

Return of VAT to a foreign person from another Member State of European Union also from third country

Martina Mateášová

University of Economics in Bratislava
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, Slovakia
E-mail: mateasova.martina@gmail.com

Abstract: *The National Council of the Slovak Republic approved on 7 December 2017 Act No. 334/2017 Z. z., amending Act no. 222/2004 Coll. on Value Added Tax as amended. This amendment to the VAT Act entered into force on January 1, 2018. One of the most important changes brought by the latest amendment to the VAT Act is the creation of a new institute of "tax representative". He will be designated to represent on the acquisition of goods from another Member State, because the tax representative was responsible only for the import of goods from third countries. This new statute of the law allows foreign persons to choose a tax representative in connection with the acquisition of goods from another Member State in the country for the purpose of delivering them from the domestic territory to another Member State or a third country as well as for delivery by mail order with the place of delivery in another Member State.*

Keywords: *return of VAT, value added tax, foreign person, tax representative*

JEL codes: H25, K34

1 Súčasný stav - úvod do problematiky

V príspevku sa budeme venovať analýze zmien, ktoré priniesla novela zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ktorá zdaniteľným osobám priniesla rad povinností, ktoré významnou mierou ovplyvnia ich pôsobenie v podnikateľskom prostredí nie len v tuzemsku (Slovenská republika), ale aj v priestore Európskej únie a na území tretích krajín. Národná rada Slovenskej republiky schválila 7. decembra 2017 zákon č. 334/2017 Z. z. (ďalej len „novela zákona o DPH“), ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Uvedená novela zákona o DPH nadobudla účinnosť k 1. januáru 2018. Za významnú zmenu, ktorú priniesla novela zákona o DPH považujeme zavedenie nového inštitútu daňového zástupcu, ktorý k dosiaľ existujúcemu daňovému zástupcovi pri dovoze tovaru, bude určený na zastupovanie pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu. Ide o nové ustanovenie zákona, ktoré umožňuje zahraničným osobám, aby si zvolili daňového zástupcu v súvislosti s nadobudnutím tovaru z iného členského štátu v tuzemsku na účely jeho dodania z tuzemska do iného členského štátu alebo tretieho štátu, ako aj pri dodaní formou zásielkového predaja s miestom dodania v inom členskom štáte (Benko, 2016). Daňového zástupcu si môžu zvoliť iba tie zahraničné osoby, ktoré budú tieto obchody uskutočňovať výlučne prostredníctvom elektronického komunikačného rozhrania. Novozavedená úprava predstavuje zjednodušenie pre zahraničné osoby spočívajúce v tom, že v prípade nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, ktorý je určený na dodanie do iného členského štátu, alebo tretieho štátu, sa zahraničná osoba nemusí registrovať za platiteľa DPH na Daňovom úrade Bratislava, ale môže sa dať zastúpiť daňovým zástupcom. Do konca roka 2017 sa zahraničná osoba mohla dať zastúpiť daňovým zástupcom len vo veci uplatnenia oslobodenia od dane pri dovoze tovaru (Vašeková a Mateášová, 2017).

2 Metodológia a zdrojové údaje

V súvislosti so zavedením nového inštitútu daňového zástupcu pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, ktorý je určený na dodanie do iného členského štátu alebo tretieho štátu sa upravilo ustanovenie o vrátení dane zahraničnej osobe z iného členského štátu (Vašeková, 2016). V zmysle nového znenia aj zahraničná osoba usadená v inom členskom štáte môže požiadať o vrátenie dane formou refundácie aj v prípade, ak bude za obdobie, za ktoré žiada vrátiť DPH z kúpy tovarov a služieb v tuzemsku, uskutočňovať zdaniteľné obchody, na ktoré si zvolila daňového zástupcu (Prochazka a Molin, 2016).

K zmene vo väzbe na vrátenie dane zahraničnej osobe z iného členského štátu, ktorú by sme mohli označiť ako technicko-legislatívnu, došlo spresnením ustanovenia o nemožnosti nárokovať si vrátenie dane, ktorú dodávateľ neuplatnil v súlade so zákonom o DPH ani dane uplatnenej pri tovare, ktorý je alebo môže byť oslobodený od dane z dôvodu jeho dodania z tuzemska do iného členského štátu alebo tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený kupujúcim alebo na účet kupujúceho do miesta určenia na území tretieho štátu v zmysle § 47 ods. 2 zákona o DPH. V podstate nedošlo k vecnej zmene, ale len terminologickému upresneniu vzhľadom na úpravy § 65 zákona o DPH účinné od 1. januára 2018, keďže aj do účinnosti novely platilo, že žiadateľ nemal nárok na vrátenie dane pri tovaroch a službách obstaraných v tuzemsku za účelom uskutočnenia cesty v zmysle ustanovenia o osobitnej úprave uplatňovania dane pre cestovné kancelárie a cestovné agentúry (Tumpach – Juhaszová – Meluchová, 2013).

Ďalšia zmena v oblasti vrátenia dane sa týka zahraničných osôb z tretích štátov a súvisí s novým inštitútom daňového zástupcu v zmysle § 69aa. Doplnením ustanovenia sa umožnilo zahraničnej osobe usadenej v treťom štáte požiadať o vrátenie dane formou refundácie aj v prípade, ak bude za obdobie, za ktoré žiada vrátiť DPH z kúpy tovarov a služieb v tuzemsku, uskutočňovať zdaniteľné obchody, na ktoré si zvolila daňového.

3 Výsledky a diskusia

Zákonom č. 334/2017 Z. z., ktorý prijala Národná rada Slovenskej republiky 7. decembra 2017 a nadobudol účinnosť od 1. januára 2018, bol do právnej úpravy dane z pridanej hodnoty v podmienkach Slovenskej republiky, zavedený nový inštitút – daňový zástupca pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, čím sa rozšírila možnosť pre zahraničné osoby nechať sa zastupovať.

V zmysle § 5 zákona o DPH je zdaniteľná osoba, ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa v tuzemsku obvykle nezdržiava (ďalej zahraničná osoba), povinná podať žiadosť o registráciu pre daň Daňovému úradu Bratislava pred začatím vykonávania činnosti, ktorá je predmetom dane okrem dovozu tovaru (Sklenka et al., 2016). Zákon o DPH však stanovuje, kedy táto zahraničná osoba nie je povinná podať žiadosť o registráciu (Mateášová a Vašeková, 2016). Do konca roka 2017 išlo o tieto výnimky:

- a) zahraničná osoba dodáva len prepravné služby a s nimi súvisiace doplnkové služby, ktoré sú oslobodené od dane,
- b) zahraničná osoba dodáva len služby a tovar a osobou povinnou platiť daň je príjemca,
- c) zahraničná osoba dodáva len tovar, ktorým je plyn, elektrina, teplo, chlad a pod. a to prostredníctvom sietí, ktoré sú na území Európskej únie za podmienok stanovených zákonom o DPH,
- d) zahraničná osoba dodáva len tovar z tuzemska do iného členského štátu, ktorý bol dovezený z tretieho štátu za podmienky, že zahraničná osoba bola zastúpená daňovým zástupcom,
- e) zahraničná osoba dodáva len tovar v rámci trojstranného obchodu, na ktorom je zúčastnená ako prvý odberateľ,

- f) zahraničná osoba dodáva len telekomunikačné služby, služby rozhlasového alebo televízneho vysielania alebo elektronické služby a je identifikovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre tieto služby v inom členskom štáte alebo uplatňuje osobitnú úpravu pre tieto služby v zmysle zákona o DPH.

Od 1. januára 2018 sa okruh výnimiek, kedy zahraničná osoba nebude mať povinnosť požiadať o registráciu pre DPH aj napriek tomu, že v tuzemsku uskutoční zdaniteľný obchod, ktorý je predmetom DPH v tuzemsku sa novelou zákona o DPH rozšíril o dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu alebo tretieho štátu, ktorý bol nadobudnutý v tuzemsku z iného členského štátu, a zahraničná osoba bola zastúpená daňovým zástupcom podľa § 69aa. Ide o nové ustanovenie zákona o DPH, z ktorého vyplýva, že zahraničná osoba, ktorá nadobúda tovar v tuzemsku z iného členského štátu za účelom:

- a) jeho dodania s oslobodením do iného členského štátu alebo,
- b) vývozu tovaru alebo služby do tretej krajiny s oslobodením od dane alebo,
- c) dodania formou zásielkového predaja s miestom dodania v inom členskom štáte,

sa môže dať zastúpiť daňovým zástupcom v tuzemsku, a tak sa vyhnúť registrácii pre DPH. Novela zákona o DPH upravuje nie len podmienky, kedy zahraničná osoba môže využiť zastupovanie daňovým zástupcom ale stanovuje aj pravidlá daňového zastupovania t. j. kto a akým spôsobom môže byť splnomocnený na daňového zástupcu, aké povinnosti a zodpovednosť má daňový zástupca ako aj pravidlá odvolania daňového zástupcu Daňovým úradom Bratislava.

V zmysle uvedeného ustanovenia môže inštitút daňového zástupcu využiť len zahraničná osoba, ktorá nie je registrovaná ako platiteľ v tuzemsku a nedodáva tovar alebo službu, pri ktorej by jej vznikla povinnosť platiť daň v tuzemsku a zároveň spĺňa ešte aj nasledujúcu podmienku, že dodania tovaru uskutočňuje výlučne prostredníctvom využitia elektronického komunikačného rozhrania ako je elektronické trhovisko, elektronická platforma, elektronický portál alebo podobný elektronický prostriedok. Ak by sa zastupovaná zahraničná osoba dostala do situácie, kedy jej vznikne povinnosť registrovať sa v tuzemsku, napr. tuzemské dodanie tovaru nezdaniteľnej osobe, bude povinná splnomocneného daňového zástupcu odvolať.

V kompetencii daňového zástupcu je zastupovanie zahraničnej osoby len vo veciach súvisiacich s nadobudnutím tovarov v tuzemsku z iného členského štátu a jeho následného dodania s oslobodením ako do iného členského štátu tak aj vývozu do tretích krajín, alebo dodania tovaru formou zásielkového predaja s miestom dodania v inom členskom štáte (Blahušiaková, 2016). Každá zahraničná osoba môže mať len jedného daňového zástupcu, ktorý preberá práva a povinnosti zahraničnej osoby, ktorú zastupuje a to v rozsahu, v akom koná za zastúpenú zahraničnú osobu. Daňovým zástupcom môže byť ustanovená len zdaniteľná osoba so sídlom alebo bydliskom v tuzemsku a to na základe písomného splnomocnenia, ktoré musí obsahovať:

1. vyhlásenie zahraničnej osoby, že splnomocňuje konať daňového zástupcu v jej mene a na jej účet,
2. splnomocnenie daňového zástupcu na podávanie daňového priznania, kontrolného výkazu a súhrnného výkazu,
3. vyhlásenie zahraničnej osoby, že nie je registrovaná ako platiteľ dane v tuzemsku,
4. deň nadobudnutia účinnosti splnomocnenia.

Daňový zástupca na základe žiadosti, ktorú na predpísanom tlačive doručuje na Daňový úrad Bratislava, získava osobitné osvedčenie o pridelení osobitného identifikačného čísla pre daň, pod ktorým bude konať – zastupovať zahraničnú osobu prípadne aj viac zahraničných osôb. Povinnosťou daňového zástupcu je písomne na predpísanom tlačive oznámiť identifikačné údaje (meno, priezvisko alebo názov, adresa bydliska, sídla, miesta podnikania, prevádzkarne alebo miesta, kde sa obvykle zdržiava) zahraničnej osoby, ktorú zastupuje a to v lehote do 10 dní po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom mu bolo udelené plnomocnenstvo. Obdobne postupuje aj v prípade, že mu bolo splnomocnenie odvolané alebo vypovedané. Vzory tlačív sú zverejnené na portáli Finančnej správy Slovenskej republiky. Ďalšou povinnosťou daňového zástupcu je viesť záznamy o každej zastúpenej zahraničnej osobe, ktorá v zmysle zákona o DPH musí obsahovať nasledujúce údaje:

1. meno a priezvisko alebo názov zastúpenej zahraničnej osoby a adresu jej sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo miesta, kde sa obvykle zdržiava,
2. základ dane pri jednotlivých nadobudnutiach tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, sumu dane a odpočítanie dane z tohto tovaru,
3. základ dane pri jednotlivých dodaniach tovaru s oslobodením od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu alebo oslobodení pri vývoze tovarov a služieb,
4. základ dane pri jednotlivých dodaniach tovaru formou zásielkového predaja v členení podľa miesta dodania v inom členskom štáte. Za zdaňovacie obdobie, ktorým je kalendárny mesiac, je daňový zástupca povinný podať jedno spoločné daňové priznanie, jeden spoločný kontrolný výkaz a jeden spoločný súhrnný za všetky zahraničné osoby, za ktoré je oprávnený konať.

Odvolanie daňového zástupcu je zahraničná osoba povinná urobiť v prípade, že jej vznikne povinnosť registrovať sa za platiteľa v zmysle zákona o DPH (§ 5, § 6) a to písomným odvolaním plnomocenstva najneskôr ku dňu, ktorý predchádza dňu dodania tovaru alebo služby kvôli ktorému jej vznikla povinnosť sa registrovať v tuzemsku. Nesplnenie tejto povinnosti pokutuje Daňový úrad Bratislava až do výšky 10 000 eur. Daňový úrad Bratislava je tiež oprávnený odňať daňovému zástupcovi osobitné osvedčenie o pridelení osobitného identifikačného čísla a to buď na základe žiadosti daňového zástupcu, alebo na základe rozhodnutia úradu z nasledovných dôvodov: 1. opakované porušovanie povinností na strane daňového zástupcu (oznamovacie povinnosti, vedenie záznamov, podávanie priznaní a výkazov), 2. v období 12 kalendárnych mesiacov nezastupoval žiadnu zahraničnú osobu, 3. nebol oprávnený konať za zahraničnú osobu na základe plnomocenstva.

Novelou zákona o DPH bolo vo väzbe na nové ustanovenie o daňovom zástupcovi doplnené aj ustanovenie (§ 72 ods. 3), ktorým sa rozšíril okruh osôb povinných vyhotoviť faktúru. V zmysle tohto ustanovenia je pri dodaní tovaru s miestom dodania v tuzemsku povinná vyhotoviť faktúru aj zahraničná osoba, ktorá je zastúpená daňovým zástupcom, pričom obsahom faktúry musí byť aj meno a priezvisko alebo názov daňového zástupcu, adresa jeho sídla alebo bydliska a jeho osobitné identifikačné číslo pre daň (Ondrušová, 2016).

Záver

Novozavedená úprava predstavuje zjednodušenie pre zahraničné osoby spočívajúce v tom, že v prípade nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, ktorý je určený na dodanie do iného členského štátu, alebo tretieho štátu, sa zahraničná osoba nemusí registrovať za platiteľa DPH na Daňovom úrade Bratislava, ale môže sa dať zastúpiť daňovým zástupcom. Do konca roka 2017 sa zahraničná osoba mohla dať zastúpiť daňovým zástupcom len vo veci uplatnenia oslobodenia od dane pri dovoze tovaru.

Príslušnosť ku grantovej úlohe

Príspevok je výstupom z výskumného projektu: VEGA č. 1/0935/16, Využitie elektronického finančného vykazovania na báze jazyka XBRL.

Literárne zdroje a iné odkazy

BLAHUŠIAKOVÁ, Miriama. *Application of present value at calculation of the sum of value adjustments to long term receivables and long term loans*. - Registrovaný: Web of Science. In *Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace*. Mezinárodní vědecká konference. Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace : sborník z [16.] mezinárodní vědecké konference : Vranov nad Dyjí, Česko, 13. - 15. září 2016. - Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2016. ISBN 978-80-245-2157-2, s. 28-35. VEGA 1/0122/14 (2014-2016).

BENKO, Ján. *VAT guarantee and its position in Slovak legislation*. - Registrovaný: Web of Science. In *Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace*. Mezinárodní vědecká konference. Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace : sborník z [16.]

mezinárodní vědecké konference : Vranov nad Dyjí, Česko, 13. - 15. září 2016. - Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2016. ISBN 978-80-245-2157-2, s. 23-27.

MATEÁŠOVÁ, Martina - VAŠEKOVÁ, Miroslava (2016). *Daň z přidané hodnoty - zmeny od 1. januára 2016*. In *Účetnictvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. - Bratislava: Slovenská komora certifikovaných účtovníkov, 2015. ISSN 1335-2024, 2015, roč. 23, č. 12, s. 2-8.

ONDRUŠOVÁ, Lucia. *Management decisions in transfer pricing*. - Registrovaný: Web of Science. In *Strategic Management : international Journal of Strategic Management and Decision Support Systems in Strategic Management*. - Subotica : Faculty of Economics in Subotica University of Novi Sad, 2016. ISSN 2334-6191, 2016, vol. 21, no. 1, pp. 3-7. VEGA 1/0486/14.

PROCHAZKA, David - MOLIN, Jan. *Book-tax conformity: The review of recent research and its implication for the IFRS adoption in Europe*. In *EJOURNAL OF TAX RESEARCH*. ISSN 1448-2398, 2016, vol. 14, no. 1, pp. 96-118.

SKLENKA, Miloš et al. (2016): *Účetnictvo podnikateľských subjektov II*. 1. vyd. Bratislava : Wolters Kluwer, 2016. 314 s. ISBN 978-80-8168-489-0.

TUMPACH, Miloš - JUHÁSZOVÁ, Zuzana - MELUCHOVÁ, Jitka. *Is there any relevance of business-related financial reporting in Slovakia*. - Registrovaný: Web of Science. In *Financial management of firms and financial institutions : proceedings : 9th international scientific conference : 9th - 10th september 2013, [Ostrava - Mariánské hory, Czech Republic] [elektronický zdroj]*. - Ostrava : VŠB - Technical university of Ostrava, 2013. ISBN 978-80-248-3172-5. ISSN 2336-162X, s. 987-994 [CD-ROM]. KEGA 023 EU-4/2012.

VAŠEKOVÁ, Miroslava - MATEÁŠOVÁ, Martina (2017): *Zdaňovanie daňou z pridanej hodnoty v SR vybrané zmeny účinné od 1. januára 2017*. In *Účetnictvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. - Bratislava : Slovenská komora certifikovaných účtovníkov, 2017. ISSN 1335-2024, 2017, roč. 25, č. mimoriadne vydanie, s. 17-27.

VAŠEKOVÁ, Miroslava. *Contributions to capital and loans from shareholders in terms of commercial law, accounting and tax legislation in Slovakia*. - Registrovaný: Web of Science. In *Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace. Mezinárodní vědecká konference. Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace : sborník z [16.] mezinárodní vědecké konference : Vranov nad Dyjí, Česko, 13. - 15. září 2016. - Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2016. ISBN 978-80-245-2157-2, s. 195-199. VEGA V-14-035-00 (2014-2016)*.

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z přidané hodnoty v znení neskorších predpisov.