

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE**  
**FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

Evidenčné číslo: 103002/B/2020/421000162483

**BUDÚCNOSŤ JEDNOTNÉHO SYSTÉMU DANE**  
**Z PRIDANEJ HODNOTY V EÚ**

**Bakalárska práca**

**2020**

**Matúš Velický**

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE**  
**FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

**Budúcnosť jednotného systému dane z pridanej hodnoty v EÚ**

Bakalárska práca

Študijný Program: Účtovníctvo

Študijný odbor: Ekológia a manažment

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: Ing. Anton Marci, PhD.

O B S A H	str.
Úvod	1
<b>1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí</b>	<b>2</b>
1.1 DPH v Európskej Únii	2
1.1.1 História	2
1.1.2 Súčasnosť	2
1.2 Systém MOSS	3
1.3 Základné koncepty a princípy vzťahujúce sa k systému MOSS a obchodu s tretími krajinami	3
1.3.1 Úprava pre dovoz a úprava Únie	3
1.3.2 Koncept zdaniteľnej osoby v súvislosti so systémom MOSS	4
1.3.3 Koncept členského štátu identifikácie	4
1.3.4 Koncept členského štátu spotreby	4
1.3.5 Koncept stáleho zriadenia	5
1.3.6 Koncept členského štátu zriadenia	5
1.3.7 Miesto dodania	5
1.4 Registrácia	6
<b>2. Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania</b>	<b>7</b>
<b>3. Výsledky práce</b>	<b>8</b>
3.1 Zmena pravidiel pri diaľkovom predaji konečným zákazníkom	8
3.1.1 Plánované zmeny súvisiace s diaľkovým predajom	8
3.2 Podmienka 10 000 EUR	9
3.3 Medzera vo výbere DPH	9
3.4 Rozšírenie systému MOSS na systém OSS	10
3.4.1 systém OSS	10
Zrušenie oslobodenia balíkov s vnútornou hodnotou menšou ako 22 EUR od DPH	11
3.4.2 Schéma IOSS	11
3.4.3 Alternatíva schémy IOSS	12
3.4.4 Dodávky s hodnotu väčšou ako 150 € exportované z tretích krajín do EÚ	12
3.5 Zmeny týkajúce sa elektronických rozhraní	12
3.5.1 Čo sa považuje za trhovisko	13
3.5.2 V ktorých prípadoch sa trhovisko považuje za sprostredkovateľa obchodu	13

3.5.3 Transakcie, pri ktorých sa trhovisko bude považovať za dodávateľa pre účely DPH	14
3.5.4 Predaj tovaru v rámci EÚ	14
3.5.5 Predaj tovaru nepochádzajúceho z rámca EÚ	14
3.6 Príklad rozdielov v účtovaní pred a po zavedení balíka opatrení pre elektronický obchod	15
3.6.1 Zadanie:	15
3.6.2 Priamy diaľkový predaj tovaru konečnému zákazníkovi v roku 2020	15
3.6.3 Priamy diaľkový predaj tovaru konečnému zákazníkovi po zavedení zmien v roku 2021	16
3.6.4 Diaľkový predaj tovaru konečnému zákazníkovi prostredníctvom online trhoviska po zavedení zmien v roku 2021	17
3.6.5 Nákup malého tovaru s vnútornou hodnotu menšou ako 22 € z tretej krajiny v roku 2020	18
3.6.6 Nákup malého tovaru s vnútornou hodnotu menšou ako 22 € z tretej krajiny po zavedení zmien v roku 2021	18
3.7 Ukážka ušetrenia administratívnych nákladov v ÚJ	19
<b>4 Diskusia</b>	<b>21</b>
4.1.1 Dopad na členské štáty	21
4.1.2 Dopad na konečných spotrebiteľov	21
4.1.3 Dopad na spoločnosti	21
4.1.4 Pošta ako výberca splatnej DPH	22
4.2 Možné podvody alebo nekalé praktiky vyplývajúce z plánovaných zmien	23
4.2.1 Podhodnocovanie vnútornej hodnoty zásielok	23
4.2.2 Zneužitie čísla IOSS pri deklarácií a zaslaní tovaru	23
4.2.3 Vyhýbanie sa účtovaniu sadzby členského štátu zákazníka	23
<b>Záver</b>	<b>25</b>
<b>Zoznam použitej literatúry</b>	<b>26</b>

**Skratky a definície:**

DPH – daň z pridanej hodnoty

EÚ – Európska Únia

IOSS – Import One Stop Shop

IT – informačné technológie

daň. priznanie – daňové priznanie

MOSS – Mini One Stop Shop

OSS – One Stop Shop

príp. – prípadne

pros. – prostredníctvom

t. j. – to je

tzn. – to znamená

zdan. os. – zdaniteľná osoba

B2C services – (Business to consumer) služby poskytované podnikateľmi konečným zákazníkom

Členské štáty – členskými štátmi sa myslia štáty patriace do Európskej Únie

Jednotný trh – jednotný trh EÚ

Spoločenstvo – spoločenstvo krajín patriacich do zoskupenia Európskej Únie

Tretie krajiny – štáty, ktoré sa nachádzajú mimo Európskej Únie

TBE services – (telecommunication, broadcast and electronic services) telekomunikačné, vysielacie a elektronické služby

Úprava pre dovoz je občas označená aj ako úprava mimo Únie

## **Zoznam tabuliek**

Tabuľka č. 1: Účtovanie predaja tovaru v r. 2020

Tabuľka č. 2: Účtovanie predaja tovaru v r. 2021

Tabuľka č. 3: Účtovanie sprostredkovaného predaja tovaru online trhoviskom v r. 2021

Tabuľka č. 4: Účtovanie nákupu materiálu z 3. krajín v r. 2020

Tabuľka č. 5: Účtovanie nákupu materiálu z 3. krajín v r. 2021

Tabuľka č. 6: Účtovanie nákupu materiálu z 3. krajín v r. 2021, DPH vybraná pri prevzatí zásielky

## **ABSTRAKT**

VELICKÝ, Matúš: Budúcnosť jednotného systému dane z pridanej hodnoty v EÚ. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Ing., Anton Marci, PhD. – Bratislava: FHI, 2020, 29 s.

Cieľom záverečnej práce je analyzovať zmeny a ich dopad, ktoré prinesie balík opatrení Európskej komisie pre DPH z elektronického obchodu. Práca je rozdelená do 4 kapitol. Obsahuje 0 grafov, 6 tabuliek a 0 príloh. Prvá kapitola je venovaná súčasnému stavu legislatívy DPH doma a v zahraničí. V ďalšej časti sa charakterizujú ciele práce, metódy práce a metodika skúmania. Nasledujúca kapitola obsahuje výsledky práce. Záverečná kapitola sa zaoberá diskusiou. Výsledkom riešenia danej problematiky je znázornenie plánovaných zmien na fiktívnej podnikateľskej účtovnej jednotke.

Kľúčové slova:

Daň z pridanej hodnoty, Európska Únia, balík opatrení pre DPH z elektronického obchodu, OSS, elektronické rozhranie

## **ABSTRACT**

VELICKÝ, Matúš: The future of a single value added tax system in the EU – University of Economics in Bratislava. Faculty of Business Informatics; Department of Accounting and Auditing. – Ing., Anton Marci, PhD. – Bratislava: FHI, 2020, 29 s.

The aim of the work is to analyze the changes and their impact that the VAT e-commerce package of the European Commission will bring. Thesis is segmented into 4 chapters. It contains 0 graphs, 6 tables and 0 appendices. The first chapter is devoted to the current state of VAT legislation at home and abroad. The next part characterizes the objectives and methods of the work and research methodology. The following chapter contains the results of the work. The final chapter handles the discussion. The result of the work is a representation of the planned changes in a fictitious business entity.

Key words:

Value added tax, European Union, VAT e-commerce package, OSS, electronic interface

# Úvod

Európska Únia plánuje 1. júna 2021 prijať balík opatrení zameraný na momentálne neefektívne zdanený elektronický obchod v rámci spoločenstva. Súčasný stav neposkytuje rovnaké príležitosti a podmienky vstupu či podnikania na jednotnom trhu. Nové opatrenia poskytujú možnosť odstrániť tieto problémy, zblížiť hospodárske politiky jednotlivých členských štátov a prehĺbiť spoluprácu jednotlivých orgánov členských štátov.

V tejto práci sa vynasnažíme o analýzu momentálneho stavu legislatívy a systémov určených k jej naplneniu spolu s plánovanými zmenami a ich následný dopad prevažne na obchodné spoločnosti, ale aj konečných spotrebiteľov, či členské štáty. Poskytnutím komplexného prehľadu nastávajúcich zmien je možné identifikovať ich možné nedostatky, kritické body alebo prípadné slabiny, čo by malo prispieť k ich efektívnejšej implementácii či prípadnom budúcom doplnení.

Zdanenie medzinárodného obchodu vyžaduje komplexné riešenia, čo môže vytvárať živnú pôdu pre zneužitie v praxi neotestovanej legislatívy. Spoluprácou jednotlivých zúčastnených štátov a ich činných orgánov so spoločnosťami, ktorých sa budú zmeny týkať, je možné vyhnúť sa možným chybám, vzniknutým z nesúladu praxe a teórie či vynaliezavého interpretovania právnej úpravy. Nefunkčné a nepraktické zákony spomaľujú vývin medzinárodného obchodu a spolupráce, identifikáciou a pochopením zlyhaní takýchto zákonov získavame príležitosť zlepšiť súčasné i budúce zákonodarstvo.

# 1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

## 1.1 DPH v Európskej Únii

Daň z pridanej hodnoty je daň aplikovaná na takmer všetky tovary a služby určené na domácu spotrebu, Exportované produkty ňou nie sú bežne zaťažené ale importované produkty sú, aby sa zachovala konkurencieschopnosť miestnych dodávateľov.

Ide o všeobecnú (v princípe sa aplikuje na takmer všetky komerčné aktivity súvisiace s výrobou a distribúciou produkcie), spotrebnú (zaťaženie sú koneční spotrebitelia), nepriamu (štátu ju odvádza spoločnosť, ktorá predala statok či službu zaťažené DPH, nie spotrebiteľ, ktorý ju zaplatil) daň, ktorá je vypočítaná percentom z ceny a vyberá sa čiastočne cez systém vzájomného započítania DPH, v ktorom sa od celkovej hodnoty DPH na výstupe odpočíta celková hodnota DPH na vstupe.

### 1.1.1 História

V čase vzniku EÚ jednotlivé krajiny používali rôzne formy nepriameho zdanenia, väčšina z nich boli kaskádové dane z obratu, pri ktorých sa daň uplatňovala pri každom výrobnom stupni, kvôli čomu nebola daň neutrálna. Výrobca ju mohol ovplyvniť počtom výrobných stupňov. Preto ak mal vzniknúť efektívny jednotný trh, musel sa zmeniť daňový systém v týchto krajinách na transparentný a neutrálny, tak, aby umožňoval presné vyčíslenie dane v čase a mieste exportu. Dnešný systém DPH zabezpečuje istotu, že exportované produkty a služby sú úplne a transparentne oslobodené od dane.

### 1.1.2 Súčasnosť

V súčasnosti sa v celej EÚ uplatňuje jednostupňová daň z pridanej hodnoty. Európske právo neurčuje členským štátom jednotnú výšku sadzby DPH, iba limity sadzieb: bežná sadzba minimálne 15 % a znížená sadzba minimálne 5 % (jej aplikácia je prísne monitorovaná). Preto každá krajina zvykne mať svoje vlastné sadzby DPH a pravidlá uplatňovania znížených sadzieb, ktoré sa môžu líšiť v závislosti aj od jednotlivých produktov a služieb, preto sú najdôveryhodnejším zdrojom informácií štátom poverené orgány pre daňovú správu (väčšinou ministerstvá financií a colné, príp. finančné správy).

## 1.2 Systém MOSS

Mini One Stop Shop (skrátene MOSS) je dobrovoľný systém funkčný od 1. januára 2015, ktorý umožňuje vysporiadať povinnosti vyplývajúce z DPH v jednom členskom štáte EÚ namiesto toho aby ste ich museli vysporiadať jednotlivo v každom členskom štáte a táto možnosť existuje pre vybranú skupinu subjektov, ktoré dodávajú najmä elektronické služby. MOSS umožňuje registrovať sa ako platiteľ DPH, podávať daňové priznania a uskutočňovať úhradu daňovej povinnosti na jednom portáli. Ak sa rozhodnete používať tento systém, musíte ho uplatniť v každom členskom štáte, do ktorého dodávate svoje služby. Systém je momentálne obmedzený iba pre telekomunikačné, vysielacie a elektronické služby (angl. TBE services).

V praxi systém umožňuje zdaniteľnej osobe, ktorá je registrovaná v MOSS prostredníctvom tohto systému elektronicky poslať štvrťročné daňové priznanie, v ktorom deklaruje objem telekomunikačných, vysielacích a elektronicky dodaných služieb dodaných nezdaniteľným osobám v ostatných členských štátoch spolu s úhradou splatnej DPH. Daňové priznanie a uhradená DPH sú následne odoslané prostredníctvom členského štátu identifikácie korešpondujúcim členským štátom spotreby cez zabezpečený komunikačný kanál.

Tieto daňové priznania nenahrádzajú daňové povinnosti, ktoré má podnik voči svojmu domovskému štátu.

## 1.3 Základné koncepty a princípy vzťahujúce sa k systému MOSS a obchodu s tretími krajinami

### *1.3.1 Úprava pre dovoz a úprava Únie*

MOSS mám momentálne 2 podsystemy:

Úprava Únie: pre podniky, ktoré vznikli v EÚ alebo majú stále zriadenie so sídlom v členskom štáte EÚ a

Úprava pre dovoz: pre podniky, ktoré nevznikli v EÚ alebo nemajú stále zriadenie so sídlom v EÚ.

### *1.3.2 Koncept zdaniteľnej osoby v súvislosti so systémom MOSS*

Pod úpravou Únie je zdaniteľnou osobou spoločnosť, ktorá založila svoj podnik alebo má stále miesto prevádzky na území EÚ. Zdaniteľná osoba nemôže využívať systém MOSS na služby dodané v žiadnom štáte, v ktorom má zriadenú obchodnú alebo trvalú prevádzku.

Pod úpravou pre dovoz je zdaniteľnou osobou spoločnosť, ktorá nemá sídlo ani žiadnu prevádzku (trvalú či inú) na území EÚ a nie je registrovaná alebo nemá povinnosť sa zaregistrovať ako platca DPH v členskom štáte EÚ. Zmenou z roku 2019 môžu zdaniteľné osoby, ktoré sú zaregistrované ako platcovia DPH alebo majú povinnosť registrovať sa ako platcovia DPH v jednom alebo viacerých členských štátoch, využívať systém MOSS.

### *1.3.3 Koncept členského štátu identifikácie*

Členský štát identifikácie je členský štát EÚ, v ktorom je zdaniteľná osoba registrovaná k používaniu MOSS a v ktorom deklaruje a platí splatnú DPH v členskom štáte, príp. štátoch spotreby.

V úprave Únie členským štátom identifikácie musí byť členský štát, v ktorom má zdaniteľná osoba sídlo svojej podnikateľskej činnosti - t. j. kde má spoločnosť svoje ústredie alebo kde má jej výhradný vlastník miesto podnikania. Ak zdaniteľná osoba nemá sídlo svojej podnikateľskej činnosti v EÚ, členským štátom identifikácie je členský štát, v ktorom má zdaniteľná osoba stále sídlo. Ak zdaniteľná osoba má viac ako jednu stálu prevádzkareň, táto zdaniteľná osoba si môže zvoliť ktorýkoľvek členský štát, v ktorom má stálu prevádzkareň, za členský štát identifikácie.

V úprave pre dovoz má zdaniteľná osoba možnosť vybrať si ľubovoľný členský štát EÚ ako členský štát identifikácie.

### *1.3.4 Koncept členského štátu spotreby*

Členský štát spotreby je členský štát, v ktorom zdaniteľná osoba dodáva telekomunikačné, vysielacie a elektronické služby nezdaniteľným osobám.

V úprave Únie nemôže mať zdaniteľná osoba zriadenú obchodnú či trvalú prevádzkareň, zatiaľ čo v úprave pre dovoz nemôže mať zdaniteľná osoba žiadne zriadenie v členskom štáte spotreby. Je nutné dodať, že pod úpravou Únie môže byť členský štát identifikácie

zároveň aj členským štátom spotreby; t. j. zdaniteľná osoba použije MOSS k deklarácií a zaplateniu splatnej DPH za dodané služby v štáte identifikácie.

Treba poznamenať, že dodávky v rámci MOSS sa uskutočňujú v členskom štáte spotreby, nie členskom štáte identifikácie alebo členskom štáte zriadenia. Z toho dôvodu sa pravidlá uplatniteľné v členskom štáte spotreby na domáce dodávky aplikujú aj na dodávky v rámci systému MOSS (okrem fakturácie, na ktorú sa od 1. januára 2019 uplatňujú pravidlá členského štátu identifikácie). K nim patria pravidlá vzťahujúce sa na finančné účtovníctvo a odpisovanie nevyhnutných pohľadávok.

### *1.3.5 Koncept stáleho zriadenia*

Aby bolo zriadenie považované za stále, malo by mať dostatočný stupeň trvanlivosti a vhodnú štruktúru v oblasti ľudských a technických zdrojov, aby vedelo prijať, použiť alebo vytvoriť požadované dodávky tovaru či služieb. Vlastníctvo identifikačného čísla DPH neznamená samo o sebe, že sa zriadenie môže považovať za stále.

### *1.3.6 Koncept členského štátu zriadenia*

Členský štát zriadenia je členský štát, v ktorom má zdaniteľná osoba trvalé zriadenie. Zdaniteľná osoba môže mať zriadený svoj podnik nielen v členskom štáte identifikácie, ale zároveň môže mať trvalé zriadenia v ostatných členských štátoch. Dodávky z týchto trvalých zriadení do členských štátov spotreby musia byť zahrnuté v daňovom priznaní k DPH vyplnené v systéme MOSS. Členský štát zriadenia nemôže byť členským štátom spotreby, akékoľvek relevantné dodávky v tomto členskom štáte musia byť deklarované prostredníctvom domáceho daňového priznania DPH.

### *1.3.7 Miesto dodania*

Miesto dodania telekomunikácií, vysielaní a elektronických služieb nezdaniteľným osobám sa uskutočňuje v členskom štáte zákazníka pre účely aplikovania legislatívy DPH.

## 1.4 Registrácia

Pri registrácii do systému MOSS je potrebné rozlíšiť či ide o úpravu Únie alebo o úpravu pre dovoz. Rozlíšenie je potrebné kvôli určeniu členského štátu identifikácie.

V prípade registrácie osoby, ktorá chce využívať úpravu Únie systému MOSS:

Zdaniteľná osoba sa musí registrovať v členskom štáte identifikácie – štáte v ktorom má zriadený svoj podnik. Avšak ak sa štát, v ktorom si zdan. os. zriadila svoj podnik nachádza mimo EÚ a zároveň má zdaniteľná osoba viac ako 1 trvalé zriadenie v EÚ, môže si vybrať jeden z členských štátov, v ktorom má takéto trvalé zriadenie ako členský štát identifikácie.

Toto je jediná situácia v ktorej si zdaniteľná osoba môže vybrať členský štát identifikácie v rámci úpravy Únie. Týmto rozhodnutím je viazaná na celý kalendárny rok a 2 nasledujúce plné kalendárne roky. V každom prípade bude zdaniteľná osoba identifikovaná v systéme MOSS pod tým istým identifikačným číslom DPH ako pri domácich platbách DPH v členskom štáte identifikácie.

Zdaniteľná osoba, ktorá sa rozhodne využívať úpravy pre dovoz v MOSS:

nemá obchodné ani trvalé zriadenie v EÚ. Preto sa môže rozhodnúť zvoliť si akýkoľvek členský štát ako členský štát identifikácie. Vybraný členský štát priradí zdaniteľnej osobe osobitné identifikačné číslo DPH (vo formáte EUxxxxxyyyz).

V obidvoch úpravách môže mať zdaniteľná osoba iba 1 členský štát identifikácie a všetky dodávky telekomunikácií, vysielaní a elektronicky dodaných služieb musia byť deklarované prostredníctvom systému MOSS, ak sa ho zdaniteľná osoba rozhodne použiť.

## 2. Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Cieľom práce je zistiť rozsah zmien a ich dopad na obchodné spoločnosti pri obchodoch uzatvorených s konečnými zákazníkmi. K tomu treba analyzovať zvlášť rozšírenie systému MOSS na OSS, rozšírenie podmienky 10 000 € a s ňou súvisiace zmeny pravidiel diaľkového obchodu, ako aj nové povinnosti elektronických rozhraní sprostredkujúcich dodanie tovarov a služieb.

Informácie budeme čerpať z oficiálnych zdrojov zverejnených Európskou komisiou ako aj článkov organizácií, ktoré majú hlbšie poznanie európskeho práva a pripravovaných zmien zdanenia medzinárodného obchodu. Následne aplikujeme tieto zmeny na fiktívnej účtovnej jednotke, s cieľom zistiť ako významný dopad bude mať balík opatrení na účtovníctvo a administratívnu záťaž tejto ÚJ či jej partnerov a zákazníkov.

Nevieme s určitosťou predpokladať skutočný vplyv ani vzájomnú interakciu pripravovaných zmien, keďže sa jedná o komplexný systém opatrení, ovplyvňujúci všetkých účastníkov elektronického obchodu. Analýzou jednotlivých opatrení si môžeme postupne vytvoriť aspoň čiastočný obraz o celkovom dopade balíka opatrení.

Plánované systémové zmeny majú iba čiastočnú obdobu v rámci EÚ a to vo Švédsku, ktoré zaviedlo povinné zdanenie zásielok z tretích krajín švédskou sadzbou DPH. Keďže nemalo implementované vhodné zjednodušujúce mechanizmy, musel byť vrátený veľký počet zásielok odosielateľom, prevažne z Číny. Z toho dôvodu treba zistiť či rozšírenie a zavedenie nových zjednodušujúcich mechanizmov bude plniť svoju úlohu.

Z čoho vyplýva, že úspešnosť zdanenia zásielok pochádzajúcich z tretích krajín bude závisieť prevažne od efektívnosti podporných systémov a administratívnych postupov.

Preto je možné predpokladať, že subjekty, ktoré budú mať za úlohu uviesť do činnosti a prevádzkovať tieto podporné systémy, budú znášať najväčšiu záťaž vyplývajúcu z nastávajúcich zmien.

Z metodického hľadiska sme pri skúmaní súčasného a budúceho stavu legislatívy použili metódu analýzy, ktorá rozoberá problematiku na jednotlivé zložky a následne ich skúma. Aplikovali sme aj metódu syntézy, ktorou sa zlučujú samostatné prvky do jedného celku. Metódou komparácie, ktorá porovnáva dva stavy a ich okolnosti, porovnáme zmeny legislatívy v súčasnosti a budúcnosti. Použijeme aj indukčnú metódu, v ktorej z jednotlivých pozorovaní vytvoríme všeobecný záver, a metódu dedukcie, v ktorej zo všeobecného úsudku získame konkrétny záver.

### 3. Výsledky práce

#### 3.1 Zmena pravidiel pri diaľkovom predaji konečným zákazníkom

Podľa momentálnych pravidiel sa spoločnosť s trvalým zriadením v EÚ predávajúca diaľkovo služby alebo tovary konečným zákazníkom musí zaregistrovať ako platca DPH v každom štáte, do ktorého predáva svoje výstupy. Ak spoločnosť prekročí ročnú hranicu objemu predaja tovarov vo výške najčastejšie 35 000 alebo 100 000 € (táto hranica je prepočítaná na lokálnu menu ak je to nutné), musí sa zaregistrovať ako platiteľ DPH v danej krajine (túto hranicu si určujú členské štáty samostatne).

Tzn. ak spoločnosť nepresiahla túto hranicu, môže svoje produkty zaťažovať sadzbou DPH členského štátu identifikácie, namiesto toho aby účtovala sadzbu DPH členského štátu zákazníka.

Pre tieto podmienky existuje aj výnimka: ak spoločnosť predáva elektronické alebo digitálne služby konečným zákazníkom v rámci EÚ, tak sa musí zaregistrovať ako platca DPH v každom členskom štáte, do ktorého predáva svoje výstupy bez ohľadu na objem predaných služieb. Aby sa odľahčila administratívna záťaž, ktorá by touto podmienkou plynula spoločnostiam, vznikol portál MOSS.

Treba podotknúť, že táto hranica sa aplikuje len pri predaji služieb a tovarov do iných členských štátov EÚ (t. j. nie členského štátu dodávateľa). Každý štát má svoje vlastné pravidlá a podmienky, ktoré určujú spoločnostiam kedy sa musia a môžu zaregistrovať ako platelia DPH.

##### *3.1.1 Plánované zmeny súvisiace s diaľkovým predajom*

Podľa nových pravidiel vstupujúcich do platnosti 1. júla 2021 budú hranice pre povinnú registráciu ako platiteľ DPH pri diaľkovom predaji zrušené. Predaj tovaru online sa bude zdaňovať rovnakým spôsobom a v rovnakých sadzbách ako ich ekvivalent v kamenných obchodoch. Konečným spotrebiteľom sa bude účtovať sadzba DPH členského štátu, v ktorom sa nachádzajú bez ohľadu na to, kde má online predajca založené sídlo. Aby sa predišlo neúmernej administratívnej záťaži, kvôli zvýšeným nárokom na dodržiavanie pravidiel DPH, systém MOSS sa rozširuje na OSS.

Okrem toho sa zmenia aj pravidlá fakturácie, ktoré vyžadovali, aby predajca mal 2 inštalácie dôkazov, ktoré by preukazovali, v ktorom členskom štáte sa zákazník nachádza.

Táto podmienka existuje aby sa dal sledovať objem predaných tovarov a služieb do každého členského štátu zvlášť, ako aj či dodávateľ účtuje sadzbu DPH členského štátu zákazníka.

S plánovanými zmenami sa zmenia pravidlá fakturácie, dodávateľ sa bude držať legislatívy členského štátu identifikácie a nebude musieť uchovávať viaceré dôkazy o lokácií zákazníka.

### **3.2 Podmienka 10 000 EUR**

Od 1. januára 2019 môže byť vo špecifických prípadoch miesto dodania členský štát dodávateľa, nie zákazníka, pre účely DPH. Táto podmienka sa vzťahuje iba na TBE služby a to vtedy, ak:

- Dodávateľ má zriadenie prípadne permanentnú adresu alebo sa zvykne zdržiavať iba v jednom členskom štáte a
- Dodáva telekomunikačné, vysielacie a elektronicky dodané služby nezdaniteľným osobám v inom členskom štáte, a
- Tieto dodávky nepresahujú limit 10 000 EUR (bez DPH) v momentálnom ani predchádzajúcom kalendárnom roku v rámci celej EÚ.

Ak sú splnené tieto podmienky, na dodávky sa môže aplikovať DPH podľa legislatívy v členskom štáte dodávateľa. V prípade, že by sa dodávateľ rozhodol uplatniť túto výnimku, bude svojím rozhodnutím viazaný na 2 roky, alebo až dovtedy, kým neprekročí hranicu celkovej hodnoty dodávok vo výške 10 000 € v rámci EÚ či poruší stanovené podmienky, podľa toho, ktorá možnosť nastane skôr. Splnením sa spoločnosti budú môcť stretávať iba s ich vnútroštátnymi daňovými úradmi a pravidlami DPH.

Podľa nových pravidiel, sa táto podmienka rozšíri aj na predajcov tovaru a služieb iných ako sú TBE služby. Spoločnosť nemusí používať systém MOSS aby mohla uplatniť túto výnimku.

### **3.3 Medzera vo výbere DPH**

Členské štáty EÚ strácajú miliardy eur plynúcich z príjmov z DPH kvôli daňovým podvodom a nedostatkom v systémoch výberu dane. Vznik záporného rozdielu v predpokladanej a skutočne vybranej DPH sa objavuje v dôsledku daňových podvodov,

únikov či vyhýbaniu sa daňovým povinnosťami, ale aj v dôsledku bankrotov spoločností, finančnej insolventnosti alebo chybných výpočtov.

Správa vypracovaná pre daňovú a colnú úniu EÚ z r. 2019 vyčíslila celkovo vyzbieranú sumu DPH v r. 2017 na 137,5 miliárd eur. Očakávaná vybraná hodnota bola avšak o 11,2 % vyššia ako skutočne vybraná čiastka. Hoci v rámci celej EÚ sa táto medzera znížila, klesajúci trend nie je odzrkadlený rovnako v každom členskom štáte, pričom v niektorých rozdiel medzi skutočne a odhadovane vybranou DPH sa naopak zvýšil.

### **3.4 Rozšírenie systému MOSS na systém OSS**

Budujúc na úspechu MOSS pre televízne, rozhlasové a elektronické služby bude tento systém zmenený a rozšírený na OSS (One Stop Shop). Spolu s touto zmenou sa zrušia hranice zaregistrovania sa ako platiteľ DPH v členských štátoch pri diaľkovom predaji tovaru, neodstraňuje sa však povinnosť registrovať sa ako platiteľ DPH v každom členskom štáte, v ktorom spoločnosť drží tovar určený na predaj. Z toho vyplýva, že pokiaľ spoločnosť nespĺňa podmienku 10 000 €, bude na všetky svoje tovary a služby účtovať sadzbu DPH platnú v členskom štáte spotreby.

Úprava Únie bude rozšírená na všetky typy služieb určených konečným zákazníkom, diaľkový predaj tovarov v rámci EÚ a určité dodávky sprostredkované elektronickými rozhraniami.

Úprava pre dovoz bude rozšírená na všetky typy cezhraničných služieb určených pre konečných zákazníkov v EÚ.

#### *3.4.1 systém OSS*

Ak sa spoločnosť rozhodne využívať OSS pri diaľkovom predaji tovaru, spoločnosti budú môcť deklarovat všetky svoje tržby do iných členských štátov v jednom, štvrtročnom daňovom priznaní pre DPH podanom prostredníctvom portálu OSS. Priamo na portáli OSS bude vypočítaná splatná DPH, ktorú platiteľ DPH uhradí jednou platbou príslušnému domácemu orgánu (v Slovenskej republike sa jedná o Finančnú správu SR). Daňové priznanie bude spolu so zaplatenou DPH odoslané elektronicky príslušnému daňovému orgánu, ktorý následne redistribuuje ostatným členským štátom im prislúchajúcu časť zaplatenej DPH. Vďaka tomuto systému sa spoločnosti budú môcť stretávať iba s domácimi daňovými orgánmi.

System OSS nenahrádza spoločnostiam domáce daňové povinnosti z DPH a nie je možné cez neho žiadať vrátenie DPH z nakúpených tovarov a služieb v iných členských štátoch.

### *Zrušenie oslobodenia balíkov s vnútornou hodnotou menšou ako 22 EUR od DPH*

Nadväzujúc na rozšírenie pôsobnosti systému OSS sa zruší súčasné pravidlo oslobodenia malých dodávok tovaru v hodnote menšej ako 22 € pochádzajúcich z tretích krajín od DPH. Toto pravidlo umožňovalo daňové úniky, pretože tovary s vysokou vnútornou hodnotou sa dali rozložiť na viaceré menšie, lacnejšie časti, alebo sa zásielky „nesprávne“ označovali. Miesto tejto daňovej úľavy prevezme schéma IOSS a jej alternatíva, ktoré budú poskytovať spoločnostiam z tretích krajín možnosť efektívne dodržiavať splnenie povinností v súvislosti s legislatívou DPH.

V súvislosti so zmenami sa taktiež mení kedy bude tovar prichádzajúci do EÚ zaťažený DPH. Namiesto toho aby bola DPH deklarovaná a odvedená v momente importu, stane sa tak v momente predaja tovaru konečnému zákazníkovi, čo umožní rýchlejšie prepustenie zásielky do colného režimu voľný obeh, alebo iného požadovaného colného režimu.

### *3.4.2 Schéma IOSS*

System Import One Stop Shop (IOSS) bude rozšírením OSS pre deklaráciu DPH pri diaľkovom predaji dodávok tovaru s vnútornou hodnotou nepresahujúcu 150 € a nepodliehajúcou spotrebnej dani. Pri registrácii bude spoločnosti udelené číslo IOSS, ktorým označí dodávky určené do EÚ a preukazuje sa ním colným autoritám. Následne počas colného konania budú takto označené dodávky oslobodené od importnej DPH.

Tento systém je určený prevažne pre spoločnosti z tretích krajín, hoci túto schému môžu využiť aj sprostredkovateľské spoločnosti či elektronické rozhrania, ktoré sa stanú zodpovedné za povinnosti súvisiace s výberom, deklaráciou a zaplatením DPH v mene a na účet svojich klientov.

Používatelia tejto schémy rovnako ako pri systéme OSS vyplňajú jedno štvrťročné daňové priznanie k DPH odoslané spolu so zaplatenou daňovou povinnosťou z DPH členskému štátu, v ktorom sa zaregistrovali.

### *3.4.3 Alternatíva schémy IOSS*

System IOSS je dobrovoľný; členské štáty ponúkajú aj alternatívu, v ktorej 3. strana (väčšinou pošta alebo kuriérska spoločnosť) zabezpečí formality importu a odvedenia zaplatenej DPH. Pre poštu je tiež sprístupnený systém IOSS, v ktorom budú môcť na mesačnej báze odvádzať zaplatenú DPH z tovarov, na rozdiel od dnešného systému, kde DPH musí byť odvádzaná za každý balík. Túto alternatívu však možno uplatniť iba ak je tovar importovaný do členského štátu, v ktorom sa aj spotrebuje.

Navyše sa členský štát môže rozhodnúť tieto transakcie zaťažiť štandardnou sadzbou DPH aj v prípade ak by importovaný tovar mohol byť zaťažený nižšou sadzbou.

### *3.4.4 Dodávky s hodnotu väčšou ako 150 € exportované z tretích krajín do Európskej Únie*

Ak má dodávka tovaru hodnotu väčšiu ako 150 €, podlieha spotrebnej dani alebo spoločnosť chce aplikovať zníženú sadzbu DPH, je potrebné, aby bolo podstúpené plné colné konanie.

## **3.5 Zmeny týkajúce sa elektronických rozhraní**

Elektronické rozhrania (ďalej označené ako online trhoviská alebo trhoviská) a obdobné sprostredkovateľské platformy zohrávajú v obchode dôležitú úlohu spájania dodávateľov a zákazníkov; zabezpečujú alebo sa zúčastňujú väčšiny elektronické obchodu v rámci EÚ, čo z nich robí veľmi významnú súčasť ekonomiky. Z dôvodu zavedenia nových pravidiel pre DPH v rámci EÚ im budú udelené nové povinnosti a úlohy.

V súčasnosti môžu spoločnosti z tretích krajín predávať tovar online v rámci EÚ prostredníctvom skladovacích zariadení vo vlastníctve spoločností zriadených v EÚ. Kvôli tomu môže byť zložité získať splatnú DPH z takto uskladneného tovaru. Podľa plánovaných zmien budú v EÚ zavedené povinnosti spojené s výberom, deklaráciou a zaplatením DPH pre online trhoviská, čo znamená, že podniky prevádzkujúce elektronické rozhrania ako sú trhoviská alebo sprostredkovateľské platformy sa budú v určitých situáciách považovať za dodávateľa tovarov alebo služieb konečným zákazníkom v EÚ používajúcim ich platformu aj pre účely odvedenia DPH.

Tým pádom budú niektoré platformy zodpovedné za výber, deklaráciu a zaplatenie DPH z transakcií sprostredkovaných ich elektronickým rozhraním. Pri zavádzaní reforiem

hodlá Európska komisia zaangažovať online trhoviská, aby zabezpečila úplné objasnenie ich úloh a povinností. Takisto treba podotknúť, že online trhoviská budú musieť držať doklad o dodaní tovaru po dobu aspoň 10 rokov a musia ho vedieť poskytnúť v elektronickej forme na požiadanie.

Na efektívne vykonávanie nových obligácií majú online trhoviská k dispozícii systém MOSS, ktorý odľahčuje ich administratívnu záťaž spojenú s dodržiavaním pravidiel DPH. S novými pravidlami sa tento systém rozšíri na OSS, čiže spoločnosti budú môcť vysporiadať svoje daňové záväzky aj z diaľkového predaja tovaru, čo by malo naďalej znížiť ich administratívnu záťaž.

### *3.5.1 Čo sa považuje za trhovisko*

Elektronickým rozhraním sa rozumie online trhovisko, platforma, portál alebo obdobné internetové stránky, ktorých úlohou je spájať zákazníkov a predajcov tovarov či služieb. Výsledkom by mala byť zmluva o kúpe a predaji.

### *3.5.2 V ktorých prípadoch sa trhovisko považuje za sprostredkovateľa obchodu*

Platforma sprostredkuje predaj keď umožní zákazníkovi a dodávateľovi, ktorý predáva svoj tovar cez elektronickú platformu, prísť navzájom do kontaktu, z ktorého vznikne dodávka tovaru zákazníkovi cez danú elektronickú platformu danému zákazníkovi.

Platforma nesprostredkuje obchod ak sú naraz splnené tri podmienky:

1. Platforma neustanovuje podmienky, na základe ktorých sa uskutoční dodanie tovaru,
2. Platforma nie je zapojená vo výbere platby od zákazníka,
3. Platforma nie je zahrnutá v objednávke alebo dodaní tovaru.

Takisto platforma nesprostredkuje obchod ak sú jej činnosti obmedzené len na:

Poskytovanie spracovania platieb, katalogizovanie a inzercia tovaru, presmerovanie či odkázanie zákazníka na inú platformu alebo portál predajcu bez ďalších zásahov do dodania či poskytnutia tovaru.

### *3.5.3 Transakcie, pri ktorých sa trhovisko bude považovať za dodávateľa pre účely DPH*

Online trhoviska sa bude považovať za dodávateľa na základe toho, odkiaľ budú pochádzať dodávky tovaru:

Je nutné poznamenať, že online trhovisko môže byť zodpovedné za nesprávnu výšku odvedenej DPH. V takom prípade musí dokázať, že mu boli poskytnuté nesprávne informácie alebo nemala možnosť vedieť, že poskytnuté informácie boli chybné.

### *3.5.4 Predaj tovaru v rámci EÚ*

Online trhovisko sa považuje za dodávateľa tovaru ak sprostredkúva dodávku tovaru od skutočného dodávateľa usadeného mimo EÚ zákazníkovi v EÚ. V tomto prípade nie je hodnota dodávky relevantná a pravidlo sa aplikuje na diaľkový aj domáci predaj. Skutočný dodávateľ si na náklady spojené s dodaním tovaru online trhovisku môže požiadať o odpočet DPH.

### *3.5.5 Predaj tovaru nepochádzajúceho z rámca EÚ*

Trhovisko je tiež považované za dodávateľa tovaru ak sprostredkúva predaj tovaru v hodnote najviac 150 € medzi skutočným dodávateľom usadeným mimo alebo v rámci EÚ a konečným zákazníkom v EÚ.

Uvedenými pravidlami sa jedno dodanie rozdeľuje na dve dodania:

Transfer medzi skutočným dodávateľom a trhoviskom nie je zaťažený DPH pretože sa nebude považovať za dodanie.

Tieto dodania medzi trhoviskom a skutočným dodávateľom sú zaťažené nulovou DPH aby sa predišlo možným problémom s nezaplatením DPH, no pokiaľ online trhovisko nedeklaruje dodávku s uvedením čísla IOSS, dodávka bude podliehať importnej DPH.

V dodávke medzi portálom a zákazníkom príde ku skutočnej preprave tovaru, jedná sa o obchod s dodaním tovaru a podlieha DPH, ktorú musí za určitých podmienok odvieť online trhovisko.

### 3.6 Príklad rozdielov v účtovaní pred a po zavedení balíka opatrení pre elektronický obchod

#### 3.6.1 Zadanie:

Slovenská spoločnosť MATX produkuje matematicky presné sady kociek (označené MAT1), ktoré predáva prevažne do Slovenska, Nemecka a Poľska. V Nemecku si prenajíma sklad, v ktorom skladuje svoj tovar kvôli rýchlejšiemu dodaciemu času, kvôli tomu je ÚJ zaregistrovaná ako platiteľ DPH v Nemecku a má nemecké IČ DPH. Keďže ročný obrat ÚJ je väčší ako 49 790 € je zaregistrovaná ako platiteľ DPH na Slovensku a má aj slovenské IČ DPH.

Predpoklady: v príkladoch neuvažujeme s províziou, ktorú by ÚJ mala platiť online trhovisku a nie vždy s nákladmi za poštové služby. Taktiež abstrahujeme od analytickej evidencie ak nie je nutná pre účely príkladu a predpokladáme nemenné výmenné kurzy. ÚJ zaraďuje drobný materiál priamo do nákladov. Momentálne nie je známe, do akého dátumu sa má odovzdať daňové priznanie k DPH prostredníctvom systému OSS, predpokladáme, že vždy najneskôr do 20. dňa mesiaca nasledujúceho po uplynutí štvrtroka.

Celkový objem predaných tovarov za rok 2020 do členských štátov bol nasledujúci:

Nemecko: 40 000 €, hranica registrácie 100 000 EUR, sadzba DPH: 19 %

Poľsko: 17 000 €, hranica registrácie: 200 000 PLN (35 000 €), sadzba DPH: 23 %

Slovensko: 14 000 €, sadzba DPH: 20 %

Kurz: 1 € = 4,5449 PLN

#### 3.6.2 Priamy diaľkový predaj tovaru konečnému zákazníkovi v roku 2020

Zaučtovanie predaja tovaru do Poľska podľa dnešných pravidiel:

Predajná cena tovaru MAT1 je 20 € za 1 kus (90,90 PLN), keďže ÚJ nespĺňa hranicu registrácie, zaťaží tovar slovenskou sadzbou DPH vo výške 20 %. Zaplatenú DPH následne ÚJ odvedie v mesačnom daňovom priznaní k DPH Finančnej správe SR. Rovnako by sa postupovalo ak by sa tovar predával prostredníctvom online trhoviska či do iného členského štátu, v ktorom nespĺňa hranicu registrácie.

Zaučtovanie predaja tovaru konečnému spotrebiteľovi zo strany predajcu:

Tabuľka č. 1: Účtovanie predaja tovaru v r. 2020

Dátum	Doklad	Obsah účtovného zápisu	Suma v EUR	Suma v PLN	Strana Má Dať	Strana Dal
14.05.2020	VFA	Predaj 1 ks tovaru MAT1: Cena tovaru bez DPH DPH Spolu	20,- 4,- 24,-	90,90 18,18 109,08	311	604 343
14.05.2020	IÚD	Vyskladnenie tovaru	15,-		504	132
15.05.2020	VBÚ	Inkaso FA: za tovar	24,-	109,08	221	311
10.06.2020	VBÚ	Uhradenie daňovej povinnosti z DPH	4,-	18,18	343	221

Zdroj: vlastné spracovanie

### 3.6.3 Priamy diaľkový predaj tovaru konečnému zákazníkovi po zavedení zmien v roku 2021

Zaučtovanie predaja tovaru MAT1 do Poľska, keďže ÚJ nespĺňa podmienku 10 000 €, zaťaží tovar poľskou sadzbou DPH vo výške 23 %. Na odvedenie zaplatenej DPH má ÚJ 2 možnosti, buď sa zaregistruje ako platiteľ DPH v Poľsku a bude vyplňať mesačne daňové priznania k DPH, ktoré odošle so splatnou DPH poľskej daňovej správe alebo sa zaregistruje do systému OSS, cez ktorý bude vyplňať štvrťročne daňové priznania k DPH, ktoré budú so splatnou DPH odoslané Finančnej správe SR. Ak by sa ÚJ rozhodla zaregistrovať sa ako platiteľ DPH v Poľsku, technika účtovania sa nemení.

Zaučtovanie predaja tovaru konečnému spotrebiteľovi zo strany predajcu pri použití systému OSS:

Tabuľka č. 2: Účtovanie predaja tovaru v r. 2021

Dátum	Doklad	Obsah účtovného zápisu	Suma v EUR	Suma v PLN	Strana Má Dať	Strana Dal
14.07.2021	VFA	Predaj 1 ks tovaru MAT1: Cena tovaru bez DPH DPH Spolu	20,- 4,60 24,60	90,90 20,91 111,81	311	604 343
14.07.2021	IÚD	Vyskladnenie tovaru	15,-		504	132
15.07.2021	VBÚ	Inkaso FA	24,60	111,81	221	311
10.10.2021	VBÚ	Uhradenie daňovej povinnosti z DPH	4,60	20,91	343	221

Zdroj: vlastné spracovanie

Ak by ÚJ predala 1 ks tovar MAT1 nemeckému spotrebiteľovi, technika účtovania ani povinnosti ÚJ k DPH by sa s novými pravidlami nezmenili, keďže ÚJ musí byť registrovaná ako platiteľ DPH v Nemecku.

To isté však neplatí pri predaji prostredníctvom online trhoviska, v takom prípade by sa povinnosti spojené s výberom, deklaráciou a odvedením s DPH presunuli na online trhovisko.

### 3.6.4 *Diaľkový predaj tovaru konečnému zákazníkovi prostredníctvom online trhoviska po zavedení zmien v roku 2021*

Ak by bol 1 ks tovaru MAT1 predaný prostredníctvom online trhoviska (napr. pros. Amazon) a hodnota tovaru je menšia alebo rovná 150 €, povinnosť vybrať, deklarováť a odvieť DPH prevezme online trhovisko. ÚJ deklaruje predaj tovaru online trhovisku bez skutočného dodania tovaru, táto transakcia podlieha nulovej sadzbe DPH.

Zaučtovanie predaja tovaru trhovisku zo strany predajcu, ak bol tovar predaný cez online trhovisko, pričom:

343 992 – zahraničná DPH na výstupe, vybraná online trhoviskom

343 991 – storno zahraničnej DPH na výstupe, vybranej online trhoviskom

Tabuľka č. 3: Účtovanie sprostredkovaného predaja tovaru online trhoviskom v r. 2021

Dátum	Doklad	Obsah účtovného zápisu	Suma v EUR	Suma v PLN	Strana Má Dať	Strana Dal
14.07.2021	VFA	Predaj 1 ks tovaru MAT1: Cena tovaru bez DPH DPH Spolu	20,- 4,60 24,60	90,90 20,91 111,81	311	604 343 992
14.07.2021	IÚD	Storno DPH	4,60		343 991	311
14.07.2021	IÚD	Vyskladnenie tovaru	15,-		504	132
15.07.2021	VBÚ	Inkaso FA	27,-	122,71	221	311

Zdroj: vlastné spracovanie

Poznámky:

Pri storne DPH sa ocenenie splatnej DPH neprepočítava novým výmenným kurzom. Faktúru vystavuje ÚJ, podľa platnej legislatívy na nej musí byť vyčíslená suma a sadzba splatnej DPH. Z toho dôvodu, že zákazník platí DPH online trhovisku, ktoré ju deklaruje a odvedie, vzniká otázka či vôbec a ako aby ÚJ mala účtovať o DPH. Faktúra je daňovým dokladom takisto kvôli zásade verného a pravdivého zobrazenia skutočnosti a ÚJ by mala účtovať o DPH, avšak aj z toho dôvodu, aby sa predišlo možným problémom a omylom pri vyplňaní a kontrole daňového priznania k DPH či už online trhoviska alebo ÚJ.

Preto navrhujeme riešenie, v ktorom sa DPH stornuje v momente, keď ÚJ dostane potvrdenie od trhoviska o zaplatení DPH zákazníkom.

Príslušné účty DPH sa odlišia vhodnou analytickou evidenciou. Stornom DPH sa odstráni anomália, v ktorej by celková suma FA znela na 24,60 € ale v skutočnosti by ÚJ inkasovala iba 20 €, čo by vytváralo veľké množstvo plne uhradených faktúr, ktoré by v účtovníctve boli evidované ako neuhradené. Odstránením položky DPH z FA, by sa porušila zásada verného a pravdivého zobrazenia skutočnosti, pretože údaje na doklade by sa nezhodovali s údajmi v účtovníctve.

### *3.6.5 Nákup malého tovaru s vnútornou hodnotu menšou ako 22 € z tretej krajiny v roku 2020*

Ak by ÚJ nakúpila drobné meracie zariadenia z Juhoafrickej republiky v hodnote 12 €, nákup by nebol zaťažný DPH, keďže sa jedná o malý balík s vnútornou hodnotou menšou ako 22 €. Účtovanie z pohľadu kupujúceho:

Tabuľka č. 4: Účtovanie nákupu materiálu z 3. krajín v r. 2020

Dátum	Doklad	Obsah účtovného zápisu	Suma v EUR	Suma v ZAR	Strana Má Dať	Strana Dal
14.05.2020	PFA	Nákup drobného mat.:				
		Cena materiálu	12,-	239,03	501	
		Poštovné	10,-	199,19	518	
		Spolu	22,-	438,22		321
15.05.2020	VBÚ	Úhrada PFA za mat.	22,-	438,22	321	221

Zdroj: vlastné spracovanie

### *3.6.6 Nákup malého tovaru s vnútornou hodnotu menšou ako 22 € z tretej krajiny*

#### *po zavedení zmien v roku 2021*

V roku 2021 bude musieť dodávateľ zaťažiť túto dodávku slovenskou sadzbou DPH. Ak bude tovar objednaný cez trhoviško, online trhoviško obstará výber, deklaráciu a zabezpečí odvedenie DPH Finančnej správe SR.

Ak dodávateľ využije systém IOSS, bude DPH zaplatená pri uzavretí objednávky (predpokladajme prostredníctvom portálu dodávateľa), dodávateľ túto DPH vykáže a zaplatí v štvrtročnom daňovom priznaní vyplnenom a odovzdanom v systéme IOSS. Pozn. ak JAR spoločnosť využíva systém IOSS, je viac než pravdepodobné, že má aj účet v EUR a prijíma platby v EUR, kvôli čomu by sme nemuseli účtovať v ZAR.

Zaučtovanie obstarania drobného materiálu v roku 2021 z tretej krajiny:

ZAR (juhoafrický rand) 1€ = 19,919 ZAR

Tabuľka č. 5: Účtovanie nákupu materiálu z 3. krajín v r. 2021

Dátum	Doklad	Obsah účtovného zápisu	Suma v EUR	Suma v ZAR	Strana Má Dať	Strana Dal
14.05.2020	PFA	Nákup drobného mat.: Cena materiálu DPH 20 % Poštovné Spolu	12,- 2,40 10,- 24,40	239,03 47,81 199,19 486,02	501 343 501	321
15.05.2020	VBÚ	Úhrada PFA za mat.	24,40	486,02	321	221

Zdroj: vlastné spracovanie

Ak dodávateľ určí Slovenskú poštu ako sprostredkovateľa obchodu, prípadnú povinnosť spojenú s DPH na Slovenskú poštu, ktorá bude požadovať zaplatiť 20 % DPH z tejto dodávky. V prípade nezaplatenia bude dodávka vrátená odosielateľovi. Slovenská pošta zaplatenú DPH vykáže a odvedie v mesačnom daňovom priznaní DPH. Zaúčtovanie obstarania drobného materiálu ak bude DPH vybraná slovenskou poštou:

Tabuľka č. 6: Účtovanie nákupu materiálu z 3. krajín v r. 2021, DPH vybraná pri prevzatí zásielky

Dátum	Doklad	Obsah účtovného zápisu	Suma v EUR	Suma v ZAR	Strana Má Dať	Strana Dal
14.07.2021	PFA	Nákup drobného mat.: Cena materiálu Poštovné Spolu	12,- 10,- 22,-	239,03 199,19 438,22	501 518	321
15.07.2021	VBÚ	Úhrada PFA za mat.	22,-	438,22	321	221
24.07.2021	VPD	Úhrada DPH za mat. slovenskej pošte pri dodaní	2,40		343	211

Zdroj: vlastné spracovanie

### 3.7 Ukážka úspory administratívnych nákladov v ÚJ

Na splnenie si daňových povinností potrebuje ÚJ zaškolených junior prípadne až senior účtovníkov, kvôli potrebným skúsenostiam a znalostiam v oblasti účtovníctva ako aj v daňových systémoch a legislatívach iných členských štátov no i zodpovednosti spojenej s touto prácou. Preto môže byť výhodnejšie, prevažne z časového hľadiska kvôli náročnosti prijímacieho procesu zamestnancov, pre ÚJ využiť služby konzultačnej spoločnosti v danej krajine, čo môže výrazne ovplyvniť náklady na vyplnenie daňových priznaní.

Ak by vyplnenie jedného zahraničného daňového priznania zabralo približne 2 hodiny a ÚJ by musela vyplňať daňové priznania do 10 členských štátov, predstavuje to približne 20 hodín administratívnej práce každý mesiac. Pri využití systému OSS by ÚJ podávala iba mesačne slovenské daňové priznanie a štvrťročne daňové priznanie OSS.

Vyplnenie daňového priznania v systéme OSS by nemalo predstavovať radikálne znížiť, no malo by sa jednať o významnú zmenu. Preto počítame s znížením administratívnej záťaže aspoň o 15 minút na 1 daň. priznanie.

Zaťaženie priemernou hrubou mzdou v hodnote približne 6,50 € (priemerná hrubá mzda junior účtovníka sa pohybuje medzi 6 až 7 € na hodinu - predpoklad) na hodinu predstavuje 1 daň. priznanie náklad až 13 €, za 10 členských štátov až 130 €.

Pri daň. priznaní vyplnenom v OSS by sa jednalo o 1 hodinu a 45 minút v cene 11,38 €, za 10 členských štátov to predstavuje až 113,80 €. Mesačne by ÚJ ušetrila až 2 hodiny a 30 minút v cene 16,20 €. Štvrťročne to znamená úsporu až 48,60 €, ročne až 194,40 €. Medzi ďalšie zníženie nákladov patrí aj odpadnutie prípadnej budúcej povinnosti registrácie ako platiteľ DPH v iných členských štátoch; ÚJ už nebude nutne musieť využívať služby odborníkov v členských štátoch či s nimi komunikovať a nebude nutne potrebovať seniorných alebo intenzívne zaškolených zamestnancov. Pri využití služieb externých spoločností na spracovanie DPH priznaní v rôznych členských krajinách by mohla úspora nákladov na plnenie povinností predstavovať výraznú položku.

## 4 Diskusia

### 4.1.1 Dopad na členské štáty

Rozšírenie systému MOSS a osobitné ustanovenia týkajúce sa povinností elektronických rozhraní nadobudnú účinnosť 1. júla 2021. Do tohto obdobia musia členské štáty prispôbiť alebo rozvinúť potrebnú IT infraštruktúru na požadovanú úroveň, prípadne prijať zákony do platnosti aby zabezpečili funkčnosť týchto zmien. Ak by niektoré štáty nedokázali implementovať tieto zmeny vzniknú obrovské problémy nielen pre dodávateľov z tretích krajín ale aj dodávateľov v rámci EÚ. Ak sa takýto problém nezaopatrí rýchlym riešením, nebude jasné kto má povinnosť vyberať a odvádzať DPH, zahraniční dodávateľia budú musieť odvádzať DPH bez toho, aby mohli využiť systém OSS. Z toho dôvodu by bolo asi najlepším riešením ďalej odsunúť zavedenie týchto zmien až na obdobie, keď budú všetky členské štáty schopné uviesť nové pravidlá a zmeny do platnosti. Takýto odklad by nepriamo vytváral vysoké náklady vyplývajúce z rozdielu skutočne a odhadovane vybranej DPH.

### 4.1.2 Dopad na konečných spotrebiteľov

Tieto zmeny prinesú nezanedbateľnú ťarchu na konečných zákazníkov. Všetky tovary, ktoré si kúpia by mal i byť zaťažené ich domácou sadzbou DPH (výnimky sú tovary a služby predávané podnikmi spĺňajúcimi podmienku 10 000 €) a zásielky z tretích krajín budú taktiež zdanené domácou sadzbou DPH, bez ohľadu na ich hodnotu.

Povinnosť vyberať, deklarovať a odvádzať DPH môže pripadnúť aj na iné zariadenia ako sú dodávateľia, ktorí možno budú musieť zaviesť poplatky, ktorými by pokryli náklady spojené s ich novými obligáciami.

### 4.1.3 Dopad na spoločnosti

So vzniknutím OSS sa naskytne spoločnostiam možnosť zrušiť registrácie platiteľa DPH v členských štátoch a namiesto toho deklarovať a platiť vybranú DPH od zákazníkov prostredníctvom daňového priznania OSS.

V súvislosti s týmito zmenami musia spoločnosti aktualizovať svoje portály, na ktorých ponúkajú svoje tovary a služby, aby správne vypočítali sadzbu DPH v členskom štáte zákazníka. Niektoré online trhoviská ponúkajú spoločnostiam k dispozícii svoje sklady, z ktorých by následne expedovali predaný tovar zákazníkovi. Kvôli novým pravidlám by

využitie takéhoto skladu spoločnosťou, ktorá má sídlo v inom členskom štáte ako sa nachádza sklad, znamenalo povinnosť registrovať sa ako platiteľ DPH v členskom štáte, v ktorom je takýto sklad. Alternatívne, ak má spoločnosť viacero skladov v rôznych členských štátoch, môže byť pre ňu výhodnejšie, ak by si zriadila adekvátne skladovacie priestory len v jednom členskom štáte. Prípadne by bolo vhodné prehodnotiť podmienky registrácie pri skladovaní tovarov vo viacerých členských štátoch, pričom tieto tovary sú určené výhradne na predaj nezdaniteľným osobám – zákazníkom.

#### *4.1.4 Pošta ako výberca splatnej DPH*

Vyplývajúce z nových pravidiel, Slovenská pošta a iné zásielkové či kuriérske spoločnosti môžu byť povinné vybrať, deklarovat' a zaplatiť DPH z dodávok s vnútornou hodnotou 150 € alebo menej. Implementácia nových povinností môže vyvolať Slovenskej pošte ako fundamentálnu doručovateľovi zásielok na Slovensku výzvy alebo riziká.

Nevyhnutné zaškolenie zamestnancov, aby boli oboznámení s ich novými úlohami a povinnosťami. Školiaci proces nemusí byť jednoduchý, obzvlášť v odľahlých obciach, čo môže mať za následok spomalenie zavedenia nových pravidiel do praxe.

Okrem zaškolenia zamestnancov bude potrebné aby sa aktualizoval alebo vytvoril potrebný softvér, ktorý by umožnil elektronické platby splatnej DPH, ktoré nie sú nutne pre všetkých občanov možným alebo preferovaným spôsobom platby, preto by Slovenská pošta mala poskytnúť aj možnosť úhrady hotovosťou. Výber hotovostnej platby splatnej DPH vytvára viacero problémov.

Vybraná čiastka musí byť bezpečne uložená, čo zvyšuje objem hotovosti, ktorá sa bude nachádzať v jednotlivých pobočkách pošty; hotovostné platby zvyšujú záťaž pracovníkov pošty, ktorí budú musieť zvlášť vykázat' úhradu daňovej povinnosti.

Oznámenie klientom pošty, že majú povinnosť uhradiť DPH z ich balíka nemusí byť jednoduché, pošta nemusí mať nutne ich kontaktné údaje a zasielanie upomienok môže byť nákladné, preto navrhujeme aby poštové oznámenia o uložení obsahovali novú alebo modifikovanú položku oznamujúcu povinnosť zaplatiť splatnú DPH zo zásielky. Táto zmena by nutne neinformovala zákazníkov o možnosti či spôsobe zaplataenia splatnej DPH elektronickou formou.

Pokým nebude DPH z dodávky zaplataená, musí byť táto dodávka skladovaná až do doby keď klient zaplatí DPH alebo ak vyprší lehota splatnosti, kedy bude zásielka poslaná

naspäť odosielateľovi. Skladovanie balíkov navyše môže prevýšiť kapacity priestorov pošty, obzvlášť v obdobiach veľkého objemu poštového styku (napr. počas Vianoc).

## **4.2 Možné podvody alebo nekalé praktiky vyplývajúce z plánovaných zmien**

### *4.2.1 Podhodnocovanie vnútornej hodnoty zásielok*

Odstránenie zdanenia malých zásielok s nízkou vnútornou hodnotou daňou z pridanej hodnoty, pričom táto daňová úľava vznikla aby sa odbremenili colné úrady a umožnil sa rýchly vstup do voľného obeh, by znamenalo neudržateľné pracovné tempo pre colné úrady. Použitím systému IOSS a zavedením nových colných formulárov s výrazne zníženým objemom vyplnených informácií by sa malo predísť neúnosnej záťaži colných orgánov bez prílišného zvýšenia dodacej doby zásielok.

Systém IOSS neodstraňuje problém s podhodnocovaním hodnoty zásielok, napriek tomu ho znižuje natoľko, že sa spoločnostiam pravdepodobne neoplatí riskovať následky.

Tým, že dodávatelia z tretích krajín budú musieť zaťažiť všetky svoje tovary smerujúce do EÚ sadzbou DPH členského štátu spotreby, odpadá jeden dôvod podhodnocovať zásielky aby oni či ich zákazníci nemuseli platiť DPH.

### *4.2.2 Zneužitie čísla IOSS pri deklarácií a zaslaní tovaru*

Spoločnosť môže uviesť v colnej deklarácií a na zásielke samotnej číslo IOSS spolu s identifikačnými údajmi veľkej známej spoločnosti aby sa vyhla importnej DPH ako aj zdĺhavému colnému konaniu. Získať údaje o firme nemusí byť zložité, no kvôli povinnosti deklarácie každej dodávky smerujúcej do EÚ a vykazovaniu týchto predajov v systéme IOSS, mali by colné orgány odhaliť podvodné označenia.

Ak by sa preukázalo zneužívanie systému IOSS, majú členské štáty právo odobrať spoločnosti povolenie používať tento systém, následkom čoho bude musieť postihnutá spoločnosť podstupovať plné colné konanie pre každú dodávku do EÚ.

### *4.2.3 Vyhybanie sa účtovaniu sadzby členského štátu zákazníka*

Ak by spoločnosť chcela obísť účtovanie sadzby DPH v členskom štáte zákazníka (napr. maďarskú sadzbu DPH vo výške 27 %) tým, že by zákazníci uzatvorili druhú zmluvu

o dodaní so spoločnosťou v inom členskom štáte bude sa jednať o nepriame sprostredkovanie. Z toho dôvodu bude druhá spoločnosť, ktorá má dodať tovar zákazníkovi, povinná vybrať, deklarovat' a odviesť splatnú DPH z tejto dodávky, pričom výška sadzby sa určí podľa členského štátu zákazníka.

## Záver

Digitalizácia ekonomiky a všedného života si vyžaduje adekvátne odozvy zákonodarstva, ktoré by malo držať krok s vývojom v spoločnosti. Zastaralé či nepraktické zákony a nariadenia sabotujú efektívny chod úradov, spoločností a inštitúcií.

Plánované zmeny zamerané na efektívne zdanenie elektronického obchodu v rámci Európskej Únie a vyrovnanie konkurenčného boja, by mali odstrániť súčasné nedostatky v legislatíve a splniť stanovené úlohy. Balík opatrení taktiež prináša pre obchodné spoločnosti nové možnosti expanzie nielen v rámci EÚ ale aj do EÚ, znižuje administratívnu záťaž pri diaľkovom predaji a plnení si daňových povinností, pričom znižuje vstupné bariéry podnikania. Nielen pri uvádzaní týchto zmien do praxe bude nevyhnutná spolupráca medzi jednotlivými členskými štátmi ale aj následne po ich implementácii bude potrebná komunikácia a kooperácia v rámci Únie, aby sa zabezpečila funkčnosť týchto zmien. Zavedenie nových pravidiel si najskôr bude vyžadovať aj úpravu legislatívy na úrovni jednotlivých členských štátov.

Úspech zmien závisí na ich správnom implementovaní a prispôsobení sa im zo strany členských štátov ale aj spoločností, ktorým vznikne povinnosť deklarovať a odvádzať zaplatenú DPH zo sprostredkovaných obchodov. Uvedenie týchto zmien do platnosti bude mať rozsiahly dopad na všetkých účastníkov elektronického obchodu.

## Zoznam použitej literatúry

1. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov
2. Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92 v znení neskorších predpisov
3. Zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov
4. Zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z liehu
5. Zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov
6. Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
7. Zákon č. 222/2004 Z. z. zákon o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
8. ŠLOSÁROVÁ Anna a kol. *Účtovníctvo. 2. preprac. a dopl. vyd.* Braislava : Wolters Kluwer, 2016. 293 s. ISBN 978-80-8168-444-9.
9. Európska komisia. Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) 2019/2026 z 21. novembra 2019 [online]. Brusel, 2019. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:32019R2026&from=EN>
10. Európska komisia. Register to MOSS [online]. Daňová a colná únia : Brusel. Dostupné na: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/register-moss\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/register-moss_en)
11. Európska komisia. Background – basic principles of the MOSS [online]. Daňová a colná únia : Brusel. Dostupné na:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/mini-one-stop-shop\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/mini-one-stop-shop_en)>

12. Európska komisia Generálne riaditeľstvo pre dane a colnú úniu. Príručka k zjednodušenému režimu jednotného kontaktného miesta pre DPH [online]. Daňová a colná únia : Brusel. 2013. Dostupné na:  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/taxud-2013-01228-02-01-sk-tra-00-sk.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/taxud-2013-01228-02-01-sk-tra-00-sk.pdf)
13. Európska komisia. What is the VAT Gap? [online]. Daňová a colná únia : Brusel. Dostupné na: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en)
14. Európska komisia. Modernising VAT for cross-border e-commerce [online]. Daňová a colná únia : Brusel. Dostupné na:  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_en)
15. Európska komisia. What is VAT? [online]. Daňová a colná únia : Brusel. Dostupné na: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/what-is-vat\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/what-is-vat_en)
16. Európska komisia. Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer [online]. Daňová a colná únia : Brusel. Dostupné na:  
[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_16\\_3746](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_16_3746)
17. IHS, Institute for Advanced Studies. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report [online]. Varšava, 2019. Dostupné na:  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf)
18. MERKX Madeleine – BEERENS Marco. VAT 2021: new rules e-commerce within the EU. In *Insights* [online Eindhoven : BDO Netherlands, 2020, Dostupné na:  
<https://www.bdo.nl/en-gb/insights/vat-2021-new-rules-e-commerce-within-the-eu>

19. MERKX Madeleine – BEERENS Marco. VAT 2021: e-commerce supplies of goods from outside the EU. In *Insights* [online]. Eindhoven: BDO Netherlands, 2020, Dostupné na: <https://www.bdo.nl/en-gb/insights/vat-2021-e-commerce-supplies-of-goods-from-outside-the-eu>
20. MERKX Madeleine – BEERENS Marco. VAT 2021: e-commerce and VAT position of platforms. In *Insights* [online]. Eindhoven : BDO Netherlands, 2020, Dostupné na: <https://www.bdo.nl/en-gb/insights/en-2019-en-eerder/vat-2021-e-commerce-and-vat-position-of-platforms>
21. MERKX Madeleine – BEERENS Marco. VAT 2021: Changed VAT e-commerce rules further explained. In *Insights* [online]. Eindhoven : BDO Netherlands, 2020, Dostupné na: <https://www.bdo.nl/en-gb/insights/vat-2021-changed-vat-e-commerce-rules-explained>
22. CRISTIAENSEN Gladys. The first wave of new rules applicable as of 2019: i tis a start ... In *Insights* [online]. KPMG Belgium. Dostupné na: <https://home.kpmg/be/en/home/insights/2018/06/e-commerce-new-vat-rules-coming-up.html>
23. ASQUITH Richard. EU VAT regime reforms 2019 to 2025. In *Blog* [online]. Avalara VATlive. Dostupné na: <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-news/eu-vat-regime-reform-2019-to-2025.html>
24. ASQUITH Richard. EU July 2021 marketplaces VAT deemed supplier rules. In *Blog* [online]. Avalara VATlive. Dostupné na: <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-news/2021-eu-marketplaces-vat-deemed-supplier.html>
25. ASQUITH Richard. INSIGHT: EU 2021 E-Commerce VAT Package-Making Compliance Easier and Fraud Harder. In *Blog* [online]. Avalara VATlive. Dostupné na: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-eu-2021-e-commerce-vat-package-making-compliance-easier-and-fraud-harder>

26. WIKIPEDIA. European Union value added tax [online]. Dostupné na:  
[https://en.wikipedia.org/wiki/European\\_Union\\_value\\_added\\_tax#cite\\_note-3](https://en.wikipedia.org/wiki/European_Union_value_added_tax#cite_note-3)
  
27. The impact of the 2021 VAT Import scheme on postal & express couriers. In *Insights* [online]. tradetaxport. Utrecht, 2020, Dostupné na:  
<https://www.tradetaxport.com/news/the-impact-of-2021-vat-import-scheme-postal-express>
  
28. NAGY Agnes. EU customs procedures and import VAT: On the way to 2021 [online]. Dostupné na:  
[https://www.wik.org/fileadmin/Konferenzbeitraege/2019/18th\\_Koenigswinter\\_Seminar/S2\\_1\\_Nagy.pdf](https://www.wik.org/fileadmin/Konferenzbeitraege/2019/18th_Koenigswinter_Seminar/S2_1_Nagy.pdf)