

B. Osobitná časť

K čl. I

K bodu 1 (§ 4 ods. 3, § 7 ods. 3 a § 7a ods. 3)

Navrhované doplnenie ustanovenia v § 4 ods. 3 súvisí s osobitnou úpravou, ktorú uplatňuje zdaniteľná osoba so sídlom alebo prevádzkarňou v tuzemsku. Podľa nového ustanovenia § 68b ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon“) daňový úrad prideli zdaniteľnej osobe usadenej v tuzemsku identifikačné číslo pre DPH (ďalej len „IČ DPH“) na účely uplatňovania osobitnej úpravy, ak táto osoba zatiaľ nie je registrovaná podľa § 4 zákona ako platiteľ dane. Ak táto zdaniteľná osoba (ktorá nemá zatiaľ postavenie platiteľa dane) dosiahne obrat pre registráciu podľa § 4 zákona príp. požiada o dobrovoľnú registráciu pre DPH, daňový úrad rozhodne o registrácii, avšak nepridelí jej nové IČ DPH, ale ako platiteľovi dane bude pridelené to isté IČ DPH ako jej bolo pridelené na účely uplatňovania osobitnej úpravy.

Navrhované doplnenie ustanovenia § 7 tiež súvisí s osobitnou úpravou, ktorú uplatňuje zdaniteľná osoba so sídlom alebo prevádzkarňou v tuzemsku. Podľa nového ustanovenia § 68b ods. 2 zákona daňový úrad prideli zdaniteľnej osobe usadenej v tuzemsku IČ DPH na účely uplatňovania osobitnej úpravy, ak táto osoba zatiaľ nie je registrovaná pre DPH podľa § 4, 4b, 7 alebo § 7a zákona. Ak táto zdaniteľná osoba dosiahne resp. má dosiahnuť obrat z nadobudnutia tovaru z iného členského štátu 14 000 eur, musí táto zdaniteľná osoba podať žiadosť o registráciu podľa § 7 zákona. Daňový úrad rozhodne o registrácii, avšak nepridelí jej nové IČ DPH, ale prideli na účely § 7 ods. 3 zákona to isté IČ DPH ako jej bolo pridelené na účely uplatňovania osobitnej úpravy.

Rovnako daňový úrad prideli rovnaké IČ DPH aj v prípade, ak sa zdaniteľná osoba, ktorej bolo pridelené IČ DPH podľa § 68b ods. 2 zákona, musí zaregistrovať pre DPH z dôvodov uvedených v § 7a zákona.

K bodom 2 a 3 (§ 4 ods. 4 a 8)

Navrhuje sa legislatívno-technická zmena odseku 4 (znenie tohto ustanovenia sa navrhuje usporiadať do písmen z dôvodu väčšej prehľadnosti) a doplnenie § 4 o nový odsek 8, kde sa presúvajú už v súčasnosti vyžadované povinnosti zdaniteľných osôb v súvislosti s registráciou za platiteľa dane zo zákona, ako aj postup daňového úradu pri tejto registrácii. Súčasne sa v odseku 4 navrhuje doplnenie ďalšej situácie, kedy zdaniteľná osoba usadená v tuzemsku nadobudne postavenie platiteľa dane zo zákona. Ide o situáciu, keď táto zdaniteľná osoba uľahčuje dodanie tovaru na území Európskej únie (platforma) uskutočnené zdaniteľnou osobou neusadenou na území Európskej únie (§ 8 ods. 7 prvá veta) a súčasne táto platforma neuplatňuje osobitnú úpravu podľa § 68b. Týmto doplnením sa zabráni nezdaneniu tovaru dodaného prostredníctvom tejto platformy zahraničnou osobou neusadenou v Európskej únii. Dani bude totiž podliehať už prvá takto uskutočnená dodávka tovaru prostredníctvom platformy, ktorá sa na účely zákona považuje za osobu, ktorá tovar prijala a dodala.

K bodu 4 /§ 5 ods. 1 písm. f)/

Navrhuje sa, aby zahraničná osoba nebola povinná podať žiadosť o registráciu pre daň, ak dodáva tovar alebo služby v rámci osobitnej úpravy (režimu OSS) s miestom dodania v tuzemsku. Tieto dodávky zahŕňa zahraničná osoba do osobitného daňového priznania, ktoré podáva v členskom štáte identifikácie.

K bodu 5 (§ 5 ods. 2)

Navrhované ustanovenie súvisí s osobitnou úpravou, ktorú uplatňuje zdaniteľná osoba neusadená v tuzemsku a ktorá má podľa nového ustanovenia § 68b ods. 2 zákona pridelené v tuzemsku ako členskom štáte identifikácie IČ DPH na účely uplatňovania osobitnej úpravy. Ak táto zdaniteľná osoba začne vykonávať činnosť, ktorá je predmetom dane a ktorá nespadá pod osobitnú úpravu, požiada o registráciu podľa § 5 zákona. Daňový úrad rozhodne o registrácii, avšak nepridelí jej nové IČ DPH, ale ako platiteľovi dane registrovanému podľa § 5 jej bude pridelené to isté IČ DPH ako jej bolo pridelené na účely uplatňovania osobitnej úpravy podľa § 68b zákona.

K bodom 6 a 7

V nadväznosti na zmenu určenia miesta dodania pri zásielkovom predaji tovaru (dôvodová správa k § 14) sa vypúšťa zo zákona ustanovenie § 6 a súčasne sa v § 6a, § 69aa ods. 10 a v § 78 ods. 2 zákona vypúšťa odkaz na toto ustanovenie.

K bodom 8, 10, 34, 36 a 37 /§ 8 ods. 4 písm. b), § 11 ods. 2 písm. b), § 69 ods. 2 písm. b), § 69aa ods. 1 a 2 a ods. 8 písm. d)/

Pojem „zásielkový predaj“ sa nahrádza v príslušných ustanoveniach pojmom „predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie“.

K bodu 9 (§ 8 ods. 7)

Do zákona sa navrhuje doplniť nové ustanovenie, zmyslom ktorého je zabezpečiť za určitých zákonom ustanovených podmienok výber a platenie dane z dodania tovaru uskutočneného zdaniteľnou osobou neusadenou v EÚ a z dodania tovaru dovážaného z územia tretích štátov s hodnotou nepresahujúcou 150 eur online platformou, prostredníctvom ktorej sa uskutočnil proces objednávanía a platenia za tovar zákazníkom. Pre tieto prípady predaja tovaru na diaľku sa zavádza zákonná fikcia, podľa ktorej zdaniteľná osoba, ktorá uľahčuje dodanie tovaru, sa považuje za zdaniteľnú osobu, ktorej bol tovar dodaný predávajúcim a súčasne sa považuje za dodávateľa tohto tovaru pre zákazníka. Vysvetlenie, čo sa má rozumieť pod pojmom „uľahčuje“, ktorý je použitý v tomto ustanovení ako aj ďalšie podrobnosti, ktoré sa týkajú uplatňovania tejto fikcie online platformou, je uvedené v čl. 5b až 5d vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) 2019/2026, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o dodanie tovaru alebo poskytovania služieb uľahčované elektronickými rozhraniami, ako aj o osobitné úpravy pre zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú služby nezdaniteľným osobám, uskutočňujú predaj tovaru na diaľku a určité domáce dodania tovaru.

Zavedením zákonnej fikcie pri predaji tovaru konečnému zákazníkovi prostredníctvom online platformy bude táto z pohľadu ekonomického jedna transakcia považovaná na účely DPH za dve transakcie, pričom osobitne sa určí miesto dodania pre dodanie tovaru dodávateľom platforme a osobitne pre dodanie tovaru platformou zákazníkovi (dôvodová správa k § 14).

K bodu 11 (§ 14)

V odseku 1 sa v súlade s čl. 14 smernice (EÚ) 2017/2455, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti, ktoré sa týkajú dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku, navrhuje ustanoviť definíciu pojmov „predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie“ a „predaj tovaru na diaľku

dovážaného z územia tretích štátov“. Oba tieto spôsoby dodaní tovarov iných, ako sú nové dopravné prostriedky alebo tovar dodaný s inštaláciou alebo montážou, uskutočnených pre nezdaniteľné osoby, respektíve zdaniteľné osoby alebo nezdaniteľné právnické osoby, ktorých nadobudnutia tovaru z iného členského štátu nepredstavujú predmet dane, sa vyznačujú tou skutočnosťou, že odoslanie alebo preprava dodávaných tovarov začína v inom členskom štáte, ako je členský štát usadenia kupujúceho (predaj tovaru na diaľku na území EÚ) alebo v treťom štáte (predaj tovaru na diaľku dovážaného z územia tretích štátov) a že do tohto odoslania alebo prepravy tohto tovaru priamo alebo nepriamo zasahuje zdaniteľná osoba, ktorá je dodávateľom tovaru.

S cieľom zachytiť logiku DPH, ako všeobecnej dane zo spotreby tovarov a služieb, z ktorej vyplýva, že nárok na daňový príjem by mal vznikáť v členskom štáte, kde dochádza k spotrebe tovaru (v danom prípade sa predpokladá, že ide o členský štát skončenia odoslania alebo prepravy tovaru), je pre tieto spôsoby dodaní tovaru osobitne určené miesto dodania, ktoré sa odchyľuje od základného pravidla miesta dodania tovaru spojeného s jeho prepravou, upraveného v § 13 ods. 1 písm. a) zákona.

V prípade predaja tovaru na diaľku na území EÚ sa v odseku 2 navrhuje, aby miestom dodania tovaru bol členský štát skončenia odoslania alebo prepravy tovaru, okrem prípadov, kedy je miesto dodania tovaru podľa navrhovaného § 16a v členskom štáte, v členskom štáte, v ktorom sa začína odoslanie alebo preprava tovaru. Týmto návrhom tak dochádza k podstatne väčšej alokácii daňových príjmov do členských štátov, v ktorých dochádza k spotrebe dodávaných tovarov, než tomu bolo v prípade pravidiel pre zásielkový predaj tovaru platných a účinných do 30. júna 2021.

Pri predaji tovaru na diaľku, ktorý je dovážaný z územia tretích štátov, ktorého zdaňovanie vyplynulo z požiadavky rovnakého zaobchádzania tovarov dodávaných v rámci EÚ s dodávkami tovarov, preprava ktorých sa začala mimo EÚ (predovšetkým pokiaľ ide o zrušenie oslobodenia od dane pri dovoze zásielok s hodnotou nepresahujúcou 22 eur), sa miesto dodania určuje v závislosti od skutočnosti, či je členský štát dovozu zhodný s členským štátom skončenia odoslania alebo prepravy. Ak tomu tak nie je, podľa odseku 3 je miestom dodania tovaru členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava ku kupujúcemu skončí.

V prípade, že sa tovar predáva na diaľku a dováža sa do toho istého členského štátu, ako je členský štát skončenia odoslania alebo prepravy, miesto dodania tovaru je podľa navrhovaného odseku 4 v tomto členskom štáte len v prípade, že dodávateľ uplatňuje na takéto predaje tovaru osobitnú úpravu podľa § 68c. Ak dodávateľ na takéto dodania zmienenú osobitnú úpravu nepoužije, miesto dodania sa určí podľa základného pravidla upraveného v § 13 ods. 1 písm. a) zákona a daň sa vyberie výlučne pri dovoze tovaru.

Navrhuje sa, aby z uplatňovania osobitného miesta dodania tovaru podľa navrhovaných odsekov 2 až 4 boli vylúčené tie tovary, na ktoré sa uplatňuje osobitná úprava podľa § 66 zákona, keďže v tomto prípade je mechanizmus uplatňovania DPH úplne odlišný (ods. 5).

Predaje tovaru na diaľku sú v značnom rozsahu uskutočňované využitím elektronických rozhraní, ktoré tieto dodania uľahčujú (pre vysvetlenie pojmu „uľahčenie“ pozri čl. 5b vykonávacieho nariadenia (EÚ) 2019/2026), pričom zdaniteľná osoba, ktorá prevádzkuje uvedené rozhrania, sa v niektorých prípadoch môže považovať v súlade s navrhovaným § 8 ods. 7 za osobu, ktorá tieto tovary od dodávateľa prijala a sama ich kupujúcemu dodala. Práve pre tieto prípady sa na účely jednoznačného určenia navrhuje ustanoviť pravidlo, ktoré z týchto dvoch po sebe idúcich dodaní toho istého tovaru, ktorý je ale predmetom len jediného odoslania alebo prepravy z iného štátu, ako je členský štát kupujúceho, je dodaním tovaru spojeným s odoslaním alebo prepravou ustanovenému kupujúcemu. Toto dodanie, ktorému sa odoslanie alebo preprava tovaru priradí, tak bude spĺňať podmienku pre predaj tovaru na diaľku podľa odseku 1 alebo odseku 2 s miestom dodania podľa odsekov 3, 4 alebo odseku 5.

K bodu 12 (§ 16 ods. 14)

Základným pravidlom určenia miesta dodania telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronických služieb v prípade, ak sú dodané inej ako zdaniteľnej osobe, je miesto, kde má táto nezdaniteľná osoba svoje sídlo (v prípade, ak ide o nezdaniteľnú právnickú osobu, napr. charitatívnu organizáciu), bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava (v prípade, ak ide o fyzickú osobu). Podrobnejšiu špecifikáciu, ktoré služby možno kvalifikovať ako telekomunikačné služby, služby rozhlasového a televízneho vysielania a elektronické služby, možno nájsť okrem § 16 ods. 19 a § 16 ods. 21 zákona aj v príslušných ustanoveniach vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v konsolidovanom znení. Keďže pri poskytovaní hore uvedených služieb nezdaniteľnej osobe môže poskytovateľ, po splnení presne ustanovených podmienok, uplatniť aj osobitné miesto dodania podľa navrhovaného § 16a, je potrebné pri určení miesta dodania týchto služieb prihliadať na obidve navrhované pravidlá určenia miesta dodania vo vzájomných súvislostiach.

K bodom 12 až 15 (§ 16)

Legislatívno - technická úprava súvisí s navrhovaným § 16a.

K bodu 16 (§ 16a)

V súvislosti so snahou Európskej únie odstrániť bariéry cezhraničného obchodu bolo potrebné prehodnotiť súčasné pravidlá zásielkového predaja tovaru. Podnikateľ, ktorý uskutočňoval zásielkový predaj tovaru zákazníkom usadeným v inom členskom štáte a celková hodnota takto dodávaného tovaru presiahla 35 000 eur (v niektorých členských štátoch bola prahová hodnota tovaru bez dane určená na 100 000 eur), bol povinný sa v členskom štáte usadenia zákazníka registrovať pre daň a následne plniť všetky daňové a administratívne povinnosti v danom členskom štáte. V prípade podnikateľov, ktorí obchodujú v niekoľkých členských štátoch, uvedené pravidlo predstavovalo obrovskú administratívnu záťaž a bránilo rozvoju cezhraničného obchodu.

Základným pravidlom pre určenie miesta dodania telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronických služieb v prípade, ak sú dodané inej ako zdaniteľnej osobe, je miesto, kde má táto nezdaniteľná osoba svoje sídlo, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava (navrhovaný § 16 ods. 14 zákona, čl. 58 smernice (EÚ) 2017/2455).

Základným pravidlom pre určenia miesta dodania predaja tovaru na diaľku na území Európskej únie je miesto, kde sa preprava tovaru k zákazníkovi skončí (navrhovaný § 14 ods. 2 zákona, čl. 33 písm. a) smernice (EÚ) 2017/2455).

S cieľom odstrániť administratívnu záťaž spojenú s registráciou pre daň vo všetkých členských štátoch, kde sa preprava tovaru skončí, došlo k zrušeniu existujúcich prahových hodnôt pre zásielkový predaj tovaru, po novom označovaný ako predaj tovaru na diaľku. Ako podpora mikropodnikov, ktoré obchodujú na území Európskej únie, bola pre všetky členské štáty ustanovená jednotná prahová hodnota, a to 10 000 eur, pričom sa okrem predaja tovaru na diaľku bude táto prahová hodnota uplatňovať aj na dodávky telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronických služieb, ak sú poskytnuté nezdaniteľnej osobe. V prípade, ak podnikateľ bude mať sídlo, miesto podnikania alebo bydlisko iba v jednom členskom štáte a celková hodnota tovarov predávaných na diaľku a zároveň hore uvedených služieb poskytnutých do iného členského štátu, ako je ten, v ktorom

je podnikateľ usadený, nepresiahne v prebiehajúcom kalendárnom roku a ani v predchádzajúcom kalendárnom roku hodnotu 10 000 eur bez dane, je podnikateľ oprávnený zdaňovať poskytovanie takýchto služieb daňou členského štátu, v ktorom má sídlo a pri predaji tovaru na diaľku do iného členského štátu daňou členského štátu, v ktorom sa preprava tovaru začína (zväčša pôjde o dodania tovaru z členského štátu, kde má dodávateľ sídlo). To znamená, že od 1. júla 2021 platiteľ dane so sídlom v tuzemsku, ktorý v roku 2020 a v roku 2021 uskutočnil predaj tovaru na diaľku do Českej republiky v hodnote 5 000 eur a poskytol elektronické služby nezdaniteľným osobám usadeným v Českej republike v hodnote 3 000 eur, môže uplatňovať na tieto dodania daň v tuzemsku (miesto, kde sa preprava tovaru začína, a zároveň, kde má sídlo poskytovateľ služieb).

Aj v prípade, ak podnikateľ spĺňa všetky podmienky pre zdaňovanie predaja tovaru na diaľku v členskom štáte, kde sa začína preprava tovaru, a zdaňuje služby v členskom štáte, kde je usadený, sa však môže rozhodnúť pre administratívne náročnejšie zdaňovanie tovaru v členskom štáte skončenia prepravy tovaru k zákazníkovi a zdaňovanie služieb v členskom štáte usadenia zákazníka. Je nevyhnutné, aby však takto postupoval najmenej po dobu dvoch kalendárnych rokov.

Ak podnikateľ zdaňuje predaj tovaru na diaľku v členskom štáte, kde sa preprava tovaru začína, a pre služby určuje miesto dodania v členskom štáte, kde je usadený, po prekročení prahovej hodnoty dodaných tovarov a/alebo poskytnutých služieb 10 000 eur musí nevyhnutne prejsť na určenie miesta dodania podľa základných pravidiel; pri predaji tovaru na diaľku je to miesto, kde sa preprava tovaru k zákazníkovi skončí, a pri poskytnutí služieb, ide o miesto usadenia zákazníka. V danom prípade je možné uplatniť osobitnú úpravu podľa § 68b zákona.

K bodu 17 (§ 19 ods. 11)

V prípade, ak výber a platenie dane z dodania tovaru uskutočneného zdaniteľnou osobou neusadenou v EÚ a z dodania tovaru dovážaného z územia tretích štátov s hodnotou nepresahujúcou 150 eur zabezpečuje online platforma (dôvodová správa k § 8 ods. 7 zákona), daňová povinnosť z dodania tovaru vzniká dňom, kedy platforma prijala platbu od zákazníka.

K bodom 18, 38, 41, 43 a 44 /§ 25a, § 70 ods. 2 písm. i), § 71 ods. 2, § 78a ods. 2 písm. e) a ods. 9 a 10/

K odsekom 1 a 2

Článok 90 smernice 2006/112/ES ustanovuje v odseku 1 povinnosť zaviesť do vnútroštátneho práva mechanizmus opravy základu dane v prípadoch zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo zníženia ceny po dodaní tovaru alebo služby za podmienok, ktoré si tieto členské štáty ustanovia. Podľa odseku 2 tohto článku sa však členské štáty môžu v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia odchýliť od odseku 1. Súdny dvor EÚ vo svojej nedávnej judikatúre (napr. rozsudok C-246/16 Di Maura) spresnil význam tejto možnosti v tom zmysle, že je založená na myšlienke, že nezaplatenie protihodnoty môže byť za určitých okolností a z dôvodu právnej situácie, ktorá existuje v dotknutom členskom štáte, ťažké overiť alebo môže byť len dočasným stavom, avšak vo svetle zásady neutrality ju nie je možné vykladať tak, že na jej základe je možné absolútne vylúčiť právo platiteľa dane znížiť základ dane v prípade, kedy mu jeho odberateľ alebo tretia strana nezaplatili za dodanie tovaru alebo služby. Možnosť odchýliť sa od vykonania opravy základu dane v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia protihodnoty ustanovenú článkom 90 ods. 2 smernice 2006/112/ES je tak možné chápať výlučne ako možnosť potláčať do odôvodneného momentu neistotu vlastnú konečnej povahy nezaplatenia protihodnoty za dodaný tovar alebo službu.

Z uvedeného dôvodu sa v odseku 1 navrhuje zaviesť možnosť opravy základu dane pri dodaní tovaru alebo služby, ak platiteľ dane, ktorý uskutočňuje tieto dodania, nedostal zaplatené celkom alebo sčasti a jeho pohľadávka sa stala nevymožiteľnou. Tento inštitút sa v súlade s vyššie uvedenými dôvodmi bude môcť uplatniť len pri dodaniach tovaru a služby v tuzemsku, v cene ktorých bola platiteľom dane uplatnená daň.

Kedy a v akom rozsahu sa na účely zákona pohľadávka stáva nevymožiteľnou, ustanovuje navrhovaný odsek 2. Nie je vylúčený súbeh skutočností, ktoré smerujú k vzniku nevymožiteľnej pohľadávky, avšak pohľadávka sa stáva nevymožiteľnou na základe skutočnosti, ktorá nastane skôr, napr. ak počas exekučného konania dôjde k smrti dlžníka, pohľadávka sa môže stať nevymožiteľnou aj skôr ako uplynie 12 mesiacov od začiatku exekučného konania.

Podľa písm. a) tohto ustanovenia, ak je pohľadávka vymáhaná v exekučnom konaní vedenom podľa zákona č. 233/1995 Zb. o súdnych exekútoroch a exekučnej činnosti (Exekučný poriadok) a o zmene a doplnení ďalších zákonov v znení neskorších predpisov, nevymožiteľnou sa stáva po uplynutí 12 mesiacov od začatia exekučného konania na majetok odberateľa, a to v rozsahu, v akom nebola ku poslednému dňu tejto doby uspokojená.

Ak sa odberateľ, ktorý nezaplatil protihodnotu za dodanie tovaru alebo služby, nachádza v konkurznom konaní vedenom podľa druhej časti zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „ZKR“), pričom súd rozhodol o zastavení konkurzného konania pre nedostatok majetku (§ 20 ZKR), v odseku 2 písm. b) prvom bode sa navrhuje, aby sa na účely zákona pohľadávka stala nevymožiteľnou dňom zverejnenia oznámenia o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zastavení konkurzného konania pre nedostatok majetku v Obchodnom vestníku. Aj po vyhlásení konkurzu môže nastať situácia, že reálna trhová situácia majetku odberateľa je odlišná od tej, z ktorej sa pôvodne vychádzalo pri skúmaní podmienok na vyhlásenie konkurzu. Ak sa po vyhlásení konkurzu zistí, že majetok odberateľa nepostačuje napr. ani na úhradu pohľadávok proti podstate alebo časť z majetku je zo súpisu vylúčená kvôli nepredajnosti, súd konkurz podľa § 102 ods. 1 a 5 ZKR zruší a pohľadávka dodávateľa sa stáva podľa navrhovaného odseku 2 písm. b) druhého bodu nevymožiteľnou dňom zverejnenia oznámenia o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zrušení konkurzu pre nedostatok majetku v Obchodnom vestníku. Ak však bol na majetok odberateľa vyhlásený konkurz podľa druhej časti ZKR, podľa navrhovaného odseku 2 písm. b) tretieho bodu sa pohľadávka stáva na účely zákona nevymožiteľnou až v momente, v akom je v konkurznom konaní zistená (napr. tento moment nastane márnym uplynutím lehoty na popretie pohľadávky). V tomto prípade je nevyhnutným predpokladom pre to, aby sa pohľadávka platiteľa dane stala nevymožiteľnou, jej uplatnenie prihláškou v konkurze. Reagujúc na nedávno vydaný rozsudok Súdneho dvora EÚ C-146/19 SCT, podľa ktorého sa právo na zníženie zaplatenej dane, ktorá súvisí s nevymožiteľnou pohľadávkou, zdaniteľnej osobe nemá odmietnuť, ak táto zdaniteľná osoba opomenula prihlásiť túto pohľadávkou do konkurzného konania začatého voči jej dlžníkovi, avšak môže preukázať, že ak by uvedenú pohľadávkou prihlásila, nebola by uhradená, sa navrhuje ustanoviť ako ďalší dôvod vzniku nevymožiteľnej pohľadávky aj prípad, kedy konkurzné konanie na majetok odberateľa prebieha, ale dodávateľ svoju pohľadávkou voči odberateľovi v konkurze neprihlásil. V porovnaní s prihlásenou pohľadávkou, ktorá sa stáva na účely zákona nevymožiteľnou už jej zistením, sa odsúva v prípade neprihlásenej pohľadávky okamih vzniku nevymožiteľnej pohľadávky na účely zákona až na samotné zrušenie konkurzu po splnení konečného rozvrhu výťažku, o ktorom je zverejnené oznámenie o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zrušení konkurzu po splnení konečného rozvrhu výťažku podľa § 102 ods. 3 a 5 ZKR. Dodávateľ v tomto prípade pri zisťovaní rozsahu opravy základu dane musí poznať rozvrh výťažku v konkurze a pomer, v akom boli podobné pohľadávky ako je pohľadávka veriteľa, uspokojené. Dodávateľ teda opravuje základ dane len v rozsahu, v akom by jeho pohľadávka po skončení

konkurzu nebola uspokojená, zohľadňujúc aj časť výťažku, ktorú v konkurze mohol prijať, ale neprijal, keďže pohľadávku do konkurzu neprihlásil. Neprihlásená pohľadávka sa na účely zákona nemôže stať nevymožiteľnou, ak je premlčaná. Premlčacie lehoty je dodávateľ povinný sledovať podľa § 101 a nasl. zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov a podľa § 397 a nasl. zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.

Obdobne ako pri právnických osobách, moment a rozsah, v akom dochádza k nevymožiteľnosti pohľadávky voči odberateľovi, fyzickej osobe, o oddĺžení ktorého rozhodol súd, sa navrhuje ustanoviť v odseku 2 písm. c). O oddĺžení fyzickej osoby môže súd rozhodnúť v konkurze alebo splátkovým kalendárom. Ak sa po vyhlásení konkurzu zistí, že dlžník má len malý majetok, ktorý nepostačuje ani na náhradu nákladov konkurzu, podľa prvého bodu tohto ustanovenia sa pohľadávka stáva nevymožiteľnou dňom, kedy bolo v Obchodnom vestníku zverejnené uznesenie o zrušení konkurzu z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu. Podľa druhého bodu dochádza k vzniku nevymožiteľnej pohľadávky dňom, kedy bola zistená, a v rozsahu, v akom bola zistená v konkurznom konaní. V tomto prípade musí platiteľ dane v konkurze uplatniť svoju pohľadávku voči odberateľovi prihláškou. S ohľadom na nový rozsudok Súdneho dvora EÚ C-146/19 SCT sa navrhuje upraviť obdobne ako pri konkurze právnickej osoby ďalší dôvod vzniku nevymožiteľnej pohľadávky, a to keď dodávateľ neprihlásil pohľadávku voči odberateľovi v konkurze, ktorý u odberateľa prebieha. Neprihlásená pohľadávka veriteľa sa stáva na účely zákona nevymožiteľnou v okamihu, kedy sa konkurz u odberateľa skončí, a to okamihom zverejnenia uznesenia o zrušení konkurzu po splnení konečného rozvrhu výťažku v Obchodnom vestníku podľa § 167v ods. 1 ZKR. Opravu základu dane vykoná veriteľ len v rozsahu, v akom by jeho pohľadávka bola neuspokojená po skončení konkurzu berúc do úvahy rozvrh výťažku a pomer uspokojenia podobných pohľadávok. Premlčanie pohľadávky neprihlásenej v konkurze voči odberateľovi je právnou vadou pre vznik nevymožiteľnej pohľadávky na účely zákona. V prípade, že súd rozhodol o oddĺžení odberateľa splátkovým kalendárom, pohľadávka sa podľa navrhovaného odseku 2 písm. c) tretieho bodu stáva nevymožiteľnou dňom určenia splátkového kalendára a v rozsahu, v akom bola pohľadávka do tohto splátkového kalendára zahrnutá; pohľadávka sa pritom považuje za nevymožiteľnú v celej výške, ktorá zodpovedá rozsahu zahrnutia pohľadávky do splátkového kalendára, a nielen v rozsahu, v akom z určeného splátkového kalendára vyplýva, že nebude uspokojená.

V odseku 2 písm. d) a e) sa navrhujú ustanoviť podmienky a moment vzniku nevymožiteľnosti pohľadávky z dodania tovaru alebo služby v prípade, ak dôjde k zániku alebo k úmrtiu odberateľa. Ak bol odberateľ právnickou osobou a zanikol, navrhuje sa, aby sa podľa odseku 2 písm. d) pohľadávka stala nevymožiteľnou dňom, kedy odberateľ zanikol. Ak bol odberateľ fyzickou osobou a zomrel, podľa odseku 2 písm. e) prvého bodu sa navrhuje, aby sa pohľadávka stala nevymožiteľnou dňom, kedy nadobudlo právoplatnosť uznesenie o zastavení konania o dedičstve, ak táto osoba nezanechala žiadny majetok alebo zanechala majetok nepatrnej hodnoty. Ak je dedičstvo predĺžené a súd nariadil likvidáciu dedičstva podľa § 205 a nasl. zákona č. 161/2015 Z. z. civilný mimosporový poriadok, pohľadávka platiteľa dane sa podľa odseku 2 písm. e) druhého bodu stáva nevymožiteľnou, v rozsahu, v akom bola v tomto konaní prihlásená, a to dňom, ktorý nasleduje po uplynutí lehoty na prihlasovanie pohľadávok v tomto konaní. Podobne ako pri konkurze právnickej alebo fyzickej osoby aj pri likvidácii dedičstva, v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, sa navrhuje poskytnúť dodávateľovi, ktorý z rôznych dôvodov neprihlásil pohľadávku v konaní o likvidácii dedičstva, možnosť uskutočniť opravu základu dane. Neprihlásená, nepremlčaná pohľadávka sa stáva nevymožiteľnou na účely zákona dňom právoplatného skončenia konania likvidácie dedičstva.

Keďže uplatniť pohľadávky v rôznych vykonávacích konaniach je pre mnohých platiteľov dane finančne aj administratívne náročné, navrhuje sa v odseku 2 písm. f) osobitný dôvod vzniku

nevymožiteľnej pohľadávky, ak ide o pohľadávky malej hodnoty. Pohľadávka, alebo jej časť s hodnotou nepresahujúcou 300 eur vrátane dane sa stáva nevymožiteľnou po uplynutí 12 mesiacov od lehoty splatnosti pohľadávky, ak platiteľ dane preukáže, že v rámci svojej bežnej obchodnej činnosti uskutočnil kroky, ktoré smerujú k vymoženiu pohľadávky. Z pohľadu navrhovateľa pôjde o upomienky, prípadne oznámenia zaslané odberateľovi, ktoré vyzývajú k úhrade splatnej pohľadávky.

Dodávateľ nie je zbavený možnosti opravy základu dane ani v prípade, že svoju pohľadávku voči odberateľovi neprihlási do reštrukturalizácie, ktorá u odberateľa prebieha. Podľa odseku 2 písm. g) sa pohľadávka, okrem pohľadávky, ktorá je už premlčaná, stáva nevymožiteľnou v deň zverejnenia uznesenia o skončení reštrukturalizácie podľa § 156 ZKR v rozsahu, v akom by nebola uspokojená, aj keby ju dodávateľ do reštrukturalizácie prihlásil. Pri určení rozsahu opravy základu dane pri tomto type nevymožiteľnej pohľadávky je potrebné prihliadnuť na schválený plán. Pokiaľ sa začne reštrukturalizačné konanie a dodávateľ prihlási svoju pohľadávku do konania, na základe schváleného plánu má dodávateľ nárok na opravu základu dane podľa § 25 zákona.

K odseku 3

V odseku 3 je upravený rozsah opravy základu dane podľa navrhovaného § 25a. Keďže pohľadávka prihlásená napr. do konkurzu môže byť navýšená o príslušenstvo (napr. dohodnutú zmluvnú pokutu, úroky z omeškania), ustanovuje sa, že výška opravy základu dane nemôže presiahnuť výšku protihodnoty, ktorú mal platiteľ dane prijať za dodanie tovaru alebo služby. Pri prijatí protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby sa zohľadní aj prijatie nepeňažného plnenia, ktoré je možné ohodnotiť peniazmi (rozsudok Súdneho dvora EÚ C-283/12 Serebriannaj vek EOOD). Taktiež v zmysle zákona a ustálenej judikatúry je možné považovať za protihodnotu aj plnenie od tretej strany. V prípade, ak po dodaní tovaru alebo služby dôjde k oprave základu dane podľa § 25 zákona, platiteľ dane prihlási pri oprave základu dane podľa § 25a na základ dane po korekcii podľa § 25 zákona. Ak platiteľ dane po vzniku nevymožiteľnej pohľadávky prijme v súvislosti s dodaním tovaru alebo služby akúkoľvek platbu od dlžníka alebo inej osoby, musí túto platbu zohľadniť pri oprave základu dane. Pri prijatí platby na účely opravy základu dane platiteľ dane zohľadní z nej vyplývajúci základ dane a daň. Ak sa pohľadávka stala nevymožiteľnou podľa odseku 2 napr. dňa 15. septembra 2021, platiteľ dane s mesačným zdaňovacím obdobím opravu základu dane zahrnie do daňového priznania najskôr za mesiac september 2021, podaného do 25. októbra 2021.

K odseku 4

V odseku 4 sú vymenované prípady, kedy napriek tomu, že sa pohľadávka stala nevymožiteľnou podľa odseku 2, platiteľ dane nemôže vykonať opravu základu dane podľa odseku 3. Hlavným predpokladom uskutočnenia opravy dane je dobrá viera platiteľa dane, že za dodanie tovaru alebo služby dostane zaplatené. To znamená, že spoločným menovateľom uvedených prípadov je snaha navrhovateľa zabrániť oprave základu dane pri špekulatívnych dodávkach tovarov alebo služieb.

Podľa písm. a) pôjde napríklad o dodania tovarov a služieb osobám s osobitným vzťahom k platiteľovi dane, teda osobám s úzkymi obchodnými, pracovnými a rodinnými väzbami s platiteľom dane, pri ktorých je vysoká pravdepodobnosť spoločne koordinovaného obchodného konania.

Odôvodnene pochybovať o dobrej viere platiteľa dane, že dôjde k úhrade za tovary a služby, ktoré dodal, možno podľa písm. b) aj pri dodávkach osobám, na ktorých majetok bol pred dodaním tovarov alebo služieb vyhlásený konkurz.

Okrem taxatívne ustanovených prípadov vylúčenia opravy základu dane sa pripúšťa aj existencia iných skutočností, na základe ktorých, napriek formálnemu splneniu podmienok

zákona, mohol dodávateľ tovaru alebo služby v čase dodania tovaru alebo služby vedieť, že mu odberateľ nezaplatí. Ide o také okolnosti v predmete dodávky, osobe odberateľa alebo cene (spôsobe jej úhrady), pri ktorých je pochybnosť o konaní platiteľa dane v dobrej viere, s riadnou starostlivosťou a obozretnosťou (rozsudky Súdneho dvora EÚ C-80/11 a C-142/11 Mahageben). Pôjde napr. o dodania tovaru s neprimerane vysokou cenou odberateľovi, ktorý je v konaní o zrušení spoločnosti bez likvidácie, dodania tovaru odberateľovi, voči ktorému sám dodávateľ podal návrh na vyhlásenie konkurzu, návrh na začatie exekúcie, a podobne. Cieľom odseku 4 písm. c) nie je postihovať nemožnosťou opravy základu dane, ak v rámci bežných obchodných vzťahoch dodávateľ dodáva tovar alebo služby svojim odberateľom aj po tom, kedy im ich odberatelia nezaplatia za predchádzajúce dodanie tovarov alebo služieb. Nadväzne teda nie je v záujme navrhovateľa presne stanoviť počet dodaní tovarov alebo služieb, v prípade nezaplatenia ktorých sa už dodávateľ považuje za platiteľa dane, ktorý v zmysle odseku 4 písm. c) vedieť mal alebo vedieť mohol, že mu odberateľ už nezaplatí. Deliaci čiara, kedy dodávateľ dôveruje odberateľovi, že mu ešte uhradí neuhradené faktúry a kedy nadobudne presvedčenie, že dodávať tovar tomu odberateľovi je ekonomicky neopodstatnené, je individuálna. Z toho dôvodu je potrebné vždy prihliadnuť na okolnosti konkrétneho obchodného vzťahu.

K odseku 5

Obdobie, v rámci ktorého platiteľ dane môže opraviť základ dane pri úplnom alebo čiastočnom nezaplatení protihodnoty, začne plynúť posledným dňom lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom bol tovar alebo služba dodaná a skončí uplynutím troch rokov od tohto dňa.

Navrhuje sa ustanoviť prípady prerušenia plynutia uvedenej lehoty, aby oprava základu dane nebola znemožnená kvôli jej márnemu uplynutiu ešte predtým, ako sa pohľadávka platiteľa dane stane nevymožiteľnou podľa odseku 2, keďže vznik nevymožiteľnosti pohľadávky je podmienený tým, že nastanú presne vymedzené skutočnosti, ktorým predchádzajú neraz časovo náročné konania alebo iné okolnosti.

Plynutie lehoty na opravu základu dane je prerušené počas akéhokoľvek konania (súdneho, rozhodcovského), ktoré sa týka pohľadávky, ktorú následne dodávateľ uplatnil v exekučnom konaní vedenom voči odberateľovi alebo ktorú prihlásil alebo mohol prihlásiť, ale tak neurobil, v konkurznom konaní vedenom voči odberateľovi. Rovnako lehota na výkon opravy základu dane neplynie od začatia exekučného konania do uplynutia 12 mesačnej doby po začatí exekučného konania, ktorého predmetom je vymoženie pohľadávky dodávateľa. Lehota neplynie ani počas reštrukturalizačného konania, ak mohla byť pohľadávka do tohto konania prihlásená, ale dodávateľ tak neurobil. V prípade konkurzného konania voči právnickej osobe dochádza k prerušeniu plynutia lehoty od začiatku konkurzného konania do okamihu jeho zastavenia pre nedostatok majetku, v prípade, že je konkurz vyhlásený, do jeho zrušenia, prípadne zistenia pohľadávky v prípade prihlásenej pohľadávky. V prípade oddĺženia konkurzom alebo splátkovým kalendárom spočíva lehota od začiatku týchto konaní do dňa zistenia pohľadávky, prípadne do jej zahrnutia do splátkového kalendára. V prípade, ak nastane situácia, že pohľadávka bude predmetom exekúcie alebo konkurzu a dlžník (právnická osoba) zanikne alebo dlžník (fyzická osoba) zomrie predtým ako sa pohľadávka stane nevymožiteľnou v danom konaní, sa do prerušenia trojročnej doby započíta aj obdobie od začiatku predmetných konaní do vzniku nevymožiteľnej pohľadávky z dôvodu zániku dlžníka alebo smrti dlžníka.

V prípade opravy základu dane sa nenavrhuje žiadne prechodné ustanovenie, podľa ktorého by sa oprava základu dane podľa § 25a zákona časovo obmedzila len na nevymožiteľné pohľadávky, ktoré vznikli po účinnosti tohto zákona, ale pripúšťa sa aj oprava základu dane pri nevymožiteľných pohľadávkach, ktoré vznikli pred účinnosťou zákona. Popri obmedzení výkonu práva na opravu základu dane podľa § 25a ods. 5 prvej vety v trojročnej lehote od dodania tovaru alebo služby, je pri niektorých druhoch nevymožiteľných pohľadávkach priamo

uvedený aj výslovný zákaz vzniku nevymožiteľnej pohľadávky, a to pri neprihlásených premlčaných pohľadávkach. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že aj v prípade, kde premlčanie pohľadávky výslovne v zákone uvedené nie je, pohľadávku v niektorých prípadoch /napr. v § 25a ods. 2 písm. b) bod 3, v § 25a ods. 2 písm. c) bod 2/ musí pri prihlásenej pohľadávke namietat správca a pohľadávku z tohto dôvodu poprieť.

K odseku 6

Ak dôjde po vykonaní opravy základu dane podľa odseku 3 k prijatiu akejkoľvek platby v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou, bez ohľadu na to, či ide o platbu vymoženú v exekučnom konaní, konkurze, pri plnení podľa splátkového kalendára alebo platby prijatej od ručiteľa alebo inej tretej strany, je platiteľ dane povinný vykonať opravu zníženého základu dane, a to vo výške, ktorá zodpovedá základu dane a dani vypočítanej z prijatej platby. To znamená, že ak napr. došlo po vzniku nevymožiteľnej pohľadávky, ktorej základ dane je 100 a výška dane 20, k oprave základu dane podľa odseku 3 (základ dane je -100, výška dane -20) a následne k prijatiu platby za postúpenú nevymožiteľnú pohľadávku tretej osobe vo výške napr. 27, platiteľ dane je povinný vykonať opravu zníženého základu dane vo výške základu dane +100, výške dane +20. Ak platiteľ dane s mesačným zdaňovacím obdobím prijme po vykonaní opravy základu dane podľa odseku 3 platbu súvisiacu s nevymožiteľnou pohľadávkou napr. dňa 15. apríla 2021, opravu zníženého základu dane vykoná v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2021.

K odsekom 7 až 13

Platiteľ dane, ktorému vzniklo právo na opravu základu dane a uplatnil si opravu základu dane prostredníctvom daňového priznania, je súčasne v zákonom ustanovenej lehote povinný vyhotoviť opravný doklad. Podľa navrhovaného znenia odseku 11 písm. a) musí opravný doklad vyhotoviť najneskôr do 25. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom vykonal opravu základu dane. Opravný doklad musí obsahovať náležitosti uvedené v odseku 9. Platiteľ dane vyhotoví opravný doklad len vtedy, ak sa dodanie tovaru alebo služby uskutočnilo voči zdaniteľnej osobe. Na základe tohto dokladu vykoná odberateľ, ktorý si uplatnil odpočítanie dane, opravu odpočítanej dane (§ 53b zákona). Ak odberateľ neuplatňoval odpočítanie dane napr. z dôvodu, že nemal postavenie platiteľa dane, nebudú mu v súvislosti s opravným dokladom vznikať žiadne povinnosti.

Z dôvodu, že vyhotovenie opravného dokladu má mať dopad na odberateľa, ktorý si v pozícii platiteľa dane uplatnil odpočítanie dane pri prijatí tovaru alebo služby a ktorý na základe doručeného opravného dokladu musí vykonať opravu odpočítanej dane, podmieňuje sa uznanie opravy základu dane u dodávateľa vyhotovením a odoslaním opravného dokladu, a to najneskôr do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom platiteľ dane vykonal opravu základu dane podľa odseku 3. Opravu základu dane správca dane u dodávateľa neuzná, ak si dodávateľ za dané zdaňovacie obdobie tieto povinnosti neplnil; uvedené však neznamená, že platiteľ dane nemôže vykonať opravu základu dane podľa odseku 3 v neskoršom zdaňovacom období, najneskôr však do uplynutia lehoty podľa odseku 5.

Ak platiteľ dane po vykonaní opravy základu dane získa platbu, ktorou sa celkom alebo čiastočne zníži jeho peňažná pohľadávka voči odberateľovi, musí vyhotoviť ďalší opravný doklad. Podľa navrhovaného znenia odseku 11 písm. b) musí opravný doklad vyhotoviť najneskôr do 25. dňa kalendárneho mesiaca, ktorý nasleduje po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom prijal platbu. Tento dodatočný opravný doklad musí obsahovať náležitosti podľa odseku 10. Na základe dodatočného opravného dokladu vystaveného dodávateľom má odberateľ právo vyžiadať si zo štátneho rozpočtu prostredníctvom daňového priznania čiastku dane (celú alebo jej časť), ktorú vrátil ako odpočítanú daň na základe prijatého opravného dokladu.

Opravný doklad vyhotovený podľa § 25a ods. 7 nie je opravnou faktúrou v zmysle § 71 ods. 2 zákona.

Súčasne sa v zákone zavádza povinnosť vykazovania opravných dokladov aj v kontrolnom výkaze /v § 78a sa dopĺňa odsek 2 písm. e) a nový odsek 9/.

Platiteľ dane je povinný viesť záznamy o oprave základu dane (§ 70). Do záznamov musí zahrnúť aj tie opravy základu dane, pri ktorých nebol povinný vyhotoviť opravný doklad.

K odseku 14

Ustanovenia odsekov 3 až 6 o oprave základu dane sa použijú aj na prípady, ak platiteľ dane dodá tovar a služby, pri ktorých sa osobitne ustanovuje základ dane (predaj služieb cestovného ruchu, dodanie použitých tovarov, starožitností, zberateľských predmetov a umeleckých diel) a zákazník príp. tretia osoba mu za plnenie nezaplatí alebo zaplatí len čiastočne.

K bodu 19 /§ 27 ods. 2 písm. a)/

V súlade s možnosťou ustanovenou v čl. 369za smernice (EÚ) 2017/2455 sa navrhuje, aby sa v súvislosti s využívaním osobitnej úpravy podľa § 68cb uplatňovala na dovážaný tovar vždy základná sadzba dane, t. j. 20 % zo základu dane.

K bodu 20 (§ 42a)

Podľa navrhovaného § 8 ods. 7 prvej vety sa zdaniteľná osoba, ktorá prostredníctvom platformy (elektronického rozhrania) uľahčuje predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie, ktorý patrí dodávateľovi neusadenému na území Európskej únie, považuje za osobu, ktorá tovar prijala a dodala. Ide o tovar, ktorý sa už nachádza na území Európskej únie, je vo vlastníctve zdaniteľnej osoby z tretieho štátu a prostredníctvom zdaniteľnej osoby, ktorá využíva platformu (elektronické rozhranie), sa ďalej predáva nezdaniťelným osobám. Ficcia zdaniteľnej osoby, ktorá využíva platformu, pomocou ktorej sa uľahčuje predaj tovaru na diaľku, ako osoby, ktorá tovar prijala a dodala, v podstate rozdeľuje jedno dodanie tovaru od vlastníka tovaru (zdaniteľnej osoby z tretieho štátu) nezdaniťelnej osobe na dve dodávky, a to na dodanie od vlastníka tovaru (zdaniteľnej osoby z tretieho štátu) zdaniteľnej osobe, ktorá využíva platformu, a na dodanie tovaru zdaniteľnou osobou, ktorá využíva platformu, pre nezdaniťelnú osobu. Prvá dodávka, teda dodávka vlastníka tovaru (zdaniteľnej osoby z tretieho štátu) pre zdaniteľnú osobu, ktorá využíva platformu (elektronické rozhranie), je B2B dodávka bez prepravy, teda miesto dodania tovaru je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, kedy sa jeho dodanie uskutočňuje. Táto dodávka je oslobodená od dane s povinnosťou vyhotoviť faktúru podľa § 72 ods. 3 zákona.

K bodu 21 (§ 47 ods. 3)

Navrhuje sa ustanoviť možnosť platiteľa dane preukázať odoslanie alebo prepravu tovaru, ktorý dodáva, do miesta určenia na území tretích štátov, v prípadoch kedy podľa colných predpisov môže platiteľ dane podať ústne colné vyhlásenie na colný režim vývoz alebo v prípade vykonania úkonu považovaného podľa colných predpisov za colné vyhlásenie na colný režim vývoz, aj inými dôkazmi. Podľa colných predpisov dôkazom môže byť napríklad doklad o zaplattení, exemplár príjemcom potvrdeného dodacieho listu a iné.

K bodu 22 /§ 48 ods. 2 písm. b)/

V súlade s článkom 3 smernice (EÚ) 2017/2455 sa navrhuje vypustiť ustanovenie § 48 ods. 2 písm. b) zákona, podľa ktorého je od dane oslobodený dovoz zásielok s hodnotou nepresahujúcou sumu 22 eur. Cieľom vypustenia oslobodenia od dane je eliminácia narušania hospodárskej súťaže medzi dodávateľmi tovarov z EÚ a dodávateľmi z tretích štátov.

K bodu 23 (§ 48 ods. 10)

Keďže vyrubenie dane pri dovoze tovaru, pri dodaní ktorého sa daň vyberie v súvislosti s uplatnením osobitnej úpravy podľa § 68c, by znamenalo dvojité zdanenie, navrhuje sa v týchto prípadoch zaviesť oslobodenie od dane pri dovoze takéhoto tovaru pri splnení podmienky, že najneskôr v čase podania colného vyhlásenia bude colnému orgánu predložené IČ DPH pridelené zdaniteľnej osobe, resp. jej sprostredkovateľovi, na uplatňovanie osobitnej úpravy podľa navrhovaného § 68c (ide o IČ DPH s predponou IM).

K bodom 24, 26 a 27 (§ 49 ods. 10, § 55a ods. 6 a § 56 ods. 4)

Zdaniteľné osoby, ktoré sú registrované pre uplatňovanie osobitných úprav v iných členských štátoch, si nemôžu uplatniť odpočítanie dane prostredníctvom osobitného daňového priznania, ktoré podávajú v členskom štáte identifikácie. Systém DPH však musí zabezpečiť, aby tieto osoby mali právo na vrátenie dane z nákupov tovarov a služieb, ktoré súvisia s dodaniami tovarov a služieb, ktoré spadajú pod osobitnú úpravu. Nárok na vrátenie dane pre zdaniteľné osoby neusadené v tuzemsku sa uplatňuje podľa pravidiel na vrátenie dane, ktoré sú uvedené v § 55a až 55e a v § 56 až 58 zákona. Podľa navrhovaného ustanovenia, ak je zahraničná zdaniteľná osoba, ktorá uplatňuje osobitnú úpravu registrovaná v tuzemsku za platiteľa dane podľa § 5 zákona, t. j. v tuzemsku vykonáva aj iné činnosti ako je dodanie tovarov alebo služieb, ktoré spadajú pod osobitnú úpravu, nebude uplatňovať nárok na vrátenie dane z nákupov tovarov a služieb, ale uplatní odpočítanie dane z nákupov tovarov a služieb, ktoré súvisia s ich dodaniami, prostredníctvom riadneho daňového priznania podávaného podľa § 78 zákona.

K bodom 25, 38, 43 a 44 /§ 53b, § 70 ods. 2 písm. j), § 78a ods. 2 písm. e) a ods. 10/

Ak sa pohľadávka platiteľa dane za dodanie tovaru alebo služby stane nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 a platiteľ dane (dodávateľ) uplatní z tohto dôvodu právo na zníženie základu dane podľa § 25a ods. 3, navrhuje sa v odseku 1, v súlade s článkom 185 ods. 2 druhým pododsekom smernice 2006/112/ES, uložiť odberateľovi, ktorý za toto dodanie nezaplatil protihodnotu, avšak si uplatnil právo na odpočítanie dane, povinnosť opraviť odpočítanú daň. Táto povinnosť je plne v súlade so zásadou neutrality dane, nakoľko odberateľ nie je zaťažovaný DPH, keďže ju nezaplatil v protihodnote požadovanej dodávateľom. Keďže skutočnosť, že dodávateľ vykonal opravu základu dane podľa § 25a ods. 3, sa odberateľ dozvie až na základe opravného dokladu, ktorý je dodávateľ povinný vyhotoviť podľa § 25a ods. 7 písm. a) a doručiť odberateľovi v lehote ustanovenej v § 25a ods. 11 písm. a), bude povinný vykonať opravu odpočítanej dane až v zdaňovacom období, v ktorom tento opravný doklad dostal. Ak odberateľ pôvodné odpočítanie dane vykonal v pomernej výške (z dôvodu uvedeného v § 49 ods. 4, 5 alebo § 49a), respektíve vykonal opravu, či úpravy odpočítanej dane (§ 53a, § 54 až § 54d), tieto skutočnosti zohľadní pri oprave odpočítanej dane pri nevymožiteľnej pohľadávke.

Na druhej strane, ak po oprave odpočítanej dane podľa odseku 1 dôjde čo i len k čiastočnému uspokojeniu pohľadávky platiteľa dane (dodávateľa), ktorý opravil základ dane podľa § 25a (napríklad na základe plnenia z čiastkového, či konečného rozvrhu výťažku, úhrady splátky, vymoženía sumy v exekúcii a pod.), na základe čoho je tento platiteľ dane povinný vykonať opravu zníženého základu dane podľa § 25a ods. 6, vzniká odberateľovi, ktorý vykonal opravu

odpočítanej dane, právo opraviť opravenú odpočítanú daň. Právo na opravu vzniká v rozsahu sumy, ktorá zodpovedá uspokojeniu pohľadávky. Plateľ dane toto právo uplatní v tom zdaňovacom období, v ktorom mu bol doručený doklad, ktorý bol povinný vyhotoviť a doručiť dodávateľ podľa § 25a ods. 7 písm. b) a ods. 11 písm. b).

Súčasne sa na účely správy dane navrhuje ustanoviť povinnosť uvádzať opravy odpočítanej dane podľa odsekov 1 a 2 v záznamoch podľa navrhovaného § 70 ods. 2 písm. j) a v kontrolnom výkaze podľa navrhovaného § 78a ods. 10.

K bodu 28 (§ 65 ods. 8)

Plateľ dane bude povinný viesť záznamy o oprave základu dane nielen podľa odsekov 10 a 11, ale aj o oprave základu dane podľa § 25a, nakoľko cestovné kancelárie nebudú povinné vyhotoviť opravný doklad v prípade opravy základu dane z dôvodu nevymožiteľnej pohľadávky.

K bodu 29 (§ 66 ods. 15)

Legislatívno - technická úprava súvisiaca s novou právnou úpravou predaja tovaru na diaľku.

K bodu 30 (§ 68)

Povinnosť zaplatiť DPH z dodania tovaru alebo služby uskutočneného zdaniteľnou osobou je v členskom štáte, kde je miesto dodania tovaru alebo miesto dodania služby a v prípade dovozu tovaru v členskom štáte, kde je miesto dovozu tovaru. Podľa bežných pravidiel sa zdaniteľná osoba v prípade, ak dodáva tovar alebo službu nezdaniteľným osobám s miestom dodania v inom členskom štáte ako je členský štát jej usadenia, musí v tomto členskom štáte registrovať pre DPH a musí tam podávať daňové priznanie a platiť DPH. Aby sa zdaniteľné osoby nemuseli registrovať pre DPH v každom členskom štáte, v ktorom im vzniká daňová povinnosť z dodania tovaru alebo služby nezdaniteľným osobám, môžu si zvoliť uplatňovanie osobitných úprav jedného kontaktného miesta podľa § 68a až § 68c, ktoré znamenajú výrazné zníženie ich administratívnej záťaže. Podľa súčasnej právnej úpravy osobitnú úpravu jedného kontaktného miesta si môžu zvoliť zdaniteľné osoby usadené v EÚ ako aj zdaniteľné osoby neusadené v EÚ, ktoré poskytujú nezdaniteľným osobám telekomunikačné služby, služby rozhlasového a televízneho vysielania a elektronické služby.

Transpozíciou smernice (EÚ) 2017/2455 a smernice (EÚ) 2019/1995, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o ustanovenia týkajúce sa predaja tovaru na diaľku a určitých domácich dodaní tovaru v znení rozhodnutia Rady (EÚ) 2020/1109 z 20. júla 2020, ktorým sa v reakcii na pandémiu COVID-19 menia smernice (EÚ) 2017/2455 a (EÚ) 2019/1995, pokiaľ ide o dátumy transpozície a uplatňovania, sa rozširuje možnosť použiť osobitné úpravy aj na iné cezhraničné služby dodané nezdaniteľným osobám a taktiež na cezhraničné dodanie tovaru nezdaniteľným osobám (predaj tovaru na diaľku).

Navrhované ustanovenie § 68 vymenúva osobitné úpravy, ktoré sa týkajú cezhraničných dodávok služieb a tovarov pre konečných zákazníkov. Ich podrobná právna úprava je obsiahnutá v § 68a až § 68c zákona. Osobitné úpravy sú dobrovoľné a sú uplatniteľné na

1. poskytovanie služieb zdaniteľnými osobami neusadenými v EÚ nezdaniteľným osobám usadeným v EÚ - § 68a,
2. predaj tovaru na diaľku v rámci územia EÚ a poskytovanie služieb zdaniteľnými osobami usadenými v EÚ, ale nie v členskom štáte spotreby, nezdaniteľným osobám a určité tzv. domáce predaje tovaru - § 68b,
3. predaj tovaru na diaľku dovážaného z tretích krajín - § 68c.

Osobitná úprava podľa bodu 1 (§ 68a) je rozšírením osobitnej úpravy tzv. systému Mini One Stop Shop (MOSS), ktorá už existuje a ktorá sa v súčasnosti vzťahuje len na telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronické služby, ktoré sú dodávané zdaniiteľnými osobami neusadenými v EÚ nezdaniteľným osobám usadeným v EÚ. Podstatou tejto osobitnej úpravy je to, že zdaniiteľná osoba neusadená v EÚ sa nemusí registrovať pre DPH v členských štátoch, kde jej vzniká povinnosť odviesť DPH z poskytnutia predmetných služieb, ale môže sa registrovať pre DPH v ktoromkoľvek členskom štáte, kde podáva osobitné daňové priznanie, v ktorom deklaruje všetky dodávky služieb poskytnutých nezdaniteľným osobám usadeným v EÚ a kde DPH, ktorá prislúcha poskytnutým službám, aj odvedie. Od 1. júla 2021 sa táto dobrovoľná osobitná úprava rozširuje aj na ďalšie služby, čím sa otvára priestor pre rozšírený systém jednotného kontaktného miesta tzv. One Stop Shop (OSS).

Podľa bodu 2 sa rozšírený systém OSS bude vzťahovať na služby, ktoré poskytuje zdaniiteľná osoba usadená v EÚ nezdaniteľným osobám usadeným v EÚ (§ 68b).

Cieľom osobitnej úpravy podľa bodu 2, ktorá sa týka predaja tovaru na diaľku v rámci územia EÚ, je zjednodušenie povinnosti DPH pre dodávateľov usadených aj neusadených v EÚ, ktorí dodávajú tovar konečným zákazníkom do viacerých členských štátov. V súčasnosti sú dodávatelia, ktorí dodávajú tovar konečným zákazníkom (osobám, ktoré nie sú zdaniiteľné príp. zdaniiteľným osobám, ktoré nie sú registrované pre DPH), povinní registrovať sa pre DPH v členských štátoch, kde sa skončí preprava tovaru k zákazníkovi, keď prekročia prahovú hodnotu 35 000 eur alebo 100 000 eur (predaj tovaru formou zásielkového predaja). Rozvoj internetového obchodu si vyžiadal zmenu určenia miesta dodania pri zásielkovom predaji. Pojem „zásielkový predaj“ sa nahrádza pojmom „predaj tovaru na diaľku“. Súčasne so zmenou miesta dodania tovaru pri predaji tovaru na diaľku na území EÚ nová osobitná úprava dáva dodávateľom možnosť zvoliť si systém jedného kontaktného miesta (OSS). Ak sa dodávateľ rozhodne pre uplatňovanie dobrovoľnej osobitnej úpravy, bude v členskom štáte identifikácie podávať osobitné daňové priznanie, v ktorom bude deklarovat všetky dodania tovarov v rámci EÚ nezdaniteľným osobám a súčasne v tomto členskom štáte zaplatí DPH, ktorá prislúcha k predaným tovarom.

Osobitná úprava podľa bodu 3 (§ 68c) umožňuje deklarovat a platiť DPH prostredníctvom osobitnej schémy tzv. Import One Stop Shop (IOSS), ak ide o dovoz tovaru, ktorý je určený pre konečného zákazníka a hodnota zásielky je najviac 150 eur a dovážaný tovar nie je predmetom spotrebnej dane. Súčasťou systému IOSS je zodpovednosť online platforiem za výber dane pri predaji tovaru na diaľku.

Daňové priznanie, ktoré je podávané v členskom štáte identifikácie a platí pre všetky osobitné úpravy, je osobitným daňovým priznaním, ktorého vzor je uvedený v časti 3 vykonávacieho nariadenia Komisie (EÚ) č. 2020/194, ktorým sa ustanovujú vykonávacie pravidlá k nariadeniu Rady (EÚ) č. 904/2010. Zdaniteľné osoby alebo v prípade úpravy pre dovoz sprostredkovateľ, ktorý koná v ich mene, podávajú daňové priznania k DPH s údajmi požadovanými podľa § 68a, § 68b a § 68c.

Ustanovenia odsekov 3 a 4 o doručovaní písomnosti pri uplatňovaní osobitných úprav ustanovujú spôsob, akým sa doručujú písomnosti zo strany zdaniiteľných osôb a zo strany daňového úradu. Zdaniteľné osoby sú povinné doručovať písomnosti daňovému úradu výlučne elektronickými prostriedkami, a to spôsobom, ktorý ustanovuje daňový poriadok (§ 13 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov). Zdaniteľné osoby, na ktoré sa nevzťahuje povinnosť doručovania podľa daňového poriadku (sú to predovšetkým zahraničné osoby, ktoré nie sú platiteľmi dane, ale aj napríklad tuzemské osoby, ktoré nie sú podnikateľmi, ale sú z titulu výkonu určitých činností považované na účely zákona za zdaniiteľné osoby), sú povinné doručovať písomnosti tiež iba elektronicky, avšak tieto osoby nie sú povinné použiť

spôsob elektronického doručovania podľa daňového poriadku (nevyžaduje sa kvalifikovaný elektronický podpis ani dohoda so správcom dane). Zo strany daňového úradu dotknutým zdaniteľným osobám sú písomnosti doručované tiež výlučne elektronicky.

K bodu 31 (§ 68a, § 68b a § 68c)

§ 68a

Ustanovenia § 68a sa týkajú uplatňovania osobitnej úpravy, ktorú si môže zvoliť zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená na území Európskej únie, t. j., ktorá nemá sídlo, príp. bydlisko na území EÚ a ani prevádzkareň na území EÚ a ktorá poskytuje služby s miestom dodania určeným podľa § 16 zákona nezdaniteľným osobám usadeným v EÚ (okrem telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronických služieb pôjde aj napr. o poskytovanie krátkodobého nájmu dopravného prostriedku, prepravných služieb, pomocných služieb k preprave tovaru, vstupné na podujatia, ...).

Zdaniteľná osoba, ktorá si zvolí za členský štát identifikácie pre uplatňovanie osobitnej úpravy (OSS) Slovenskú republiku, musí oznámiť prostredníctvom daňového portálu začatie činnosti a musí uviesť povinné údaje, ktoré sú uvedené v odseku 2 zákona a ďalšie údaje podľa prílohy I vykonávacieho nariadenia (EÚ) 2020/194.

V konaní o registrácii správca dane zisťuje, či zdaniteľná osoba spĺňa podmienky na registráciu pre osobitnú úpravu. Ak zdaniteľná osoba spĺňa podmienky, Daňový úrad Bratislava jej vydá individuálne identifikačné číslo pre DPH s predponou EÚ, ktoré môže zdaniteľná osoba použiť len v súvislosti s uplatňovaním osobitnej úpravy. Informácie o pridelení individuálneho IČ DPH v SR posielajú daňová správa ostatným členským štátom. Ak zdaniteľná osoba nespĺňa podmienky, Daňový úrad Bratislava, ktorý je príslušný pre konanie, vydá rozhodnutie o nepovolení uplatňovania osobitnej úpravy prostredníctvom Slovenskej republiky ako členského štátu identifikácie. Vydanie rozhodnutia, odvolanie ako aj ostatné procesné postupy, ktoré súvisia s odvolaním sa proti rozhodnutiu, sa riadia daňovým poriadkom s výnimkou odkladného účinku odvolania, ktorý je v tomto prípade vylúčený. Registrácia pre osobitnú úpravu môže byť zamietnutá napr. z dôvodu, že zdaniteľná osoba je pre osobitnú úpravu už registrovaná v inom členskom štáte, príp. je vylúčená z uplatňovania osobitnej úpravy, príp. má prevádzkareň v inom členskom štáte.

Ak zdaniteľná osoba identifikovaná pre osobitnú úpravu s EÚ IČ DPH bude vykonávať v SR aj inú činnosť, ktorá je predmetom DPH, daňový úrad jej na základe žiadosti prideliť IČ DPH podľa § 5 zákona. Na účely osobitnej úpravy však bude naďalej používať EÚ IČ DPH.

Pokiaľ dodávateľ, ktorý poskytuje služby nezdaniteľným osobám a ktorý nie je usadený v EÚ, bude používať osobitnú úpravu podľa § 68a a súčasne bude uskutočňovať predaj tovaru na diaľku v rámci EÚ konečným zákazníkom (tovar sa bude nachádzať na území jedného členského štátu, z ktorého bude dodávaný do iného/iných členských štátov), musí byť osobitne registrovaný pre obidva systémy (§ 68a a § 68b), ak chce uplatňovať zjednodušenie pre obidve kategórie dodávok. Nie je vylúčené, že registrácia pre dodanie služieb bude v inom členskom štáte ako registrácia pre predaj tovaru na diaľku v rámci EÚ.

Daňový úrad zruší zdaniteľnej osobe registráciu pre osobitnú úpravu na základe jej oznámenia, že už prestala poskytovať služby. V prípade, ak zdaniteľná osoba podáva nulové daňové priznania za viacero kalendárnych štvrtí rokov, predpokladá sa, že služby už neposkytuje, a daňový úrad jej môže z tohto dôvodu zrušiť registráciu pre uplatňovanie osobitnej úpravy. Daňový úrad zruší registráciu aj vtedy, ak zdaniteľná osoba opakovane porušuje pravidlá, ktoré sa týkajú osobitnej úpravy.

§ 68b

S ohľadom na úspešné fungovanie tzv. Mini One Stop Shop (MOSS), ktorý umožnil podnikateľom usadeným v jednom členskom štáte, ktorí poskytujú telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronické služby nezdaniteľným osobám v inom členskom štáte, registrovať sa pre uplatnenie osobitnej úpravy v členskom štáte usadenia a podávať pre všetky členské štáty spotreby jedno daňové priznanie, dochádza k rozšíreniu tejto úpravy aj pre iné služby, na predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie a na niektoré domáce dodania tovarov.

Navrhovaný § 68b je transpozíciou čl. 369a až 369k smernice (EÚ) 2017/2455 a môžu ho využiť zdaniteľné osoby usadené v Európskej únii poskytujúce nielen telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronické služby nezdaniteľným osobám, ale všetky služby podľa navrhovaného § 68 ods. 1 písm. b) druhého bodu, ak sú poskytované nezdaniteľným osobám (napr. prenájom dopravného prostriedku). Okrem služieb možno osobitnú úpravu podľa navrhovaného § 68b využiť aj pre predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie osobami usadenými, ale aj neusadenými v Európskej únii. V neposlednom rade môže osobitnú úpravu využiť aj zdaniteľná osoba (usadená v Európskej únii alebo v treťom štáte), ktorá prostredníctvom platformy (elektronického rozhrania) uľahčuje buď predaj tovaru na diaľku alebo uskutočňuje domáce dodanie tovaru. V takomto prípade sa platforma považuje za osobu, ktorá prijala a dodala tovar (dôvodová správa k § 8 ods. 7).

V navrhovanom § 68b ods. 1 sú určené personálne a materiálne podmienky pre uplatnenie tejto dobrovoľnej osobitnej úpravy. V prípade poskytnutia služieb, okrem rozšírenia vecnej pôsobnosti, nedochádza k zmene spôsobu určenia členského štátu identifikácie a členského štátu spotreby. Do osobitnej úpravy však zdaniteľná osoba nesmie zahrnúť poskytnutie služieb v členskom štáte svojho usadenia (v členskom štáte, v ktorom má sídlo, alebo prevádzkareň - čl. 57c vykonávacieho nariadenia (EÚ) 2019/2026).

Čo sa týka predaja tovaru na diaľku, členským štátom identifikácie pre zdaniteľnú osobu usadenú na území Európskej únie je členský štát, v ktorom má sídlo alebo prevádzkareň, ak nemá na území EÚ sídlo; ak má viacero prevádzkarní, bude členským štátom identifikácie ten členský štát, v ktorom má prevádzkareň a ktorý si zdaniteľná osoba zvolí. Ak ide o zdaniteľnú osobu, ktorá nemá na území Európskej únie sídlo ani prevádzkareň, je členským štátom identifikácie ten členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začína, a v prípade, že sa tovar začína pohybovať z viacerých členských štátov, bude členským štátom identifikácie ten členský štát začatia prepravy tovaru, ktorý si zdaniteľná osoba zvolí.

Ak sa zdaniteľné osoby rozhodnú uplatňovať v tuzemsku túto osobitnú úpravu, oznámia túto skutočnosť daňovému úradu (odsek 2). V prípade, že daňový úrad povolí zdaniteľnej osobe uplatňovanie osobitnej úpravy, prideli jej zároveň IČ DPH na účely uplatňovania tejto osobitnej úpravy. Výnimku tvorí situácia, kedy zdaniteľná osoba už v tuzemsku pridelené IČ DPH má podľa § 4, 4b, 5, 7 alebo § 7a zákona; v takom prípade je možné ho na uplatňovanie osobitnej úpravy použiť (odsek 5). V prípade, že zdaniteľná osoba nespĺňa podmienky pre uplatňovanie tejto osobitnej úpravy, daňový úrad vydá rozhodnutie, že jej nepovoľuje uplatňovanie osobitnej úpravy. Zdaniteľná osoba je povinná uplatňovať osobitnú úpravu na všetky dodania tovarov a služieb podľa § 68 ods. 1 písm. b). Zdaniteľné osoby, ktoré nemajú na území Európskej únie sídlo, ale majú na území Európskej únie vrátane Slovenskej republiky viacero prevádzkarní, prípadne zdaniteľné osoby, ktoré nemajú sídlo ani prevádzkareň na území Európskej únie, ale preprava tovaru sa začína vo viacerých členských štátoch vrátane Slovenskej republiky, a ktoré si za členský štát identifikácie zvolili Slovenskú republiku, sú povinné uplatňovať osobitnú úpravu v tuzemsku do konca druhého kalendárneho roka po roku, v ktorom si uplatňovanie tejto osobitnej úpravy zvolili.

Pri tejto osobitnej úprave sa navrhuje, aby zdaniteľná osoba oznámila daňovému úradu skutočnosti, ktoré vedú k zmene alebo skončeniu činnosti v takom rozsahu, že už naďalej

nesplňa podmienky pre jej uplatňovanie (odsek 9). V navrhovanom odseku 10 sú ustanovené dôvody, pri ktorých daňový úrad zruší zdaniteľnej osobe povolenie uplatňovať osobitnú úpravu. Zdaňovacím obdobím pri tejto osobitnej úprave je kalendárny štvrtrok (odsek 12). Obsah daňového priznania, lehota na jeho podanie, lehota splatnosti dane, spôsob prepočtu úhrady uskutočnenej v inej mene ako euro a mechanizmus opravy údajov, ktoré sa týkajú sa daňového priznania za skoršie zdaňovacie obdobie, sú upravené v odsekoch 12 až 19. V odseku 20 sa navrhuje ustanoviť zdaniteľným osobám, ktoré uplatňujú osobitnú úpravu záznamovú povinnosť.

§ 68c

Ustanovením § 68c dochádza k transpozícii článkov 369l až 369x smernice (EÚ) 2017/2455 a navrhuje sa ním zaviesť osobitnú úpravu uplatňovania dane na predaj tovaru na diaľku, ktorý je dovážaný z územia tretích štátov (ďalej len “osobitná úprava pri dovoze”). Predmetný návrh novej osobitnej úpravy priamo súvisí s vecným rozšírením predmetu predaja tovaru na diaľku (§ 14 ods. 1), ako aj so zrušením oslobodenia od dane na dovoz zásielok s hodnotou nepresahujúcou 22 eur /§ 48 ods. 2 písm. b)/. Uplatnenie tejto osobitnej úpravy však bude mať limitujúci vecný rozsah, nakoľko podľa navrhovaného odseku 3 sa bude môcť uplatniť len na zásielky s vlastnou hodnotou maximálne 150 eur, a to za predpokladu, že dovážaný tovar nie je predmetom spotrebnej dane podľa niektorého zo zákonov o spotrebnej dani, ktoré sú v EÚ harmonizované (napr. zákon č. 530/2011 Z. z.). Dôvodom pre takéto obmedzenie je zosúladienie tohto opatrenia, ktoré zjednodušuje uplatňovanie dane, s colnými predpismi, keďže zásielky s vlastnou hodnotou, ktorá prevyšuje nastavenú hranicu, už podliehajú aj dovoznému clu.

Tak ako osobitné úpravy podľa navrhovaných § 68a a § 68b, aj uplatňovanie osobitnej úpravy pri dovoze je založené na využívaní OSS v členskom štáte identifikácie. Teda aj v prípade predaja tovaru na diaľku dovážaného z tretích štátov sa podľa navrhovaného § 68c bude môcť daň z tovarov, ktorých miesto dodania je podľa navrhovaného § 14 ods. 3 alebo 4 v niektorom z členských štátov EÚ, priznať a zaplatiť správcovi dane v členskom štáte identifikácie a ten bude zodpovedný za jej následnú distribúciu do členských štátov, v ktorých sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí (tzv. členský štát spotreby).

Podmienky, aby mohla zdaniteľná osoba uplatňovať osobitnú úpravu pri dovoze v tuzemsku ako členskom štáte identifikácie, vyplývajú z navrhovaných odsekov 4 a 6 v spojení s odsekom 1 písm. c).

Ak zdaniteľná osoba nemusí byť na účely uplatňovania tejto úpravy zastúpená sprostredkovateľom, bude Slovenská republika členským štátom identifikácie vtedy, ak tu má dotknutá osoba zriadené sídlo, resp., ak v tuzemsku nemá sídlo, má tu zriadenú prevádzkareň. Ak ide o zdaniteľnú osobu so sídlom v treťom štáte, ktorá má na území EÚ zriadené prevádzkarne vo viacerých členských štátoch vrátane tuzemska, respektíve ide o zdaniteľnú osobu, ktorá nie usadená v EÚ a má sídlo v treťom štáte, s ktorým EÚ uzavrela dohodu o administratívnej spolupráci, boji proti podvodom a vymáhaní pohľadávok v oblasti DPH (toho času iba Nórsko), bude Slovenská republika členským štátom identifikácie vtedy, keď si ju zdaniteľná osoba na tento účel zvolí.

Na účely uplatňovania osobitnej úpravy pri dovoze si môžu zvoliť sprostredkovateľa aj zdaniteľné osoby, ktoré nemusia byť zastúpené sprostredkovateľom. Preto sa môže napr. stať, že členským štátom identifikácie pre uplatňovanie osobitnej úpravy pri dovoze bude pre zdaniteľnú osobu so sídlom v Českej republike Slovenská republika, ak sa takáto zdaniteľná osoba rozhodne byť pre uplatňovanie osobitnej úpravy pri dovoze zastúpená sprostredkovateľom, ktorý má sídlo v tuzemsku. Každá zdaniteľná osoba, ktorá musí, resp. si sprostredkovateľa pre uplatňovanie osobitnej úpravy pri dovoze dobrovoľne zvolí, môže mať len jedného sprostredkovateľa (odsek 10). Účelom ustanovenia funkcie sprostredkovateľa pri

uplatňovaní tejto osobitnej úpravy je predovšetkým ochrana daňových príjmov členských štátov.

Ak sa teda zdaniteľné osoby rozhodnú uplatňovať v tuzemsku osobitnú úpravu pri dovoze, oznámia túto skutočnosť daňovému úradu buď ony samy (odsek 4) alebo nimi určený sprostredkovateľ, ak musia alebo sa rozhodnú byť na účely tejto osobitnej úpravy zastúpené sprostredkovateľom (odsek 6). V druhom z uvedených prípadov tejto skutočnosti ešte predchádza samotná identifikácia sprostredkovateľa (odsek 5), ktorému bude na účely plnenia povinností za zdaniteľnú osobu, ktorá uplatňuje túto osobitnú úpravu, pridelené špeciálne evidenčné identifikačné číslo (s predponou IN). Aj zdaniteľným osobám bude na uplatňovanie osobitnej úpravy v prípade, že to daňový úrad povolí, pridelené osobitné identifikačné číslo pre daň (s predponou IM), použiteľné výlučne pre tieto účely. V prípade, že je zdaniteľná osoba zastúpená sprostredkovateľom, bude toto identifikačné číslo pre daň s predponou IM pridelené sprostredkovateľovi za každú zdaniteľnú osobu, ktorú zastupuje. Ak daňový úrad uplatňovanie osobitnej úpravy povolí, podľa navrhovaného odseku 9 je zdaniteľná osoba povinná uplatňovať osobitnú úpravu na všetky dodania tovaru predávaného na diaľku dovážaného z tretích štátov, ku ktorým došlo odo dňa pridelenia osobitného identifikačného čísla tejto zdaniteľnej osobe, resp. jej sprostredkovateľovi. Táto skutočnosť vyplýva z čl. 57d ods. 2 vykonávacieho nariadenia (EÚ) 2019/2026, ktorého ustanovenia nie sú z dôvodu, že nariadenie predstavuje priamo uplatniteľný právny predpis Únie, do návrhu zákona transponované.

Na účely uplatňovania osobitnej úpravy pri dovoze bola do zákona v odseku 19 zavedená nevyvrátiteľná domnienka, na základe ktorej sa tovar predávaný na diaľku, ktorý je dovážaný z tretích štátov, považuje za dodaný v deň prijatia platby, čo v kontexte článku 61b vykonávacieho nariadenia (EÚ) 2019/2026 predstavuje okamih prijatia potvrdenia o platbe, správy o povolení platby alebo záväzku k platbe na účet zdaniteľnej osoby, ktorá uplatňuje túto osobitnú úpravu, bez ohľadu na dátum uskutočnenia skutočnej platby, podľa toho, ktorý z týchto okamihov nastane skôr.

V prípade, že zdaniteľná osoba nespĺňa podmienky pre uplatňovanie osobitnej úpravy pri dovoze (napr. musí byť zastúpená sprostredkovateľom, avšak tohto neurčila, resp. sa nachádza v tzv. karanténnom období podľa čl. 58b ods. 1 vykonávacieho nariadenia (EÚ) 2019/2026 potom, čo bola z osobitnej úpravy vylúčená pre opakované porušovanie povinností, ktoré vyplývajú z niektorých z osobitných úprav podľa § 68a až § 68c), alebo podmienky na uplatňovanie osobitnej úpravy na účet zastúpenej osoby nespĺňa osoba určená ako sprostredkovateľ, o nepovolení uplatňovania osobitnej úpravy vydá daňový úrad rozhodnutie. Pri osobitnej úprave pri dovoze sa, podobne ako pri úpravách upravených v § 68a alebo § 68b, navrhuje pre zdaniteľnú osobu, ako aj sprostredkovateľa, povinnosť dodržiavať úzku súčinnosť s daňovým úradom a oznamovať mu akékoľvek zmeny pôvodne oznámených údajov, resp. skutočností, ktoré vedú k zmene alebo skončeniu činnosti v takom rozsahu, že už naďalej nespĺňa podmienky pre jej uplatňovanie (odseky 13 a 14).

V navrhovaných odsekoch 15 až 17 sú ustanovené dôvody, pri nastaní ktorých daňový úrad zruší zdaniteľnej osobe, resp. sprostredkovateľovi, povolenie uplatňovania osobitnej úpravy. V prípade, že je zdaniteľná osoba na účely uplatňovania osobitnej úpravy pri dovoze zastúpená sprostredkovateľom a dôjde k zrušeniu povolenia uplatňovať osobitnú úpravu sprostredkovateľovi (odsek 16), daňový úrad zruší povolenie uplatňovať túto úpravu aj každej zdaniteľnej osobe, ktorú sprostredkovateľ zastupuje (odsek 17 písm. c) a čl. 58 ods. 5 vykonávacieho nariadenia (EÚ) 2019/2026).

Na rozdiel od osobitných úprav podľa § 68a a § 68b je pre osobitnú úpravu pri dovoze ustanovené zdaňovacie obdobie kalendárny mesiac (odsek 20).

Obsah daňového priznania, lehota na jeho podanie, lehota splatnosti dane, spôsob prepočtu úhrady uskutočnenej v inej mene ako euro a mechanizmus opravy údajov, ktoré sa týkajú daňového priznania za skoršie zdaňovacie obdobie, je *mutadis mutandis* rovnaká ako vo vyššie

uvedených osobitných úpravách (odseky 21 až 24). V odseku 25 sa navrhuje ustanoviť osobám, ktoré uplatňujú osobitnú úpravu pri dovoze, záznamovú povinnosť. Rozsah tejto povinnosti je ustanovený v čl. 63c ods. 2 a 3 vykonávacieho nariadenia (EÚ) 2019/2026.

K bodu 32 (§ 68ca, § 68cb)

§ 68ca

Ak sa uplatňuje osobitná úprava podľa § 68a až § 68c a členským štátom identifikácie je Slovenská republika a členský štát spotreby je iný členský štát, na správu dane sa prednostne uplatnia ustanovenia zákona a vykonávacieho nariadenia (EÚ) 282/2011 v konsolidovanom znení. Ak tieto právne predpisy neobsahujú právnu úpravu, subsidiárne sa použije daňový poriadok.

Ak sa uplatňuje osobitná úprava a Slovenská republika je členským štátom spotreby, práva a povinnosti, ktoré súvisia so správou daní upravuje prioritne vykonávacie nariadenie (EÚ) 282/2011 v konsolidovanom znení. Ak procesné postupy v danom právnom predpise upravené nie sú, použije sa daňový poriadok okrem doručovania písomností zahraničnými osobami identifikovanými pre niektorú z osobitných úprav v inom členskom štáte daňovému úradu a naopak; v týchto prípadoch je doručovanie písomností možné len formou elektronickej komunikácie, bez toho, aby sa vyžadoval spôsob doručovania ustanovený podľa daňového poriadku (kvalifikovaný elektronický podpis alebo dohoda so správcom dane).

V odseku 3 sa navrhuje, aby zdaniteľná osoba, ktorá je zastúpená na účely uplatňovania osobitnej úpravy pri predaji tovaru na diaľku dovážaného z územia tretích štátov sprostredkovateľom, a aj sprostredkovateľ, boli spoločne a nerozdielne zodpovední za daň nezaplatenú z dodaní tovarov, na ktoré sa dotknutá osobitná úprava vzťahuje, a aj za sankcie, pričom cieľom je ochrana daňových príjmov Slovenskej republiky.

Pri uplatňovaní osobitných úprav zahraničnou osobou, kedy je členským štátom spotreby Slovenská republika, sa pre zabezpečenia efektívneho postupu správcu dane pri vyrubení dodatočnej dane z dodaných tovarov a služieb navrhuje ustanoviť, aby daňový úrad použil inštitút skráteného vyrubovacieho konania podľa daňového poriadku.

Ak je zahraničná osoba identifikovaná pre uplatnenie osobitnej úpravy a Slovenská republika je členským štátom spotreby, ustanovuje sa trojročná prekluzívna lehota na vyrubenie dane a rozdielu dane, ktorá začína plynúť od uplynutia lehoty na podanie pôvodného daňového priznania. V prípadoch, kedy bude Slovenská republika členským štátom identifikácie a zároveň aj členským štátom spotreby a osobou identifikovanou pre uplatňovanie niektorej z osobitných úprav je tuzemská zdaniteľná osoba, sa uplatní štandardná lehota pre zánik práva vyrubiť daň ustanovená daňovým poriadkom.

Po nadobudnutí účinnosti navrhovaných zmien, ak Slovenská republika je členským štátom spotreby, sa oprava údajov predchádzajúcich daňových priznaní uskutoční v neskoršie podaných daňových priznaniach, namiesto daňových priznaní za zdaňovacie obdobie, ktorých sa opravy týkajú. Časť 3 daňového priznania, v rozsahu opravy nesprávne uvedenej výšky dane alebo neuvedenej dane v predchádzajúcich daňových priznaniach, sa považuje za dodatočné daňové priznanie.

Pri ukončení uplatňovania osobitných úprav sa podáva konečné daňové priznanie, čo vyplýva z vykonávacieho nariadenia (EÚ) 2019/2026. Navrhuje sa, v prípade opravy tohto konečného daňového priznania alebo akéhokoľvek predtým podaného daňového priznania, ustanoviť spôsob vykonania opravy podaním osobitného tlačiva, ktoré bude plniť funkciu daňového priznania.

§ 68cb

Toto ustanovenie je zjednodušením pre zdanenie tovaru, ktorý je dovezený pre konečného zákazníka, ak sa pri dovoze nepoužije osobitná úprava podľa § 68c (IOSS). Aj pre toto zjednodušenie platí, že hodnota zásielky nemôže byť viac ako 150 eur a tovar nemôže byť predmetom spotrebnej dane.

Toto ustanovenie môže využiť napr. pošta alebo dopravcovia, ktorí zvyčajne deklarujú dovoz tovaru nízkej hodnoty. Zjednodušenie bude spočívať v tom, že DPH z dovozu nebude vybraná colným orgánom od zákazníka, ktorému je tovar z tretej krajiny dodaný, ale priznanie a zaplatenie DPH za zákazníka urobí pošta alebo dopravca tovaru.

Osoba, ktorej je povolené uplatňovanie osobitnej úpravy podľa tohto ustanovenia, je povinná podať mesačné hlásenie, v ktorom uvedie len tú daň, ktorú vybrala od osôb, pre ktoré bol dovezený tovar určený. V mesačnom hlásení sa uvádza daň vzťahujúca sa k tovaru, ktorý bol dovezený v predchádzajúcom kalendárnom mesiaci. Osoba s povolením, ktorá vybrala daň od osôb, pre ktoré bol dovezený tovar určený, je povinná túto daň zaplatiť colnému úradu najneskôr do 16. dňa kalendárneho mesiaca, ktorý nasleduje po dovoze tovaru.

K bodom 33 a 35 (§ 68d ods. 13 a § 69 ods. 15)

Legislatívno – technická úprava súvisí s vypustením § 81 ods. 3.

K bodom 34, 36 a 37 /§ 69 ods. 2 písm. b), § 69aa ods. 1, 2 a 8 písm. d)/

Legislatívno - technická úprava z dôvodu nahradenia pojmu „zásielkový predaj“ pojmom „predaj tovaru na diaľku“.

K bodu 39 (§ 70 ods. 9)

V § 70 ods. 9 /transponovaný čl. 242a smernice (EÚ) 2017/2455/ sa navrhuje, aby zdaniteľná osoba, ktorá uľahčuje dodanie tovaru alebo poskytnutie služby nezdaniteľnej osobe na území Európskej únie s využitím platformy (elektronické rozhranie), ktorá sa ale nepovažuje za zdaniteľnú osobu, ktorá prijala a dodala tovar podľa § 8 ods. 7, bola povinná viesť, uchovávať a na požiadanie sprístupniť daňovému úradu záznamy, ktoré súvisia s dodaním tovaru alebo poskytnutím služby, ak je miesto dodania tovaru v tuzemsku.

Obsah záznamov je ustanovený v čl. 54c vykonávacieho nariadenia (EÚ) 282/2011 v konsolidovanom znení. Ak napr. zdaniteľná osoba registrovaná pre daň v Českej republike uplatňuje osobitnú úpravu podobnú § 68b zákona podľa zákona o DPH platného v Českej republike a uskutočňuje predaj tovaru na diaľku cez zdaniteľnú osobu, ktorá uľahčuje predaj tovaru na diaľku prostredníctvom využitia platformy s miestom dodania tohto tovaru v tuzemsku, zdaniteľná osoba, ktorá uľahčuje predaj tovaru na diaľku prostredníctvom využitia platformy, je povinná viesť záznamy potrebné na preverenie výšky dane ohľadne tohto dodania.

K bodu 40 (§ 70 ods. 10)

Legislatívno - technická zmena súvisiaca s navrhovaným § 70 ods. 9 zákona.

K bodu 42 /§ 72 ods. 1 písm. d)/

Pri predaji tovaru na diaľku na území EÚ s miestom dodania v Slovenskej republike sa navrhuje ustanoviť povinnosť vyhotoviť faktúru o dodaní podľa fakturačných pravidiel ustanovených týmto zákonom. V prípade, že dodávateľ uplatňuje pri takomto predaji tovaru na diaľku osobitnú úpravu podľa § 68b, navrhuje sa, aby túto povinnosť nemal.

K bodu 45 (§ 78a ods. 14)

Legislatívno - technická zmena súvisiaca s navrhovaným § 78a ods. 9 a 10.

K bodu 46 (§ 81 ods. 3)

V nadväznosti na vypustenie § 6 zo zákona sa vypúšťa v tomto ustanovení odsek 3.

K bodu 47 /§ 81 ods. 3 písm. a)/

Legislatívno - technická zmena súvisiaca s vypustením § 81 ods. 3.

K bodu 48 (§ 81 ods. 4 a § 82 ods. 3)

Ak zdaniteľná osoba je registrovaná ako platiteľ dane podľa § 4 príp. § 4b zákona a súčasne je osobou, ktorá je identifikovaná pre osobitnú úpravu podľa § 68b, v prípade zrušenia registrácie za platiteľa dane z dôvodov uvedených v § 81 ods. 4 pridelené IČ DPH podľa § 4 alebo § 4b ostáva zachované na účely uplatňovania osobitnej úpravy.

V prípade zrušenia registrácie pre DPH podľa § 7 alebo § 7a zákona ostáva na účely uplatňovania osobitnej úpravy (§ 68b) zachované už pridelené IČ DPH.

K bodu 49 (§ 81 ods. 6, 7 a 9)

Legislatívno - technická zmena súvisiaca s vypustením § 81 ods. 3.

K bodu 50 (§ 81 ods. 9)

Navrhuje sa, aby osoba, ktorá prestala byť platiteľom dane, bola povinná vrátiť odpočítanú daň z dôvodu, že dodávateľ neskôr vykonal opravu základu dane podľa § 25a ods. 3, a to do desiatich dní odo dňa prijatia opravného dokladu, ktorý dodávateľ vyhotovil podľa navrhovaného § 25a ods. 7 písm. a).

K bodu 51 (§ 83 ods. 1)

Navrhuje sa v prípade úmrtia platiteľa dane predĺženie lehoty na požiadanie o vyznačenie dodatku v osvedčení o registrácii pre daň z 15 na 30 dní.

K bodom 52 a 53 (§ 85ki, § 85kj a § 87a)

Z dôvodu, že od 1. januára 2021 má platiť nový vzor daňového priznania k DPH, navrhuje sa zrušenie opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky z 28. októbra 2019 č. MF/014640/2019-731, ktorým sa ustanovuje vzor daňového priznania k dani z pridanej hodnoty (§ 87a). Zároveň sa navrhuje prechodné ustanovenie (§ 85ki), podľa ktorého vzor daňového priznania k DPH podľa uvedeného opatrenia sa použije pri podávaní daňových priznaní za obdobia, ktoré končia najneskôr 31. decembra 2020.

V súlade s článkom 2 vykonávacieho nariadenia (EÚ) 2019/2026 v znení vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) 2020/1112 z 20. júla 2020, ktorým sa v reakcii na pandémiu COVID-19 mení vykonávacie nariadenie (EÚ) 2019/2026, pokiaľ ide o dátumy uplatňovania, sa v § 85kj

navrhuje ustanoviť na účely uplatňovania osobitných úprav podľa § 68a až § 68c v tuzemsku, ako členskom štáte identifikácie, možnosť pre zdaniteľné osoby a sprostredkovateľov, oznámiť od 1. apríla 2021 daňovému úradu začatie činnosti, na ktoré sa jednotlivé osobitné úpravy vzťahujú. Túto povinnosť si však musia splniť najneskôr do 10. júna 2021. V prípade, že zdaniteľné osoby uplatňovali v tuzemsku ako členskom štáte identifikácie osobitnú úpravu podľa § 68a alebo § 68b v znení účinnom do 30. júna 2021, na účely uplatňovania osobitných úprav vymedzených v týchto ustanoveniach aj po tomto dátume sa navrhuje, aby túto oznamovaciu povinnosť nemali.

Keďže s účinnosťou od 1. júla 2021 dochádza k vypusteniu § 6, na základe ktorého boli v Slovenskej republike registrované zahraničné osoby, ktoré uskutočňovali dodanie tovaru formou zásielkového predaja tovaru s miestom dodania v tuzemsku podľa § 14 v znení účinnom do 30. júna 2021, navrhuje sa, aby identifikačné číslo pre daň, ktoré bolo týmto zahraničným osobám pridelené podľa § 6 v znení účinnom do 30. júna 2021, sa po tomto dátume považovalo za identifikačné číslo pre daň pridelené podľa § 5 zákona. Uvedené sa rovnako vzťahuje na osvedčenie o registrácii pre daň. Z navrhovaného ustanovenia teda vyplýva, že takéto zahraničné osoby budú naďalej registrovanými platiteľmi dane aj po vypustení § 6.

K bodu 54 (príloha č. 6)

Navrhuje sa nové znenie prílohy č. 6 z dôvodu, že sa vypúšťajú smernice, ktoré už nie sú účinné, účinné smernice sa zoradujú chronologicky podľa jednotlivých transpozícií a dopĺňajú sa právne predpisy EÚ, ktoré sa transponujú s účinnosťou od 1. júla 2021.

K čl. II

Účinnosť zákona sa navrhuje od 1. januára 2021 okrem ustanovení, ktoré sa týkajú navrhovanej úpravy uplatňovania osobitných úprav podľa § 68 až § 68cb, a ustanovení, ktoré súvisia s týmito osobitnými úpravami, pri ktorých sa navrhuje účinnosť od 1. júla 2021.