36a ods. 1 SD a preprava sa pripíše dodaniu pre subjekt C. Dodanie v rámci Spoločenstva od subjektu B subjektu C bude oslobodené od DPH. Subjekt C uskutoční nadobudnutie v rámci Spoločenstva v členskom štáte 5.

V prípade, že subjekt C poskytne subjektu B svoje identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát 3, tiež sa uplatní všeobecné pravidlo uvedené v článku 36a ods. 1 SD a preprava sa pripíše dodaniu pre subjekt C. Dodanie v rámci Spoločenstva od subjektu B subjektu C bude oslobodené od DPH, keďže v článku 138 SD sa vyžaduje iba identifikačné číslo pre DPH, ktoré pridelil iný členský štát než členský štát, v ktorom sa začína odoslanie alebo preprava tovaru.

Podľa článku 40 SD subjekt C uskutoční nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte 5, teda v členskom štáte, v ktorom sa končí odoslanie alebo preprava tovaru, takže nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva bude zdanené v členskom štáte 5. Podľa článku 41 SD by aj členský štát 3 mohol zdaniť nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, keďže číslo, pod ktorým subjekt C uskutočnil nadobudnutie, bolo identifikačné číslo pre DPH, ktoré pridelil členský štát 3. Aby sa zabránilo dvojitému zdaneniu, subjekt C bude musieť preukázať daňovým orgánom v členskom štáte 3, že DPH sa uplatňuje na nadobudnutie v súlade s článkom 40 SD, teda v členskom štáte, v ktorom sa končí odoslanie alebo preprava tovaru (členský štát 5).

3.6.16. Čo sa stane, keď sprostredkujúci subjekt neoznámi svojmu dodávateľovi žiadne identifikačné číslo pre DPH?

Môže sa stať, že sprostredkujúci subjekt neoznámi svojmu dodávateľovi žiadne identifikačné číslo pre DPH. V príklade 2 budeme brať do úvahy, že sprostredkujúcim subjektom je subjekt C a že ten neoznámil žiadne identifikačné číslo pre DPH subjektu B. V tom prípade subjekt B bude musieť účtovať DPH pri transakcii subjektu C.

Skutočnosť, že tovar opustil územie členského štátu 2 a že subjekt C je zdaniteľná osoba, ktorá ako taká koná, nestačí na oslobodenie od DPH dodania v rámci Spoločenstva. V článku 138 ods. 1 písm. b) SD sa ako podmienka na oslobodenie od DPH dodania v rámci Spoločenstva vyžaduje, aby subjekt C oznámil subjektu B svoje identifikačné číslo pre DPH, ktoré pridelil iný členský štát než členský štát začatia prepravy tovaru. Keďže to subjekt C neurobil, subjekt B bude musieť účtovať DPH pri dodaní tovaru v rámci Spoločenstva.

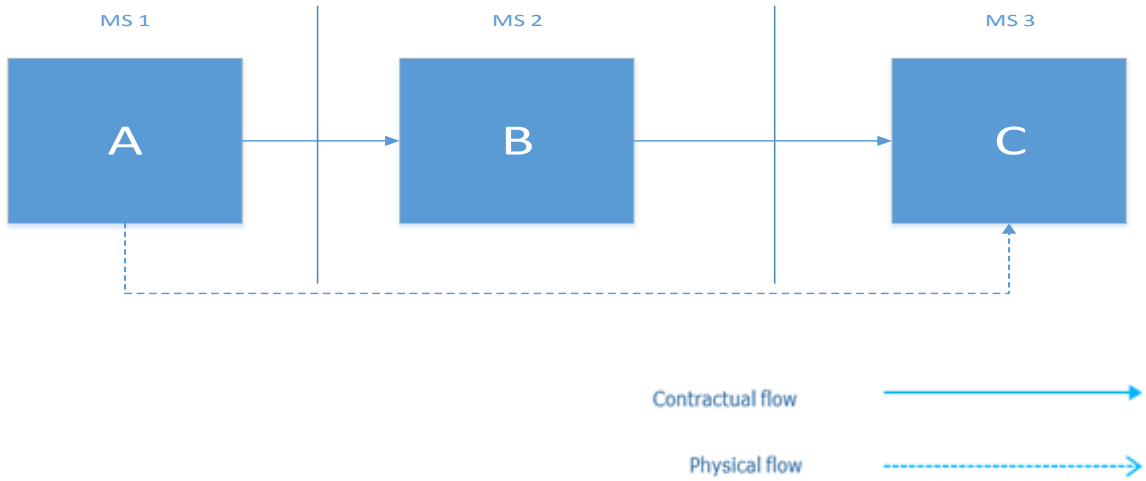
Je potrebné poznamenať, že zdanenie dodania v rámci Spoločenstva v členskom štáte 2 nebráni zdaneniu nadobudnutia v rámci Spoločenstva subjektom C v členskom štáte 5 podľa článku 40 SD a článku 16 VN.

Túto situáciu môže napraviť subjekt C, ak neskôr oznámi svoje identifikačné číslo pre DPH. Subjektu B by mohol oznámiť svoje identifikačné číslo pre DPH z členského štátu 2, členského štátu 3 alebo členského štátu 5, s dôsledkami vysvetlenými v predchádzajúcom oddiele. Potom sa uplatnia pravidlá na opravu faktúr, ako sú stanovené v členskom štáte 2.

3.6.17. *Zjednodušenie trojstranných transakcií*

Ako už bolo uvedené, rozsah pôsobnosti pravidiel v článku 36a SD je obmedzený na objasnenie, ktorej transakcii v reťazci sa preprava pripíše. Tieto pravidlá nemajú žiadny vplyv na daňovú povinnosť, ktorá sa určuje podľa všeobecných pravidiel. Nemajú vplyv ani na možnosť uplatniť zjednodušenie stanovené pre trojstranné transakcie, keď sú splnené všetky podmienky uvedené v článku 141 SD.

V tomto príklade môžeme uvažovať o jednoduchej reťazovej transakcii, kde sa môže uplatniť zjednodušenie trojstranných transakcií (**príklad 7**):



Subjekt B je sprostredkujúci subjekt. Všeobecným pravidlom uvedeným v článku 36a ods. 1 SD je, že preprava alebo odoslanie sa pripíše dodaniu uskutočnenému pre sprostredkujúci subjekt, teda dodaniu uskutočnenému subjektom A subjektu B. Preto subjekt A uskutoční dodanie v rámci Spoločenstva v členskom štáte 1 a subjekt B uskutoční nadobudnutie v rámci Spoločenstva v členskom štáte 3. Budeme analyzovať, či sú splnené požiadavky na uplatnenie zjednodušenia trojstranných transakcií stanovené v článku 141 SD:

a) Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva uskutoční zdaniteľná osoba (subjekt B), ktorá nie je usadená v dotknutom členskom štáte (členský štát 3), ale je identifikovaná na účely DPH v inom členskom štáte (členský štát 2).

b) Nadobudnutie tovaru sa uskutoční na účely jeho následného dodania v dotknutom členskom štáte (členský štát 3) subjektom B.

c) Tovar sa prepravuje priamo z členského štátu (členský štát 1) iného než členský štát, v ktorom je identifikovaný subjekt B (členský štát 2), osobe, pre ktorú sa uskutoční následné dodanie (subjekt C).

d) Osoba, pre ktorú sa uskutoční následné dodanie (subjekt C), je ďalšia zdaniteľná osoba identifikovaná v dotknutom členskom štáte (členský štát 3).

e) Subjekt C bol v súlade s článkom 197 SD určený za subjekt povinný platiť DPH za dodanie uskutočnené subjektom B.

Preto sú podmienky na uplatnenie zjednodušenia trojstranných transakcií splnené. V dôsledku toho bude zdanenie transakcie takéto:

– Subjekt A uskutoční dodanie v rámci Spoločenstva v členskom štáte 1. Toto dodanie bude oslobodené od DPH, ak sú splnené všetky podmienky uvedené v článku 138 SD.

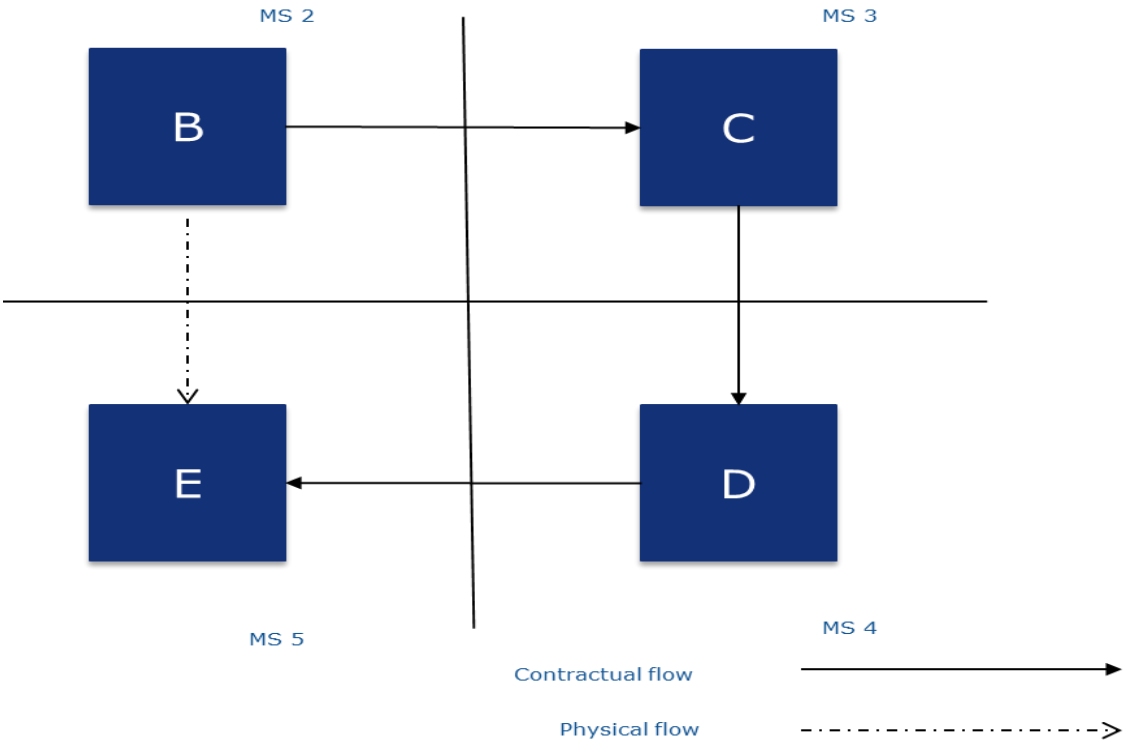
– Subjekt B uskutoční nadobudnutie v rámci Spoločenstva v členskom štáte 3. DPH za nadobudnutie sa ako výsledok uplatnenia článku 141 SD nebude účtovať.

– Subjekt B uskutoční domáce dodanie subjektu C v členskom štáte 3. Subjekt C bude v súlade s článkom 197 SD povinný platiť DPH za dodanie.

– Subjekt B sa preto nebude musieť zaregistrovať pre DPH ani vykazovať DPH v členskom štáte 1 ani v členskom štáte 3. Okrem toho, aby sa zabezpečilo, že subjekt B nebude zdanený v členskom štáte 2 za nadobudnutie v rámci Spoločenstva, mal by splniť podmienky stanovené v článku 42 SD.

3.6.17.1. Viac ako tri subjekty v reťazci

Opäť použijeme príklad so štyrmi subjektmi v reťazci (**príklad 8**):



V našom príklade 8 je subjekt C sprostredkujúcim subjektom. Subjekt C oznámi subjektu B svoje identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát 2. Preto sa namiesto všeobecného pravidla uvedeného v článku 36a ods. 1 SD uplatní pravidlo uvedené v článku 36a ods. 2 SD, takže preprava sa pripíše dodaniu, ktoré uskutočnil subjekt C. Dodanie, ktoré uskutočnil subjekt B subjektu C, bude preto domácim dodaním v členskom štáte 2 a dodanie, ktoré uskutočnil subjekt C subjektu D, bude dodaním tovaru v rámci Spoločenstva oslobodeným od DPH v členskom štáte 2 (ak sú splnené podmienky uvedené v článku 138 SD).

Nadobudnutie v rámci Spoločenstva uskutoční subjekt D, ktorý nie je usadený v členskom štáte 5, teda v členskom štáte ukončenia prepravy tovaru, ale je registrovaný v členskom štáte 4. Tovar nadobudne subjekt D na účely následného dodania subjektu E v tom istom členskom štáte, teda členskom štáte 5. Tovar sa prepravil priamo z členského štátu (členský štát 2) iného než členský štát, v ktorom je identifikovaný subjekt D na účely DPH (členský

štát 4), osobe, pre ktorú sa uskutoční následné dodanie (subjekt E). Subjekt E je zdaniteľnou osobou identifikovanou na účely DPH v členskom štáte 5. Preto, ak je subjekt E osobu povinnou platiť DPH za dodanie uskutočnené osobou, ktorá nie je usadená v členskom štáte 5 (subjekt D) v súlade s článkom 197 SD, uplatní sa pravidlo uvedené v článku 141 SD.

V tejto situácii by sa nemala účtovať DPH za nadobudnutie v rámci Spoločenstva uskutočnené subjektom D v členskom štáte 5. Osobou povinnou platiť DPH za dodanie uskutočnené subjektom D subjektu E v členskom štáte 5 bude v súlade s článkom 197 SD subjekt E.

Subjekt D sa preto nebude musieť zaregistrovať pre DPH ani vykazovať DPH v členskom štáte 5. Okrem toho, aby sa zabezpečilo, že subjekt D nebude zdanený v členskom štáte 4 za nadobudnutie v rámci Spoločenstva, mal by splniť podmienky stanovené v článku 42 SD.

3.6.17.2. Následné dodanie tovaru po trojstrannej transakcii

V našom príklade 8 bol subjekt C sprostredkujúcim subjektom. Subjekt C oznámi subjektu B svoje identifikačné číslo pre DPH v členskom štáte 3 a nie svoje identifikačné číslo pre DPH v členskom štáte 2. Na účely toho príkladu predpokladáme, že subjekt D je identifikovaný na účely DPH nielen v členskom štáte 4, ale aj v členskom štáte 5. V tomto prípade sa uplatní všeobecné pravidlo pre reťazové transakcie a preprava sa pripíše dodaniu uskutočnenému subjektom B subjektu C. Subjekt C uskutoční nadobudnutie v rámci Spoločenstva v členskom štáte 5. Vzhľadom na doslovné znenie článku 141 SD by sa dalo vychádzať z toho, že na toto nadobudnutie v rámci Spoločenstva subjektom C nie je možné uplatniť oslobodenie od DPH. Dôvodom je, že podmienka stanovená v článku 141 písm. c) SD by sa mohla považovať za nesplnenú: tovar nebol odoslaný ani prepravený osobe, pre ktorú subjekt C uskutočňuje svoje dodanie, teda subjektu D, ale inej osobe, subjektu E, ktorá sa nachádza ďalej v reťazci. Ak je to tak, subjekt C by sa musel zaregistrovať v členskom štáte 5 a vykazovať DPH za nadobudnutie v rámci Spoločenstva v členskom štáte 5[21].

Aj v tejto situácii by sa však mohlo uplatniť oslobodenie od DPH podľa článku 141 SD.

V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že pri predaji tovaru subjektu D nie je pre subjekt C, sprostredkujúci subjekt, dôležité, čo subjekt D zamýšľa s tovarom urobiť.

Subjekt C si plní svoju povinnosť voči subjektu D tým, že pošle tovar na dohodnuté miesto. Tým miestom by mohli byť priestory subjektu D alebo sklad riadený treťou stranou. Mohli by to však byť aj priestory subjektu E, ako výsledok transakcie medzi subjektmi D a E, o ktorej nemusí subjekt C nevyhnutne vedieť.

Subjekt C tak plní požiadavky uvedené v článku 141 SD, keďže posiela tovar na miesto, ktoré určil subjekt D. Skutočnosť, že subjekt D uskutočnil predaj tovaru subjektu E, o čom subjekt C môže alebo nemusí vedieť, neovplyvňuje plnenie požiadaviek na uplatnenie oslobodenia od DPH subjektom C.

[21] Ak sa však uplatní oslobodenie od DPH podľa článku 140 písm. c) SD (čo by bol prípad, keby členský štát 5 uplatnil nepovinné prenesenie daňovej zodpovednosti stanovené v článku 194 SD v následnom dodaní medzi subjektmi C a D), potom subjekt C by bol povinný zaregistrovať sa v členskom štáte 5 v dôsledku uskutočneného nadobudnutia v rámci Spoločenstva, ale nebol by povinný vykazovať toto nadobudnutie v rámci Spoločenstva, keďže nadobudnutie by bolo oslobodené od DPH.

Mohli by sme sa pozrieť na rozdiely medzi týmto scenárom (trojstranná transakcia medzi subjektmi B, C a D, aj keď tovar sa posiela subjektu E) a prípadom, keď sa uskutočňuje trojstranná transakcia medzi subjektmi B, C a D, tovar sa posiela do priestorov subjektu D a uskutoční sa následné dodanie od subjektu D subjektu E mimo reťazovej transakcie.

V oboch prípadoch bude nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva subjektom C v členskom štáte 5 oslobodené od DPH a subjekt C sa tam nemusí zaregistrovať. Subjekt D by sa v týchto prípadoch musel zaregistrovať v členskom štáte 5 a bol by povinný platiť DPH za domáce dodanie, ktoré pre neho v tomto členskom štáte uskutočňuje subjekt C.

Zohľadniť sa tiež musí článok 42 písm. b) SD. To znamená, že v oboch prípadoch bude musieť subjekt C splniť „povinnosti súvisiace s podaním súhrnného výkazu stanovené v článku 265“, takže subjekt C bude musieť zahrnúť do svojho súhrnného výkazu podaného v členskom štáte 3 následné dodanie tovaru subjektu D a identifikačné číslo pre DPH subjektu D v členskom štáte 5. Inak, v oboch prípadoch by bol subjekt C zodpovedný v členskom štáte 3 za uskutočnenie nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, keďže na toto nadobudnutie používal identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát 3 (článok 41 SD).

Dodanie od subjektu D subjektu E by v každom prípade bolo domácim dodaním, zdaneným v členskom štáte 5.

Ako vidíme, pre subjekty C, D a E nie je žiadny rozdiel medzi prípadom, keď sa zjednodušenie trojstranných transakcií uplatní pri posielaní tovaru subjektu E, a prípadom, keď sa zjednodušenie trojstranných transakcií uplatní pri posielaní tovaru subjektu D, ktorý ho neskôr predá a pošle subjektu E. Ak sa však zjednodušenie neuplatní, subjekt C by bol povinný sa zaregistrovať a vykazovať DPH v členskom štáte 5.

Po analýze uvedených okolností je možné v tomto prípade, v príklade 8, považovať všetky podmienky na uplatnenie zjednodušenia trojstranných transakcií za splnené, keďže subjekt C prepraví tovar na miesto, ktoré mu uviedol subjekt D v členskom štáte 5, a subjekt D je identifikovaný na účely DPH v tomto členskom štáte 5. Podmienka uvedená v článku 141 písm. c) SD je splnená, keďže tovar sa prepraví priamo na miesto, ktoré subjekt D uviedol subjektu C.

Preto by nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva subjektom C v členskom štáte 5 malo byť oslobodené od DPH a subjekt C sa nemusí v členskom štáte 5 zaregistrovať. Subjekt D by bol povinný platiť DPH v členskom štáte 5 za domáce dodanie, ktoré v tomto členskom štáte uskutočnil subjekt C subjektu D, a dodanie od subjektu D subjektu E by tiež bolo domácim dodaním, zdaneným v členskom štáte 5. V zmysle článku 42 SD by bol subjekt C povinný predložiť súhrnný výkaz v členskom štáte 3 s uvedením identifikačného čísla pre DPH subjektu D v členskom štáte 5.

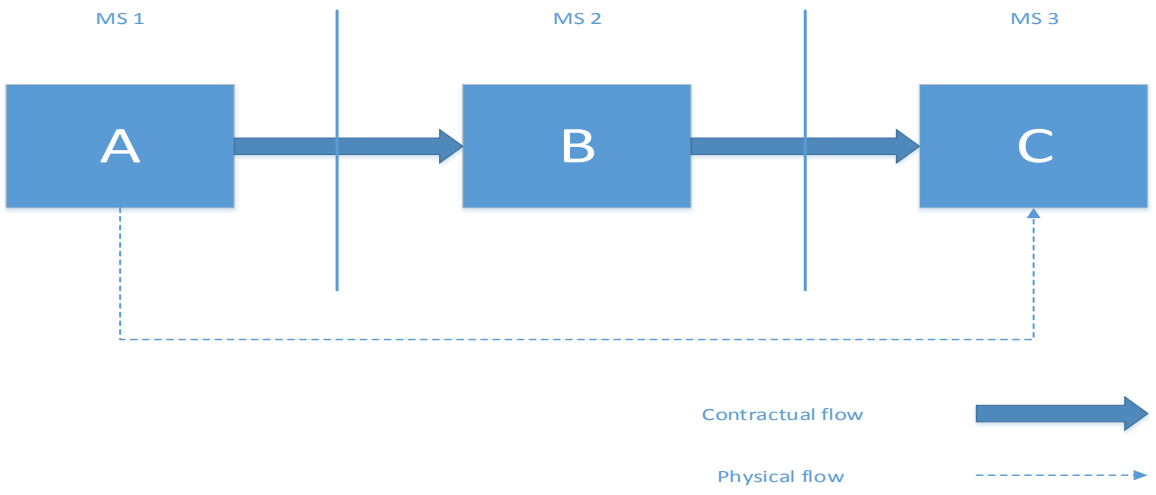
Ak to zhrnieme, pravidlá pre reťazové transakcie sa uplatňujú nezávisle od počtu strán zapojených do reťazca. Zjednodušenie trojstranných transakcií je však uplatniteľné, iba ak sú v prípade transakcií zahŕňajúcich tri strany v danom reťazci splnené všetky podmienky na toto zjednodušenie trojstranných transakcií. V praxi môže zjednodušenie trojstranných transakcií potenciálne využívať iba jedna zo zdaniteľných osôb zapojených do reťazca transakcií, a to tá, ktorá v reťazci uskutočňuje nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva. V uvedenom príklade to bude subjekt C, zatiaľ čo subjekt D nemôže zjednodušenie využívať.

3.6.18. *Keď je konečná osoba v reťazci konečným nadobúdateľom*

Ako bolo uvedené v oddiele 3.3, minimálny počet osôb zapojených do reťazovej transakcie sú tri osoby. Nie je však nevyhnutné, aby všetky z nich boli zdaniteľné osoby.

Skutočne je možné, že konečná osoba v reťazci by mohla byť nezdaniteľnou osobou, teda konečným nadobúdateľom. Preto by sme mohli uplatniť pravidlá reťazových transakcií v situácii, keď zdaniteľná osoba A predáva tovar zdaniteľnej osobe B, ktorá ten istý tovar predáva nezdaniteľnému subjektu C. Preprava sa uskutočňuje priamo od subjektu A subjektu C, z členského štátu 1 do členského štátu 3.

Príklad 9



V tejto situácii jedinou osobou, ktorá môže byť sprostredkujúcim subjektom na uplatnenie pravidiel reťazových transakcií, je subjekt B.

Ak sa uplatní všeobecné pravidlo, preprava sa pripíše dodaniu uskutočnenému subjektom A subjektu B. Preto dodanie subjektom A bude dodaním tovaru v rámci Spoločenstva, oslobodeným od DPH v členskom štáte 1 (ak sú splnené podmienky uvedené v článku 138 SD), a išlo by o nadobudnutie v rámci Spoločenstva subjektom B, ktoré je zdaniteľné v členskom štáte 3. Dodanie od subjektu B subjektu C bude domácou transakciou v členskom štáte 3.

Ak sprostredkujúci subjekt, subjekt B, oznámi subjektu A svoje identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát, z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje, teda členský štát 1, odoslanie alebo preprava sa pripíšu dodaniu, ktoré uskutoční, teda dodaniu od subjektu B subjektu C. Dodanie od subjektu A subjektu B bude domácou transakciou, zdaniteľnou v členskom štáte 1. Dodanie od subjektu B subjektu C by sa klasifikovalo ako predaj tovaru na diaľku, zdaniteľný v členskom štáte 3. Pokiaľ nie sú splnené podmienky uvedené v článku 34 SD, v tom prípade by bola transakcia zdanená v členskom štáte 1.

4. OSLOBODENIE OD DPH DODANÍ TOVARU V RÁMCI SPOLOČENSTVA

4.1. Príslušné ustanovenie

Článok 138 SD

4.2. Na čo slúži toto ustanovenie?

Zmena článku 138 SD pozostáva z dvoch prvkov:

- odsek 1 má zmenenú štruktúru a dopĺňa sa nová podmienka,
- dopĺňa sa odsek 1a.

Článok 138 ods. 1 SD

Pokiaľ ide o článok 138 ods. 1) SD, zohľadniť sa musia tieto zmeny:

- Obsah písmena a) v článku 138 ods. 1 SD zodpovedá obsahu článku 138 ods. 1 v znení platnom do 31. decembra 2019.

- V písmene b) je stanovená nová podmienka na uplatnenie oslobodenia od dane, ktorá pozostáva z dvoch prvkov, konkrétne:

    - táto zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorej sa dodanie uskutoční, je identifikovaná na účely DPH v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala,

  ako aj

    - táto zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorej sa dodanie uskutoční, uviedla toto identifikačné číslo pre DPH dodávateľovi.

  Pokiaľ ide o prvý prvok, je potrebné poznamenať, že identifikačné číslo pre DPH zdaniteľnej osoby alebo nezdaniteľnej právnickej osoby, ktorej sa dodanie uskutoční, nemusí byť nevyhnutne identifikačné číslo pre DPH pridelené členským štátom, do ktorého sa tovar prepravuje. Postačujúce je, aby to bolo identifikačné číslo pre DPH pridelené iným členským štátom, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

  Pokiaľ ide o druhý prvok, je potrebné poznamenať, že spôsob, akým si zmluvné strany navzájom poskytujú identifikačné číslo pre DPH, nie je v texte právneho predpisu podrobne vysvetlený. Preto by sa to malo nechať na vlastnom uvážení zmluvných strán a nemalo by to byť súčasťou nejakých formálnych požiadaviek (napríklad použitie určitého konkrétneho dokumentu). Podobne, ako už bolo uvedené v súvislosti s článkom 36a ods. 2 SD, na základe skutočnosti, že dodávateľ uviedol identifikačné číslo pre DPH svojho nadobúdateľa na faktúre, je možné dospieť k záveru, že nadobúdateľ poskytol svoje identifikačné číslo pre DPH dodávateľovi.

Článok 138 ods. 1a SD

Pokiaľ ide o článok 138 ods. 1a SD, je potrebné zdôrazniť, že v článku 138 sa dopĺňa nový odsek 1a, podľa ktorého oslobodenie od dane ustanovené v odseku 1 sa neuplatňuje, ak dodávateľ nesplnil povinnosť stanovenú v článkoch 262 a 263 SD predložiť súhrnný výkaz alebo v súhrnnom výkaze, ktorý už predložil, sa neuvádzajú správne informácie

o tomto dodaní, ako sa vyžaduje v článku 264 SD, s výnimkou prípadu, keď dodávateľ môže náležite odôvodniť svoje nedostatky k spokojnosti príslušných orgánov.

4.3. Podrobné otázky vyplývajúce z článku 138 ods. 1 a 1a SD

4.3.1. Usmernenia schválené Výborom pre DPH

Usmernenia, ktoré sú výsledkom 113. zasadnutia Výboru pre DPH 3. júna 2019

3. NOVÉ PRÁVNE PREDPISY – OTÁZKY TÝKAJÚCE SA VYKONÁVANIA NEDÁVNO PRIJATÝCH USTANOVENÍ EÚ V OBLASTI DPH

3.1 Zdroj: Komisia

Referenčné dokumenty: články 17a a 36a, článok 138 ods. 1 a 1a, článok 243 ods. 3 a článok 262 ods. 2 smernice o DPH
články 45a a 54a vykonávacieho nariadenia o DPH

Vec: Vykonávanie balíka rýchlych riešení: smernica Rady (EÚ) 2018/1910 a vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) 2018/1912
[Dokument taxud.c.1(2019)3533969 – pracovný dokument č. 968]

Dokument E- taxud.c.1(2019) 7900313 pracovný dokument č. 976

Oslobodenie od DPH dodania tovaru v rámci Spoločenstva: Interakcia so smernicou o vrátení DPH (oddiel 3.3.1)[22]

Výbor pre DPH jednomyseľne potvrdzuje, že zmena, ktorú priniesla smernica Rady (EÚ) 2018/1910 zo 4. decembra 2018 do článku 138 ods. 1 smernice o DPH, dopĺňa podstatnú podmienku na uplatnenie oslobodenia od DPH dodania tovaru v rámci Spoločenstva. Výbor pre DPH sa jednomyseľne zhoduje, že toto doplnenie znamená, že ak nadobúdateľ tovaru neoznámi dodávateľovi svoje identifikačné číslo pre DPH, alebo ak oznámené identifikačné číslo pre DPH pridelil členský štát, z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje, podmienky na uplatnenie oslobodenia od DPH stanovené v článku 138 sa musia považovať za nesplnené a dodávateľ nemá inú možnosť, len účtovať DPH.

Dokument F- taxud.c.1(2019) 7900872 pracovný dokument č. 977

Oslobodenie od DPH dodania tovaru v rámci Spoločenstva: Uplatnenie článku 138 ods. 1a (oddiel 3.3.2)[23]

1. Výbor pre DPH jednomyseľne uznáva, že skutočnosť, keď oslobodenie od DPH stanovené v článku 138 ods. 1 smernice o DPH sa neuplatňuje v prípadoch nesplnenia podmienok dodávateľom, ako je uvedené v odseku 1a, sa môže fakticky zistiť iba počas určitého obdobia po termíne, keď bolo dodanie uskutočnené a fakturované.

Výbor pre DPH sa skutočne jednomyseľne zhoduje, že je nevyhnutné, aby existovalo časové rozpätie medzi termínom, kedy sa uskutoční dodanie a fakturácia nadobúdateľovi, a lehotou, kedy dodávateľ musí splniť povinnosť predložiť súhrnný výkaz, stanovenú v článkoch 262 a 263 smernice o DPH. Výbor pre DPH sa tiež jednomyseľne zhoduje, že

[22] Tento titulok sa týka príslušného oddielu pracovného dokumentu Výboru pre DPH č. 968.

[23] Tento titulok sa týka príslušného oddielu pracovného dokumentu Výboru pre DPH č. 968.

je nemožné zamedziť časovému rozpätiu medzi lehotou, kedy dodávateľ musel predložiť súhrnný výkaz, a termínom, kedy daňové orgány začnú konať, keďže takéto konanie sa môže začať, iba ak súhrnný výkaz nebol predložený, alebo ak sa zistilo, že predložený súhrnný výkaz neobsahuje správne informácie.

2. Výbor pre DPH sa jednomyseľne zhoduje, že dodávateľ preto musí mať možnosť oslobodiť dodanie od DPH v čase, keď sa dodanie uskutoční, pokiaľ sú splnené podmienky stanovené v článku 138 ods. 1 smernice o DPH, keďže to sú jediné podmienky relevantné v čase dodania pri určovaní, či sa oslobodenie od DPH uplatní, alebo nie.

Pokiaľ ide o prípady uvádzané v článku 138 ods. 1a smernice o DPH, Výbor pre DPH sa takmer jednomyseľne zhoduje, že oslobodenie od DPH sa môže zrušiť so spätnou účinnosťou, iba ak a keď daňové orgány zistia, že dodávateľ nesplnil povinnosť stanovenú v článkoch 262 a 263 smernice o DPH predložiť súhrnný výkaz, alebo v súhrnnom výkaze, ktorý predložil, sa neuvádzajú správne informácie o tomto dodaní, ako sa vyžaduje v článku 264 smernice o DPH, s výnimkou prípadu, keď dodávateľ môže náležite odôvodniť svoje nedostatky k spokojnosti príslušných orgánov.

Dokument G- taxud.c.1(2019) 7901495 pracovný dokument č. 978

Oslobodenie od DPH dodania tovaru v rámci Spoločenstva: Kombinácia s voliteľným prenesením daňovej povinnosti stanoveným v článku 194 (oddiel 3.3.3)[24]

Ak sa usúdi, že dochádza k premiestneniu tovaru podľa článku 17 smernice o DPH, pretože tovar umiestnený v rámci úpravy call-off stock už nespĺňa podmienky, aby sa na neho mohla naďalej vzťahovať taká úprava, Výbor pre DPH sa jednomyseľne zhoduje, že:

a) ak zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje premiestňovanie tovaru, ešte nie je identifikovaná na účely DPH v členskom štáte, kde bol tovar prvýkrát umiestnený v rámci úpravy call-off stock, musí sa v tomto členskom štáte identifikovať, keďže transakcia, ktorú tam uskutočňuje, sa považuje za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva;

b) takáto identifikácia je nevyhnutná, v súlade s článkom 214 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, a príslušný členský štát nemôže zdaniteľnú osobu oslobodiť od tejto povinnosti, aj keby transakcia, ktorá sa považuje za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, bola oslobodená od DPH podľa článku 140 písm. c) smernice o DPH.

Toto usmernenie *Oslobodenie od DPH dodania tovaru v rámci Spoločenstva: Kombinácia s voliteľným prenesením daňovej povinnosti stanoveným v článku 194 (oddiel 3.3.3)* súvisí s problematikou, ktorej je venovaný oddiel 2.5.4 týchto vysvetliviek. Odkazujeme na tento oddiel.

4.3.2. Čo sa stane, ak nadobúdateľ neoznámi dodávateľovi svoje identifikačné číslo pre DPH pridelené v inom členskom štáte, než z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje?

V prípade, že nadobúdateľ vôbec neoznámi dodávateľovi svoje identifikačné číslo pre DPH, alebo ak oznámené identifikačné číslo pre DPH bolo pridelené členským štátom, z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje, prinajmenšom jedna z podmienok na uplatnenie oslobodenia od DPH stanovených v článku 138 SD [predovšetkým podmienka stanovená v článku 138 ods. 1 písm. b) SD] nebude splnená a dodávateľ musí účtovať DPH.

[24] Tento titulok sa týka príslušného oddielu pracovného dokumentu Výboru pre DPH č. 968.

Bude to platiť aj v prípade, že všetky ostatné podmienky na uplatnenie oslobodenia od DPH sú splnené a dodávateľ má dôvody domnievať sa, napríklad vzhľadom na druh alebo množstvo dodávaného tovaru, že nadobúdateľ je zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba.

Skutočnosť, že dodávateľ účtuje DPH za dodanie, pretože nie sú splnené podmienky stanovené v článku 138 SD, nemá vplyv na režim DPH pre nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré uskutoční nadobúdateľ v členskom štáte, kde sa odoslanie alebo preprava tovaru končí (článok 16 VN).

Keď nadobúdateľ, ktorý môže preukázať, že bol zdaniteľnou osobou, ktorá ako taká konala v čase nadobudnutia tovaru, môže neskôr oznámiť svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH pridelené v inom členskom štáte, než z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje, a neexistuje žiadny náznak podvodu ani zneužitia, dodávateľ opraví faktúru podľa pravidiel stanovených v príslušných vnútroštátnych právnych predpisoch.

4.3.3. Čo sa stane, ak nadobúdateľ predloží daňovým orgánom žiadosť o pridelenie identifikačného čísla pre DPH, ale nedostane toto identifikačné číslo pre DPH do termínu, kedy dodávateľ musí vystaviť faktúru?

Ak v čase, keď dodávateľ vystavuje faktúru, nadobúdateľ nemôže oznámiť dodávateľovi svoje identifikačné číslo pre DPH, pretože daňové orgány ešte stále spracovávajú žiadosť nadobúdateľa o pridelenie tohto čísla, dodávateľ nemôže uplatniť oslobodenie od DPH stanovené v článku 138 SD, keďže nie sú splnené všetky podmienky.

Keď nadobúdateľ dostane identifikačné číslo pre DPH, uplatní sa oprava faktúry na základe podmienok vysvetlených v poslednom odseku oddielu 4.3.2.

4.3.4. Niektoré členské štáty rozlišujú medzi identifikačným číslom pre DPH, ktoré platí iba pre určité domáce transakcie, a identifikačným číslom pre DPH, ktoré má v súlade s článkom 215 SD predponu, pomocou ktorej je možné identifikovať členský štát, ktorý toto identifikačné číslo pridelil. Môžu sa na uplatnenie oslobodenia od DPH stanoveného v článku 138 SD použiť obe tieto čísla?

Nie. Na účely článku 138 SD je relevantné iba identifikačné číslo pre DPH s predponou, pomocou ktorej je možné identifikovať členský štát, ktorý identifikačné číslo pridelil. To je jediné identifikačné číslo pre DPH, ktoré členský štát identifikácie uvádza v databáze VIES (systém výmeny informácií o DPH), a preto iba toto identifikačné číslo pre DPH dodávateľa je možné overiť.

4.3.5. Ktoré identifikačné číslo pre DPH sa má použiť pri uplatňovaní oslobodenia od DPH podľa článku 138 SD, keď nadobúdateľ je súčasťou skupiny na účely DPH v súlade s článkom 11 SD?

Súdny dvor uviedol, že výsledkom vykonávania článku 11 SD je, že vnútroštátne právne predpisy prijaté na základe tohto ustanovenia umožňujú osobám, predovšetkým spoločnostiam, ktoré sú úzko prepojené z finančného, hospodárskeho a organizačného hľadiska, aby sa už nepovažovali za odlišné zdaniteľné osoby na účely DPH, ale aby sa považovali za jedinú zdaniteľnú osobu. Keď teda členský štát uplatňuje toto ustanovenie, úzko prepojená osoba alebo prepojené osoby v zmysle článku 11 SD sa nemôžu osobitne považovať za zdaniteľnú osobu alebo zdaniteľné osoby v zmysle článku 9 SD. Z toho

vyplýva, že považovanie za jedinú zdaniteľnú osobu bráni tomu, aby takto úzko prepojené osoby boli naďalej považované za individuálne zdaniteľné osoby[25].

To znamená, že fakticky iba skupina na účely DPH má identifikačné číslo pre DPH, ktoré sa má použiť na uplatnenie oslobodenia od DPH stanoveného v článku 138 SD.

4.3.6. Čo sa rozumie pod vyjadrením „s výnimkou prípadu, keď dodávateľ môže náležite odôvodniť svoje nedostatky k spokojnosti príslušných orgánov" v článku 138 ods. 1a SD?

V odôvodnení 7 smernice Rady (EÚ) 2018/1910 zo 4. decembra 2018 Rada vysvetlila účel tohto ustanovenia takto: „Uvedenie v systéme VIES má okrem toho zásadný význam pre informovanie členského štátu ukončenia prepravy o tom, že sa tovar nachádza na jeho území, a preto je kľúčovým prvkom boja proti podvodom v Únii. Z tohto dôvodu by členské štáty mali zabezpečiť, že keď dodávateľ nesplní svoje povinnosti spojené s uvedením v systéme VIES, oslobodenie od dane by sa nemalo uplatniť, s výnimkou prípadu, keď dodávateľ koná v dobrej viere, to znamená, keď môže príslušným daňovým orgánom náležite odôvodniť každý zo svojich nedostatkov súvisiacich so súhrnným výkazom, čo by v tom čase mohlo zahŕňať aj poskytnutie správnych informácií, ktoré sa vyžadujú podľa článku 264 smernice 2006/112/ES, zo strany dodávateľa."

V prvej časti článku 138 ods. 1a SD je uvedená zásada, že oslobodenie od dane sa neuplatňuje v prípade nesplnenia povinností stanovených v článkoch 262, 263 a 264 VD. Posledná časť článku 138 ods. 1a SD znamená, že oslobodenie od dane sa naďalej uplatňuje, keď dodávateľ môže náležite odôvodniť svoje nedostatky k spokojnosti príslušných orgánov.

V tejto poslednej časti odseku 1a sa poukazuje na situácie neplnenia povinností, ktoré sa riešia pre každý jednotlivý prípad medzi dodávateľom a príslušnými orgánmi členského štátu, v ktorom sa dodanie uskutočnilo.

Tieto situácie by sa však mohli zhodnotiť tak, že nedostatok dodávateľa je náležite odôvodnený (pokiaľ daňové orgány nemajú dôvody domnievať sa, že nedostatok je prvkom podvodného systému) za predpokladu, že keď si dodávateľ uvedomí chybu, ktorá spôsobuje nedostatok, napraví svoju chybu:

- Dodávateľ neúmyselnou chybou neuviedol dodanie v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH v súhrnnom výkaze za obdobie, počas ktorého sa dodanie uskutočnilo, ale uviedol toto dodanie v súhrnnom výkaze za nasledujúce obdobie.

- Dodávateľ uviedol dodanie v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH v súhrnnom výkaze za obdobie, počas ktorého sa dodanie uskutočnilo, ale urobil neúmyselnú chybu týkajúcu sa hodnoty príslušného dodania.

- Reštrukturalizácia spoločnosti nadobúdajúcej tovar viedla k jej novému názvu a novému identifikačnému číslu pre DPH, ale starý názov a staré identifikačné číslo pre DPH naďalej existujú počas prechodného obdobia. V súhrnnom výkaze dodávateľ omylom uviedol transakcie pod týmto starým identifikačným číslom pre DPH.

[25] Pozri rozhodnutie Súdneho dvora z 22. mája 2008 vo veci C-162/07, *Amplifin*.

5. DÔKAZ PREPRAVY

5.1. Príslušné ustanovenie

Článok 45a VN

5.2. Na čo slúži toto ustanovenie?

V článku 45a VN sa uvádza, že podmienka na oslobodenie od dane dodania tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 138 SD, konkrétne, že tovar bol odoslaný alebo prepravený z členského štátu do miesta určenia mimo jeho územia, ale v rámci Spoločenstva, sa považuje za splnenú v prípadoch uvedených v článku 45a ods. 1 písm. a) alebo b).

To tiež znamená, že:

- byť súčasťou jedného z prípadov uvedených v písmenách a) alebo b) nie je samo osebe postačujúce na oslobodenie dodania tovaru od dane podľa článku 138 SD. Základná podmienka sa považuje za splnenú, ale na to, aby bolo oslobodenie od dane uplatniteľné, budú musieť byť splnené aj ďalšie podmienky stanovené v článku 138 SD.

- Spätné uplatnenie predpokladu nie je možné. Inými slovami, skutočnosť, že podmienky predpokladu nie sú splnené, neznamená automaticky, že oslobodenie od dane podľa článku 138 SD sa neuplatní. V takom prípade zostáva na dodávateľovi, aby preukázal k spokojnosti daňových orgánov, že podmienky na oslobodenie od dane (vrátane prepravy) sú splnené. Inými slovami, ak sa neuplatňuje predpoklad, situácia zostane rovnaká, ako pred nadobudnutím účinnosti článku 45a VN.

V článku 45a ods. 2 VN sa uvádza, že daňový orgán môže vyvrátiť predpoklad urobený podľa odseku 1, konkrétne, že tovar bol odoslaný alebo prepravený z členského štátu do miesta určenia mimo jeho územia, ale v rámci Spoločenstva.

Vyvrátenie predpokladu preto znamená, že daňové orgány môžu poskytnúť potrebné prvky preukazujúce, že tovar v skutočnosti nebol odoslaný alebo prepravený z členského štátu do miesta určenia mimo jeho územia, ale v rámci Spoločenstva. To môže byť napríklad prípad, keď daňové orgány počas kontroly zistia, že tovar sa stále nachádza v sklade dodávateľa, alebo daňové orgány vedia o incidente počas prepravy, ktorého dôsledkom je zničenie tovaru pred opustením územia.

Keď majú daňové orgány potrebné prvky na vyvrátenie predpokladu (vzhľadom na charakter prvkov požadovaný na plnenie ich účelu), je zrejmé, že oslobodenie od dane podľa článku 138 SD sa neuplatní. „Vyvrátenie predpokladu“ v tejto súvislosti znamená, že daňové orgány vlastnia dôkaz, ktorý preukazuje, že preprava tovaru sa neuskutočnila.

„Vyvrátenie predpokladu“ je odlišné od situácie, keď daňový orgán môže preukázať, že jeden z dokumentov vymenovaných v článku 45a ods. 3 VN, ktorý sa predkladá ako dôkaz, buď obsahuje nesprávne informácie, alebo je dokonca falošný. Dôsledkom by bolo, že podmienky na to, aby daná situácia bola súčasťou jedného z prípadov uvedených v odseku 1 písm. a) alebo b), nie sú splnené. Preto sa dodávateľ už viac nemôže spoliehať na predpoklad uskutočnenia odoslania alebo prepravy z členského štátu do miesta určenia mimo jeho územia, ale v rámci Spoločenstva. Dodávateľ by však stále mohol byť

v pozícii, že buď poskytne ďalšie dokumenty uvedené v článku 45a VN, ktoré by mu umožnili využiť predpoklad (pokiaľ daňové orgány opäť nepreukážu, že tie dokumenty sú nesprávne alebo falošné), alebo poskytne dostatočný dôkaz na potvrdenie, že podmienky na oslobodenie od dane podľa článku 138 SD sú splnené.

5.3. Osobitné otázky vyplývajúce z tohto ustanovenia

5.3.1. Usmernenia schválené Výborom pre DPH

Usmernenia, ktoré sú výsledkom 113. zasadnutia Výboru pre DPH 3. júna 2019

3. NOVÉ PRÁVNE PREDPISY – OTÁZKY TÝKAJÚCE SA VYKONÁVANIA NEDÁVNO PRIJATÝCH USTANOVENÍ EÚ V OBLASTI DPH

3.1 Zdroj: Komisia

Referenčné dokumenty: články 17a a 36a, článok 138 ods. 1 a 1a, článok 243 ods. 3 a článok 262 ods. 2 smernice o DPH
články 45a a 54a vykonávacieho nariadenia o DPH

Vec: Vykonávanie balíka rýchlych riešení: smernica Rady (EÚ) 2018/1910 a vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) 2018/1912
[Dokument taxud.c.1(2019)3533969 – pracovný dokument č. 968]

Dokument H- taxud.c.1(2019) 7901898 pracovný dokument č. 979

Oslobodenie od DPH dodania tovaru v rámci Spoločenstva: Význam pojmu „nezávislý" v súvislosti s dôkazom o preprave tovaru (oddiel 3.3.4)[26]

Výbor pre DPH sa takmer jednomyseľne zhoduje, že pri zisťovaní, či na účely článku 45a ods. 1 písm. a) a písm. b) bod ii) vykonávacieho nariadenia o DPH sú dve strany „nezávislé",

a) sa dve strany nepovažujú za „nezávislé", ak majú spoločnú právnu subjektivitu; a

b) použijú sa kritériá stanovené v článku 80 smernice o DPH, takže strany, v prípade ktorých existujú „rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, riadiace, vlastnícke, členské, finančné alebo právne prepojenia", sa nemôžu považovať za navzájom nezávislé.

5.3.2. Čo sa stane s existujúcimi vnútroštátnymi pravidlami členských štátov týkajúcimi sa dôkazu o preprave po nadobudnutí účinnosti článku 45a VN? Budú sa naďalej tieto pravidlá uplatňovať?

Členské štáty sú povinné uplatňovať článok 45a VN. To znamená, že ak sú podmienky uvedené v tomto ustanovení splnené, dodávateľ bude oprávnený využívať príslušný predpoklad. Členské štáty by si okrem toho mohli vo svojich vnútroštátnych právnych predpisoch v oblasti DPH stanoviť ďalšie predpoklady týkajúce sa dôkazu o preprave, pružnejšie než je predpoklad v článku 45a VN. V takom prípade by dodávateľ mohol využívať predpoklady v článku 45a VN a/alebo predpoklady vo vnútroštátnych právnych predpisoch v oblasti DPH, ak sú splnené príslušné podmienky. V tejto súvislosti sa môžu naďalej uplatňovať existujúce vnútroštátne pravidlá v oblasti DPH, ktoré vytvárajú

[26] Tento titulok sa týka príslušného oddielu pracovného dokumentu Výboru pre DPH č. 968.

pružnejšie podmienky týkajúce sa dôkazu o preprave, než pravidlá stanovené v článku 45a VN.

5.3.3. Čo sa stane, ak podmienky na predpoklad prepravy v článku 45a VN nie sú splnené? Znamená to, že v tomto prípade sa oslobodenie od dane podľa článku 138 SD neuplatní?

Skutočnosť, že podmienky na to, aby daná situácia bola súčasťou jedného z prípadov uvedených v článku 45a VN ods. 1 písm. a) alebo b), nie sú splnené, neznamená automaticky, že oslobodenie od dane podľa článku 138 SD sa neuplatní. V tomto prípade zostáva na dodávateľovi, aby preukázal k spokojnosti daňových orgánov, že podmienky na oslobodenie od dane (vrátane prepravy) podľa článku 138 SD sú splnené.

5.3.4. Čo sa stane, keď daňový orgán môže preukázať, že jeden z dokumentov vymenovaných v článku 45a ods. 3 VN, ktorý sa predkladá ako dôkaz, buď obsahuje nesprávne informácie, alebo je dokonca falošný? Môže sa predávajúci stále spoliehať na predpoklad odoslania alebo prepravy?

Keď daňový orgán môže preukázať, že jeden z dokumentov, ktorý sa predkladá ako dôkaz, buď obsahuje nesprávne informácie, alebo je dokonca falošný, predávajúci sa už viac nemôže spoliehať na predpoklad, keďže podmienky na to, aby daná situácia bola súčasťou jedného z prípadov uvedených v článku 45a VN ods. 1 písm. a) alebo b), nie sú splnené.

Predávajúci by však stále mohol byť v pozícii, že buď poskytne ďalšie dokumenty uvedené v článku 45a VN, ktoré by mu umožnili využiť predpoklad (pokiaľ daňové orgány opäť nepreukážu, že tie dokumenty sú nesprávne alebo falošné), alebo poskytne dostatočný dôkaz na potvrdenie, že podmienky na oslobodenie od dane podľa článku 138 SD sú splnené.

5.3.5. Čo sa stane, ak dodávateľ alebo nadobúdateľ uskutoční prepravu použitím svojich vlastných dopravných prostriedkov?

V tomto prípade sa predpoklad neuplatňuje, keďže požiadavka stanovená v článku 45a ods. 1 písm. a) a písm. b) bode ii) VN na doklady ako neprotichodné dôkazy, ktoré vystavili dve rôzne strany, navzájom nezávislé, od predávajúceho a od nadobúdateľa, nebude splnená.

5.3.6. Čo sa má považovať za „písomné vyhlásenie“ nadobúdateľa na účely článku 45a ods. 1 písm. b) bod i) VN? V akom formáte (papierovom a/alebo elektronickom) ho daňové orgány uznajú, napríklad ako e-mail alebo podpísaný originálny dokument?

Každý dokument, ktorý obsahuje všetky prvky uvedené v článku 45a ods. 1 písm. b) bod i) VN, sa má považovať za „písomné vyhlásenie“ na účely toho ustanovenia.

Vo vykonávacom nariadení o DPH nie sú uvedené žiadne konkrétne pravidlá týkajúce sa formátu, v akom sa má písomné vyhlásenie poskytnúť. Bolo by odôvodnené očakávať, že členské štáty budú pružné v tejto záležitosti a nestanovia prísne obmedzenia, ako napríklad iba dokument v papierovej forme, ale budú uznávať aj elektronickú verziu, pokiaľ obsahuje všetky informácie požadované v článku 45a ods. 1 písm. b) bod i) VN.

5.3.7. *V akom formáte (papierovom a/alebo elektronickom) uznajú daňové orgány dokumenty používané ako dôkaz o odoslaní alebo preprave, uvedené v článku 45a ods. 3 VN?*

Vo vykonávacom nariadení o DPH nie sú uvedené žiadne konkrétne pravidlá týkajúce sa formátu, v akom sa majú poskytnúť dokumenty, ktoré by sa mali uznať ako dôkaz o odoslaní alebo preprave, uvedené v článku 45a ods. 3 VN. Bolo by odôvodnené očakávať, že členské štáty budú pružné v tejto záležitosti a nestanovia prísne obmedzenia, ako napríklad iba dokumenty v papierovej forme, ale budú uznávať aj elektronickú verziu takých dokumentov.

5.3.8. *Čo sa stane, ak nadobúdateľ neposkytne predávajúcemu písomné vyhlásenie uvedené v článku 45a ods. 1 písm. b) bod i) VN do desiateho dňa mesiaca nasledujúceho po dodaní?*

Účelom 10-dňovej lehoty je stanoviť presný časový rámec pre nadobúdateľa na poskytnutie písomného vyhlásenia predávajúcemu, namiesto sankcionovania predávajúceho a zbavenia ho možnosti využiť predpoklad, keď nadobúdateľ nepredložil včas písomné vyhlásenie. Z toho dôvodu, aj keď nadobúdateľ poskytne predávajúcemu písomné vyhlásenie až po uplynutí lehoty, predávajúci sa bude môcť spoliehať na predpoklad, ak sú všetky ostatné relevantné podmienky podľa článku 45a VN splnené.

6. PRÍSLUŠNÉ PRÁVNE USTANOVENIA

6.1. Smernica o DPH (v predchádzajúcom texte označovaná skratkou „SD“)

Článok 17a

1. Premiestnenie tovaru, ktorý je súčasťou obchodného majetku zdaniteľnej osoby, touto zdaniteľnou osobou do iného členského štátu v rámci úpravy call-off stock sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu.

2. Na účely tohto článku sa za úpravu call-off stock považuje situácia, keď sú splnené tieto podmienky:

a) tovar odosiela alebo prepravuje zdaniteľná osoba alebo tretia strana na účet tejto zdaniteľnej osoby do iného členského štátu s tým, že tento tovar tam bude dodaný, a to neskôr a až po ukončení prepravy, inej zdaniteľnej osobe, ktorá je oprávnená nadobudnúť vlastníctvo tohto tovaru v súlade s existujúcou dohodou medzi oboma zdaniteľnými osobami;

b) zdaniteľná osoba odosielajúca alebo prepravujúca tovar nie je usadená v členskom štáte, do ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje, ani v ňom nemá stálu prevádzkareň;

c) zdaniteľná osoba, ktorej sa má tovar dodať, je identifikovaná na účely DPH v členskom štáte, do ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje, a zdaniteľná osoba uvedená v písmene b) pozná v čase, keď sa odoslanie alebo preprava začína, jej totožnosť aj identifikačné číslo pre DPH pridelené uvedeným členským štátom;

d) zdaniteľná osoba odosielajúca alebo prepravujúca tovar zaznamenáva premiestnenie tovaru v zozname stanovenom v článku 243 ods. 3 a uvádza totožnosť zdaniteľnej osoby nadobúdajúcej tovar a jej identifikačné číslo pre DPH pridelené členským štátom, do ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje, v súhrnnom výkaze podľa článku 262 ods. 2.

3. Ak sú splnené podmienky uvedené v odseku 2, za predpokladu, že sa prevod uskutoční v lehote uvedenej v odseku 4, v čase prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník na zdaniteľnú osobu podľa písmena c) odseku 2, sa uplatňujú tieto pravidlá:

a) dodanie tovaru v súlade s článkom 138 ods. 1 sa považuje za uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá tovar odoslala alebo prepravila buď sama, alebo prostredníctvom tretej strany na svoj účet v členskom štáte, z ktorého bol tovar odoslaný alebo prepravený;

b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje za uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorej sa tovar dodáva v členskom štáte, do ktorého bol tovar odoslaný alebo prepravený.

4. Ak do 12 mesiacov po ukončení prepravy tovaru v členskom štáte, do ktorého bol tovar odoslaný alebo prepravený, tento tovar nebol dodaný zdaniteľnej osobe, ktorej sa mal dodať, uvedenej v odseku 2 písm. c) a odseku 6, a nenastala žiadna z okolností uvedených v odseku 7, premiestnenie v zmysle článku 17 sa považuje za uskutočnené v deň nasledujúci po uplynutí 12-mesačnej lehoty.

5. Žiadne premiestnenie v zmysle článku 17 sa nepovažuje za uskutočnené, ak sú splnené tieto podmienky:

a) právo nakladať s tovarom nebolo prevedené a tento tovar bol vrátený do členského štátu, z ktorého bol odoslaný alebo prepravený, v lehote uvedenej v odseku 4 a

b) zdaniteľná osoba, ktorá tovar odoslala alebo prepravila, zaznamená jeho vrátenie v zozname stanovenom v článku 243 ods. 3

6. Ak v lehote uvedenej v odseku 4 zdaniteľnú osobu uvedenú v odseku 2 písm. c) nahradila iná zdaniteľná osoba, žiadne premiestnenie v zmysle článku 17 sa nepovažuje za uskutočnené v čase takéhoto nahradenia, za predpokladu, že:

a) všetky ostatné uplatniteľné podmienky uvedené v odseku 2 sú splnené a

b) zdaniteľná osoba uvedená v odseku 2 písm. b) zaznamená nahradenie v zozname stanovenom v článku 243 ods. 3.

7. Ak v lehote uvedenej v odseku 4 ktorákoľvek z podmienok stanovených v odsekoch 2 a 6 prestane platiť, premiestnenie tovaru podľa článku 17 sa považuje za uskutočnené v okamihu, keď príslušná podmienka už viac neplatí.

Ak je tovar dodaný inej osobe, ako je zdaniteľná osoba uvedená v odseku 2 písm. c) alebo odseku 6, má sa za to, že podmienky stanovené v odsekoch 2 a 6 prestali platiť bezprostredne pred takýmto dodaním.

Ak je tovar odoslaný alebo prepravený do inej krajiny, ako je členský štát, z ktorého sa tovar pôvodne premiestnil, má sa za to, že podmienky stanovené v odsekoch 2 a 6 prestali platiť bezprostredne pred tým, ako takéto odoslanie alebo preprava začali.

V prípade zničenia, straty alebo krádeže tovaru sa má za to, že podmienky stanovené v odsekoch 2 a 6 prestali platiť v deň, keď bol tovar skutočne odstránený alebo zničený, alebo ak takýto deň nie je možné určiť, v deň, keď sa zistilo, že tovar je zničený alebo chýba.

Článok 36a

1. Ak sa ten istý tovar dodáva v dodaniach nasledujúcich po sebe a tento tovar bol odoslaný alebo prepravený z jedného členského štátu do druhého členského štátu priamo od prvého dodávateľa konečnému nadobúdateľovi v reťazci, odoslanie alebo preprava sa pripíše len dodaniu uskutočnenému pre sprostredkujúci subjekt.

2. Odchylne od odseku 1, odoslanie alebo preprava sa pripíše len dodaniu tovaru, ktoré uskutočnil sprostredkujúci subjekt, ak tento sprostredkujúci subjekt oznámil svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát, z ktorého sa tovar odoslal alebo prepravil.

3. Na účely tohto článku je „sprostredkujúci subjekt“ iný dodávateľ v reťazci než prvý dodávateľ v reťazci, ktorý zasiela alebo prepravuje tovar buď sám, alebo prostredníctvom tretej strany konajúcej na jeho účet.

4. Tento článok sa neuplatňuje na situácie uvedené v článku 14a.

Článok 138

1. Členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich príslušného územia, ale v rámci Spoločenstva, predávajúcim alebo nadobúdateľom, alebo na ich účet, ak sú splnené tieto podmienky:

a) tovar je dodaný inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe konajúcej ako takej v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala;

b) táto zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorej sa dodanie uskutoční, je identifikovaná na účely DPH v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala, a uviedla toto identifikačné číslo pre DPH dodávateľovi.;

1a. Oslobodenie od dane ustanovené v odseku 1 sa neuplatňuje, ak dodávateľ nesplnil povinnosť stanovenú v článkoch 262 a 263 predložiť súhrnný výkaz alebo v súhrnnom výkaze, ktorý predložil, sa neuvádzajú správne informácie o tomto dodaní, ako sa vyžaduje v článku 264, s výnimkou prípadu, keď dodávateľ môže náležite odôvodniť svoje nedostatky k spokojnosti príslušných orgánov.

…

Článok 243

…

3. Každá zdaniteľná osoba, ktorá premiestňuje tovar v rámci úpravy call-off stock uvedenej v článku 17a, musí viesť zoznam, ktorý daňovým orgánom umožňuje overiť správne uplatňovanie uvedeného článku.

Každá zdaniteľná osoba, ktorej je dodávaný tovar v rámci úpravy call-off-stock uvedenej v článku 17a, musí viesť zoznam takéhoto tovaru.

Článok 262

1. Každá zdaniteľná osoba identifikovaná pre DPH musí predložiť súhrnný výkaz týchto osôb:

a) nadobúdateľov identifikovaných na účely DPH, ktorým dodala tovar v súlade s podmienkami stanovenými v článku 138 ods. 1 a článku 138 ods. 2 písm. c);

b) osôb identifikovaných na účely DPH, ktorým dodala tovar, ktorý jej bol dodaný v podobe nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva uvedeného v článku 42;

c) zdaniteľných osôb a nezdaniteľných právnických osôb identifikovaných na účely DPH, ktorým poskytla iné služby ako tie, ktoré sú oslobodené od DPH v členskom štáte, v ktorom je transakcia zdaniteľná, a z ktorých je príjemca povinný platiť daň podľa článku 196.

2. Popri informáciách uvedených v odseku 1 predkladá každá zdaniteľná osoba informácie o identifikačnom čísle pre DPH zdaniteľných osôb, ktorým sa má dodať tovar, ktorý sa odosiela alebo prepravuje v rámci úpravy call-off stock v súlade s podmienkami stanovenými v článku 17a, ako aj informácie o akejkoľvek zmene predložených informácií.

6.2. Vykonávacie nariadenie o DPH (v predchádzajúcom texte označované skratkou „VN“)

Článok 45a

1. Na účely uplatňovania oslobodenia od dane stanoveného v článku 138 smernice 2006/112/ES sa predpokladá, že tovar bol odoslaný alebo prepravený z členského štátu do miesta určenia mimo jeho územia, ale v rámci Spoločenstva, v jednom z týchto prípadov:

a) predávajúci uvedie, že tovar odoslal alebo prepravil on alebo tretia strana na jeho účet, pričom predávajúci má aspoň dva doklady ako neprotichodné dôkazy podľa odseku 3 písm. a), ktoré vystavili dve rôzne strany, ktorú sú navzájom nezávislé, od predávajúceho a od nadobúdateľa, alebo predávajúci má akýkoľvek jednotlivý doklad podľa odseku 3 písm. a) spolu s akýmkoľvek jednotlivým dokladom ako neprotichodným dôkazom podľa odseku 3 písm. b), 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 tomto písomnom vyhlásení sa uvádza: dátum jeho vystavenia; meno a adresa nadobúdateľa; množstvo a povaha tovaru; dátum a miesto ukončenia prepravy tovaru; v prípade dodania dopravného prostriedku identifikačné číslo dopravného prostriedku; a identifikácia jednotlivca prijímajúceho tovar na účet nadobúdateľa a

ii) aspoň dva doklady ako neprotichodné dôkazy podľa odseku 3 písm. a), ktoré vystavili dve rôzne strany, ktorú sú navzájom nezávislé, od predávajúceho a od nadobúdateľa, alebo akýkoľvek jednotlivý doklad podľa odseku 3 písm. a) spolu s akýmkoľvek jednotlivým dokladom ako neprotichodným dôkazom podľa odseku 3 písm. b), 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 písmene b) bode i) do desiateho dňa mesiaca nasledujúceho po dodaní.

2. Daňový orgán môže vyvrátiť predpoklad urobený podľa odseku 1.

3. Na účely odseku 1 sa ako dôkaz o odoslaní alebo preprave akceptujú:

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;

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.

Článok 54 a

1. Zoznam uvedený v článku 243 ods. 3 smernice 2006/112/ES, ktorý vedie každá zdaniteľná osoba premiestňujúca tovar v rámci úpravy call-off stock, obsahuje tieto informácie:

a) členský štát, z ktorého bol tovar odoslaný alebo prepravený, a dátum odoslania alebo prepravy tovaru;

b) identifikačné číslo pre DPH zdaniteľnej osoby, ktorej sa má tovar dodať, pridelené členským štátom, do ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje;

c) členský štát, do ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje, identifikačné číslo pre DPH majiteľa skladu, adresa skladu, v ktorom je tovar uložený po jeho príchode, a dátum príchodu tovaru do skladu;

d) hodnota, opis a množstvo tovaru, ktorý prišiel do skladu;

e) identifikačné číslo pre DPH zdaniteľnej osoby, ktorá nahrádza osobu uvedenú v písmene b) tohto odseku za podmienok uvedených v článku 17a ods. 6 smernice 2006/112/ES;

f) základ dane, opis a množstvo dodaného tovaru a dátum, ku ktorému sa dodanie tovaru uvedené v článku 17a ods. 3 písm. a) smernice 2006/112/ES uskutočnilo, a identifikačné číslo pre DPH kupujúceho;

g) základ dane, opis a množstvo tovaru a dátum výskytu akejkoľvek podmienky a príslušný dôvod v súlade s článkom 17a ods. 7 smernice 2006/112/ES;

h) hodnota, opis a množstvo vráteného tovaru a dátum vrátenia tovaru uvedeného v článku 17a ods. 5 smernice 2006/112/ES.

2. Zoznam uvedený v článku 243 ods. 3 smernice 2006/112/ES, ktorý vedie zdaniteľná osoba, ktorej sa tovar dodáva v rámci úpravy call-off stock, obsahuje tieto informácie:

a) identifikačné číslo pre DPH zdaniteľnej osoby, ktorá tovar premiestňuje v rámci úpravy call-off stock;

b) opis a množstvo tovaru, ktorý sa jej má dodať;

c) dátum kedy tovar, ktorý sa jej má dodať, prišiel do skladu;

d) základ dane, opis a množstvo tovaru, ktorý sa jej dodal a dátum, ku ktorému sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva uvedené v článku 17a ods. 3 písm. b) smernice 2006/112/ES;

e) opis a množstvo tovaru a dátum, ku ktorému sa tovar vyskladnil zo skladu na základe objednávky zdaniteľnej osoby uvedenej v písmene a);

f) opis a množstvo zničeného alebo chýbajúceho tovaru a dátum zničenia, straty alebo krádeže tovaru, ktorý predtým prišiel do skladu, alebo dátum, ku ktorému sa zistilo, že tovar bol zničený alebo chýba.

Ak sa tovar odosiela alebo prepravuje v rámci úpravy call-off stock majiteľovi skladu, ktorý nie je zdaniteľnou osobou, ktorej sa má tovar dodať, zoznam tejto zdaniteľnej osoby nemusí obsahovať informácie uvedené v prvom pododseku v písmenách c), e) a f).