

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/I/2025/36122176490536196

ZHODNOTENIE MOŽNOSTÍ VYUŽITIA OSOBITNEJ
ÚPRAVY DANE ONE STOP SHOP PRE SLOVENSKÉ
ZDANITEĽNÉ OSOBY V RÁMCI EÚ

Diplomová práca

2025

Bc. Dominika Dzinová

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

ZHODNOTENIE MOŽNOSTÍ VYUŽITIA OSOBITNEJ
ÚPRAVY DANE ONE STOP SHOP PRE SLOVENSKÉ
ZDANITEĽNÉ OSOBY V RÁMCI EÚ

Diplomová práca

Študijný program: účtovníctvo a audítorstvo
Študijný odbor: ekonómia a manažment
Školiace pracovisko: katedra účtovníctva a audítorstva
Vedúci záverečnej práce: Ing. Miroslava Vašeková, PhD.

Bratislava 2025

Bc. Dominika Dzinová

Abstrakt

DZINOVÁ, Dominika: *Zhodnotenie možností využitia osobitnej úpravy dane One Stop Shop pre slovenské zdaniteľné osoby v rámci EÚ*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Miroslava Vašeková, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2025, 74 strán.

Cieľom záverečnej práce je komplexná analýza dôvodov zavedenia osobitnej úpravy dane One Stop Shop a jej dôsledky a aplikácia na slovenské zdaniteľné osoby, ktoré realizujú predaj tovaru na diaľku alebo poskytujú služby v rámci členských štátov EÚ. Práca je zameraná na registráciu, daňové povinnosti a administratívnu záťaž súvisiacu s režimom OSS. Práca je rozdelená do 3 kapitol. Obsahuje 4 grafy, 8 tabuliek, 17 obrázkov a 2 prílohy. Prvá kapitola je venovaná podrobnej analýze legislatívy v oblasti zdaňovania dane z pridanej hodnoty a príčinám, ktoré predchádzali vytvoreniu osobného režimu One Stop Shop. Pričom sa sleduje postupný vývoj zdaňovania elektronicky poskytovaných služieb a následne zdaňovanie predaja tovaru na diaľku nezdaniteľným osobám. V ďalšej časti záverečnej práce bol stanovený hlavný cieľ práce, metodika a metódy skúmania, ktoré boli aplikované pri písaní záverečnej práce. Záverečná kapitola je venovaná praktickej aplikácii režimu One Stop Shop na nami vybranom subjekte a komparácia výhod a nevýhod jeho využitia. Zároveň uvádzame budúci pohľad na vývoj osobitného režimu a výzvy, ktorým bude čeliť. Výsledkom riešenia danej problematiky je porozumenie a efektívnejšie využitie režimu One Stop Shop v rámci EÚ, ktorý prináša zjednodušenie a harmonizáciu daňových procesov pre zdaniteľné osoby, a tým aj k posilneniu jednotného trhu a podpore digitálnej ekonomiky.

Kľúčové slová: DPH, One Stop Shop, osobitná úprava zdaňovania, cezhraničné podnikanie

Abstract

DZINOVÁ, Dominika: *Evaluation of the possibilities of using the special treatment of the One Stop Shop tax for Slovak taxable persons within the EU.* – University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accounting and Auditing. – Supervisor: Ing. Miroslava Vašeková, PhD. – Bratislava: FEI UE, 2025, 74 pages.

The main goal of the final thesis is a widespread analysis of the reasons for the introduction of the special tax regulation One Stop Shop and its consequences and application to Slovak taxable persons who sell goods at a distance or provide services within the EU Member States. The thesis focuses on registration, tax obligations and administrative burden related to the OSS regime. The work is divided into 3 chapters. It contains 4 graphs, 8 tables, 17 images and 2 attachments. The first chapter is devoted to a detailed analysis of the legislation in the field of value added tax and the reasons that preceded the creation of the personal One Stop Shop scheme. It traces the gradual development of the taxation of electronically supplied services and, consequently, the taxation of distance sales of goods to non-taxable persons. The next section of the thesis sets out the main objective of the thesis, the methodology and research methods that were applied in writing the thesis. The final chapter is devoted to the practical application of the One Stop Shop scheme on the subject selected by us and a comparison of the advantages and disadvantages of its use. We also provide a future perspective on the development of the special regime and the challenges it will face. As a result of addressing the issue at hand, the One Stop Shop regime is understood and used more effectively within the EU, bringing simplification and harmonisation of tax processes for taxable persons, and thus contributing to the strengthening of the Single Market and the promotion of the digital economy.

Keywords: VAT, One Stop Shop, special treatment of taxation, cross-border business

Obsah

Zoznam použitých skratiek

Zoznam tabuliek, obrázkov, grafov a príloh

Úvod.....	9
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	11
1.1 Vývoj DPH v Európskej únii a v Slovenskej republike.....	11
1.2 Zdaňovanie elektronicky poskytovaných služieb	13
1.2.1 Zavedenie osobitného režimu Mini One Stop Shop	16
1.2.2 Úspešnosť a využiteľnosť osobitnej úpravy MOSS do 30.06.2021	21
1.3 Zdaňovanie predávaného tovaru – elektronický predaj prostredníctvom e-shopu	24
1.3.1 Zásielkový predaj tovaru platný do 30.06.2021	25
1.3.2 Predaj tovaru na diaľku platný od 01.07.2021	27
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	31
3 Výsledky práce a diskusia	34
3.1 § 68b Osobitná úprava uplatňovania dane na predaj tovaru na diaľku na území EÚ, určité domáce dodania tovaru a služby dodané pre osoby iné ako zdaniteľné osoby	37
3.1.1 Proces registrácie a osobitosti úpravy.....	38
3.1.2 Obsah daňového priznania k DPH, úprava pre Úniu.....	43
3.1.3 Zmena členského štátu identifikácie, skončenie a vylúčenie z osobitnej úpravy pre Úniu.....	46
3.2 Aplikácia osobitnej úpravy podľa § 68b zákona o DPH na vybranom subjekte .	50
3.2.1 Kvantifikácia daňovej povinnosti spoločnosti DXY s.r.o. v rámci uplatňovania osobitnej úpravy OSS	58
3.2.2 Komparácia nákladov registrácie spoločnosti DXY s.r.o. v režime OSS a individuálnej registrácie DPH v členskom štáte EÚ	60
3.3 Analýza výhod a nevýhod osobitnej úpravy pre Úniu v komparácii s registráciou DPH v jednotlivých členských štátoch	64
3.4 Budúcnosť režimu OSS	67
Záver	70
Zoznam použitej literatúry	72

Zoznam použitých skratiek

DPH	daň z pridanej hodnoty
resp.	respektíve
ČŠ EÚ	členské štáty Európskej únie
EÚ	Európska únia
OSS	One Stop Shop
MOSS	Mini One Stop Shop
napr.	napríklad
IČ DPH	identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty
IČO	identifikačné číslo organizácie
DIČ	daňové identifikačné číslo
SR	Slovenská republika
tzv.	takzvaný
FS SR	Finančná správa Slovenskej republiky
FR SR	Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky
ViDA	VAT in Digital Age (DPH v digitálnom veku)
TBE	telecommunication, broadcasting and electronic (tekunikačné, rozhlasové a elektronicky poskytované služby)
B2C	Business-to-consumer
písm.	písmeno
ods.	odsek
Z.z.	Zbierka zákonov
č.	číslo
atď.	a tak ďalej
s.r.o.	spoločnosť s ručením obmedzeným
EUR	mena Euro
CZK	mena Česká koruna
AE	analytická evidencia
MD	strana účtu má dať
D	strana účtu dal
ECB	Európska centrálna banka
čl.	článok
BGN	mena Bulharský lev

DKK	mena Dánska koruna
HRK	mena Chorvátska kuna
HUF	mena Maďarský forint
PLN	mena Poľský zlotý
RON	mena Rumunský lei
GBP	mena Anglická libra
SEK	mena Švédska koruna

Zoznam tabuliek, obrázkov, grafov a príloh

Tabuľky

Tabuľka č. 1: Špecifikácia služieb, ktoré spadajú do režimu MOSS.....	17
Tabuľka č. 2: Prahové hodnoty pre registráciu DPH v členských štátoch EÚ, v rámci zásielkového predaja.....	26
Tabuľka č. 3: Príklad účtovania kurzového rozdielu z precenenia na účte „343 – Daň z pridanej hodnoty“	43
Tabuľka č. 4: Analytické účty DPH spoločnosti DXY s.r.o.	52
Tabuľka č. 5: DPH sadzby v členských štátoch EÚ platné od 01.01.2025.....	53
Tabuľka č. 6: Druhy dodaní v rámci režimu OSS v softvéri POHODA SQL	55
Tabuľka č. 7: Náklady na vedenie účtovníctva a spracovanie DPH spoločnosti DXY s.r.o. za rok 2024.....	60
Tabuľka č. 8: Intervalový odhad nákladov registrácie a spracovania DPH v Nemecku – platné pre rok 2025	62

Obrázky

Obrázok č. 1: Pravidlá určenia miesta zdanenia/dodania elektronických služieb platné do 31.12.2014	15
Obrázok č. 2: Pravidlá určenia miesta zdanenia/dodania elektronických služieb platné od 01.01.2015	18
Obrázok č. 3: Pravidlá určovania miesta dodania pri predaji tovaru na diaľku	35
Obrázok č. 4: Pravidlá určovania miesta dodania pri službách.....	36
Obrázok č. 5: Registračný formulár k osobitnej úprave pre Úniu	39
Obrázok č. 6: Vyplnený registračný formulár k úprave pre Úniu – alternatíva 1	39
Obrázok č. 7: Vyplnený registračný formulár k úprave pre Úniu – alternatíva 2.....	40
Obrázok č. 8: Vyplnený registračný formulár k úprave pre Úniu – v prípade, že zdaniteľná osoba nemá pridelené IČ DPH.....	41
Obrázok č. 9: Elektronické formuláre daňových priznaní k osobitnej úprave OSS	44
Obrázok č. 10: OSS formulár vylúčenia	46
Obrázok č. 11: OSS formulár vylúčenia – príklad zmeny sídla zdaniteľnej osoby	47
Obrázok č. 12: Zdaňovacie obdobie pri zmene sídla zdaniteľnej osoby.....	47
Obrázok č. 13: OSS formulár vylúčenia – príklad dobrovoľného ukončenia.....	48
Obrázok č. 14: Produkty spoločnosti DXY s.r.o. – serverové skrinky	51

Obrázok č. 15: Agenda globálnych nastavení v softvéri POHODA SQL.....	51
Obrázok č. 16: Dialógové okno režimu OSS v softvéri POHODA SQL	54
Obrázok č. 17: Daňové priznanie k OSS spoločnosti DXY s.r.o. za 3. kvartál 2021 – režim pre Úniu.....	56

Grafy

Graf č. 1: Celkové príjmy DPH so zavedením režimu MOSS za roky 2015 – 2018.....	22
Graf č. 2: Počet registrácií v režime MOSS za roky 2015 – 2018.....	22
Graf č. 3: Kumulatívna daňová povinnosť v rámci režimu OSS spoločnosti DXY s.r.o. od začiatku uplatňovania úpravy.....	58
Graf č. 4: Kumulatívna daňová povinnosť v rámci režimu OSS spoločnosti DXY s.r.o. od začiatku uplatňovania úpravy za jednotlivé členské štáty EÚ	59

Prílohy

- Príloha č. 1** Obsah daňového priznania v režime MOSS
- Príloha č. 2** Cenová ponuka registrácie DPH v Nemecku

Úvod

Daň z pridanej hodnoty je jedným z najvýznamnejších daňových príjmov členských štátov Európskej únie. V oblasti zdaňovania je možné potvrdiť, že je zároveň aj jednou z najharmonizovanejších daní, nakoľko každý členský štát Európskej únie (ďalej aj „EÚ“) je povinný zapracovávať do svojej vnútroštátnej legislatívy nariadenia a smernice, ktoré prichádzajú z Európskej únie a sú nadradené vnútroštátnym zákonom. Zavedenie jednotného trhu a postupná harmonizácia pravidiel v Európskej únii vytvárajú podmienky pre efektívnejší výber dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“). Vzhľadom na prepojenosť ekonomík a neustále rastúci objem cezhraničného obchodu sa v posledných desaťročiach začali objavovať viaceré výzvy týkajúce sa správy a výberu DPH. Tradičný systém DPH vyžadoval viaceré registrácie zdaniteľných osôb v štátoch EÚ, kam dodávali tovar alebo poskytovali služby. Tento prístup síce zabezpečoval správne odvádzanie dane, avšak v praxi viedol k vysokým administratívnym a finančným nákladom pre zdaniteľné osoby, čo sa prejavilo ako jedna z bariér rozvoja cezhraničného obchodu. S rozvojom elektronického obchodu a predaja v rámci EÚ bolo potrebné modernizovať pravidlá DPH, najmä s cieľom zlepšiť podnikateľské prostredie a zabezpečiť spravodlivý výber dane v členských štátoch. V reakcii na výzvy, ktorým EÚ čelila, tak priniesla balík opatrení v oblasti DPH pre elektronický obchod. S cieľom minimalizovať administratívne zaťaženie zdaniteľných osôb a zároveň eliminovať daňové úniky v oblasti DPH zaviedla Európska komisia systematicky nové pravidlá na podporu jednotného európskeho trhu. Od 1. júla 2021 bola zavedená osobitná úprava dane - režim One Stop Shop (ďalej aj „OSS“), ktorý umožňuje zdaniteľným osobám registrovať sa pre DPH v rôznych členských štátoch EÚ v jednom členskom štáte a prostredníctvom jednej registrácie. Následne v rámci tohto jedného členského štátu odvádzat' daň v celej EÚ. Režim One Stop Shop nahradil už existujúci režim Mini One Stop Shop, ktorý sa pôvodne vzťahoval iba na elektronicky poskytované služby. Zavedenie režimu OSS predstavoval významný krok v oblasti zjednodušenia cezhraničného zdaňovania a jednoznačnú elimináciu potreby viacnásobných registrácií DPH v rôznych členských štátoch. Osobitná úprava zabezpečila spravodlivejšie zdaňovanie v oblasti predaja iným osobám ako zdaniteľným, a to v skutočnom mieste spotreby daného tovaru alebo služby. V neposlednom rade dopomohol k systematickejšiemu výberu dane a eliminácií únikov na dani z pridanej hodnoty.

Závěrečná práce je rozdělená do troch kapitol. V prvej kapitole „*Súčasný stav doma a v zahraničí*“ sme si našťudovali všetky právne predpisy EÚ a Slovenskej republiky, týkajúce sa našej problematiky, a selektovali sme dôležité informácie pre našu prácu.

V druhej kapitole našej záverečnej práce s názvom, „*Ciele práce, metodika práce a metódy skúmania*“, sme vytýčili hlavný cieľ záverečnej práce spolu s niekoľkými parciálnymi cieľmi, potrebnými pre dosiahnutie hlavného cieľa. Kapitola zároveň pozostáva z konkrétnych metód a postupov práce, ktoré sme využili pri spracovaní a umožnili nám naplniť cieľ práce.

Najzásadnejšia časť záverečnej práce je uvedená v poslednej kapitole s názvom „*Výsledky práce a diskusia*“. Kapitola objasňuje výsledky analýzy osobitného režimu One Stop Shop a jeho aplikáciu na vybranom subjekte. Zároveň jej zámerom je naplnenie hlavného cieľa záverečnej práce. Cieľom záverečnej práce je analyzovať dôsledky zavedenia režimu OSS pre slovenské zdaniteľné osoby, ktoré realizujú predaj tovaru na diaľku alebo poskytujú služby nezdaniteľným osobám usadeným v iných členských štátoch. Práca je zameraná na podrobnú analýzu výhod a nevýhod zavedenia režimu OSS a komparácie klasickej DPH registrácie. Osobitná pozornosť v záverečnej práci bude venovaná procesu registrácie, zrušeniu registrácie v OSS, podávaniu daňových priznaní a porovnaní nákladov spojených s uplatňovaním režimu OSS v komparácii s individuálnou registráciou DPH v členských štátoch.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Daň z pridanej hodnoty je jednou z najkomplexnejších a najzložitejších typov daní v rámci daňového systému nie len v Slovenskej republike, ale aj v celej Európskej únii. DPH ovplyvňuje náš každodenný život, nakoľko je nepriamou daňou zo spotreby, ktorá sa aplikuje na tovary a služby v každom medzistupni až ku konečnému spotrebiteľovi. Má významný podiel na príjmoch verejných rozpočtov, čo z nej robí kľúčovým aspektom fiškálnej politiky jednotlivých štátov. V rámci EÚ bolo potrebné zabezpečiť daňovú harmonizáciu v oblasti DPH, aby sa uľahčilo a zjednotilo obchodovanie medzi členskými štátmi EÚ (ďalej aj „ČŠ EÚ“) a odstránili sa daňové prekážky. Baštinová (2010) vo svojej publikácii uviedla pod pojmom daňovej harmonizácie proces, ktorým sa jednotlivé štáty Európskeho spoločenstva snažia zblížiť ich daňové sústavy na základe spoločných pravidiel. Pričom uvádza, že primárny cieľ nie je dosiahnutie jednotnej daňovej sústavy, ale naopak priblíženie a zosúladenie daňových systémov. S narastajúcou globalizáciou a expanziou obchodovania prostredníctvom internetu bolo čoraz potrebné riešiť oblasť DPH a jej efektívnejšieho výberu. To viedlo k vytvoreniu osobitnej úpravy zdaňovania, tzv. OSS režim, ktorého cieľom je zjednodušiť proces registrácie a zjednotiť systém výberu dane od zdaniteľných osôb. Bez pochopenia príčin, ktoré viedli k zavedeniu OSS by sme nedokázali plynulo nadviazať na problematiku jeho aplikácie. Preto je nasledujúca kapitola venovaná vývoju DPH v EÚ a pochopeniu princípov zdaňovania tovarov a služieb, pokiaľ sa jedná o ich dodanie nezdaniteľným osobám, tzv. konečným spotrebiteľom v reťazci.

1.1 Vývoj DPH v Európskej únii a v Slovenskej republike

Z historického hľadiska bol pre Európsku úniu veľmi dôležitý výber DPH, nakoľko DPH je nepriamou daňou, ktorá vstupuje do konečných cien nakupovaných tovarov a služieb, a tvorí rozsiahly podiel príjmov v štátnych rozpočtoch. V roku 1967 Európske spoločenstvo pre uhlie a oceľ, vtedajší predchodca samotnej Európskej únie, sa pokúsilo o zjednocovanie prístupu k nepriamemu zdaneniu tovarov a služieb. Preto bola 11.04.1967 vydaná Prvá smernica Rady 67/227/EHS o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu. Od účinnosti smernice jednotlivé členské štáty uplatňovali výber dane z obratu, ktorý sa výrazne líšil od dnešného systému DPH, a to takým spôsobom, že nebola možnosť si uplatniť odpočítanie dane. V smernici 67/227/EHS je uvádzané, že „*hlavným cieľom v rámci hospodárskej únie vytvoriť spoločný trh s*

nenarušenou hospodárskou súťažou a s takou charakteristikou, ktorá je podobná charakteristike domáceho trhu. Keďže systém dane z pridanej hodnoty dosahuje najväčšiu jednoduchosť a neutralitu, ak sa daň vyberá čo najvšeobecnejším spôsobom a keď sa vzťahuje na všetky stupne výroby a distribúcie a tiež na poskytovanie služieb.“ Preto bola daň z obratu nahradená daňou z pridanej hodnoty, ktorá sa mala uplatňovať a byť zakotvená v legislatívach štátov Európskeho spoločenstva do roku 1970. Kľúčovou smernicou, považovanou za základný pilier, a ktorá bola vydaná Radou Európskych spoločenstiev sa stala šiesta Smernica Rady 77/388/EHS, nakoľko v nej boli definované pravidlá nároku na spomínané odpočítanie dane. Zároveň vysvetľovala aj plnenia podliehajúce dani, osoby podliehajúce dani, miesto plnenia dane, pravidlá pre určovanie základu dane, sadzby dane, oslobodenie od dane a mnoho ďalších pojmov, ktoré bolo potrebné objasniť a zakotviť do právnej úpravy. Ďalšou významnou smernicou bola smernica Rady 92/77/EHS, ktorá dopĺňala smernicu 77/388/EHS. V smernici šlo o vymedzenie presných hraníc sadzieb DPH v rámci členských štátov, ktoré uplatňovali spoločný systém DPH, a teda o tzv. harmonizáciu sadzieb DPH. Rada preto rozhodla, že od 1.1.1993 členské štáty budú uplatňovať základnú alebo inými slovami štandardnú sadzbu, ktorá musí byť v minimálnej výške 15 %. Taktiež bolo stanovené, že členské štáty môžu uplatniť jednu alebo dve znížené sadzby DPH pre vybrané tovary a služby, ktoré stanovila v prílohe. Pochopiteľne podmienkou bolo, že znížené sadzby museli byť na minimálnej úrovni 5 %.

Vstup Slovenskej republiky (ďalej aj „SR“) od 01.01.2004 do EÚ mal za následok implementáciu európskych smerníc do národnej legislatívy, pretože smernice sú záväzné pre každý členský štát. SR už pred vstupom do EÚ mala pravidlá v rámci DPH, avšak museli byť zosúladené s európskym právom. Preto vtedajší Zákon č. 289/1995 Z. z. zákon o dani z pridanej hodnoty bol v rámci harmonizácie nahradený Zákonom č. 222/2004 Z. z. Zákon o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Zákon o DPH vychádzal zo smernice 77/388/EHS, avšak v súčasnosti už vychádza so smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“). Nakoľko smernica 77/388/EHS bola niekoľkokrát pozmenená a doplnená, tak dochádzalo k jej neprehľadnosti a nejasnostiam v rámci výkladu medzi členskými štátmi, preto Rada EÚ dospela k jej prepracovaniu a vydala Smernicu o DPH.

1.2 Zdaňovanie elektronicky poskytovaných služieb

Vytvorenie vnútorného trhu, postupná globalizácia a následné technologické inovácie spoločnosti spôsobili výrazný rast predaja tovarov a služieb prostredníctvom elektronického obchodovania cez tzv. e-shop. S jednoduchým prístupom spotrebiteľov k internetu a internetovému obchodovaniu získali aj koneční spotrebiteľia prístup k cezhraničnému obchodovaniu tovarov ale aj služieb. Služby zakúpené elektronicky konečnými spotrebiteľmi od zahraničných zdaniteľných osôb boli zdaňované podľa základných princípov, a to v mieste, kde má zdaniteľná osoba, poskytujúca elektronickú službu, sídlo alebo miesto podnikania. Tým pádom dochádzalo k zdaňovaniu služby v inej krajine, než v tej, v ktorej sa skutočne nachádzal spotrebiteľ služby. V dôsledku daného systému prichádzali jednotlivé členské štáty o príjem z DPH v rámci ich vnútroštátnych rozpočtov. S vývojom trhu, či už na štátnej a medzištátnej úrovni, bolo nutné riešiť problematiku DPH a implementovať zmeny do štátnych legislatív v rámci krajín EÚ. Určenie miesta dodania, a teda štátu, v ktorom má dôjsť k zdaneniu tovarov a služieb, zostávalo aj naďalej kľúčovým problémom. Európska únia preto pracuje s dvoma elementárnymi prístupmi, a to princíp štátu pôvodu a princíp štátu určenia.

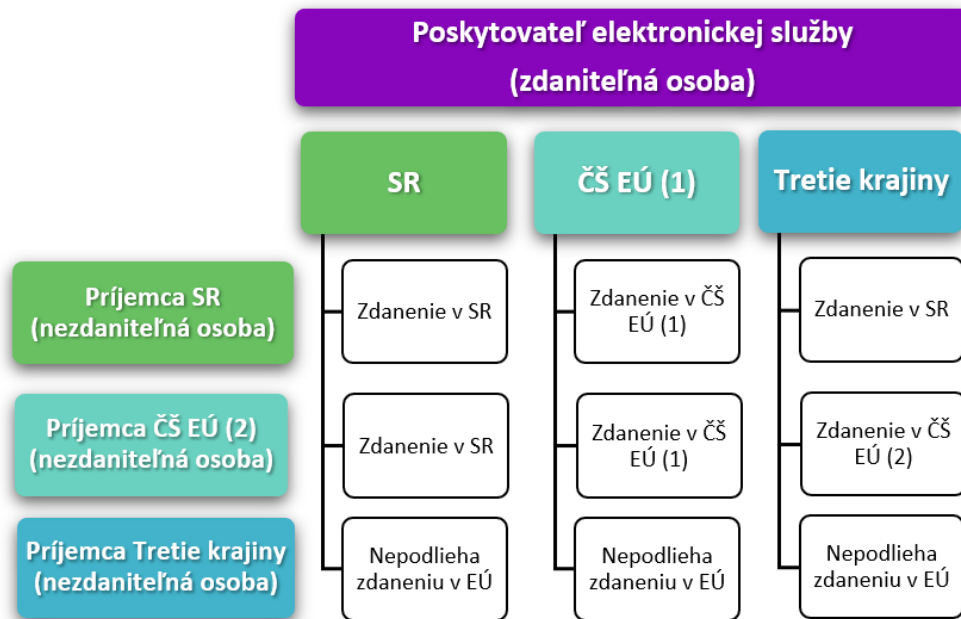
Schultzová a Rabatinová (2011) opisujú princíp štátu pôvodu (z angl. „*Origin Principle*“) ako princíp zdanenia predmetu dane v tom štáte, v ktorom sa tovar realizuje alebo služba poskytuje. Pre uvedený princíp možno považovať za miesto zdaniteľného obchodu miesto, kde je dodávateľ tovaru alebo služby usadený. A princíp štátu/miesta určenia (z angl. „*Destination Principle*“) definovali ako princíp zdanenia predmetu dane v tom štáte, v ktorom sa tovar alebo služba skutočne spotrebúva. Čiže pre tento princíp možno považovať za miesto zdaniteľného obchodu miesto, kde je usadený odberateľ tovaru alebo služby, a tým pádom právo zdaňovať bude mať štát, do ktorého bude dodaný tovar resp. poskytnutá služba.

Cieľom EÚ bolo, aby sa miestom zdaňovania stalo skutočné miesto spotreby daného tovaru alebo služby. Samozrejme aj stanovenie a zjednotenie pravidiel týkajúcich sa najmä zdaniteľných osôb, dodania tovaru, poskytovania služieb a miesto zdaniteľných transakcií. Preto bola vydaná ďalšia smernica 2008/8/ES, ktorej úlohou bolo stanoviť a upresniť nové pravidlá určenia miesta poskytovania služieb a ich zdaňovania, s apelom na elektronicky poskytované služby a služby rozhlasového a televízneho vysielania – tzv. „*TBE*“ služby (z angl. telecommunication, broadcasting and electronic). Aby ale nedochádzalo k nejasnostiam v rámci výkladu, čo sa pod pojmom elektronicky poskytované služby myslí,

Rada EÚ vydala vykonávacie nariadenie 282/2011, v ktorom sa zamerala na spresnenie zoznamov transakcií, ktoré môžu byť považované za elektronicky poskytované služby. Upriamilo sa taktiež aj na stanovenie pravidiel zabezpečenia jednotného prístupu v rámci EÚ k dodaniu tovaru, len čo dodávateľ prekročí limit pri zásielkovom predaji, v prípade dodania tovaru do iného členského štátu (v dnešnej legislatíve už ako predaj tovaru na diaľku, ktorému sa budeme venovať **v kapitole 1.3.2**).

Kľúčovým aspektom pri dodávaní elektronicky poskytovaných služieb je stanovenie miesta dodania, resp. miesta zdaniteľného plnenia služby. Treba zdôrazniť, že určenie miesta dodania služieb je oveľa zložitejšie ako pri tovare, čo vyplýva predovšetkým z ich nehmotného charakteru. Principiálne vychádzame z toho, že nedochádza k ich fyzickému resp. hmotnému dodaniu ako pri tovare. Pri dodaní služieb sa primárne posudzuje, kto je jej spotrebiteľom, resp. komu je služba poskytnutá, kde je miesto dodania služby a či sa uplatňujú prípadné výnimky pre určenie miesta dodania. V neposlednom rade je potrebné určiť, či ide o poskytnutie služby zdaniteľnej alebo nezdaniteľnej osobe. Určenie miesta dodania je najdôležitejším aspektom pre účely DPH, pretože určuje, v ktorom štáte má byť služba skutočne zdanená a či zdanenie bude prebiehať na území EÚ. Ak popisujeme poskytnuté služby, ktorých koneční spotrebitelia sú nezdaniteľnými osobami (čo je podstatou našej záverečnej práce), tak sme vytvorili nasledujúcu schému, z ktorej možno identifikovať miesto zdanenia elektronicky poskytovaných služieb – TBE služby. Pričom uvedené pravidlá pre určenie miesta dodania/zdaniteľného plnenia boli platné do konca roka 2014.

Obrázok č. 1: Pravidlá určenia miesta zdanenia/dodania elektronických služieb platné do 31.12.2014



Zdroj: vlastné spracovanie na základe ustanovení smernice Rady 2002/38/ES

Pravidlá boli implementované do slovenskej legislatívy, a preto sme na obrázku zobrazili situácie, ak by bola poskytovateľom elektronickej služby zdaniteľná osoba v SR pri troch rôznych možnostiach príjemcov služieb ako nezdaniteľných osôb. Zároveň zdôrazňujeme, že ak v obrázku uvádzame poskytovateľa „ČŠ EÚ (1)“ a príjemcu „ČŠ EÚ (2)“, tak v danom prípade ide o dva rôzne členské štáty, kde sú osoby usadené. Napr. český poskytovateľ a rakúsky príjemca ako nezdaniteľná osoba. V bielych štvorcoch uvádzame miesto zdanenia, ktoré je zároveň aj miestom dodania danej služby v uvedených transakciách. Ak uvádzame tretie krajiny, tak myslíme tie krajiny, ktoré nie sú usadené na území EÚ a tie mali povinnosť zdať službu v mieste usadenia príjemcu. Ako si možno všimnúť z uvedenej schémy, do konca roka 2014 sa elektronicky poskytované služby nezdaniteľným osobám zdaňovali v mieste usadenia zdaniteľnej osoby, ak bola usadená v ČŠ EÚ. Takúto schému možno nazvať aj „B2C“ (z angl. Business-to-consumer), tzv. predaj od zdaniteľnej osoby smerom k nezdaniteľnej osobe, inými slovami predaj konečnému spotrebiteľovi. Z uvedenej schémy možno dedukovať, že šlo o princíp štátu pôvodu. V prípade zdaňovania mali zdaniteľné osoby so sídlom v iných členských štátoch s nižšími sadzbami DPH istú konkurenčnú výhodu oproti zdaniteľným osobám v iných členských štátoch, kde sú sadzby DPH vyššie. Nakoľko pre konečného spotrebiteľa je

dôležitá výsledná cena služby spolu s DPH. Preto by si ju prirodzene objednal z toho štátu, kde je pre neho najlacnejšia.

1.2.1 Zavedenie osobitného režimu Mini One Stop Shop

Aby sa zamedzilo daňovej konkurencii medzi štátmi EÚ, bolo nevyhnutné zmeniť princíp štátu pôvodu na princíp štátu určenia. Iniciatíva zmeny vychádzala z návrhu Komisie pre modernizáciu a zjednodušenie fungovania spoločného systému DPH. Z toho titulu bolo vydané vykonávacie nariadenie rady 282/2011, ktoré bolo neskôr zmenené a doplnené nariadením Rady EÚ 967/2012. Cieľom uvedených nariadení bola už zmieňovaná iniciatíva Rady EÚ zjednodušiť plnenie daňových povinností zdaniteľných osôb v prípade predaja vybraných služieb (TBE) nezdaniteľným osobám usadeným v ČŠ EÚ. Vykonávacie nariadenia nadväzovali na smernicu o DPH, v ktorej bol určený dátum platnosti od 01.01.2015, kedy majú byť TBE služby zdanené v členskom štáte EÚ, v ktorom je nezdaniteľná osoba (teda konečný spotrebiteľ) usadená, alebo v ktorom má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava, tzv. princíp miesta určenia. Čiže nie miesto, kde je usadená zdaniteľná osoba (teda poskytovateľ služby/dodávateľ služby). Zároveň bol stanovený dátum, do kedy majú všetky členské štáty povinnosť implementovať smernicu do svojich vnútroštátnych legislatív. Preto do nariadenia bola po novom zakomponovaná úprava pre zdaniteľné osoby usadené v spoločenstve (tzv. „úprava pre Úniu“) a úprava pre zdaniteľné osoby neusadené v spoločenstve (tzv. „úprava mimo Únie“). Využívanie úpravy nebolo záväzné ale na dobrovoľnej báze. Zdaniteľným osobám bolo umožnené rozhodnúť sa, či budú využívať osobitnú úpravu s cieľom odbúrať svoje administratívne a finančné zaťaženie. Alebo sa rozhodnú postupovať podľa platných pravidiel DPH v jednotlivých členských štátoch a budú mať povinnosť registrácie v daných členských štátoch, kam služby dodávajú.

Dôsledkom doplnení smernice o DPH prostredníctvom vykonávacích nariadení bolo vytvorenie jednotného kontaktného miesta cez webový portál v členskom štáte. Osobitný režim jednotného kontaktného miesta dostal pomenovanie Mini One Stop Shop (ďalej aj „MOSS“). Národná rada Slovenskej Republiky zapracovala smernice a nariadenia prostredníctvom zákona o DPH. Schválená novela zákona o DPH nadobudla účinnosť 01.01.2015, tak ako bolo stanovené aj v smernici o DPH, a hneď avizovala zmeny v mieste dodania služby pre konečného spotrebiteľa. Z prvotného hľadiska novela zákona o DPH vymedzila nasledovné služby, ktorých sa osobitná úprava MOSS týkala:

- *„telekomunikačné služby,*

- *služby rozhlasu a televízneho vysielania,*
- *elektronicky dodávané služby zákazníkom usadeným na území EÚ.“*

Aby neboli nezrovnalosti v rámci legislatívnej úpravy, aký druh služieb spadá do vyššie uvedených kategórií služieb, tak bolo vydané vykonávacie nariadenie Rady EÚ 1042/2013, ktoré dopĺňalo vykonávacie nariadenie Rady 282/2011, do ktorého sa vložili nižšie uvedené články spracované v **tabuľke č. 1**. Dané články bližšie špecifikovali presné typy služieb, ktoré spadajú pod osobitnú úpravu MOSS.

Tabuľka č. 1: Špecifikácia služieb, ktoré spadajú do režimu MOSS

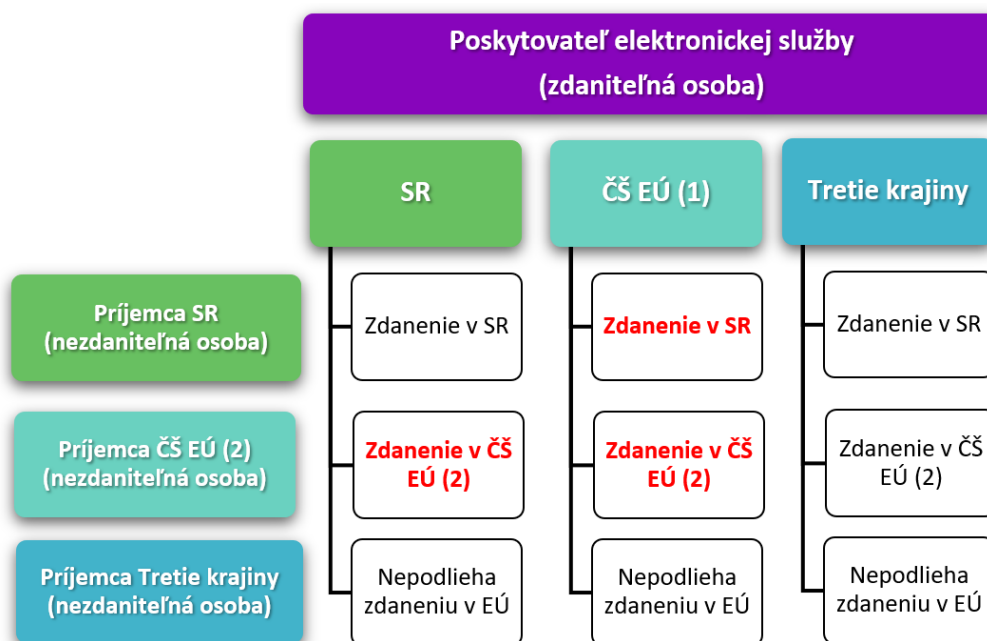
Druh služby	Dopĺňa sa do Vykonávacieho nariadenia č. 282/2011
Telekomunikačné služby zahŕňajú:	Článok 6a
<i>pevné a mobilné telefonické služby na prenos a prepájanie hlasu, dát a videa vrátane telefonických služieb s obrazovou zložkou (videofonické služby)</i>	písm. a)
<i>telefonické služby poskytované cez internet vrátane prenosu hlasu cez internetový protokol (VoIP)</i>	písm. b)
<i>hlasovú odkazovú schránku, čakanie na hovor, presmerovanie hovorov, identifikáciu volajúceho, konferenčný hovor a iné služby riadenia hovorov</i>	písm. c)
<i>služby pagingu</i>	písm. d)
<i>audiotextové služby</i>	písm. e)
<i>fax, telegraf a telex</i>	písm. f)
<i>prístup na internet vrátane world wide webu</i>	písm. g)
<i>pripojenia súkromnej siete poskytujúce telekomunikačné spojenia na výhradné používanie zákazníkom</i>	písm. h)
Služby rozhlasového a televízneho vysielania zahŕňajú:	Článok 6b
<i>rozhlasové alebo televízne programy, v prípade ktorých sa prenos alebo retransmisia uskutočňuje cez rozhlasovú alebo televíznu sieť</i>	písm. a)
<i>rozhlasové alebo televízne programy šírené prostredníctvom internetu alebo podobnej elektronickej siete (IP streaming), ak sa vysielajú simultánne pri ich prenose alebo retransmisii cez rozhlasovú alebo televíznu sieť</i>	písm. b)

Zdroj: Vykonávacie nariadenia Rady (EÚ) 1042/2013

Stanovená úprava sa týkala dodaní služieb, kedy je zákazníkom konečný spotrebiteľ, resp. nezdanieľná osoba. Z tohto hľadiska je veľmi potrebné určiť miesto dodania vyššie

uvedených služieb nezdaniteľným osobám, ktoré zákon DPH určuje v paragrafe § 16 ods. 14 jasne ako „miesto, kde má táto osoba sídlo, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava, ak § 16a ods. 1 neustanovuje inak.“ V nasledujúcej schéme sme si preto pripravili pravidlá zdaňovania resp. miesto dodania telekomunikačných, rozhlasových služieb a elektronických služieb, a aké avizované zmeny priniesla novela zákona o DPH účinná od 01.01.2015.

Obrázok č. 2: Pravidlá určenia miesta zdanenia/dodania elektronických služieb platné od 01.01.2015



Zdroj: vlastné spracovanie podľa § 16 ods. 14 a aj § 68, § 68a a § 68b zákona o DPH účinnom od 01.01.2015

Ako si možno všimnúť, tak v uvedenom obrázku nastala zmena v zdaňovaní a vtedajší princíp štátu pôvodu bol nahradený princípom miesta určenia spotreby elektronicky poskytovaných služieb. Zmenu sme vyznačili červenou farbou, aby bolo možné porovnať oba princípy z **obrázkov č. 1 a č. 2**.

Do novely zákona o DPH prevzatej zo smernice o DPH bolo následne v § 16 ods. 18 (aktuálne znenie je definované v § 16 ods. 17) jasne definované, čo sa rozumie pod pojmom „elektronicky poskytované služby“, a to:

- „poskytovanie webových stránok, hosťovanie na webových stránkach, diaľkové udržiavanie programov a vybavenia,
- dodanie programového vybavenia (softvéru) a jeho aktualizácia,
- dodanie obrázkov, textu a informácií a sprístupnenie databáz,

- d) *dobanie hudby, filmov a hier vrátane výherných a hazardných hier a politického, kultúrneho, umeleckého, športového, vedeckého a zábavného vysielania a vysielania udalostí,*
- e) *vyučovanie na diaľku.*“

Primárne služby, ktoré sú poskytované prostredníctvom internetu alebo elektronických sietí. Väčšinou je to typ služieb, ktoré si vyžadujú len minimálny ľudský zásah a zvyčajne bývajú plne automatizované, pričom ich poskytovanie by nebolo možné zabezpečiť bez využitia informačných technológií. Dôležité je však podotknúť, že ak sa zdaniteľné osoby, ako poskytovatelia elektronických služieb rozhodli na tieto služby aplikovať osobitnú úpravu MOSS, museli ju uplatniť na všetky dodania vyššie uvedených služieb naprieč všetkými členskými štátmi, kde služby dodávali nezdaniteľným osobám. Osobitná úprava MOSS transponovaná zo smernice 2008/8/ES bola od 01.01.2015 zakomponovaná v zákone o DPH účinnom do 30.06.2021 v nasledujúcich paragrafoch:

- *„§ 68 Osobitná úprava uplatňovania dane pre telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronické služby,*
- *§ 68a Osobitná úprava uplatňovania dane pre telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronické služby, ktoré dodávajú zdaniteľné osoby neusadené na území Európskej únie,*
- *§ 68b Osobitná úprava uplatňovania dane pre telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronické služby, ktoré dodávajú zdaniteľné osoby usadené na území Európskej únie, ale neusadené v členskom štáte spotreby,*
- *§ 68c Správa dane pri osobitnej úprave uplatňovania dane pre telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronické služby.*“

§ 68 zákona o DPH účinný do 30.06.2021 vymedzoval základné pojmy osobitnej úpravy MOSS, so zreteľom na to, kto mohol využiť osobitnú úpravu, na aký druh služieb sa úprava vzťahovala a za akých podmienok ju bolo možné využiť. Zároveň bol v § 68 zákona o DPH pod písmenom d) definovaný členský štát potreby, ktorý bol prevzatý a transponovaný do národnej legislatívy z vykonávacieho nariadenia 1042/2013. Členským štátom spotreby pre účel zákona o DPH sa rozumie *„členský štát, v ktorom je miesto dodania telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronických služieb podľa § 16 ods. 14.*“ Zároveň § 68 stanovil, že daňové priznanie

bude obsahovať údaje podľa osobitného predpisu, ktorým sa myslelo vykonávacie nariadenie 815/2012 – vo vykonávacom nariadení v prílohe III bola presne uvedená štruktúra daňového priznania a obsah údajov, ktoré v ňom mali byť obsiahnuté. V záverečnej práci je uvedené v **prílohe č. 1.** § 68a pojednával o osobitnej úprave „*mimo Úniu*“, podmienkach registrácie, jej uplatňovania a § 68b zas o osobitnej úprave „*pre Úniu*“.

Členským štátom so sídlom v EÚ bolo umožnené sa registrovať pre režim MOSS od 01.10.2014 s tým, že registrácia nadobudne platnosť od 01.01.2015, a tak isto povinnosť od tohto dátumu dodávať služby do členských štátov s príslušnou sadzbou DPH členského štátu. Jarošová (2014) uviedla, že pri registrácií zdaniteľných osôb so sídlom na území EÚ (úprava pre Úniu) je miestom registrácie členský štát, v ktorom má zdaniteľná osoba sídlo – členský štát identifikácie. Čiže pre zdaniteľnú osobu, ktorá má sídlo na území SR, bolo miesto registrácie v SR. Avšak osobitná úprava režimu MOSS bola umožnená aj osobám neusadeným v EÚ (úprava mimo Únie). Neusadené zdaniteľné osoby dostali možnosť zvoliť si ktorýkoľvek členský štát, v ktorom sa budú môcť zaregistrovať, a kde budú povinné podávať aj daňové priznania a platiť daň príslušnému finančnému úradu členského štátu. Napríklad, ak mala zdaniteľná osoba (poskytovateľ vyššie uvedených TBE služieb) sídlo v Číne a poskytovala služby do členských štátov EÚ a zároveň aj na Slovensku nezdaniteľným osobám, tak mala možnosť voľby výberu členského štátu identifikácie. Ak by si vybrala za členský štát identifikácie SR, tak mala povinnosť sa registrovať elektronicky na Daňovom úrade v Bratislave, tak ako to ustanovoval § 68a zákona o DPH. Daňový úrad jej následne prideliť individuálne IČ DPH, ktoré malo formát s predponou EU. Ak by však zdaniteľná osoba bola neusadená v EÚ ale má na území EÚ prevádzkareň, tak môže použiť IČ DPH, ktoré mu už bolo predtým pridelené (Jarošová, 2014).

Dôležité je podotknúť, že jedným z rozdielov medzi úpravou pre Úniu a úpravou mimo Únie spočíval aj v tom, že pri úprave mimo Únie môže byť členským štátom spotreby zároveň aj členským štátom identifikácie. Ak, už uvádzaná zdaniteľná osoba so sídlom v Číne, by si vybrala ako členský štát identifikácie SR, tak aj dodania služieb do SR nezdaniteľným osobám boli predmetom DPH podľa osobitnej úpravy a bolo potrebné ich zdať slovenskou sadzbou DPH a uviesť ich do daňového priznania. Toto nebolo aplikovateľné v úprave pre Úniu, nakoľko ak zdaniteľná osoba so sídlom v SR, ktorá dodávala do členských štátov vyššie TBE služby nezdaniteľným osobám, tak členským štátom identifikácie je SR. Ak zároveň dodávala tieto služby aj nezdaniteľným osobám v SR, tak miesto dodania služby sa určuje podľa § 15 ods. 2 zákona o DPH. A tým pádom, ak je

zdaniteľná osoba v SR registrovaná podľa § 4, tak prípadné dodania služieb sú predmetom daňového priznania k DPH v SR. Registrácia zdaniteľných osôb do MOSS usadených na Slovensku upravoval už spomínaný § 68b. Pre splnenie podmienok registrácie bol dôležitý odsek 5, ktorý priamo vymedzoval, že registráciu do osobitnej úpravy MOSS môžu vykonať len tie osoby, ktorým bolo už pridelené IČ DPH. Tzn. že zdaniteľné osoby museli byť registrované podľa jedného z paragrafov 4, 4b, 7 alebo 7a. Ak by sa neplatiteľ DPH, ktorý nebol ani identifikovanou osobou pre daň, rozhodol pre registráciu do MOSS, tak musel najskôr požiadať o dobrovoľnú registráciu podľa § 4 ods. 2 zákona o DPH. Ak by sa však nechcel registrovať ako „klasický“ platca DPH, tak mal možnosť sa registrovať podľa § 7 alebo § 7a, ako osoba identifikovaná pre daň z titulu intrakomunitárneho nadobudnutia tovaru alebo služby. Podľa príručky k zjednodušenému režimu jednotného kontaktného miesta pre DPH, ktorú vydala Európska komisia (2013) registrácia slovenskej zdaniteľnej osoby následne prebiehala prostredníctvom webovej stránky FS SR po prihlásení do osobnej internetovej zóny a v katalógu „*Autorizované služby*“ bola služba „*MOSS*“ – rozhranie aplikácie, prostredníctvom, ktorej sa dala vykonať registrácia. Následne po schválení registrácie sa prostredníctvom aplikácie podávali aj daňové priznania k osobitnej úprave MOSS. Daňové priznanie sa podávalo vždy za kalendárny štvrt'rok, a to do 20. dňa po uplynutí zdaňovacieho obdobia a do uvedenej lehoty musela byť daň zaplatená. Ak daňové priznanie nemalo náplň, tak bolo nutné podať nulové daňové priznanie. Daň sa uhrádzala jednou sumou z podaného daňového priznania, a to členskému štátu identifikácie zdaniteľnej osoby. Následne príslušný orgán členského štátu prerozdieval peniaze rôznym členským štátom spotreby. Platba dane sa považovala za vykonanú až v momente jej pripísania na bankový účet ČŠ identifikácie, nie momentom jej zaplatenia.

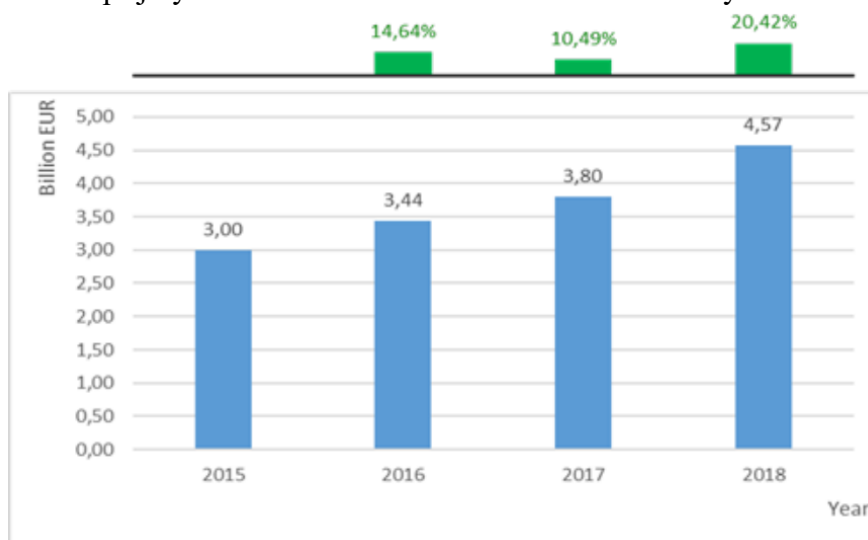
Avšak bližšie sa tejto problematike nebudeme ďalej venovať, nakoľko režim MOSS k 30.06.2021 zanikol a nahradila ho od 01.07.2021 nová úprava OSS, ktorá je prioritou našej záverečnej práce a budeme sa jej venovať podrobnejšie.

1.2.2 Úspešnosť a využiteľnosť osobitnej úpravy MOSS do 30.06.2021

V nasledujúcich rokoch sa ukázalo, že zavedenie režimu MOSS malo veľmi pozitívny výsledok ako poznamenala Európska komisia. Priniesol vyššie príjmy do štátnych rozpočtov jednotlivých členských štátov, ktoré medziročne narastali. V roku 2015 sa prostredníctvom režimu podarilo vybrať na dani približne 3 miliardy eur a do režimu sa zaregistrovalo približne 12 440 zdaniteľných osôb. Toto tvrdenie vyplýva zo štatistík Európskej komisie, ktorá režim pozorne sledovala a zbierala dáta na vytvorenie analýz. Na

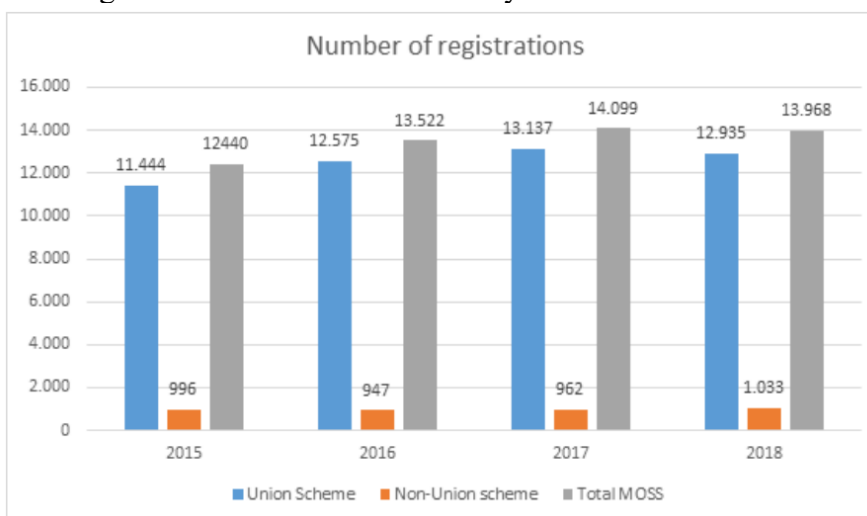
nasledujúcich dvoch grafoch možno vidieť, koľko sa vyzbieralo medziročne na DPH prostredníctvom režimu MOSS, a zároveň koľko zdaniteľných osôb sa dobrovoľne zaregistrovali pre zjednodušený režim.

Graf č. 1: Celkové príjmy DPH so zavedením režimu MOSS za roky 2015 – 2018



Zdroj: European Commission (2019)

Graf č. 2: Počet registrácií v režime MOSS za roky 2015 – 2018



Zdroj: European Commission (2019)

Ako sme už uvádzali v záverečnej práci, tak registrácia pre režim nebola povinná ale na dobrovoľnej báze, avšak Európska komisia (2019) vydala tvrdenie, že pre podnikateľov táto možnosť znížila v priemere administratívnu záťaž až o 95 %. Zároveň sa posilnila efektívnosť výberu DPH pre všetky krajiny EÚ, a teda aj vyššie daňové príjmy pre členské štáty spotreby. Úspešnosť režimu MOSS potvrdila už Európska komisia v apríli 2016, kedy predložila „Akčný plán v oblasti DPH“. Jeho cieľom mala byť ešte väčšia modernizácia vtedajšieho systému DPH, a to najmä „v oblasti elektronického obchodu v rámci stratégie

jednotného digitálneho trhu“. Pričom po skúsenostiach a úspechoch s režimom MOSS, bol návrh uplatniť podobný mechanizmus aj na online predaj tovarov nezdaniteľným osobám v rámci členských štátov EÚ. Ale aj tzv. zavedenie „*prahových hodnôt DPH*“ na pomoc malým a začínajúcim podnikom v oblasti elektronického obchodu. Európska komisia (2016) avizovala, že súčasný elektronický obchod tovarov je zložitý a vysoko nákladný pre členské štáty ale a aj pre zdaniteľné osoby usadené v členských štátoch. Odhaduje sa, že priemerné ročné náklady na dodávanie tovaru do iného členského štátu EÚ, sú približne vo výške 8 000 EUR ročne. Tvrdenie vyplýva z toho, že v oblasti predaja tovaru formou zásielkového predaja, nebola do 30.06.2021 DPH v tejto oblasti ešte harmonizovaná. Každý členský štát má svoj odlišný proces registrácie a iné lehoty. A takisto vo väčšine prípadoch registrácie v inom členskom štáte je nutnosť vycestovania do daného štátu a vykonať proces registrácie prostredníctvom napr. externej organizácie (niekoho, kto danej problematike/legislatíve rozumie). Tým, že proces registrácie je zložitý a takmer nekontrolovateľný, je tak náchylnejší aj na cezhraničné podvody v oblasti DPH. Európska komisia (2016) odhadla podvody ako medziročnú stratu vo výške 50 miliárd EUR. Taktiež detegovala problém v oblasti oslobodenia pri dovoze malých zásielok do 150 EUR, kde stratu na DPH odhadla približne na 3 miliardy ročne. Problém spočíval v konkurenčnej nevýhode zdaniteľných osôb v členských štátoch EÚ, nakoľko dodávatelia z tretích krajín mohli vďaka dovozu malých zásielok dodávať konečným spotrebiteľom tovar oslobodený od DPH.

Preto Európska komisia mala do konca roka 2016 predložiť legislatívny návrh v oblasti modernizácie a zjednodušenia DPH („*Akčný plán v oblasti DPH*“), ktorý mal zahŕňať nasledujúce 3 body v oblasti DPH:

- *„rozšírenie mechanizmu jednotného kontaktného miesta na online predaj hmotného tovaru konečným spotrebiteľom v EÚ a v krajinách mimo EÚ,*
- *zavedenie spoločného celoeurópskeho zjednodušujúceho opatrenia (prahovej hodnoty DPH) na pomoc malým začínajúcim podnikom v oblasti elektronického obchodu,*
- *zrušenie oslobodenia od DPH pri dovoze malých zásielok od dodávateľov z krajín mimo EÚ.“*

V nadväznosti na návrhy Komisie bola Radou EÚ vydaná smernica Rady EÚ 2017/2455, ktorá článkom 1 pozmeňovala smernicu o DPH, a to v oblasti zjednodušenia pre malé podniky začínajúce s elektronickým obchodom prostredníctvom zavedenia limitu pri určovaní miesta dodania vybraných služieb podliehajúcich osobitnému režimu. Účinnosť

článku 1 stanovila Rada EÚ od 01.01.2019. Tým pádom bola SR nútená aplikovať zmeny do zákona o DPH a k 01.01.2019 bol § 16 ods. 14 doplnený o písmeno b). Zákon v písm. b) ponúkol alternatívu tým zdaniteľným osobám, ktoré sú usadené len v jednom členskom štáte a zároveň dodávajú služby nezdaniteľným osobám usadeným v iných členských štátoch, pričom hodnota dodaných služieb celkovo bez dane do všetkých členských štátov nepresiahla hodnotu 10 000 EUR za kalendárny rok a súčasne 10 000 EUR za predchádzajúci kalendárny rok. Tá zdaniteľná osoba, ktorá splní stanovenú podmienku si mohla vybrať, či miestom dodania TBE služieb bude sídlo zdaniteľnej osoby podľa písm. b) alebo bude miesto dodania vybraných služieb podľa písm. a) a teda, kde je usadená nezdaniteľná osoba, ktorej je služba poskytnutá. Možnosť voľby bola zakomponovaná do § 16 ods. 16, ktorý stanovoval, že ak sa zdaniteľná osoba spĺňajúca podmienky v písm. b) rozhodne úpravu neuplatňovať a bude uplatňovať úpravu podľa písm. a), tak je povinná tak postupovať najmenej po dobu dvoch kalendárnych rokov. Ak však bude limit počas kalendárneho roka prekročený, tak od momentu prekročenia sa budú uplatňovať klasické pravidlá miesta dodania, a to v členskom štáte usadenia nezdaniteľnej osoby. Princípom limitácie bolo predchádzanie zbytočnej registrácií v daných členských štátoch alebo prostredníctvom osobitnej úpravy MOSS s cieľom podporiť malé podniky a odbúrať ich finančné a administratívne zaťaženie. A zároveň snaha EÚ podporiť digitálny rozvoj a elektronické obchodovanie v rámci ČŠ.

1.3 Zdaňovanie predávaného tovaru – elektronický predaj prostredníctvom e-shopu

Z vyššie uvedeného „*Akčného plánu v oblasti DPH*“ vyplývala už uvedená smernica 2017/2455, ktorej druhou časťou bola implikácia pravidiel miesta zdanenia elektronicky predaných tovarov v rámci členských štátov EÚ nezdaniteľným osobám. Následne ju doplnila ešte smernica 2019/1995. Obe smernice mali nadobudnúť účinnosť od 01.01.2021, kedy ju mali aj členské štáty implementovať do svojich národných legislatív. Avšak následne sa posunula účinnosť až od 01.07.2021 v dôsledku pandémie Covid-19.

Cieľom Európskej komisie bolo rozšírenie uplatňovanej osobitnej úpravy MOSS nie len na TBE služby, ale aj na „*predaj tovaru na diaľku*“ (bývalý zásielkový predaj). Rada EÚ reagovala na zvýšený nárast elektronického predaja tovaru s cieľom chrániť daňové príjmy ČŠ, vytvoriť spravodlivé zdaňovanie a rovnaké konkurenčné podmienky medzi ČŠ. Zároveň aplikáciou osobitného režimu uplatňovania dane aj na tovary, by tak odbúrala

administratívne zaťaženie zdaniteľných osôb ešte vo vyššej miere a zabránila by možným podvodom na DPH v rámci členských štátov.

1.3.1 Zásielkový predaj tovaru platný do 30.06.2021

Zákon o DPH platný do 30.06.2021 definoval v § 6 ods. 5 zásielkový predaj ako „dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet z členského štátu iného, ako je členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, okrem dodania nových dopravných prostriedkov a tovaru dodaného s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet. Prepravu alebo odoslanie tovaru vykonáva dodávateľ alebo iná osoba na jeho účet. Odberateľom je osoba, ktorá nemá pridelené IČ DPH. Ak ide o dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, dodanie tovaru je zásielkovým predajom iba v prípade, ak ja tovar dodaný fyzickým osobám na osobnú spotrebu.“

Dôležitým aspektom je, že predaj tovaru cez internet je zásielkovým predajom, ak sa tovar fyzicky prepraví alebo odošle dodávateľom alebo inou osobou na účet dodávateľa konečnému zákazníkovi/nezdaniteľnej osobe. Miesto dodania sa určilo na základe § 14 ods. 2 zákona o DPH ako „členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, ak hodnota dodaného tovaru dosiahne v kalendárnom roku hodnotu určenú týmto členským štátom alebo ak si dodávateľ zvolí za miesto dodania tovaru tento členský štát.“ Ak by si ale prepravu zabezpečoval zákazník sám a na svoj účet, v tom prípade nešlo o zásielkový predaj. A miesto dodania bolo určené podľa § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH „ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase keď sa jeho dodanie uskutočňuje.“

Z uvedeného nasledovne vyplývalo, že pre každý členský štát bolo potrebné osobitne sledovať prahové hodnoty dodaného tovaru formou zásielkového predaja, z ktorých ešte pred ich prekročením vyplývala povinnosť registrácie v danom ČŠ spotreby. Prahové hodnoty určila Rada EÚ v smernici o DPH v čl. 34 ako „celkovú hodnotu dodaní bez DPH nezdaniteľnej osobe za kalendárny rok vo výške 100 000 EUR alebo ekvivalentu v národnej mene“. Zároveň článok 34 smernice o DPH stanovil, že ak má členský štát obavy, že hranica 100 000 EUR by výrazne narušila hospodársku súťaž, v tom prípade môže hranicu pre povinnú registráciu stanoviť vo výške 35 000 EUR alebo ekvivalentu v národnej mene. Väčšina členských štátov si zvolila nižšiu hranicu, čo je možné si všimnúť aj na nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka č. 2: Prahové hodnoty pre registráciu DPH v členských štátoch EÚ, v rámci zásielkového predaja

Členský štát EÚ	Hranica pre registráciu pri zásielkovom predaji
<i>Belgicko</i>	35 000 EUR
<i>Bulharsko</i>	70 000 BGN
<i>Cyprus</i>	35 000 EUR
<i>Česká Republika</i>	1 140 000 CZK
<i>Dánsko</i>	280 000 DKK
<i>Estónsko</i>	35 000 EUR
<i>Fínsko</i>	35 000 EUR
<i>Francúzsko</i>	35 000 EUR
<i>Grécko</i>	35 000 EUR
<i>Holandsko</i>	100 000 EUR
<i>Chorvátsko</i>	270 000 HRK
<i>Írsko</i>	35 000 EUR
<i>Litva</i>	35 000 EUR
<i>Lotyšsko</i>	35 000 EUR
<i>Luxembursko</i>	100 000 EUR
<i>Maďarsko</i>	8 800 000 HUF
<i>Malta</i>	35 000 EUR
<i>Nemecko</i>	100 000 EUR
<i>Poľsko</i>	160 000 PLN
<i>Portugalsko</i>	35 000 EUR
<i>Rakúsko</i>	35 000 EUR
<i>Rumunsko</i>	118 000 RON
<i>Slovenská Republika</i>	35 000 EUR
<i>Slovinsko</i>	35 000 EUR
<i>Spojené kráľovstvo</i>	70 000 GBP
<i>Španielsko</i>	35 000 EUR
<i>Švédsko</i>	320 000 SEK
<i>Taliansko</i>	35 000 EUR

Zdroj: Expandeco (2018)

Ak sa stalo, že napríklad slovenská zdaniteľná osoba realizovala zásielkový predaj nezdaniteľným osobám do Francúzska, a kumulatívna hodnota dodaní tovaru nezdaniteľným osobám vo Francúzsku za kalendárny rok presiahla limit 35 000 EUR bez dane, tak slovenská zdaniteľná osoba mala povinnosť registrácie DPH vo Francúzsku podľa ich platnej legislatívy ešte pred dodaním tovaru, ktorého hodnotou by prekročila prahovú hodnotu 35 000 EUR. A všetky následné dodávky formou zásielkového predaja zdaňovať francúzskou DPH sadzbou a odvádzať DPH vo Francúzsku, nakoľko miesto dodania tovaru

je miesto, kde sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru. Ak by slovenská zdaniteľná osoba (predpokladajme, že by bola aj platcom DPH) dodávala tovar formou zásielkového predaja nezdaniteľným osobám, napr. do Rakúska, a za kalendárny rok by nepresiahla limit 35 000 EUR, tak nemá povinnosť registrácie v Rakúsku. Zároveň predpokladajme, že ak sa ani dobrovoľne nerozhodla registrovať a teda zdaňovať dodanie tovaru v Rakúsku, tak má povinnosť fakturovať predaj tovaru so slovenskou DPH a zdaňovať tovar na Slovensku. Nakoľko miestom dodania tovaru je v tomto prípade tuzemsko (čiže Slovensko). Ak by sme sa na to pozreli tak, že napr. celková hodnota dodaného tovaru bez DPH do Rakúska za kalendárny rok bola vo výške 30 000 EUR, a tovar by bol v základnej rakúskej sadzbe DPH 20 %, tak v tom prípade prišlo Rakúsko o príjem z DPH do štátneho rozpočtu približne o 6 000 EUR. Čo nebolo úplne výhodné z pohľadu Rakúska, a preto sa stanovili nové pravidlá a limity v oblasti predaja tovaru nezdaniteľným osobám medzi členskými štátmi EÚ.

1.3.2 Predaj tovaru na diaľku platný od 01.07.2021

Z vyššie uvedeného možno dedukovať, že ak sa formou e-shopu, predával tovar do viacerých členských štátov, tak samotné sledovanie obrátov pre jednotlivé členské štáty predstavovalo obrovskú administratívnu záťaž. Ak by sa aj následne prekročili vyššie uvedené limity, tak by sa zvýšili náklady podnikov spojených so samotným procesom registrácie a následne aj s podávaním daňových priznaní a platením DPH v jednotlivých ČŠ. Už spomínaným cieľom Rady EÚ bola harmonizácia pravidiel DPH uplatňovaných v rámci ČŠ nie len v rámci digitálnych služieb, ale aj predaja tovaru prostredníctvom e-shopov, tzv. „predaj tovaru na diaľku“.

Preto sa transpozíciou smerníc 2017/2455 a 2019/1995 do zákona o DPH, ktorý nadobudol účinnosť 01.07.2021 sa nahradil predošlý pojem „zásielkový predaj“ termínom „predaj tovaru na diaľku na území EÚ“ a „predaj tovaru na diaľku dovážaného z územia tretích štátov“ a stanovili sa nové pravidlá pre miesto dodania pri oboch spôsoboch dodania tovaru. V oboch prípadoch aplikujeme už zásadu miesta určenia, a teda zdaňovanie tovaru v mieste jeho skutočnej spotreby. V jednoduchosti, kde je usadený zákazník, tam bude alokovaná DPH. V dôsledku zmeny terminológie a pravidiel, bolo nutné prepracovať hneď niekoľko paragrafov v zákone o DPH počnúc § 6, ktorý sa venoval registrácií zahraničnej osoby, ktorá dodáva do tuzemska tovar formou zásielkového predaja. Po novom osobe, ktorej bolo v minulosti pridelené IČ DPH v zmysle § 6 sa po novele považuje za pridelené IČ DPH v zmysle § 5 zákona o DPH. Následne sa zmenili aj pravidlá v § 14 a § 16a zákona

o DPH. V zákone o DPH bolo jasne definované v § 14 ods. 1 písm. a), že „predajom tovaru na diaľku na území EÚ sa rozumie taký spôsob predaja tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet, a to aj keď dodávateľ zasahuje nepriamo do odoslania alebo prepravy tovaru z **členského štátu**, ktorý je iný ako členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava zákazníkovi,“ za predpokladu, ak sú splnené nasledovné podmienky:

1. „sa dodanie tovaru uskutočňuje pre zdaniteľnú osobu alebo pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, u ktorých nadobudnutie tovaru na území Európskej únie nie je predmetom dane podľa § 11 ods. 4, alebo pre osobu inú ako zdaniteľnú osobu,
2. dodaným tovarom nie sú nové dopravné prostriedky ani tovar dodaný s inštaláciou alebo montážou uskutočnenou dodávateľom alebo na jeho účet.“

A „predaj tovaru na diaľku dovážaného z územia tretích štátov“ zákon o DPH v § 14 ods. 1 písm. b) vymedzil jasne ako „dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet, a to aj keď dodávateľ zasahuje nepriamo do odoslania alebo prepravy tovaru, z **územia tretích štátov** k zákazníkovi v členskom štáte“, ak sú splnené tie isté podmienky uvádzané v § 14 ods. 1 písm. a) bod 1. a 2.

Druhá podmienka, čo sa týka znenia zákona pri zásielkovom predaji a po novom predaja tovaru na diaľku, tak zostala nezmenená v oboch prípadoch. A čo sa týka prvej podmienky, tak tiež musí ísť o predaj tovaru nezdaniteľnej osobe (zvyčajne konečnému spotrebiteľovi – občanovi) alebo zdaniteľnú právnickú osobu, ktorá nadobúda tovar do limitu 14 000 EUR za kalendárny rok, teda nepriznáva intrakomunitárne nadobudnutie tovaru. Resp. môže sa stať aj situácia, že tovar dodávame zdaniteľnej osobe, avšak táto osoba sa nám nepreukázala svojim IČ DPH, že je skutočne zdaniteľnou osobou a my to nemáme odkiaľ vedieť. V tom prípade nám vykonávacie nariadenie 282/2011 čl. 18 ods. 2 hovorí o tom, že ak nemáme informácie, že odberateľ má pridelené IČ DPH ale nám ho neuviedol, v tom prípade ho môžeme považovať za nezdaniteľnú osobu. Čo sa týka však „zásielkového predaja“ a „predaja tovaru na diaľku“, tak stále ide o predaj tovaru s prepravou a nie o situáciu, kedy si sám zákazník prepraví tovar na vlastný účet. Avšak do definície predaja tovaru na diaľku pribudol nový pojem a to „keď dodávateľ zasahuje **nepriamo** do odoslania alebo prepravy“. Toto ustanovenie nemáme bližšie špecifikované v zákone o DPH ale je v ňom odvolávka na čl. 5a vykonávacieho nariadenia 2019/2026, ktorý definuje nepriamy zásah do prepravy nasledovne:

- a) *„ak dodávateľ zadal odoslanie alebo prepravu tovaru ako subdodávku tretej strane, ktorá tovar doručuje nadobúdateľovi;*
- b) *ak odoslanie alebo prepravu tovaru zabezpečuje tretia strana, avšak úplnú alebo čiastočnú zodpovednosť za doručenie tovaru nadobúdateľovi nesie dodávateľ;*
- c) *ak dodávateľ fakturuje nadobúdateľovi prepravné poplatky a vyberá ich od neho, a ďalej ich postúpi tretej strane, ktorá zabezpečí odoslanie alebo prepravu tovaru;*
- d) *ak dodávateľ akýmikoľvek prostriedkami propaguje u nadobúdateľa doručovateľské služby tretej strany, zabezpečí kontakt medzi nadobúdateľom a treťou stranou alebo iným spôsobom poskytuje tretej strane informácie potrebné na doručenie tovaru nadobúdateľovi.“*

V uvedených prípadoch je teda už spomínaným miestom dodania, miesto, kde sa preprava tovaru skončí. Avšak v zákone o DPH je definovaná ešte jedna výnimka, resp. osobitné miesto dodania, ktoré určuje § 16a ods. 1 zákona o DPH. Ten ustanovuje, že *„miestom dodania tovaru pri predaji tovaru na diaľku na území EÚ je miesto, kde sa odoslanie alebo preprava tovaru začína“* a zároveň do tohto ustanovenia spadajú aj dodania TBE služieb, *„ktoré sú dodané osobe inej ako zdaniteľnej, je miesto, kde má dodávateľ služby sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň.“* Zjednodušene povedané, miestom dodania tovaru alebo poskytnutia vybraných služieb by bol ČŠ, kde je usadený dodávateľ. V uvedenom prípade by šlo o princíp štátu pôvodu. Výnimka bola zavedená ako podpora malých podnikateľov, ktorí obchodujú na území EÚ. Aby bolo možné uplatniť túto výnimku, tak musia byť splnené nižšie uvedené podmienky z § 16a ods. 1 zákona o DPH:

- a) *„dodávateľ tovaru alebo služby má len v jednom členskom štáte sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň alebo bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava,*
- b) *tovar sa odosiela alebo prepravuje do iného členského štátu, ako je členský štát podľa písmena a), alebo služba sa dodáva osobe, ktorá má sídlo, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava, v inom členskom štáte, ako je členský štát podľa písmena a) a*
- c) *celková hodnota dodaní uvedených v písmene b) bez dane nepresiahne v prebiehajúcom kalendárnom roku 10 000 eur a súčasne v predchádzajúcom kalendárnom roku celková hodnota dodaní uvedených v písmene b) bez dane nepresiahla 10 000 eur.“*

Môžeme skonštatovať, že je to niečo podobné ako prahové hodnoty pri bývalom *„zásielkovom predaji“* avšak oveľa prísnejšie. Nakoľko do hodnoty 10 000 EUR sa

započítavajú nie len dodania tovarov, ale už aj TBE služieb za kalendárny rok. A podstatné je zdôrazniť, že prahová hodnota sa už nesleduje za každý ČŠ osobitne, ale prahová hodnota 10 000 EUR sa týka kumulatívnych dodaní tovaru a poskytnutí TBE služieb do všetkých členských štátov EÚ. Ustanovenie v paragrafe je výhodné pre zdaniteľné osoby, ktoré nepredpokladajú, že ich zákazníci budú konečný spotrebiteľia z iných členských štátov, než je zdaniteľná osoba usadená. Resp. ak by im v budúcnosti nastala situácia, že by si ich tovar alebo službu kúpil konečný zákazník z iného ČŠ, tak majú možnosť využiť úpravu, za predpokladu, že dodržia všetky, vyššie uvedené podmienky.

Dôležité je poznamenať, že nie je povinnosť uplatniť vyššie uvedenú výnimku osobitného miesta dodania podľa § 16a, ale je to možnosť. A preto zdaniteľná osoba, ktorá spĺňa podmienku, sa môže rozhodnúť, či bude postupovať podľa výnimky alebo použije základné pravidlo definované zákonom o DPH v § 14 ods. 2 pri dodaní tovaru alebo § 16 ods. 14 pri poskytnutí TBE služieb, a teda na všetky dodania tovarov a poskytnutia služieb uplatní princíp zdanenia v krajine, kde je usadený konečný spotrebiteľ. Ak sa pre uvedený postup rozhodne, musí tak následne postupovať minimálne po dobu dvoch kalendárnych rokov.

Komparácia limitu 10 000 EUR s bývalým „*zásielkovým predajom*“, kde prahové hodnoty boli vo väčšine členských štátov nastavené na sumu 35 000 EUR bez dane a napríklad slovenská zdaniteľná osoba, by dodávala tovar do piatich členských štátov a hodnota dodaní by bola v sume 30 000 EUR bez dane. A ak aj vylúčime možnosť, že by sa dobrovoľne registrovali v členských štátoch, tak v tom prípade miestom dodania bolo tuzemsko a tovar sa zdaňoval slovenskou 20 % sadzbou DPH a bol príjmom do slovenského štátneho rozpočtu. Pričom ku skutočnému miestu spotreby dochádzalo v úplne inom ČŠ, a tým pádom dochádzalo k nespravodlivej alokácii príjmov z DPH. Daná situácia bola jednou z príčin, prečo sa EÚ rozhodla upraviť pravidlá v oblasti zdaňovania tovaru. Momentom presiahnutia limitu 10 000 EUR je povinná zdaniteľná osoba už na presahujúcu dodávku uplatniť princíp zdanenia v mieste určenia. Čiže je povinná sa registrovať ako platca DPH už v danom členskom štáte, kam dodávka mieri alebo má možnosť registrovať sa a využiť osobitnú úpravu jednotného kontaktného miesta, nazývanú aj režim OSS, ktorého aplikácii a špecifikám venujeme v **kapitole 3** našej záverečnej práce.

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Kapitola je zameraná na vymedzenie hlavného cieľa záverečnej práce a čo by malo byť jej prínosom v rámci nášho výskumu. Taktiež určenie parciálnych cieľov a postupov, ktoré zabezpečujú naplnenie hlavného cieľa záverečnej práce.

Cieľom našej záverečnej práce je komplexná analýza dôvodov zavedenia osobitnej úpravy dane One Stop Shop a jej dôsledky a aplikácia na slovenské zdaniteľné osoby, ktoré realizujú predaj tovaru na diaľku alebo poskytujú služby v rámci členských štátov EÚ nezdaniteľným osobám. Práca je zameraná na registráciu, daňové povinnosti a administratívnu záťaž súvisiacu s režimom OSS. Špecifická pozornosť bude venovaná predovšetkým komparácií režimu OSS s individuálnou registráciou pre DPH na úrovni členských štátov EÚ a aplikácia režimu na vybranom subjekte.

Pre potreby dosiahnutia hlavného cieľa záverečnej práce bolo potrebné si stanoviť niekoľko parciálnych cieľov, a to predovšetkým:

- a) preskúmať vývoj zdaňovania služieb a tovaru dodávaných nezdaniteľným osobám,
- b) zhodnotiť prechod z režimu MOSS na OSS,
- c) analyzovať právny rámec uplatňovania režimu OSS,
- d) aplikovať režim OSS na konkrétnu zdaniteľnú osobu,
- e) identifikovať výhody a nevýhody režimu OSS.

Záverečná práca je spracovaná ako kombinácia teoretických a empirických metód. V teoretickej časti záverečnej práce sa zameriavame predovšetkým na analýzu legislatívneho rámca a príčinám, ktoré predchádzali vytvoreniu osobitných režimov OSS. Pričom sa sleduje postupný vývoj zdaňovania elektronicky poskytovaných služieb a následne aj zdaňovanie predaja tovaru na diaľku (predtým uvádzaný ako zásielkový predaj) nezdaniteľným osobám. Na základe nadobudnutých poznatkov, sme na praktických príkladoch vysvetlili aplikáciu režimu OSS podľa § 68b, ktorý podrobne opisujeme v kapitole 3.1. V rámci jednotlivých podkapitol kapitoly 3.1 sme riešili aplikáciu procesu registrácie OSS, jej osobitosti a na čo si dať pri registrácii pozor. Riešili sme obsah daňového priznania zverejneného na portály Finančnej správy SR a spôsob jeho vyplňania. V neposlednom rade sme sa zaoberali aj možnosťami skončenia osobitnej úpravy a aké sú jeho varianty a čomu je potrebné predísť. V kapitole 3.2 sme aplikovali režim OSS podľa § 68b na nami vybranom subjekte DXY s.r.o., ktorý je reálnou spoločnosťou, ktorej vedieme

účtovníctvo a spracúvame priznania k DPH v osobitnej úprave, avšak pre účely našej práce si spoločnosť neželala zverejniť jej citlivé údaje. Zaoberali sme sa kvantifikáciou jej daňovej povinnosti v rámci uplatňovania režimu OSS naprieč všetkými rokmi od začiatku uplatňovania osobitnej úpravy. Identifikovali sme krajiny v rámci EÚ, do ktorých realizovala všetky dodávky. Na základe štatistických údajov sme si vybrali jednu krajinu, do ktorej zaplatila najvyššiu daň a porovnali sme náklady za spracovanie priznaní v režime OSS spolu s nákladmi na spracovanie individuálnej registrácie v nami vybranom členskom štáte. V rámci nášho výskumu sme si dali vypracovať niekoľko cenových ponúk pre registráciu, aby sme zrealizovali finančnú náročnosť registrácie a vedeli ich medzi sebou porovnať. Kapitola 3.3 je zameraná na podrobnú analýzu výhod a nevýhod osobitnej úpravy podľa § 68b na základe nášho výskumu a zistení pri spracovaní záverečnej práce. A taktiež následná komparácia s registráciou v členskom štáte EÚ. Posledná kapitola 3.4 je venovaná budúcemu vývoju režimov OSS a aké zmeny by mohli v budúcnosti nastať. Prípadne, čo bude zohrávať kľúčovú úlohu.

Pri spracovaní záverečnej práce sme využili niekoľko metód skúmania, ktoré sme aplikovali samostatne pri jednotlivých kapitolách. Ide predovšetkým o nasledujúce postupy:

- a) analýza legislatívnych predpisov – v problematike, ktorej sa venuje naša práca sme preskúmali všetky dostupné legislatívne rámce, počnúc od smerníc a nariadení EÚ a predovšetkým zákona o DPH v aktuálnom znení, a zamerali sme sa predovšetkým na § 68b, ktorý upravuje problematiku, ktorej venovaná celá kapitola 3 záverečnej práce,
- b) komparatívna analýza – porovnali sme režim OSS podľa § 68b s individuálnou registráciou pre DPH v rôznych členských štátoch z hľadiska administratívnej a finančnej záťaže pre vybranú zdaniteľnú osobu v tuzemsku,
- c) štatistická analýza – bola použitá pri vyhodnocovaní dostupných dát o využívaní OSS režimu v rámci EÚ ale aj na Slovensku,
- d) prípadová štúdia – analyzovali sme na praktickom príklade reálnej spoločnosti DXY s.r.o jej daňové povinnosti a náklady spojené s OSS režimom, vrátane kvantifikácie jej reálnych daňových záväzkov z priznaní v režime OSS,
- e) syntéza a interpretácia zistení – vyhodnotili sme všetky kľúčové výhody a nevýhody, ktoré ponúka registrácia a využívanie režimu OSS podľa § 68b v porovnaní s individuálnymi registráciami pre DPH.

Kombinácia použitých metód skúmania nám umožnila vytvoriť komplexný pohľad na problematiku a zavedený režim OSS. Pričom spojenie kvantitatívnych a kvalitatívnych poznatkov nám umožnilo dosiahnuť komplexné a relevantné závery našej práce.

3 Výsledky práce a diskusia

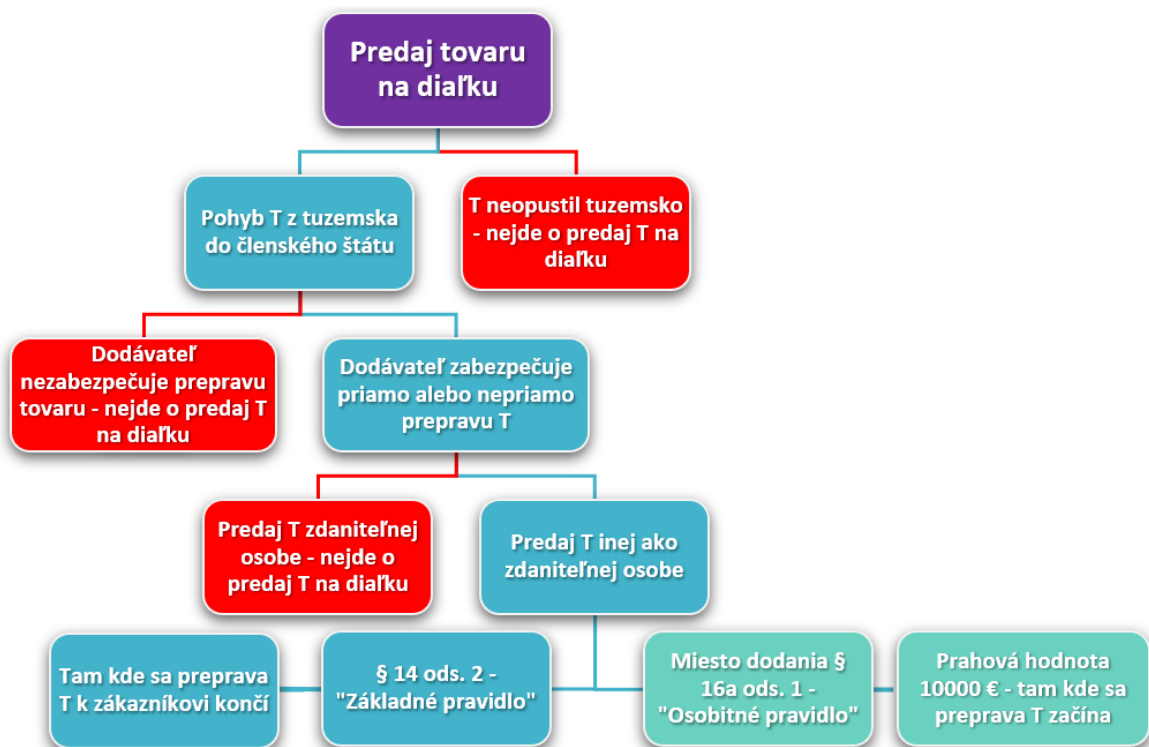
Bez pochopenia princípov zdaňovania v mieste štátu pôvodu a mieste štátu určenia, či už pri tovaroch alebo službách, by sme nemohli nadviazať na problematiku osobitnej úpravy OSS. Zhrnuli sme si v práci aktuálne problémy v oblasti zdaňovania tovarov a elektronicky poskytovaných služieb iným ako zdaniteľným osobám. A následne aby sme plynulo nadviazali na problematiku uplatňovania osobitnej úpravy, a kedy túto úpravu možno aplikovať, tak si v nasledujúcich bodoch a schémach zhrnieme, aktuálne princípy zdaňovania tovarov a služieb, na ktoré možno využiť osobitnú úpravu v podmienkach SR. Presné podmienky sme rozpísali už bližšie v **kapitolách č. 1.2 a 1.3** pričom našim zámerom je ich sformalizovať, stručne a jasne prostredníctvom jednoduchých schém. Aby platiteľ dane správne vysporiadal svoju daňovú povinnosť a postupoval v súlade so zákonom, tak musí pri každom dodaní tovaru vždy vedieť správne určiť:

- a) vymedzenie konkrétneho druhu zdaniteľného obchodu – teda čo je predmetom dane,
- b) miesto zdaniteľného obchodu,
- c) kto je osobou povinnou platiť daň, resp. komu je dodávka tovaru určená.

Pre správnosť určenia miesta zdaniteľného obchodu pri predaji tovaru na diaľku bude nutné testovať vždy tri aspekty, a to:

- kto zabezpečuje prepravu – dodávateľ tovaru (priamo alebo nepriamo) alebo odberateľ,
- pohyb tovaru v rámci EÚ a dovoz z tretích štátov,
- postavenie zákazníka – zdaniteľná osoba alebo iná osoba ako zdaniteľná.

Obrázok č. 3: Pravidlá určovania miesta dodania pri predaji tovaru na diaľku



Zdroj: vlastné spracovanie podľa zákona o DPH

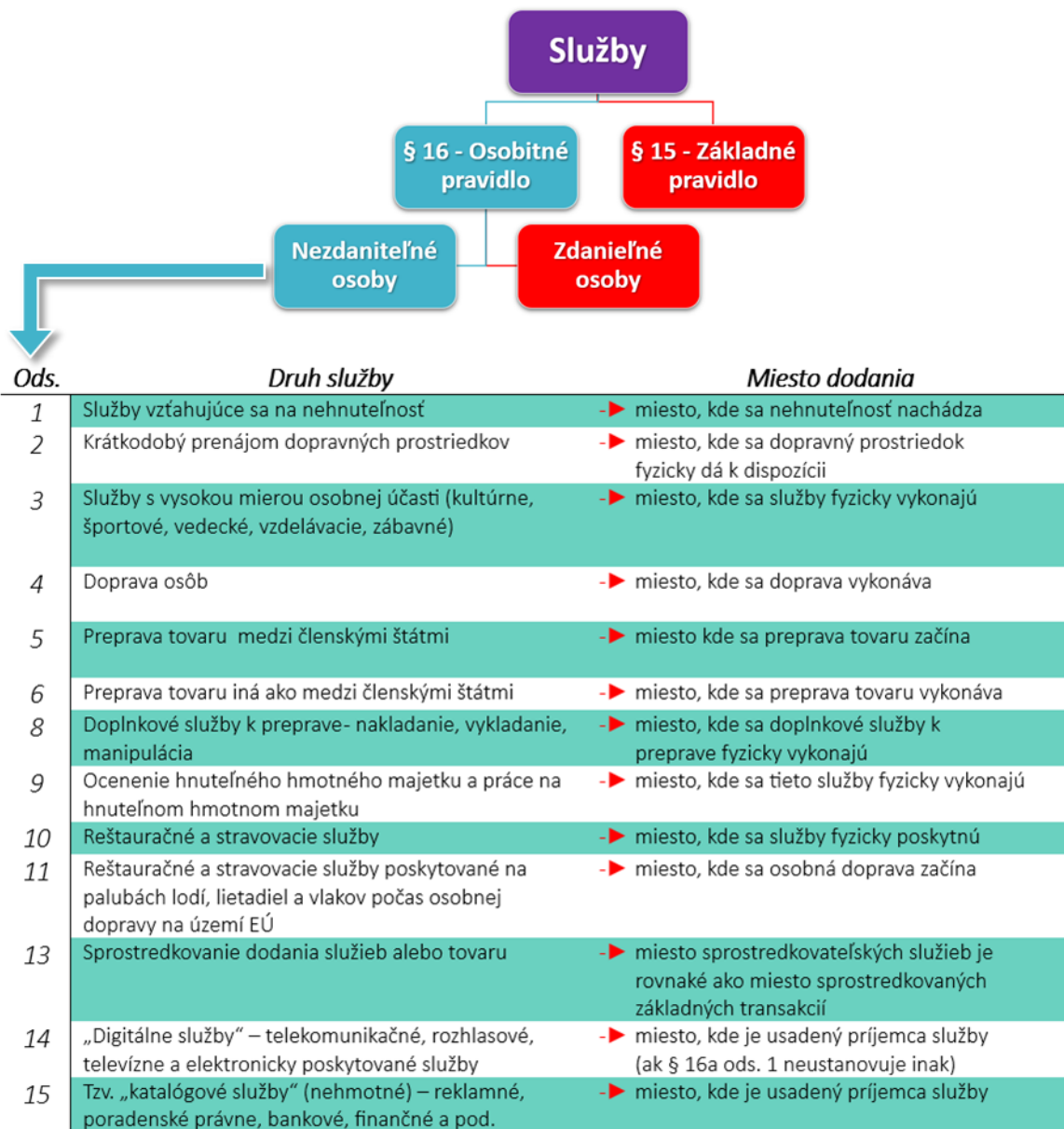
Na uvedenej schéme je modrou farbou znázornené, kedy môžeme považovať predaj tovaru ako predaj na diaľku. Z danej schémy jasne vyplýva, pri aplikácii základného pravidla uvedenom v § 14 ods. 2 zákona o DPH, povinnosť registrácie v členskom, do ktorého sa tovar dodáva, a teda sa tam aj preprava tovaru k zákazníkovi končí. V tomto prípade je povinnosťou zdaniteľnej osoby/dodávateľa registrovať sa ako platiteľ DPH v ČŠ, kde bude realizovať predaj tovaru na diaľku osobitne alebo mu smernica o DPH (a teda aj zákon o DPH) dáva možnosť sa registrovať podľa osobitnej úpravy OSS. Čo sa týka služieb, tak do 30.06.2021 (uviedli sme v **kapitole č. 1.2.1**), tak platil režim MOSS, ktorý bol aplikovateľný len na TBE služby dodávané iným ako zdaniteľným osobám definovaných v § 16 ods. 14 zákona o DPH. S účinnosťou od 01.07.2021 sa režim MOSS transformoval na režim OSS, ktorý sa netýka už len služieb definovaných v § 16 ods. 14, ale po novom je možnosť zahrnúť do úpravy všetky služby s miestom dodania v zmysle § 16, ktoré sú dodávané iným ako zdaniteľným osobám. Predovšetkým aby bola služba správne zdanená, dodávateľ služby musí určiť:

- a) postavenie príjemcu služby - zdaniteľná osoba alebo iná osoba ako zdaniteľná,
- b) druh služby – či pôjde o službu uvedenú v § 16 alebo pôjde o všeobecné pravidlo podľa § 15 ods. 2 zákona o DPH,

c) miesto dodania služby.

Do nasledujúcej schémy sme zhrnuli, o ktoré služby sa jedná, resp. ktoré služby je možnosť zahrnúť do osobitnej úpravy OSS, ak sa ju zdaniteľná osoba rozhodne využívať.

Obrázok č. 4: Pravidlá určovania miesta dodania pri službách



Zdroj: vlastné spracovanie podľa zákona o DPH

Na základe ujasnených pravidiel týkajúcich sa predaja tovaru na diaľku a vybraných služieb, vieme určiť miesto dodania, ktoré je kľúčové pre určenie, kde sa bude tovar alebo služba zdaňovať. Z pravidiel nám vyplýva, že pôjde o zdaňovanie podľa niekoľkokrát spomínaného princípu miesta určenia. Tým pádom má zdaniteľná osoba možnosť využiť osobitnú úpravu definovanú zákonom o DPH v „§ 68 - Osobitné úpravy uplatňovania dane

na služby dodávané osobe inej ako zdaniteľnej osobe, na predaj tovaru na diaľku a určité domáce dodania tovaru“. Aktuálne nastavená legislatíva zákona o DPH definuje tri osobitné úpravy, ktoré možno uplatniť. Sú to nasledujúce paragrafy zákona o DPH:

§	Názov osobitnej úpravy v zákone o DPH	Skratka osobitnej úpravy
§ 68a	Osobitná úprava uplatňovania dane na služby, ktoré dodávajú zdaniteľné osoby <u>neusadené na území Európskej únie</u>	Non-EU schéma OSS („úprava mimo Únie“)
§ 68b	Osobitná úprava uplatňovania dane na predaj tovaru na diaľku <u>na území Európskej únie</u> , určité domáce dodania tovaru a služby dodané pre osoby iné ako zdaniteľné osoby	EÚ schéma OSS („úprava pre Úniu“)
§ 68c	Osobitná úprava uplatňovania dane na predaj tovaru na diaľku <u>dovážaného z územia tretích štátov</u>	IOSS – import („úprava pre dovoz“)

3.1 § 68b Osobitná úprava uplatňovania dane na predaj tovaru na diaľku na území EÚ, určité domáce dodania tovaru a služby dodané pre osoby iné ako zdaniteľné osoby

Pre účely praktickej časti našej práce sa budeme zameriavať konkrétne úpravou pre Úniu, ktorá je taxatívne vymedzená v § 68b zákona o DPH. Prejdeme, čo konkrétne spadá do úpravy, proces registrácie, obsah daňového priznania, aplikáciu osobitnej úpravy na konkrétnom subjekte, účtovné zobrazenie osobitnej úpravy a následne aj porovnanie výhod a nevýhod.

Ustanovenie § 68b zákona o DPH sa vzťahuje na tie zdaniteľné osoby, ktoré realizujú:

1. „predaj tovaru na diaľku na území EÚ,
2. predaj služby zdaniteľnou osobou neusadenou v členskom štáte spotreby s miestom dodania podľa § 16 na území EÚ, pričom kupujúci je inou ako zdaniteľnou osobou,
3. tzv. určité domáce dodanie tovaru, ktorým sa rozumie dodanie tovaru na území EÚ zdaniteľnou osobou neusadenou na území EÚ, pričom kupujúci iná ako zdaniteľná osoba, ktorá uľahčuje dodanie tovaru podľa § 8 ods. 7 prvej vety, ak sa preprava tovaru začína a končí v tom istom členskom štáte“ - ide o predaj prostredníctvom platformy.

Dôležité je zdôrazniť, že na „úpravu pre Úniu“ sa nevzťahujú služby poskytované v členskom štáte, v ktorom si zdaniteľná osoba zriadila sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo v ktorom má stálu prevádzkareň. Takého dodania služieb sú predmetom daňového priznania k DPH v tom členskom štáte, kde má osoba sídlo alebo prevádzku. Zmienené ustanovenie bolo zverejnené vo vykonávacom nariadení 2019/2023 v článku 57c. § 68 taktiež stanovuje, že zdaniteľná osoba, ktorá sa rozhodne pre využívanie osobitnej úpravy má povinnosť sa registrovať len v jednom členskom štáte, teda v „štáte identifikácie“.

Členským štátom identifikácie sa v zmysle § 68b ods. 1 písm. b) rozumie štát:

1. „v ktorom má zdaniteľná osoba sídlo, a ak nemá sídlo na území EÚ, tak členský štát v ktorom má prevádzkareň,
2. v ktorom má zdaniteľná osoba prevádzkareň, a ktorý si zvolí pre oznámenie, že chce uplatňovať osobitnú úpravu, ak nemá sídlo na území EÚ a má na území EÚ viac ako jednu prevádzkareň,
3. v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začína, ak zdaniteľná osoba nemá sídlo ani prevádzkareň na území EÚ,
4. ktorý si zvolí pre oznámenie, že chce uplatňovať osobitnú úpravu, ak tento členský štát je jedným z viacerých členských štátov, v ktorých sa odoslanie alebo preprava tovaru začína a ak zdaniteľná osoba nemá sídlo ani prevádzkareň na území EÚ.“


V princípe to znamená, že ak sa slovenské zdaniteľné osoby rozhodnú pre úpravu podľa § 68b, tak ich členským štátom identifikácie je Slovenská republika. Následne je zdaniteľná osoba povinná oznámiť daňovému úradu túto skutočnosť výlučne elektronicky prostredníctvom registračného formuláru Finančnej správy Slovenskej republiky (ďalej aj „FS SR“). Ak sa však už raz rozhodne využívať režim OSS, v tom prípade do neho musí uvádzať všetky dodávky podliehajúce režimu. Nie je možnosť kombinácie, že časť dodávok spadajúcich do osobitného režimu bude zahrňovať do daňového priznania k OSS a na časť dodávok uplatní klasický režim registrácie zahraničnej osoby v inom ČŠ, a podanie DPH priznania v príslušnom členskom štáte.

3.1.1 *Proces registrácie a osobitosti úpravy*

Registráciu do režimu OSS s účinnosťou od 01.07.2021 bolo možné vykonať od 01.04.2021 najneskôr do 10.06.2021. Nová registrácia sa netýkala už zdaniteľných osôb, ktoré boli predtým registrované v režime MOSS, ktorý sa od 01.07.2021 transformoval. Registračný formulár sa vyplňa prostredníctvom osobnej internetovej zóny na portáli FS SR a je dostupný v elektronických formulároch v sekcii DPH, kde sú príslušné podania týkajúce

sa OSS režimu. Pokiaľ sa zdaniteľná osoba chce registrovať podľa § 68b – úprava pre Úniu, vyberie si nasledujúci formulár uvedený na obrázku č.5.

Obrázok č. 5: Registračný formulár k osobitnej úprave pre Úniu

▼ OSS Registračný formulár		
REGOSS_EU	Žiadosť o registráciu pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu, oznámenie zmeny údajov	

Zdroj: Finančná správa SR

Všeobecne je proces registrácie nastavený tak, že zdaniteľná osoba, ktorá sa rozhodne vstúpiť do režimu OSS podá žiadosť o registráciu najneskôr 15 dní pred prvým zdaňovacím obdobím, ktorým je kalendárny štvrťrok. Následne členský štát identifikácie preverí (v SR registráciu preveruje daňový úrad) údaje zadané v žiadosti o registráciu, a potom príde rozhodnutie o povolení používania osobitnej úpravy, ktoré nadobúda účinnosť vždy 1. dňa nasledujúceho kalendárneho štvrťroka po štvrťroku, v ktorom bola podaná žiadosť o registráciu. Napríklad ak zdaniteľná osoba podá žiadosť o registráciu do systému OSS 02.11.2024, tak režim OSS môže uplatniť až od 01.01.2025 – teda nasledujúci kalendárny štvrťrok. V uvedenom prípade musí zdaniteľná osoba už dopredu vedieť, že napríklad plánuje mať e-shop, prostredníctvom ktorého bude predávať tovary a služby konečným spotrebiteľom aj v EÚ ale až od 01.01.2025. Do tohto dátumu nebude môcť využívať úpravu, a teda do tohto dátumu nebude realizovať predaje nezdaniteľným osobám v rámci EÚ alebo bude dúfať, že tieto predaje nepresiahnu prahovú hodnotu 10 000 EUR za kalendárny rok, o ktorej sme písali v **kapitole č. 1.3.2**. V registračnom formulári zdaniteľná osoba uvedie, že ešte neuskutočnila dodanie v rámci osobitnej úpravy.

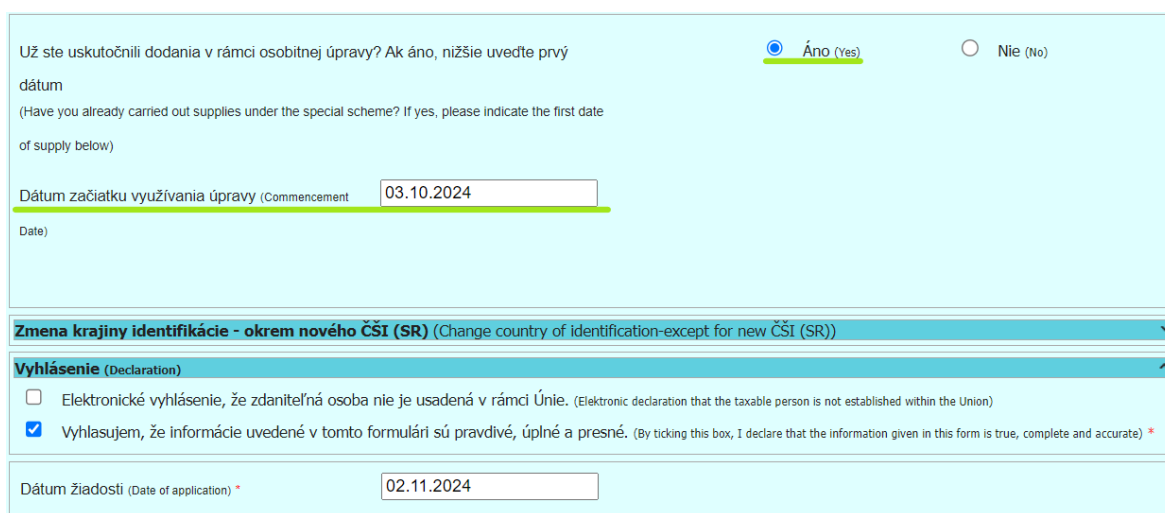
Obrázok č. 6: Vyplnený registračný formulár k úprave pre Úniu – alternatíva 1

Už ste uskutočnili dodania v rámci osobitnej úpravy? Ak áno, nižšie uveďte prvý dátum (Have you already carried out supplies under the special scheme? If yes, please indicate the first date of supply below)	<input type="radio"/> Áno (Yes) <input checked="" type="radio"/> Nie (No)
Dátum začiatku využívania úpravy (Commencement Date)	<input type="text"/>
Zmena krajiny identifikácie – okrem nového ČŠI (SR) (Change country of identification-except for new ČŠI (SR))	
Vyhlasenie (Declaration)	
<input type="checkbox"/> Elektronické vyhlásenie, že zdaniteľná osoba nie je usadená v rámci Únie. (Electronic declaration that the taxable person is not established within the Union)	
<input checked="" type="checkbox"/> vyhlasujem, že informácie uvedené v tomto formulári sú pravdivé, úplné a presné. (By ticking this box, I declare that the information given in this form is true, complete and accurate) *	
Dátum žiadosti (Date of application) *	<input type="text" value="02.11.2024"/>

Zdroj: vlastné spracovanie podľa Finančnej správy SR

V praxi však nastáva skôr druhá alternatíva, že zdaniteľná osoba predpokladá, že jej predaje po spustení e-shopu budú výrazne vysoké. V tom prípade je dobré si to hneď na začiatku uvedomiť a riešiť vstup do systému OSS hneď od prvej dodávky a nečakať na registráciu až od najbližšieho kvartálu, po ktorom bola žiadosť o registráciu podaná. V uvedenom prípade nastáva možnosť sa registrovať do systému OSS najneskôr do 10 dní nasledujúceho kalendárneho mesiaca po mesiaci, v ktorom začala zdaniteľná osoba spĺňať podmienky pre uplatňovanie režimu OSS – teda začala realizovať dodávky v tomto režime. Napríklad, ak zdaniteľná osoba spustila e-shop 01.10.2024 a 03.10.2024 si od nej objednal tovar občan z Česka. Už od tejto dodávky má možnosť využiť režim OSS a uplatniť na predaj daného tovaru českú sadzbu DPH. Následne všetky dodávky/predaje, ktoré sú predmetom režimu OSS, tak po dátume 03.10.2024 musí už zdaniteľná osoba realizovať v režime OSS. Tým pádom tovary s miestom dodania podľa § 14 a služby s miestom dodania podľa § 16, sa budú zdaňovať v mieste usadenia zákazníka s príslušnou DPH toho členského štátu, kam bude dodávka realizovaná. Tým, že zdaniteľná osoba prvú dodávku v režime OSS realizovala už 03.10.2024, je povinná najneskôr do 10.11.2024 (10 dňová lehota) podať žiadosť o registráciu do systému OSS, s tým že v žiadosti uvedie dátum, od ktorého začala úpravu OSS používať. Samozrejme realizovať podanie žiadosti o registráciu môže aj skôr ako do 10. dňa, napríklad by bolo realizované 02.11.2024.

Obrázok č. 7: Vyplnený registračný formulár k úprave pre Úniu – alternatíva 2



Už ste uskutočnili dodania v rámci osobitnej úpravy? Ak áno, nižšie uveďte prvý dátum
(Have you already carried out supplies under the special scheme? If yes, please indicate the first date of supply below)

Áno (Yes) Nie (No)

Dátum začiatku využívania úpravy (Commencement)
(Date)

Zmena krajiny identifikácie - okrem nového ČŠI (SR) (Change country of identification-except for new ČŠI (SR))

Vyhlasenie (Declaration)

Elektronické vyhlásenie, že zdaniteľná osoba nie je usadená v rámci Únie. (Electronic declaration that the taxable person is not established within the Union)

Vyhlasujem, že informácie uvedené v tomto formulári sú pravdivé, úplné a presné. (By ticking this box, I declare that the information given in this form is true, complete and accurate) *

Dátum žiadosti (Date of application) *

Zdroj: vlastné spracovanie podľa Finančnej správy SR

Čo sa ešte týka procesu registrácie do osobitnej úpravy OSS podľa § 68b, tak slovenská zdaniteľná osoba, ktorá bola už v tuzemsku registrovaná ako riadny platiteľ DPH podľa § 4 alebo § 4b, prípadne z titulu intrakomunitárnych dodávok podľa § 7 alebo § 7a

a má už pridelené IČ DPH, tak dané IČ DPH bude používať aj z titulu režimu OSS. V prípade, že by tuzemská zdaniteľná osoba nebola pred začiatkom využívania úpravy registrovaná podľa ani jedného z § 4, § 4b, § 7 a § 7a, vystupovala by ako v pozícii klasického neplatiteľa DPH, a teda by nemala pred registráciou pridelené IČ DPH, pričom vie, že bude realizovať dodávky spadajúce pod režim OSS, tak má právo a možnosť aj tak požiadať o registráciu. A miesto prideleného IČ DPH uvedie v registrácii svoje DIČ, ktoré má na Slovensku pridelené každá právnická osoba alebo fyzická osoba – podnikateľ. Následne správca dane v rozhodnutí o registrácii pridelí zdaniteľnej osobe IČ DPH pre účely OSS režimu. Ak by sa v budúcnosti táto zdaniteľná osoba rozhodla resp. by mala povinnosť registrácie v tuzemsku podľa vyššie uvedených paragrafov, tak pridelené IČ DPH z titulu OSS sa bude uplatňovať aj na tieto registrácie. Resp. správca dane nebude vydávať zvlášť iné IČ DPH z titulu viacerých registrácií. Pre lepšie pochopenie uvádzame obrázok žiadosti o registráciu, kde je zelenou farbou podčiarknutá kolónka, ktorú treba vyplniť, ak by zdaniteľná osoba nemala pridelené IČ DPH. V prípade, že by zdaniteľná osoba mala už pridelené IČ DPH, tak označená kolónka sa nevypĺňa a vyplní sa IČ DPH, ktoré je uvedené nad tým.

Obrázok č. 8: Vyplnený registračný formulár k úprave pre Úniu – v prípade, že zdaniteľná osoba nemá pridelené IČ DPH

Žiadosť o registráciu pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu/ oznámenie zmeny údajov

(Request for registration for special scheme - union scheme, correction of registration or identification details)

Žiadosť o registráciu (Registration request)

Oznámenie zmeny údajov (Change of information notification)

Fyzická osoba (Natural person)

Právnická osoba (Legal person)

Identifikačné údaje (Identification)

<input type="checkbox"/> Skupina na účely DPH (VAT Group)	IČ DPH (VAT identification number)	<input type="text"/>
<input type="checkbox"/> Elektronické rozhranie (Electronic Interface)	DIČ (ak nie je k dispozícii IČ DPH) (Tax reference number)	<input style="border: 1px solid green;" type="text" value="1020304050"/>

Zdroj: vlastné spracovanie podľa Finančnej správy SR

Zdaňovacím obdobím v úprave pre Úniu, tak ako aj v prípade MOSS, je kalendárny štvrťrok. Povinnosť podať daňové priznanie k DPH v režime OSS má zdaniteľná osoba vždy do konca kalendárneho mesiaca, ktorý priamo nasleduje po uplynutí príslušného

zdaňovacieho obdobia. Napríklad, ak je zdaňovacím obdobím 3. kalendárny štvrt'rok v roku 2024, zdaniteľná osoba má povinnosť podať daňové priznanie najneskôr do 31.10.2024. Treba však podotknúť, že neplatí princíp ako pri podávaní klasického daňového priznania k DPH v SR. Nakoľko v prípade, že posledný deň v mesiaci pripadne na sobotu, nedeľu, resp. na sviatok, tak sa lehota na podanie neposúva na najbližší pracovný deň, ale tento deň sa považuje ako posledný deň lehoty. V prípade, že by nebolo daňové priznanie k DPH v režime OSS podané v riadnej lehote, tak by bola zdaniteľnej osobe vyrubená pokuta za oneskorené podanie v zmysle daňového poriadku, prípadne úroky z omeškania platby. Taktiež je rozdiel v prípade platby DPH v režime OSS. Daňová povinnosť sa považuje za uhradenú až dňom pripísania platby na účet daňového úradu a nie momentom odoslania platby z účtu daňovníka. Z tohto titulu treba dopredu kalkulovať, na aký deň pripadne posledný deň v mesiaci. Ideálne realizovať podanie daňového priznania k OSS a aj platbu v predstihu a nenechávať to na posledný deň, aby sa predišlo zbytočným sankciám. Osobitosťou je aj spôsob platby dane v režime OSS, resp. príkazu na úhradu, ktorý musí obsahovať správny variabilný symbol a predovšetkým referenčné číslo, ktoré je jedinečné pre každý subjekt. Finančná správa ho e-mailom oznámi subjektu po schválení registrácie aj spolu s číslom na úhradu, kam má byť daň uhradená. Referenčné číslo sa skladá zo skratky krajiny registrácie, nasleduje IČ DPH pridelené pre úpravu OSS a potom označenie kvartálu, za ktorý sa daňové priznanie podáva a daň platí. Pre ilustráciu uvedieme príklad referenčného čísla slovenskej zdaniteľnej osoby, ktorá má povinnosť zaplatiť daň za 3. kvartál 2024. Príklad referenčného čísla: **SK/SK2121202020/Q3.2024**. Vždy sa mení len posledný údaj za lomkou, a to kvartál, za ktorý sa daň hradí.

Ďalším dôležitým aspektom je, že daňové priznanie musí byť vypracované a podané so sumami v eurách, nie je možnosť ho vypracovať v inej mene. Ak by slovenská zdaniteľná osoba registrovaná v úprave pre Úniu realizovala dodávky do členských štátov EÚ, ktoré používajú inú menu ako euro a zároveň úhrady za tieto dodávky budú v inej mene, tak je povinná základ dane a daňovú povinnosť prepočítať kurzom ECB platným k poslednému dňu v príslušnom zdaňovacom období. Napríklad, ak by slovenská zdaniteľná osoba realizovala 22.08.2024 predaj tovaru na diaľku českému občanovi a vyčíslená DPH je v sume 210 CZK, tak použije kurz na prepočet cudzej meny k 30.09.2024. S tým sa samozrejme spájajú kurzové rozdiely, ktoré vznikajú vystavením faktúry za dodávku a následne pri podaní daňového priznania. V uvedenom prípade je účtovná jednotka povinná zaúčtovať manuálne vzniknutý kurzový rozdiel z precenenia na účte 343.AE, prostredníctvom výsledkových účtov „563 – Kurzové straty“ alebo „663 – Kurzové zisky“.

Ide o to, aby pri inventarizácii účtov 343AE nezostali zostatky, ktoré nemajú byť, nakoľko DPH bude uhradená. Pre lepšie pochopenie uvádzame príklad v tabuľke v nadväznosti na vyššie uvedenú transakciu.

Tabuľka č. 3: Príklad účtovania kurzového rozdielu z precenenia na účte „343 – Daň z pridanej hodnoty“

Dátum	Text	CZK	EUR	MD	D
22.08.2024	Predaj tovaru na diaľku CZ občanovi				
	a) cena bez DPH	1 000	39,82	311.200	604.100
	b) DPH 21 %	210	8,36	311.200	343.005
30.09.2024	Preúčtovanie DPH na úhradu – OSS 3Q/2024	210	8,34	343.005	343.800
30.09.2024	Kurzový rozdiel z precenenia účtu 343.005 – zisk	x	0,02	343.005	663.100
27.10.2024	Úhrada DPH OSS 3Q/2024	x	8,34	343.800	221.100

Zdroj: vlastné spracovanie

Použité analytické účty k DPH:

343.005 – DPH CZ





343.800 – DPH OSS

K 22.08.2024 bol použitý kurz 25,11 CZK vyhlásený ECB zo dňa predchádzajúceho uskutočnenia účtovného prípadu – kurz pre účely účtovníctva. A k 30.09.2024 (posledný deň zdaňovacieho obdobia pre OSS) bol použitý kurz 25,184 CZK – kurz pre účely DPH. To následne spôsobilo rozdiel z precenenia na účte 343.005, ktorý bolo potrebné manuálne preúčtovať ako kurzový zisk na účte 663.100.

3.1.2 Obsah daňového priznania k DPH, úprava pre Úniu

Elektronické formuláre daňových priznaní k OSS sú zverejnené na portáli Finančnej správy Slovenskej republiky, pod kategóriou DPH v časti OSS Daňové priznanie. V rámci kategórie sú zverejnené DPH priznania ku všetkým režimom OSS.

Obrázok č. 9: Elektronické formuláre daňových priznaní k osobitnej úprave OSS

▼ OSS Daňové priznanie		
DPOSS_68ca	Daňové priznanie podľa § 68ca zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov	
DPOSS_EUv01	Daňové priznanie k DPH, úprava pre Úniu	
DPOSS_IM	Daňové priznanie k DPH, úprava pre dovoz	
DPOSS_NONEU	Daňové priznanie k DPH, úprava mimo Únie	

Zdroj: Finančná správa SR

Pre účely záverečnej práce budeme pracovať len s prvým formulárom – Daňové priznanie k DPH, úprava pre Úniu. Ostatným režimom nie je venovaná záverečná práca, preto ich nebudeme podrobne riešiť.

Prvá časť daňového priznania obsahuje identifikačné údaje zdaniteľnej osoby (IČ DPH - pod ktorým realizuje dodania tovarov na diaľku a služieb). Taktiež aj zdaňovacie obdobie, za ktoré je daňové priznanie vypracované a podané. Ak daňové priznanie nemá náplň, tak je nutné označiť kolonku, že ide o nulové daňové priznanie. V druhej časti daňového priznania s názvom „2 a,b Dodania uskutočnené z členského štátu identifikácie“ sa už vyplňajú konkrétne služby poskytnuté zo SR a z prevádzkarne, resp. prevádzkarní mimo Únie nezdaniteľným osobám do jednotlivých členských štátov spotreby a tovary odoslané alebo prepravené zo SR do iných členských štátov nezdaniteľným osobám. Samozrejme do daňového priznania k DPH pre Úniu zdaniteľná osoba neuvádza odania tovarov a služieb, ktoré sú v jednotlivých členských štátoch spotreby oslobodené od dane a taktiež ani tie dodávky, na ktoré sa uplatňuje nulová sadzba DPH. V časti 2 a,b sa uvádzajú všetky dodávky dodané pod jedným členením kumulovane. Napríklad, ak sa realizovalo viac dodávok tovarov za príslušný kvartál v jednej základnej sadzbe DPH do Maďarska, tým pádom sú všetky tieto dodávky uvedené pod jedným zápisom. Pri každej dodávke do zahraničia je potrebné si hneď určiť:

- členský štát spotreby,
- typ sadzby DPH – štandardná alebo znížená,
- sadzbu DPH,
- typ dodania – tovary alebo služby,
- základ dane,

- sumu DPH.

Následne po vyplnení všetkých údajov sa v časti 2 a,b pod vyplnenými dodaniami kumulujú celkové sumy DPH všetkých dodávok v členení na služby a tovary dodané z členského štátu identifikácie.

V časti s názvom „2 c,d Dodania uskutočnené zo stálych prevádzkarní v ostatných členských štátoch alebo dodanie tovarov odoslaných alebo prepravených z iných krajín“ uvádza zdaniteľná osoba tie služby, ktoré poskytla z prevádzkarní umiestnených v iných členských štátoch než SR do jednotlivých členských štátov spotreby a tovary odoslané alebo prepravené z iných členských štátov než SR pre zákazníkov do členských štátov spotreby. Zdaniteľná osoba poskytujúca služby, ktoré sú predmetom daňového priznania OSS pre Úniu zo svojich prevádzkarní v iných ČŠ uvádza v priznaní IČ DPH prevádzkarne. Samozrejme tie služby, ktoré sú poskytnuté nezdaniteľným osobám usadeným v členskom štáte, kde má zdaniteľná osoba sídlo alebo prevádzkareň nie sú predmetom OSS priznania ale klasického vnútroštátneho daňového priznania ČŠ.

Tretia časť daňového priznania je určená pre prípadné opravy za predchádzajúce zdaňovacie obdobia, nakoľko v režime OSS neexistujú prípadné dodatočné daňové priznania. Všetky opravy týkajúce sa predošlých zdaňovacích období sa musia vysporiadať prostredníctvom riadneho daňového priznania. Ak by sa však oprava základu dane a samotná daň týkala zdaňovacieho obdobia, za ktoré sa daňové priznanie k OSS podáva, tak sa vysporiada v druhej časti daňového priznania. Zdaniteľná osoba môže realizovať opravy v časti 3, iba ak neuplynula trojročná lehota od lehoty na podanie daňového priznania, za ktoré má byť oprava vykonaná. Ak by zdaniteľná osoba zistila, že oprava by sa týkala zdaňovacieho obdobia po uplynutí troch rokov od lehoty na podanie, v tom prípade by sa musela riadiť vnútroštátnou legislatívou členského štátu spotreby (v SR je táto skutočnosť riešená v § 68ca a na prípadné opravy je na portály FS zverejnený aj samostatný formulár). Treba sa zamerať na to, že ak pri opravách vznikne záporná hodnota voči niektorému z členských štátov spotreby v systéme OSS, záporná hodnota sa nezapočítava do celkovej sumy splatnej DPH (uvedenej v časti 5 daňového priznania k DPH, úprava pre Úniu). Preplatky je potrebné vyžiadať z príslušných členských štátov spotreby, v ktorých preplatok vznikol. Nakoľko mechanizmus OSS funguje na princípe, že jednotlivé daňové povinnosti voči rôznym členskými štátom nemôžu byť medzi sebou započítavané ale každý štát si nárokuje právoplatne svoju DPH, ktorú daňový úrad rozposiela príslušným členským štátom.


V časti 4 „DPH splatná za každý členský štát spotreby“ sú už len rozpísané jednotlivé členské štáty spotreby, do ktorých zdaniteľná osoba za príslušné zdaňovacie obdobie realizovala dodávky. Kumulujú sa tu všetky údaje z častí 2 a,b, 2c,d a 3 za každý štát jednotlivo. A následne potom v časti 5 je už spomínaná celková suma splatnej DPH, ktorá má byť zaplatená daňovému úradu za príslušné zdaňovacie obdobie.

3.1.3 Zmena členského štátu identifikácie, skončenie a vylúčenie z osobitnej úpravy pre Úniu

Môže nastať hneď niekoľko situácií, kedy dochádza k zmene alebo skončení osobitnej úpravy pre Úniu. Ak hovoríme o zmene členského štátu identifikácie, tak nejde o úplné skončenie uplatňovania osobitnej úpravy pre Úniu. Ide o tzv. „preregistráciu“, ktorá môže nastať vtedy, ak by zdaniteľná osoba presunula svoje miesto podnikania z jedného členského štátu do iného. Alebo v prípade, že by prestala mať sídlo v členskom štáte identifikácie ale chce naďalej pokračovať v používaní osobitnej úpravy z členského štátu, v ktorom má svoju stálu prevádzkareň. V uvedených prípadoch zdaniteľná osoba naďalej spĺňa podmienky na využívanie osobitnej úpravy. Avšak z daného ustanovenia vyplýva povinnosť zrušiť registráciu v jednom členskom štáte a zaregistrovať sa pre úpravu v inom členskom štáte. (Článok 57f vykonávacieho nariadenia 2019/2026)

Povinnosťou zdaniteľnej osoby je informovať oba členské štáty o zmene najneskôr 10. deň v mesiaci po mesiaci, v ktorom došlo k zmene, čo vyplýva z článku 57h vykonávacieho nariadenia 2019/2026. Napríklad, ak by došlo k zmene sídla z jedného členského štátu do druhého 08.12.2024, tak zdaniteľná osoba má povinnosť oznámiť obom členským štátom túto zmenu najneskôr do 10.01.2025. Pre náš príklad predpokladajme, že zdaniteľná osoba registrovaná v tuzemsku si zrušila sídlo na území SR a zriadila si sídlo na území Francúzska. Zdaniteľné osoby registrované v tuzemsku si povinnosť splnia prostredníctvom nasledujúceho elektronického formulára na portáli FS.

Obrázok č. 10: OSS formulár vylúčenia

▼ OSS Formulár vylúčenia		
REXOSS_EU	Žiadosť o zrušenie povolenia uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu, oznámenie	

Zdroj: Finančná správa SR

V uvedenom formulári je potrebné zakliknúť okienko, že zdaniteľná osoba prestala spĺňať podmienky osobitnej úpravy na území SR ale naďalej spĺňa podmienky na využívanie

osobitnej úpravy v inom členskom štáte. Pod kolonkou je uvedených niekoľko dôvodov oznámení priamo vyplývajúce z vykonávacieho nariadenia č. 2019/2026. Pre náš príklad by sme však vo formulári aplikovali nasledujúci dôvod, ktorý by bolo potrebné oznámiť daňovému úradu prostredníctvom portálu FS SR.

Obrázok č. 11: OSS formulár vylúčenia – príklad zmeny sídla zdaniteľnej osoby

Oznamujem Vám, že som prestal spĺňať podmienky osobitnej úpravy na území SR a naďalej spĺňam podmienky na využívanie osobitnej úpravy v inom členskom štáte (článok 57f ods. 1, 57h ods. 2 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) 2019/2026). (I no longer meet the conditions necessary to use the special scheme in Slovak Republic and I still meet the conditions to use the special scheme in another member state (Article 57f (1), Article 57h (2) of Council Implementing Regulation (EU) 2019/2026).)

Zrušil som sídlo na území Slovenskej republiky a zriadil som ho na území iného členského štátu. (I have moved my place of establishment from Slovak republic to another member state)

Uvedte dátum, kedy ste zrušili sídlo na území Slovenskej republiky. (State the date you ceased to be established in Slovak republic) Nový členský štát identifikácie (New member state of identification)

Zdroj: vlastné spracovanie podľa Finančnej správy SR

Ako sme uviedli, tak v tomto prípade nezaniká zdaniteľnej osobe právo využívať osobitnú úpravu pre Úniu. Avšak od zmeny registrácie už bude podávať daňové priznanie v inom členskom štáte. Ak k zmene dôjde v priebehu zdaňovacieho obdobia, v takom prípade sa s tým musí aj zdaniteľná osoba náležite vysporiadať. Z uvedeného príkladu stále predpokladajme, že tuzemská zdaniteľná osoba zmenila sídlo 08.12.2024 a presunula sa do Francúzska. V tomto prípade budú podávané dve daňové priznania k DPH (úprava pre Úniu) za zdaňovacie obdobie 4. kvartál 2024. Avšak v tuzemsku to bude tzv. „konečné“ daňové priznanie, do ktorého budú zahrnuté všetky dodávky, ktoré spadajú do osobitného režimu ale len do dátumu 07.12.2024. Nakoľko od 08.12.2024 sa zmenil členský štát identifikácie. V uvedenom príklade je potrebné na formulári daňového priznania uviesť aj dátum začiatku obdobia a dátum konca obdobia, tak ako sme aplikovali na nasledujúcom obrázku.

Obrázok č. 12: Zdaňovacie obdobie pri zmene sídla zdaniteľnej osoby

Daňové priznanie k DPH, úprava pre Úniu
(VAT return - Union scheme)

I Identifikačné údaje (Identification)

IČ DPH (VAT Identification Number) *

Zdaňovacie obdobie (VAT return period)

Štvrťrok (Quarter) * Rok (Year) *

Dátum začiatku obdobia (Start date) Dátum konca obdobia (End date)

Zdroj: vlastné spracovanie podľa Finančnej správy SR

A taktiež bude potrebné podať daňové priznanie za 4. kvartál vo Francúzsku, ale len za obdobie od 08.12.2024 do 31.12.2024 za všetky dodávky spadajúce do režimu OSS. Následne od 01.01.2025, a teda za 1. kvartál 2025 bude podávať už iba jedno daňové priznanie, a to vo Francúzsku (za predpokladu, že by nedošlo už k žiadnej zmene).

Skončenie uplatňovania osobitnej úpravy podľa § 68b (tzv. vylúčenie/vystúpenie) môže mať rôzne situácie. Ako prvou z nich je skončenie zdaniteľnej osoby na dobrovoľnej báze. Napríklad, ak zdaniteľná osoba prestane realizovať dodávky pre nezdaniteľné osoby do iných členských štátov. Alebo predpokladá výrazný pokles dodávok, ktoré by ročne nepresiahli kumulatívnu prahovú hodnotu 10 000 EUR, prípadne v blízkej budúcnosti zdaniteľná osoba plánuje úplne ukončiť svoju činnosť. Alebo sa plánuje zaregistrovať ako platiteľ DPH v tom členskom štáte, do ktorého realizuje dodávky v rámci osobitnej úpravy. Dôvody môžu byť rôzne z pohľadu zdaniteľnej osoby, a v konečnom dôsledku je to jej rozhodnutie. V prípade, že sa zdaniteľná osoba rozhodne dobrovoľne ukončiť uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu, je povinná skutočnosť oznámiť členskému štátu identifikácie najneskôr 15 dní pred koncom kalendárneho štvrťroka, ktorý predchádza kalendárnemu štvrťroku, v ktorom chce dobrovoľne ukončiť využívanie osobitnej úpravy. Dané ustanovenie vychádza z článku 57g ods. 1 vykonávacieho nariadenia 2019/2026. Ukončenie využívania osobitnej úpravy je účinné prvým dňom nasledujúceho kalendárneho štvrťroka. V tuzemsku sa oznámenie podáva daňovému úradu prostredníctvom portálu Finančnej správy SR. Je to ten istý formulár, ako sme uvádzali na vyššie na **obrázku č. 10**. Predpokladajme, že by sa zdaniteľná osoba registrovaná v tuzemsku pre úpravu pre Úniu rozhodla, že od 2. kvartálu 2025 už nechce využívať osobitnú úpravu pre Úniu. V tomto prípade je povinná podať oznámenie o dobrovoľnom ukončení najneskôr 16.03.2025. Posledným zdaňovacím obdobím bude teda 2. kvartál 2025, a následne od 01.04.2025 už nebude uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu a podávať daňové priznania k OSS. Na obrázku nižšie uvádzame spôsob vyplnenia formuláru o dobrovoľnom ukončení.

Obrázok č. 13: OSS formulár vylúčenia – príklad dobrovoľného ukončenia

Žiadam Vás o dobrovoľné ukončenie využívania osobitnej úpravy (článok 57g ods. 1 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) 2019/2026). (request to leave the special scheme voluntarily (Article 57g (1) of Council Implementing Regulation (EU) 2019/2026).)

Uvedte kalendárny štvrťrok a rok, v ktorom žiadate ukončiť využívanie tejto osobitnej úpravy. (State the calendar quarter and the year, from which you request to leave the special scheme)

2 / 2025

Zdroj: vlastné spracovanie podľa Finančnej správy SR

Ak, by sa však v budúcnosti znovu zdaniteľná osoba rozhodla využívať osobitnú úpravu pre Úniu, tak jej nič nebráni v tom, aby sa opätovne zaregistrovala.

V zmysle článku 58a vykonávacieho nariadenia 2019/2026, môže byť zdaniteľná osoba taktiež vylúčená zo strany členského štátu identifikácie. V tuzemsku realizuje vylúčenie príslušný daňový úrad a správca dane. Pričom je dané, že správca dane môže zdaniteľnú osobu vylúčiť z úpravy pre Úniu, ak počas dvoch rokov nedodala žiaden tovar a neposkytla žiadnu službu vzťahujúce sa na úpravu. V tomto prípade sa zdaniteľná osoba považuje za osobu, pri ktorej je možné predpokladať, že ukončila svoju zdaniteľnú činnosť. To znamená, že ak zdaniteľná osoba podá 8 krát nulové daňové priznanie, správca dane môže vyhodnotiť, že nie je naďalej dôvod, aby zdaniteľná osoba využívala osobitnú úpravu pre Úniu a môže ju vylúčiť. Taktiež toto ukončenie nebráni zdaniteľnej osobe sa opäť zaregistrovať, ak začne vykonávať činnosti spadajúce do osobitnej úpravy pre Úniu.

Najhorší zo spôsobov skončenia, resp. vylúčenia z osobitnej úpravy pre Úniu správcom dane je pri opakovanom porušovaní pravidiel, ktoré sa osobitnej úpravy týkajú. V zmysle článku 58b ods. 2 vykonávacieho nariadenia 2019/2026 sú to nasledujúce porušenia pravidiel:

- a) zdaniteľnej osobe boli od správcu dane zaslané upomienky na predloženie daňového priznania za tri bezprostredne po sebe nasledujúce kvartály, pričom daňové priznanie nebolo predložené do 10 dní od upomienky za každé z týchto zdaňovacích období;
- b) zdaniteľnej osobe boli od správcu dane zaslané upomienky na úhradu dane za tri bezprostredne po sebe nasledujúce kvartály, pričom plná suma nebola uhradená do 10 dní od upomienky za každé z týchto zdaňovacích období, okrem prípadu, kedy je zvyšok neuhradenej sumy za každé zdaňovacie obdobie nižší ako 100 EUR;
- c) zdaniteľná osoba elektronicky nesprístupnila záznamy, ktoré má povinnosť viesť v súvislosti s osobitnou úpravou pre Úniu, členskému štátu identifikácie alebo členskému štátu spotreby v lehote jedného mesiaca od výzvy na predloženie.

Čo sa týka podmienok v bode a) a b), tak daňový úrad zasiela upomienky vždy do 10 dní od lehoty na podanie daňového priznania a do tohto dátumu musí byť daň aj zaplatená, resp. do tohto dátumu musí mať daňový úrad finančné prostriedky na účte. Porušenie podmienok vo vyššie uvedených bodoch sa považuje za hrubé porušenie pravidiel úpravy pre Úniu a porušenie má za následok vylúčenie z úpravy. Pričom je dôležité dodať, že o vylúčenie z úpravy môže požiadať ktorýkoľvek členský štát spotreby, avšak rozhodnutie o vylúčení môže vydať len členský štát identifikácie. Ak je zdaniteľnej osobe predsa vydané

rozhodnutie o vylúčení z dôvodu závažného porušenia pravidiel, v tom prípade v zmysle článku 58b ods. 1 vykonávacieho nariadenia 2019/2026 sa zdaniteľná osoba dostáva do tzv. „karanténneho obdobia“. Čo znamená, že zdaniteľná osoba zostáva vylúčená po dobu dvoch rokov od zdaňovacieho obdobia, v ktorom bola vylúčená a nemôže uplatňovať žiadnu z relevantných schém osobitnej úpravy v žiadnom z členských štátov. Ak by sa aj v lehote karanténneho obdobia chcela opätovne zaregistrovať, tak jej správca dane v jej žiadosti nevyhoví. Samozrejme platí, že voči rozhodnutiu o vylúčení je možnosť sa odvolať v súlade s vnútroštátnymi postupmi členského štátu identifikácie. Jediná cesta ako si následne môže zdaniteľná osoba plniť svoje povinnosti voči členským štátom spotreby je registrácia pre DPH v príslušných členských štátoch podľa ich vnútroštátnych legislatív, pri realizácii predaja tovaru na diaľku alebo dodaní služieb s miestom dodania podľa § 16 zákona o DPH. Čo by viedlo k výraznému zvýšeniu nákladov v procese registrácií a podávaní jednotlivých výkazov k DPH v členských štátoch spotreby. Alebo má možnosť nerealizovať dodania pre nezdaniteľné osoby v rámci členských štátov po dobu trvania karanténneho obdobia, čím by sa naopak mohli výrazne znížiť výnosy, resp. príjmy zdaniteľnej osoby. Každopádne oba varianty majú za výsledok zhoršenie finančnej situácie zdaniteľnej osoby.

3.2 Aplikácia osobitnej úpravy podľa § 68b zákona o DPH na vybranom subjekte

Pre účely záverečnej práce sme si vybrali reálny subjekt z našej praxe, ktorý využíva osobitnú úpravu pre Úniu, aby sme zrozumiteľnejšie aplikovali celú problematiku na konkrétnej spoločnosti. Všetky nižšie uvedené údaje sú reálne, avšak citlivé údaje o spoločnosti nebudú v práci zverejnené. Skúmaný nemenovaný subjekt (pre účely diplomovej práce to bude spoločnosť DXY s.r.o.) má ako hlavný predmet podnikania kúpu tovaru na účely jeho predaja konečnému spotrebiteľovi (maloobchod) alebo iným prevádzkovateľom živnosti (veľkoobchod). Spoločnosti bolo pridelené SK NACE 47910 – Zásielkový predaj alebo predaj cez internet. Spoločnosť DXY s.r.o. sa zaoberá predovšetkým distribúciou kompaktných vlastných počítačových a serverových skriň prispôbených pre náročných užívateľov v rámci celej EÚ. Ide predovšetkým o rôzne typy skriň, avšak pre ukážku prikkladáme dva rôzne modely, ktoré spoločnosť predáva.

Obrázok č. 14: Produkty spoločnosti DXY s.r.o. – serverové skrinky



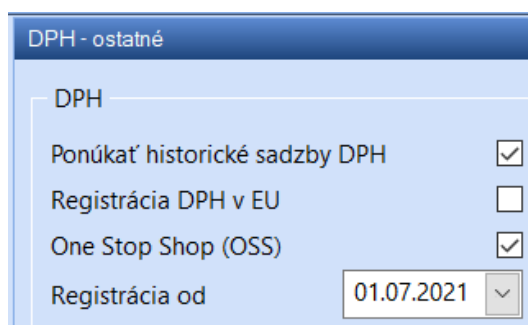
Serverová skrinka CX2137b
265,47 € bez DPH

Serverová skrinka CX3150i
292,13 € bez DPH

Zdroj: informácie od spoločnosti DXY s.r.o.

Spoločnosť je na trhu od roku 2019 a od roku 2020 expandovala so svojim e-shopom v rámci celej EÚ. Až do dátumu 01.07.2021 spoločnosť neprekročila limity pre registráciu v rámci zásielkového predaja v ani jednom členskom štáte EÚ, preto nebola pred týmto dátumom registrovaná ako platca DPH ani v jednom členskom štáte. Avšak spoločnosť DXY s.r.o. predpokladala vysoké obraty z predaja produktov nezdaniteľným osobám v rámci EÚ po 01.07.2021, preto sa dobrovoľne zaregistrovala do OSS režimu pre Úniu 19.05.2021, čiže ešte pred začatím uplatňovania úpravy. Spoločnosť ešte v tom čase nebola platcom DPH podľa slovenskej právnej úpravy, a teda registráciou do OSS režimu jej bolo pridelené aj IČ DPH pre využívanie osobitnej úpravy a taktiež nemá ani žiadnu prevádzkareň na území iného členského štátu. Spoločnosti DXY s.r.o. je vedené účtovníctvo prostredníctvom ekonomického softvéru POHODA SQL. Prvotne bolo potrebné nastaviť v softvéri začatie uplatňovania úpravy prostredníctvom globálnych nastavení v sekcii „Dane“ v zložke „DPH-ostatné“, ako si možno všimnúť na priloženom obrázku.

Obrázok č. 15: Agenda globálnych nastavení v softvéri POHODA SQL



Zdroj: softvér POHODA SQL

Následne sme si manuálne museli definovať jednotlivé sadzby DPH pre príslušné členské krajiny EÚ v softvéri POHODA SQL a to prostredníctvom ponuky Účtovníctvo → Daň z pridanej hodnoty → Sadzby DPH v EU. Kde automaticky má softvér prednastavené kódy krajín v EÚ. Prvotne bolo potrebné si doplniť jednotlivé analytické účty

k syntetickému účtu „343 – Daň z pridanej hodnoty“ k príslušným sadzbám v členení na jednotlivé členské štáty EÚ. Preto sa doplnil účtový rozvrh spoločnosti DXY s.r.o., aby bolo následne možné správne účtovať a odkontrolovať si jednotlivé transakcie pri inventarizácii zostatkov na účte 343 za jednotlivé krajiny spotreby. Prikladáme presnú tabuľku analytických účtov, vygenerovanú účtovným softvérom POHODA SQL, ktoré používa spoločnosť DXY, s.r.o. od začiatku uplatňovania úpravy pre Úniu až po súčasnosť.

Tabuľka č. 4: Analytické účty DPH spoločnosti DXY s.r.o.

Účtová osnova			
DXY s.r.o.		IČO: 10203040	
Účtová trieda 3 - Zúčtovacie vzťahy			
úč. sk. 34	Zúčtovanie daní a dotácií		
343101	DPH - AT - Rakúsko	Súvahový	Pasívny
343102	DPH - BE - Belgicko	Súvahový	Pasívny
343103	DPH - BG - Bulharsko	Súvahový	Pasívny
343104	DPH - CY - Cyprus	Súvahový	Pasívny
343105	DPH - CZ - Česko	Súvahový	Pasívny
343106	DPH - DE - Nemecko	Súvahový	Pasívny
343107	DPH - DK - Dánsko	Súvahový	Pasívny
343108	DPH - EE - Estónsko	Súvahový	Pasívny
343109	DPH - EL - Grécko	Súvahový	Pasívny
343110	DPH - ES - Španielsko	Súvahový	Pasívny
343111	DPH - FI - Fínsko	Súvahový	Pasívny
343112	DPH - FR - Francúzsko	Súvahový	Pasívny
343113	DPH - HR - Chorvátsko	Súvahový	Pasívny
343114	DPH - HU - Maďarsko	Súvahový	Pasívny
343115	DPH - IE - Írsko	Súvahový	Pasívny
343116	DPH - IT - Taliansko	Súvahový	Pasívny
343117	DPH - LT - Litva	Súvahový	Pasívny
343118	DPH - LU - Luxembursko	Súvahový	Pasívny
343119	DPH - LV - Lotyšsko	Súvahový	Pasívny
343120	DPH - MT - Malta	Súvahový	Pasívny
343121	DPH - NL - Holandsko	Súvahový	Pasívny
343122	DPH - PL - Poľsko	Súvahový	Pasívny
343123	DPH - PT - Portugalsko	Súvahový	Pasívny
343124	DPH - RO - Rumunsko	Súvahový	Pasívny
343125	DPH - SE - Švédsko	Súvahový	Pasívny
343126	DPH - SI - Slovensko	Súvahový	Pasívny
343300	DPH OSS - na úhradu/preplatok	Súvahový	Pasívny

Zdroj: výstup z účtovníctva spoločnosti DXY s.r.o.

Zároveň spoločnosť DXY s.r.o. nerealizovala žiadne dodávky v inej mene ako euro, a platby prijímala výlučne v mene euro. Tým pádom spoločnosti nevzniká a ani nevznikali žiaden kurzový rozdiel z precenenia na účte 343. Následne, keď sme mali doplnené jednotlivé analytické účty, ako možno vidieť z tabuľky, tak sme mohli doplniť sadzby DPH pre jednotlivé členské štáty v členení na základné a znížené sadzby. Aktuálne sadzby DPH platné od 01.01.2025 v rámci členských krajín EÚ sme spracovali prostredníctvom

nasledujúcej tabuľky. Do tabuľky sme nezahŕňali sadzby DPH platné pre Slovensko, nakoľko spoločnosť DXY s.r.o. je tuzemská zdaniteľná osoba a dodávky realizované nezdaniteľným osobám v tuzemsku je povinná uvádzať v riadnom daňovom priznaní k DPH na Slovensku.

Tabuľka č. 5: DPH sadzby v členských štátoch EÚ platné od 01.01.2025

Členský štát	Základná sadzba	Znížená sadzba
<i>Rakúsko – AT</i>	20	10 / 13
<i>Belgicko – BE</i>	21	6 / 12
<i>Bulharsko – BG</i>	20	9
<i>Cyprus – CY</i>	19	5 / 9
<i>Česko – CZ</i>	21	12
<i>Nemecko – DE</i>	19	7
<i>Dánsko – DK</i>	25	x
<i>Estónsko – EE</i>	22	9 / 13
<i>Grécko – EL</i>	24	6 / 13
<i>Španielsko – ES</i>	21	10
<i>Fínsko – FI</i>	25,5	10 / 14
<i>Francúzsko – FR</i>	20	5,5 / 10
<i>Chorvátsko – HR</i>	25	5 / 13
<i>Maďarsko – HU</i>	27	5 / 18
<i>Írsko – IE</i>	23	9 / 13,5
<i>Taliansko – IT</i>	22	5 / 10
<i>Litva – LT</i>	21	5 / 9
<i>Luxembursko – LU</i>	17	8
<i>Lotyšsko – LV</i>	21	5 / 12
<i>Malta – MT</i>	18	5 / 7
<i>Holandsko – NL</i>	21	9
<i>Poľsko – PL</i>	23	5 / 8
<i>Portugalsko – PT</i>	23	6 / 13
<i>Rumunsko – RO</i>	19	5 / 9
<i>Švédsko – SE</i>	25	6 / 12
<i>Slovinsko – SI</i>	22	5 / 9,5

Zdroj: Your Europe (2025)

Vyššie uvedené nastavenia boli základné pre nás ako účtovníkov, aby sme následne mohli spracúvať priznanie DPH k úprave pre Úniu uvádzanej spoločnosti. Spoločnosť DXY s.r.o. má svoj e-shop postavený na princípe, že zákazník si vyberie produkt, za ktorý najskôr zaplatí prostredníctvom buď bankového prevodu alebo prostredníctvom platobných brán (Stripe alebo PayPal). Ako dôkazný prostriedok pri určení miesta dodania tovaru, a teda aj príslušnej sadzby členského štátu, sú fakturačné údaje zákazníka, ktoré zadá zákazník

(nezdaniteľná osoba) pri objednávke tovaru. Následne je zákazníkovi vystavená faktúra k prijatej platbe (tzv. daňový doklad k prijatej platbe), na ktorej je vyčíslený základ dane a daň spolu s príslušnou sadzbou pre daný členský štát spotreby. Spoločnosť týmto dňom vzniká daňová povinnosť z titulu úpravy pre Úniu. Následne po dodaní tovaru, ktorý spoločnosť predala prostredníctvom e-shopu je zákazníkovi vystavená riadna faktúra, z ktorej už nevzniká daňová povinnosť, nakoľko je z nej odpočítaná platba vopred spolu s DPH. Pri začatí uplatňovania osobitnej úpravy pre Úniu spoločnosť DXY s.r.o. pôvodne vystavovala faktúry cez softvér POHODA SQL aj kvôli skladovej evidencii tovaru. Pri vytvorení novej faktúry je potrebné ísť cez záložku Záznam → OSS, ktoré nám automaticky otvorí dialógové okno One Stop Shop (OSS).

Obrázok č. 16: Dialógové okno režimu OSS v softvéri POHODA SQL

Zdroj: softvér POHODA SQL

V dialógovom okne už stačí len vybrať členský štát EÚ, do ktorého je tovar alebo služba fakturovaná. Následne automaticky softvér potiahne základnú a znížené sadzby DPH podľa vybranej krajiny, ktoré sme si prednastavili (ako je možné si aj všimnúť na vyššie uvedenom obrázku). Na základe toho, o akú dodávku ide je potrebné si zvoliť druh dodania. Softvér ponúka 22 rôznych členení, pričom len jedno z nich je pre predaj tovaru na diaľku a ostatných 21 zahŕňajú rôzne služby, ktoré sú predmetom úpravy. Pre znázornenie uvádzame zopár príkladov členení v **tabuľke č. 6**.

Tabuľka č. 6: Druhy dodaní v rámci režimu OSS v softvéri POHODA SQL

BA	Rozhlasové alebo televízne programy vysielané alebo prenášané rozhlasovou alebo televíznou sieťou
GD	Tovar
OS	Ostatné služby
SA	Dodanie webových stránok, webhosting, diaľková údržba programov a zariadení
SB	Dodanie software a jeho aktualizácia
SC	Dodanie obrázkov, textov a informácií a sprístupňovanie databáz
TB	Telefónne služby poskytované cez internet, vrátane VOIP
TE	Audiotextové služby
TH	Prístup na internet vrátane World Wide Webu

Zdroj: softvér POHODA SQL

Samozrejme je potrebné vybrať aj dôkazný prostriedok, ktorý je podkladom pre určenie miesta dodania tovaru alebo služby a teda, aká sadzba DPH sa bude uplatňovať. Dôkazný prostriedok sa následne musí uvádzať aj v podkladoch k priznaniu One Stop Shop, ktoré má každá zdaniteľná osoba povinnosť uchovávať. Nakoľko v zmysle § 68b ods. 20 zákona o DPH, je zdaniteľná osoba povinná viesť podrobné záznamy o dodaných tovaroch a službách a uchovávať ich 10 rokov od konca roka, v ktorom došlo k dodaniu. § 68b ods. 20 zákona o DPH priamo odkazuje aj na článok 63c vykonávacieho nariadenia EÚ 2019/2026, v ktorom sú presne definované aké informácie má zdaniteľná osoba v záznamoch uchovávať, aby sa považovali za dostatočné a podrobné. Spoločnosť DXY s.r.o, ako sme už uvádzali v práci, tak používa predovšetkým fakturačné údaje zákazníka, prípadne miesto doručenia alebo dodania tovaru, nakoľko predáva predovšetkým tovar. Avšak v softvéri POHODA SQL je na výber je 9 dôkazných prostriedkov, a to konkrétne:

- fakturačná adresa zákazníka;
- IP adresa alebo poloha;
- bankové informácie;
- kód krajiny (MCC) alebo SIM karta použitá zákazníkom;
- umiestnenie pevnej linky použitej pre službu;
- ostatné prostriedky;
- miesto doručenia (alebo dodania);
- ostatné platobné služby;
- občiansky preukaz, pas.

Následne je potrebné cez položky faktúry v softvéri POHODA SQL zadať jednotkovú sadzbu DPH a vybrať, či ide o predaj tovaru v zníženej sadzbe alebo základnej.

Avšak naša spoločnosť DXY s.r.o. predáva vyššie uvedené serverové skrine, ktoré nespádajú do znížených sadzieb v rámci členských štátov, a ani nie sú oslobodené od dane, takže je každá faktúra vystavená so základnou sadzbou DPH členského štátu. Spoločnosť využíva režim OSS od účinnosti úpravy až do aktuálneho dátumu. Prvé zdaňovacie obdobie, za ktoré podávala daňové priznanie bolo 3. kvartál 2021 a daňová povinnosť za tento mesiac dosiahla sumu 3 588,63 EUR. Na nasledujúcich dvoch obrázkoch je vyobrazené daňové priznanie k dani OSS vygenerované softvérom POHODA SQL. Všetky citlivé údaje o spoločnosti boli vymazané a prerobené na fiktívne, aby mohli byť použité v záverečnej práci.

Obrázok č. 17: Daňové priznanie k OSS spoločnosti DXY s.r.o. za 3. kvartál 2021 – režim pre Úniu

IČ DPH / DEČ (VAT ID / TRN): SK2121202020
 Názov / Meno (Name): DXY s.r.o.

Strana 1

Priznanie k dani One Stop Shop / režim EU
One Stop Shop Tax Return for the Union scheme

Referenčné číslo (Reference number) SK/SK2121202020Q3.2021

Elektronické rozhranie (Electronic interface) nie / no

O uznaní a vysporiadaní prípadných preplatkov na DPH rozhoduje príslušný členský štát spotreby
(Only the MSCON decides about reimbursements of overpayments resulting from tax corrections)

Vzor príkazu na úhradu:
(Payment order example)

Názov účtu príjemcu (Account holder): FRSR
 Číslo účtu príjemcu (IBAN):
 Číslo účtu príjemcu (BIC):
 Čiastka (Amount): 3 264,78 EUR
 Správa pre príjemcu (payment reference): SK/SK2121202020Q3.2021

Daň z plnenia z ČSI (Tax on supplies from the MSI) (EUR)
 Daň z plnenia z iných členských štátov (Tax on supplies from other member states) (EUR)
 Celková čiastka dane - aktuálne obdobie (Total tax amount - current period) (EUR)
 Celková čiastka na úhradu (Total amount payable) (EUR)

	3 264,78
	0,00
	3 264,78
	3 264,78

Dodanie / Supplies

Dodávateľ (Supplier)	Štát spotreby (MSCON)	Typ dodania (Supply type code)	Sadzba - typ (Rate - tandard)	Sadzba - hodnota (%) (Rate - value (%))	Základ dane (EUR) Tax base (EUR)	Daň (EUR) Tax (EUR)
SK2121202020	AT	tovary/goods	Základná/S tandard	20,00	736,74	147,36
SK2121202020	BE	tovary/goods	Základná/S tandard	21,00	291,59	61,22
SK2121202020	CZ	tovary/goods	Základná/S tandard	21,00	617,07	129,55
SK2121202020	DE	tovary/goods	Základná/S tandard	19,00	4 688,44	890,72
SK2121202020	DK	tovary/goods	Základná/S tandard	25,00	518,20	129,53
SK2121202020	EL	tovary/goods	Základná/S tandard	24,00	16,67	4,00
SK2121202020	ES	tovary/goods	Základná/S tandard	21,00	317,89	66,74
SK2121202020	FI	tovary/goods	Základná/S tandard	24,00	893,39	214,40

SK2121202020	FI	tovary/goods	Základná/S tandard	24,00	893,39	214,40
SK2121202020	FR	tovary/goods	Základná/S tandard	20,00	2 169,80	434,00
SK2121202020	HR	tovary/goods	Základná/S tandard	25,00	115,18	28,80
SK2121202020	HU	tovary/goods	Základná/S tandard	27,00	324,49	87,60
SK2121202020	IE	tovary/goods	Základná/S tandard	23,00	471,30	108,39
SK2121202020	IT	tovary/goods	Základná/S tandard	22,00	549,52	120,88
SK2121202020	LT	tovary/goods	Základná/S tandard	21,00	68,62	14,40
SK2121202020	LU	tovary/goods	Základná/S tandard	17,00	262,92	44,69
SK2121202020	LV	tovary/goods	Základná/S tandard	21,00	197,79	41,53
SK2121202020	NL	tovary/goods	Základná/S tandard	21,00	1 020,24	214,19
SK2121202020	PL	tovary/goods	Základná/S tandard	23,00	1 336,09	307,24
SK2121202020	PT	tovary/goods	Základná/S tandard	23,00	166,24	38,24
SK2121202020	SE	tovary/goods	Základná/S tandard	25,00	725,30	181,30

Zdroj: výstup zo softvéru POHODA SQL

Z uvedeného priznania si možno všimnúť, že spoločnosť DXY s.r.o. za 3. kvartál 2021 nedodávala žiadne služby spadajúce do osobitného režimu. Realizovala výhradne iba predaj tovaru na diaľku, a to do 20 členských štátov. Ak sa pozrieme na jednotlivé základy dane za uvedený kvartál, tak ich kumulatívna hodnota dosiahla sumu 15 487,48 EUR. To znamená, že už v danom kvartáli by prekročila sumu 10 000 EUR, tzv. prahovú hodnotu dodaných tovarov pri predaji tovaru na diaľku a vybraných služieb za kalendárny rok, pre ktoré by sa mohlo uplatniť osobitné miesto dodania – kde je usadený dodávateľ. Keďže prahová hodnota by bola v tomto kvartáli hneď prekročená, tak po správnosti by mala spoločnosť povinnosť sa registrovať ako platiteľ DPH v jednotlivých členských štátoch osobitne. Čo by bolo pre ňu veľmi nákladné nakoľko ide o 20 členských štátov, kde by musela riešiť registráciu. Dopredu sme mali informácie od konateľa spoločnosti, že sa bude dosahovať vysoký obrat z predaja tovaru na diaľku, preto sme včasne reagovali na nové zmeny v legislatíve, a odporučili sme mu registráciu do systému OSS, ktorá je pre neho výhodnejšia a menej nákladná.

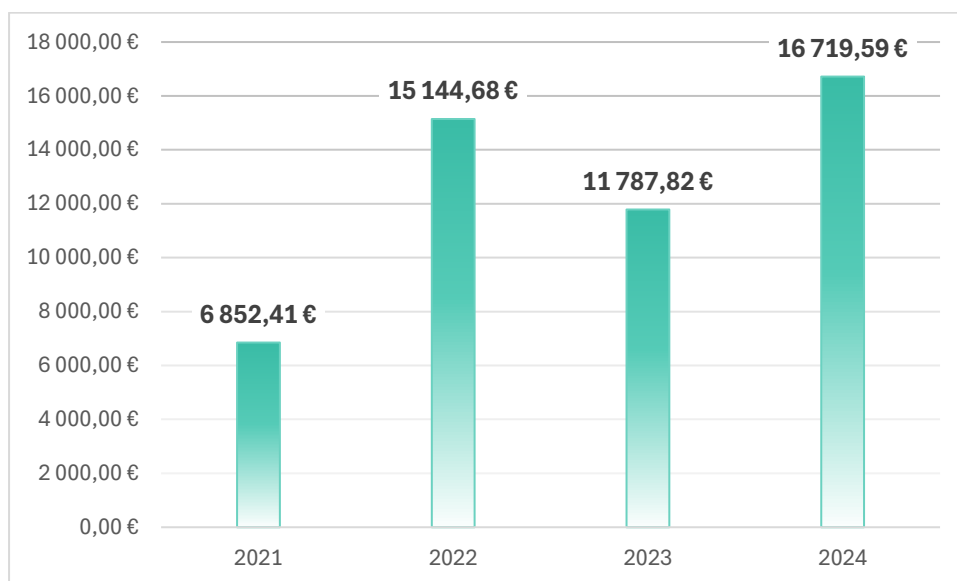
Od 01.01.2022 spoločnosť DXY s.r.o. prešla na fakturačný softvér SuperFaktúra, do ktorého bola zapracovaná taktiež osobitná úprava OSS a jednotlivé sadzby DPH členských štátov. Od prechodu následne automaticky importujeme všetky vystavené faktúry do účtovného softvéru POHODA SQL, ktoré nám rovno natiahne do agendy „Vydané faktúry“ už rovno v režime OSS a v správnych DPH sadzbách. Následne už stačí len hromadne všetky faktúry zaúčtovať, nakoľko nám do predkontácie potiahne správny analytický účet

DPH, ktorý sme si prednastavili pre jednotlivé členské krajiny EÚ. Samozrejme v účtovníctve a daňovom priznaní musí všetko presne sedieť, tak sa následne všetky záznamy, ktoré vstupujú do režimu OSS podrobne kontrolujú na základe vystavených faktúr. Občas sa stáva, že základ dane alebo daň je chybné zaokrúhlená, čo treba manuálne v softvéri opraviť.

3.2.1 Kvantifikácia daňovej povinnosti spoločnosti DXY s.r.o. v rámci uplatňovania osobitnej úpravy OSS

Pre zdôraznenie úspešnosti a výhod zavedenia osobitnej úpravy sme si pripravili údaje o jednotlivých daňových povinnostiach v rámci skúmanej spoločnosti DXY s.r.o. A zároveň aj zdôraznenie daňového zaťaženia z titulu predaja tovaru na diaľku. Prvotne sme si zozbierali jednotlivé údaje z daňových priznaní k OSS spoločnosti DXY s.r.o. od začiatku využívania osobitnej úpravy až po súčasnosť, t.j. posledný 4. kvartál za rok 2024. Následne sme ich spracovali do nižšie uvedeného grafu za všetky roky.

Graf č. 3: Kumulatívna daňová povinnosť v rámci režimu OSS spoločnosti DXY s.r.o. od začiatku uplatňovania úpravy

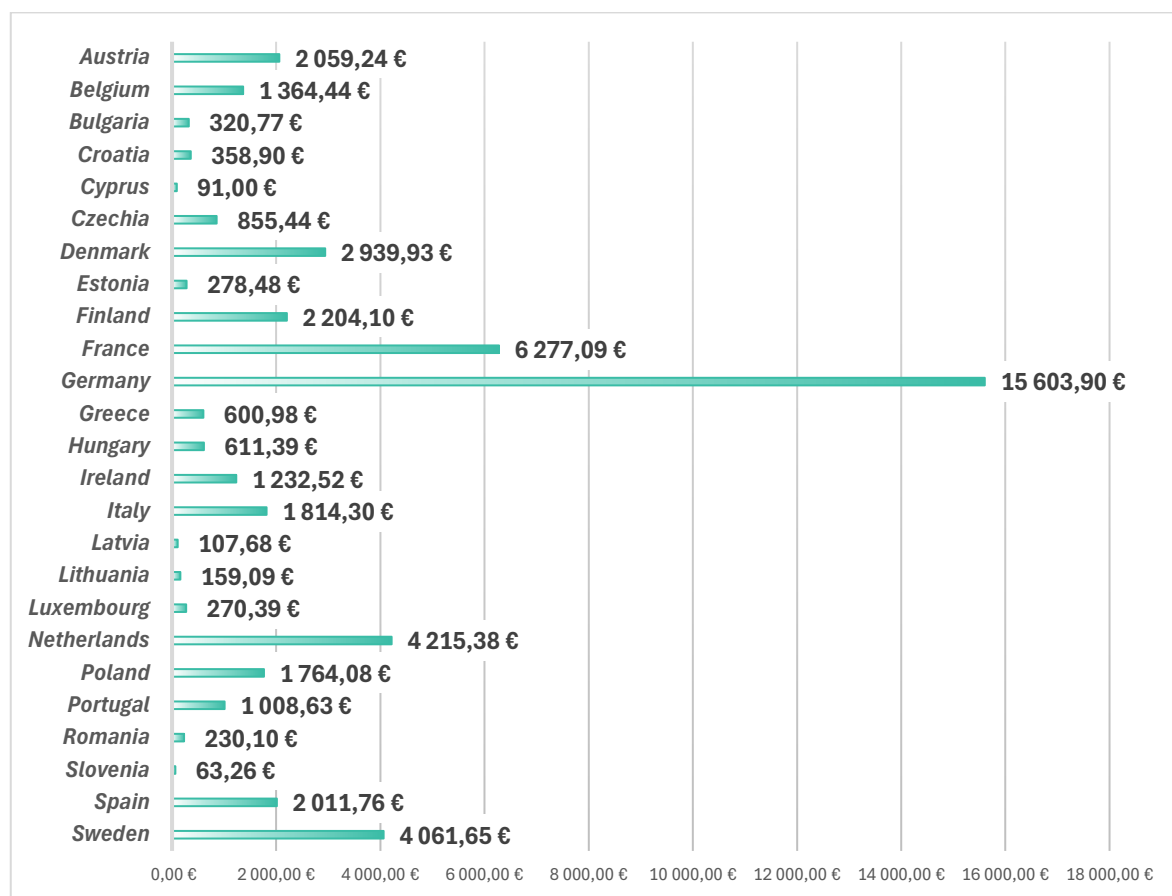


Zdroj: vlastné spracovanie

Z uvedeného grafu si možno všimnúť, že už hneď v prvom roku uplatňovania osobitnej úpravy spoločnosť DXY s.r.o. zaplatila do jednotlivých členských štátov spotreby daň vo výške 6 852,41 EUR. Pričom v tomto roku boli podávané priznania iba za tretí a štvrtý kvartál, nakoľko úprava nabrala účinnosť až 01.07.2021. Avšak v rokoch 2022 až 2024 zaplatila priemerne na dani sumu vo výške 14 550,70 EUR ročne. Celkovo tak naša spoločnosť od 01.07.2021 do 31.12.2024 zaplatila na dani 50 504,50 EUR. Pričom do

budúca spoločnosť predpokladá zvýšenie odbytu v rámci EÚ v súvislosti so zavádzaním nových produktov na trh v priebehu roka 2025. Preto možno konštatovať, že pre našu spoločnosť bolo obzvlášť výhodné a veľkým prínosom zavedenie osobitnej úpravy. Nakoľko sú všetky daňové povinnosti vysporiadané cez jedno daňové priznanie v tuzemsku a spoločnosť nemusí byť limitovaná len na domáci trh. Ak by spoločnosť nechcela riešiť zahraničnú DPH a celkovo predaj tovaru do členských štátov a e-shop by bol spustený iba na domácom trhu, tak v tom prípade by sa za štyri roky ukrátila približne o 240 929,87 EUR na výnosoch. Pre porovnanie uvádzame aj graf s údajmi, do ktorých členských štátov spoločnosť platila DPH za celé obdobie využívania úpravy, a v akých výškach.

Graf č. 4: Kumulatívna daňová povinnosť v rámci režimu OSS spoločnosti DXY s.r.o. od začiatku uplatňovania úpravy za jednotlivé členské štáty EÚ



Zdroj: vlastné spracovanie

Z uvedeného grafu si možno všimnúť, že spoločnosť DXY s.r.o. v priebehu rokov 2021 až 2024 realizovala predaj tovaru na diaľku do všetkých členských štátov EÚ s výnimkou Malty. A samozrejme s výnimkou Slovenska, nakoľko spoločnosť je usadená v tuzemsku, a ak predávala tovary slovenským nezdaniteľným osobám, tak nemožno

hovorí o predaji tovaru na diaľku, ale ide o klasické dodanie tovaru v tuzemsku za protihodnotu. Najväčšie tržby z predaja tovaru na diaľku dosiahla celkovo v Nemecku, do ktorého zaplatila aj najvyššiu daň, a to vo výške 15 603,90 EUR. Ďalšie vysoké sumy DPH zaplatila spoločnosť aj do Francúzska, Holandska a Švédska. Dané údaje nám opäť potvrdzujú to, že pre spoločnosť DXY s.r.o. bolo len obrovskou výhodou sa zaregistrovať pre osobitnú úpravu pre Úniu, nakoľko v inom prípade by musela riešiť DPH registráciu takmer v každom členskom štáte EÚ osobitne. Čo by v konečnom dôsledku pre ňu znamenalo obrovskú nákladnosť v procesoch registrácie.

3.2.2 Komparácia nákladov registrácie spoločnosti DXY s.r.o. v režime OSS a individuálnej registrácie DPH v členskom štáte EÚ

Pre uvedenie výhod osobitnej úpravy pre Úniu sme porovnali predpokladané náklady na administratívne zaťaženie spoločnosti DXY s.r.o. v rámci procesu registrácie DPH v jednotlivých členských štátoch spolu s cenami účtovnej spoločnosti, v ktorej vedieme účtovníctvo spoločnosti DXY s.r.o. Náš výskum spočíval zo zozbierania údajov cenových odhadov a ich komparáciu s reálnymi cenami za podávanie OSS priznaní. Zozbierali sme reálne náklady spoločnosti DXY s.r.o., ktoré jej boli fakturované za vedenie účtovníctva, podávanie DPH výkazov a spracovanie priznania k OSS. Uvedené ceny nižšie v tabuľke sú zozbierané len za celý rok 2024, aby naše porovnanie v rámci práce boli čo najaktuálnejšie.

Tabuľka č. 7: Náklady na vedenie účtovníctva a spracovanie DPH spoločnosti DXY s.r.o. za rok 2024

Obdobie	Vedenie účtovníctva	Spracovanie DPH	Spracovanie OSS priznania
01/2024	104,55 €	50,00 €	0,00 €
02/2024	100,00 €	50,00 €	0,00 €
03/2024	166,40 €	50,00 €	50,00 €
04/2024	159,20 €	50,00 €	0,00 €
05/2024	319,30 €	50,00 €	0,00 €
06/2024	206,65 €	50,00 €	50,00 €
07/2024	191,00 €	50,00 €	0,00 €
08/2024	137,50 €	50,00 €	0,00 €
09/2024	312,50 €	50,00 €	50,00 €
10/2024	297,50 €	50,00 €	0,00 €
11/2024	355,00 €	50,00 €	0,00 €
12/2024	296,50 €	50,00 €	50,00 €
Spolu	2 646,10 €	600,00 €	200,00 €

Zdroj: vlastné spracovanie

Z uvedenej tabuľky si možno všimnúť, že celkové administratívne náklady na vedenie účtovníctva a podávanie DPH výkazov aj spolu s priznaniami k OSS za rok 2024 vyšli spoločnosť DXY s.r.o. v úhrnnej sume na 3 446,10 EUR bez DPH. Vedenie účtovníctva má spoločnosť dané hodinovou sadzbou 50 EUR, pričom spracovanie výkazov k DPH (daňového priznania, kontrolného výkazu a súhrnného výkazu), má stanovené paušálnou sumou 50 EUR. Čo sa týka samotných priznaní k DPH v rámci režimu OSS, tak sú tiež stanovené paušálnou sumou 50 EUR za jedno priznanie. Nakoľko sa priznanie podáva raz za kvartál, čiže štyrikrát do roka, tak za rok 2024 to vyšlo spoločnosť v úhrnnej výške len na 200 EUR bez DPH. Samotná registrácia do systému OSS by v aktuálnom čase spoločnosť vyšla na sumu 250 EUR. V porovnaní s nákladmi na registráciu v iných členských štátoch je to veľmi výhodné. Aby sme bližšie zobrazili cenovú výhodu registrácie pre režim OSS spoločnosti DXY s.r.o., tak sme sa zamerali na prieskum cien za registráciu v iných členských štátoch. Nakoľko spoločnosť od účinnosti úpravy realizovala najviac predaj tovaru na diaľku do Nemecka, tak sme sa primárne zamerali na proces registrácie v Nemecku. V rámci nášho výskumu sme oslovili približne 20 účtovných a daňových spoločností, ktoré sa zaoberajú procesom registrácie v Nemecku, aby nám vypracovali cenovú ponuku na nami zadané parametre. Resp. parametre boli reálne odvíjajúce sa od našej spoločnosti DXY s.r.o. Pýtali sme sa na odhad cenového intervalu nasledujúcich služieb:

- a) cena za registráciu platiteľa DPH v Nemecku,
- b) cena za náklady/poplatky spojené s registráciou,
- c) cena za podávanie výkazov k DPH,
- d) cena za mesačné spracovanie.

V rámci nášho výskumu vypracovalo cenovú ponuku 5 respondentov. Jednu z nich prikladáme ako **prílohu č. 2** záverečnej práce. Respondenti nás upozornili, že po samotnom procese registrácie následne daňový úrad v Nemecku rozhoduje o periodicite podávania DPH hlásení, ktoré sú buď na mesačnej alebo kvartálnej báze. Zvyčajne to je však na mesačnej báze. Špecifikum oproti podávaniu výkazov k DPH v SR je to, že v Nemecku je potrebné následne po skončení roka podať aj ročné hlásenie k DPH. Cenové ponuky od respondentov sme spracovali do nasledujúcej tabuľky, kde sme uvideli intervalový odhad cien na jednotlivé úkony/služby. Pričom zdôrazňujeme, že uvedená tabuľka je intervalový odhad cien platných pre rok 2025.

Tabuľka č. 8: Intervalový odhad nákladov registrácie a spracovania DPH v Nemecku – platné pre rok 2025

Služba	Cenový interval bez DPH (v EUR)	Priemer cien respondentov (v EUR)
Registračia k DPH v Nemecku	300 – 800	506
Náklady spojené s registráciou	0 – 150	56
Nulové daňové priznanie k DPH	50 – 300	194
Mesačné podávanie výkazov k DPH	100 – 350	184
Kvartálne podávanie výkazov k DPH	200 – 450	304
Ročné hlásenie k DPH	200 – 850	424
Opravné/dodatočné výkazy k DPH	100 – 500	234
Mesačné spracovanie účtovníctva	400 – 800	388

Zdroj: vlastné spracovanie

Ako možno zhodnotiť z vyššie uvedenej tabuľky, tak samotný proces registrácie v Nemecku, spolu s nákladmi, by vyšiel priemerne na sumu 562 EUR bez DPH. Aby sme však zrealnili priemerné ročné náklady v súvislosti s podávaním výkazov k DPH v Nemecku, tak predpokladajme, že naša spoločnosť DXY s.r.o. by dostala rozhodnutie od daňového úradu, že je povinná podávať mesačne výkazy k DPH. Samozrejme budeme uvažovať s časovým intervalom celých 12 mesiacov v tom prípade, že registrácia vznikla 01.01.2025, aby sa dali náklady medzi sebou porovnať. Pričom predpokladajme, že v priebehu celých 12 mesiacov, nastane aspoň raz skutočnosť, že bude potrebné DPH výkazy opraviť. Následne môžeme všetky parametre zobrazit' v nasledujúcej rovnici:

$$C_{VAT} = (C_m \times m) + A_{VAT} + (COR_{VAT} \times n) + (ACC_m \times m)$$

- C_{VAT} - VAT costs (náklady na DPH)
- C_m – monthly VAT costs (mesačné náklady na DPH)
- A_{VAT} – annual VAT report (ročné hlásenie k DPH)
- COR_{VAT} – VAT corrections (opravné/dodatočné výkazy k DPH)
- ACC_m – monthly accounting (mesačné vedenie účtovníctva)
- m – months (mesiace)
- n – number (počet)

$$C_{VAT} = (184 \times 12) + 424 + (234 \times 1) + (388 \times 12)$$

$$C_{VAT} = 7\,522 \text{ EUR}$$

Zo vzorca vyplýva, že priemerné administratívne náklady spoločnosti DXY s.r.o. v súvislosti s podávaním výkazov DPH a celkovo vedením účtovníctva a DPH agendy by sa vyšplhali za rok na 7 522 EUR. Keď to porovnáme s cenou za vedenie účtovníctva a DPH priznaní z našej účtovnej spoločnosti, tak sú to dvojnásobné náklady, resp. boli by vyššie o 4 075,90 EUR. Taktiež samotný proces registrácie by bol nákladnejší, nakoľko v našej účtovnej spoločnosti by registrácia vyšla na 250 EUR, a v Nemecku by to bolo priemerne 562 EUR, čo je taktiež dvojnásobný rozdiel. Presnejšie náklady na registráciu by boli v Nemecku vyššie o 312 EUR. A to len v prípade, ak by šlo len o registráciu v Nemecku, avšak keď sa pozrieme späť na **graf č. 4**, tak spoločnosť DXY s.r.o., realizovala predaj tovaru na diaľku do 25 členských štátov EÚ. Hypoteticky, ak by sa musela registrovať v každom členskom štáte, tak by to bolo pre ňu enormne nákladné. Samozrejme cena by úzko súvisela s tým, do akého členského štátu by sa šla zaregistrovať, a hlavne ako je nastavená vnútroštátna legislatíva a proces registrácie. Napríklad v krajinách, ako je Česko, Poľsko, Maďarsko alebo Rumunsko je proces registrácie jednoduchší a oveľa menej nákladný ako vo vyspelejších krajinách, akými sú Nemecko, Fínsko, Francúzsko. Priemerne sa však vo všetkých členských štátoch náklady na registráciu pre DPH pohybujú približne v cenovom intervale 200 – 1 150 EUR, čo predstavuje priemerne 675 EUR na jeden členský štát. Ak by sa registrovala vo všetkých 25 členských štátoch, tak by sa priemerné náklady na registráciu mohli zvýšiť o:

$$675 \text{ EUR}/\text{ČŠ} \times 25 \text{ ČŠ} = 16\,875 \text{ EUR}$$

A to len ak hypoteticky uvažujeme s nákladmi na registráciu v jednotlivých členských štátoch, abstrahujúc ešte od nákladov na podávanie výkazov k DPH v členských štátoch, ktoré by mohli byť ešte vo vyšších sumách. V konečnom dôsledku z uvedených čísel v rámci nášho výskumu môžeme dedukovať, že proces registrácie na DPH a podávanie jednotlivých DPH v členských štátoch by bol výrazne nákladný pre spoločnosť DXY s.r.o. Preto sa jej viac oplátilo riešiť registráciu do systému OSS v tuzemsku a podávať jedno daňové priznanie za kvartál s uvedením všetkých dodávok do členských štátov. Všeobecne sme preto zhrnuli v nasledujúcej kapitole všetky výhody a nevýhody, ktoré potrebuje poznať každá zdaniteľná osoba pri rozhodovaní.

3.3 Analýza výhod a nevýhod osobitnej úpravy pre Úniu v komparácií s registráciou DPH v jednotlivých členských štátoch

Oba režimy majú niekoľko svojich výhod a nevýhod, medzi ktorými sa zdaniteľná osoba musí rozhodnúť predtým ako začne realizovať predaj tovaru na diaľku a poskytovať služby nezdaniteľným osobám. Pre zdaniteľné osoby je kľúčové poznať jednotlivé výhody a nevýhody, na základe ktorých sa rozhodne pre správny režim, ktorý bude následne uplatňovať. Preto sme spracovali niekoľko hlavných výhod a nevýhod do nasledujúcich bodov, ktoré sú zároveň aj jedným z výsledkov pozorovaní v našej záverečnej práci.

Výhody osobitnej úpravy pre Úniu:

- zjednodušenie administratívy – zdaniteľné osoby sa nemusia registrovať pre DPH v každom jednom členskom štáte EÚ, kde realizujú svoje predaje tovarov na diaľku a služieb nezdaniteľným osobám;
- nižšie náklady – tým, že nie je potrebné sa registrovať v rámci každého členského štátu, tak náklady na registráciu, vedenie účtovníctva a podávanie jednotlivých výkazov k DPH sú rapídne nižšie, a nie je potrebné vyhľadávať a platiť odborníkov v jednotlivých členských štátoch, ktorí sa venujú danej problematike;
- podpora expanzie e-commerce – umožňuje zdaniteľným osobám ľahšie predávať do zahraničia bez pomoci zvládať rôzne daňové systémy, čo v konečnom dôsledku pomáha k udržaniu konkurencieschopnosti na trhu;
- jedno daňové priznanie – podáva sa kvartálne v členskom štáte identifikácie zdaniteľnej osoby s príslušnými DPH sadzbami členských štátov spotreby, komunikácia sa uskutočňuje prostredníctvom daňového úradu v členskom štáte identifikácie a tlačivo je v národnom jazyku (prípadne v angličtine);
- jednoduchšia platba DPH – platba sa vykoná v prospech príslušného úradu v členskom štáte identifikácie v jednej sume, a následne príslušný úrad vykoná transfer finančných prostriedkov z odvedených DPH do príslušných úradov členských štátov spotreby v závislosti od podaných daňových priznaní k OSS;
- dobrovoľnosť – jeho využitie je na dobrovoľnej báze a na rozhodnutí zdaniteľnej osoby či bude alebo nebude uplatňovať osobitnú úpravu;
- zníženie daňových podvodov a únikov – režim OSS priniesol efektívitu v sledovaní transakcií smerom k nezdaniteľným osobám medzi členskými štátmi, čo viedlo

k zníženiu únikov, zefektívnil sa výber DPH medzi krajinami, čo viedlo k zvýšeniu príjmov do štátnych rozpočtov jednotlivých členských štátov.

Nevýhody osobitnej úpravy pre Úniu:

- žiadna možnosť odpočtu DPH – pri využití úpravy pre Úniu, nejde o klasickú DPH registráciu a zdaniteľné osoby iba prostredníctvom priznaní OSS odvádzajú daň členskému štátu spotreby, ale nemajú nárok na jej odpočet v rámci priznania k OSS, ale iba prostredníctvom formulára VAT Refund, čo je môže byť zdĺhavé, nákladné a taktiež nemusí byť celá DPH vrátená;
- dobrovoľnosť – využitie úpravy je na dobrovoľnej báze, ak sa teda rozhodne zdaniteľná osoba ju využiť, v tom prípade musí pokrývať všetky dodávky spadajúce pod tento režim, nie je možnosť kombinovať ho v rámci rôznych členských štátov;
- obmedzený rozsah transakcií – úprava pre Úniu sa zatiaľ nevzťahuje na všetky typy transakcií voči nezdaniteľným osobám, ako napríklad inštalácia a montáž tovaru, tovar dodávaný na palube dopravných prostriedkov, plyn elektrina, kúrenie a podobne;
- komplikácie pri zmene sídla spoločnosti – ak zdaniteľná osoba presúva svoje sídlo alebo miesto podnikania do iného členského štátu, je potrebné sa preregistrovať z jedného členského štátu identifikácie v novom členskom štáte;
- neexistencia inštitútu dodatočného priznania – v rámci uplatňovania úpravy pre Úniu neexistuje formulár pre dodatočné priznanie a všetky opravy je nutné realizovať prostredníctvom riadneho priznania, zároveň tým, že sa podáva daňové priznanie na kvartálnej báze, je tam veľký časový horizont, kedy by sa mala DPH z titulu opravy vrátiť nazad, nakoľko ju vracia priamo členský štát spotreby a nie členský štát identifikácie.

Výhody registrácie v členskom štáte spotreby:

- možnosť odpočtu DPH na vstupe – v rámci klasického daňového priznania podanom v členskom štáte, kde je zdaniteľná osoba zaregistrovaná, je možnosť si priamo odpočítať DPH na vstupe (napr. náklady na reklamu, marketing, logistiku, dopravu), čím sa zníži celková daňová povinnosť voči danému členskému štátu;
- zvýšenie predaja/tržieb – ak má zdaniteľná osoba primárne obchodných partnerov v inom členskom štáte, môže byť pre ňu výhodnejšie, ak je zaregistrovaná pre DPH

v danom členskom štáte, zároveň môže byť dôveryhodnejšia v očiach svojich odberateľov, než zahraničná osoba;

- fyzická prítomnosť v členskom štáte – ak má zdaniteľná osoba napríklad sklad tovaru v inom členskom štáte a neuplatňuje režim call-off stock (tu už však nehovoríme o predaji tovaru na diaľku, nakoľko nie sú splnené všetky jeho podmienky), a tovar sa bude dodávať z tohto štátu, tak by mala byť povinná sa zaregistrovať ako platiteľ DPH v danom členskom štáte;

Nevýhody registrácie v členskom štáte spotreby:

- zvýšená administratívna záťaž – registrácia v každej krajine osobitne, podávanie jednotlivých daňových priznaní v každej krajine osobitne, sledovanie termínov a lehôt na podanie daňových priznaní, rôznorodosť jednotlivých pravidiel členských štátov;
- vyššie náklady – zvýšené náklady v procesoch registrácií v členských štátoch, zvýšené náklady na daňové či účtovné poradenstvo, náklady na spracovanie DPH priznaní;
- nejednotnosť – aj keď je DPH vo veľkej miere harmonizovaná naprieč členskými štátmi EÚ vďaka smernici o DPH a vykonávacím nariadeniam, každý členský štát môže mať svoje pravidlá a lehoty zakotvené vo svojich vnútroštátnych legislatívach v procese registrácie a periodicite podávania výkazov k DPH;
- hrozba viacerých daňových kontrol – ak by bola zdaniteľná osoba registrovaná ako platca DPH vo viacerých členských štátoch, môže naraz čeliť niekoľkým daňovým kontrolám z rôznych členských štátov, pričom pri každej kontrole môžu byť zaužívané iné postupy z daňových úradov a môžu si vyžadovať rôznorodú dokumentáciu, čo v konečnom dôsledku zvýši administratívnu náročnosť spoločnosti;
- jazyková bariéra – väčšina formulárov je vyhotovená v národnom jazyku a pokiaľ nemá zdaniteľná osoba dostatočné znalosti v danom jazyku, a nie je schopná dostatočne porozumieť právnym a daňovým predpisom v členských štátoch, tak sa nezaobíde bez odborníka, ktorý je za ňu schopný vyriešiť všetky formality.

3.4 Budúcnosť režimu OSS

Opatrenia EÚ komisie v oblasti elektronického obchodu, ktoré vstúpili do platnosti 01.07.2021, zaviedli prvé ucelené súbory právnych predpisov týkajúcich sa DPH v rámci nástupu digitálnej ekonomiky. Tieto opatrenia mali za následok vytvorenie režimov OSS, ktoré znížili administratívnu záťaž podnikov, ktoré realizujú dodávky v členských štátoch EÚ pre nezdaniteľné osoby. Uplatňovanie režimov OSS sa za ten čas veľmi osvedčilo a vyobrazilo ako úspešná reforma v oblasti zdaňovania DPH. Avšak doteraz je niekoľko dodaní tovarov a služieb, ktoré nespádajú ani pod jeden z režimov OSS, resp. nie sú jeho predmetom. A teda nie je možné uplatniť efektívnejší a ľahší proces zdaňovania. Tým pádom sú zdaniteľné osoby naďalej potrebné čeliť procesom registrácií v jednotlivých členských štátoch EÚ, čo má za následok zbytočné zaťaženie zdaniteľných osôb. S čoraz väčšou expanziou technologického pokroku a väčšej miere využiteľnosti digitálnych technológií v elektronickom obchodovaní, bude potrebné do budúca prispôbovať aktuálne pravidlá zdaňovania v oblasti DPH. Systém DPH ešte úplne neodzrkadľuje všetky možné typy transakcií, ktoré môžu v budúcnosti nastať a iniciatívou EÚ komisie by malo byť postupné zosúladiť systém. Preto bol vydaný návrh SMERNICE RADY, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o pravidlá DPH pre digitálny vek, tzv. VAT in Digital Age („ViDA“). Návrh bol zverejnený Európskou komisiou už v priebehu decembra 2022, od tohto obdobia sa ešte spripomienkoval a diskutoval. Návrh Rady bol 12.02.2025 schválený všetkými 27 členskými štátmi v EÚ parlamente, a teda sa zhodlo na obsahu zmien, ktoré by mali v budúcnosti stúpiť do platnosti.

Jedným z cieľov návrhu ViDA je rozšírenie rozsahu režimov OSS, ktoré by mali v konečnom dôsledku pomôcť podnikateľom v tom rozsahu, že sa predíde potrebám registrácie pre DPH vo viacerých členských štátoch. Všetky navrhované zásadné zmeny by sa mali diať v priebehu rokov 2028 až 2035. V rámci návrhu by sa v budúcnosti mala rozšíriť definícia predaja tovaru na diaľku a mal by sa vzťahovať aj na dodanie použitého tovaru, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti. Tieto dodania majú aktuálne svoj platný režim v rámci DPH. Zároveň by sa mal v budúcnosti dať uplatniť režim OSS na dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou, dodanie tovaru na palube lodí, lietadiel alebo vo vlakoch, dodávky plynu elektriny, tepla a chladu. Samozrejme za predpokladu, že sa tieto dodávky realizujú smerom k nezdaniteľným osobám. Rozšírenie okruhu dodaní predovšetkým pomôže tým zdaniteľným osobám, ktoré v súčasnej dobe poskytujú napríklad dodávky elektriny na nabíjanie nových elektromobilov nezdaniteľným osobám. Nakoľko

taktiež s rozvíjajúcou sa elektromobilitou treba myslieť aj na túto oblasť a poskytovateľom by bol umožnený ľahší systém zdaňovania ako registrácia podávanie jednotlivých výkazov k DPH v členských štátoch.

V rámci režimov OSS by v budúcnosti mala pribudnúť aj osobitná úprava pre premiestnenie vlastného tovaru. Nová úprava by mala úplne nahradiť režim call-off stock. Samozrejme ešte je zatiaľ celý vývoj v prípravnej fáze, avšak plánuje sa, že by sa osobitná úprava mohla zaviesť už od 01.07.2028.

Po novom by sa mali do daňových priznaní uvádzať aj dodávky s nulovou sadzbou DPH, resp. dodania oslobodené od dane, kvôli kontrolovaniu pohybu tovaru medzi členskými krajinami EÚ. A taktiež sa to týka aj dodaní služieb s nulovou DPH. Iniciatívou EÚ je v budúcnosti aj možnosť vypracovať a podať daňové priznanie k úprave pre Úniu v inej mene ako je euro, resp. v národnej mene členského štátu identifikácie. Čo je podľa nášho názoru nelogické, nakoľko by to možno do budúca mohlo zhoršiť celkovú administratívu a výmenu informácií medzi členskými štátmi. Veľkým zvratom by mohlo byť v budúcnosti aj zavedenie povinnej elektronickej fakturácie medzi B2C dodávkami. Avšak zatiaľ je v prípravnej fáze elektronickej fakturácia len medzi B2B dodávkami. Ale ak by sa postupne v budúcnosti začala uplatňovať aj na B2C dodávky, mohlo by sa v budúcnosti stať, že by zanikli aj priznania k režimu OSS, nakoľko všetky dostupné údaje by boli zaznamenané prostredníctvom centrálného portálu e-faktúry. Daný portál by možno do budúca vedel generovať určitý report daňových povinností, ktoré by bolo potrebné odvieť do jednotlivých členských štátov spotreby. Na základe toho by sa dal ešte viac celý proces zdaňovania a výberu dane uľahčiť a do veľkej miery automatizovať. Avšak toto sú čisto naše predstavy a odhady a uvidíme, čo nám budúcnosť prinesie v nasledujúcich rokoch, a aké zmeny nás budú celkovo zasahovať.

Do budúca by režimu OSS pomohlo vytvorenie jednotného digitálneho rozhrania, resp. jednotnú platformu na úrovni EÚ. Portál, prostredníctvom ktorého by sa boli zdaniteľné osoby schopné registrovať len na jednom mieste a prostredníctvom neho podávať aj daňové priznania k OSS. Niečo ako portál FS SR, ale na európskej úrovni. Pričom by možno dochádzalo aj k lepšej komunikácii medzi členskými štátmi a väčšej informovanosti vďaka centrálnej databáze EÚ. Zároveň by to malo pozitívny dopad na odhalenie prípadných daňových únikov na DPH a rýchlu reakciu na nezrovnalosti. Režim OSS má do budúca dlhodobé a pozitívne perspektívy, ktoré budú predovšetkým priamoúmerné technologickému pokroku spoločnosti. Kľúčové aspekty, ktoré v budúcnosti ovplyvnia to, akým spôsobom sa bude OSS uberať, závisí od Európskej únie a miery akceptácie režimu

OSS zdaniteľnými osobami. Ak bude v čoraz väčšej miere využívaný, môže sa v budúcnosti stať, že by sa vyvinul do univerzálneho systému výberu DPH po celej EÚ. Do budúca by tomu mohlo v značnej miere pomôcť nástup digitálneho vykazovania v reálnom čase, umelej inteligencie a blockchain technológií.

Záver

Zavedenie osobitnej úpravy dane One Stop Shop predstavovalo významný krok v oblasti harmonizácie výberu DPH v EÚ. Reforma bola motivovaná snahou zjednodušiť administratívne povinnosti zdaniteľných osôb, znížiť náklady na registráciu a zvýšiť efektivitu výberu DPH.

Hlavným cieľom záverečnej práce bolo zhodnotiť možnosti využitia režimu OSS slovenskými zdaniteľnými osobami a analyzovať jeho dôsledky z hľadiska administratívnej a daňovej efektívnosti. Pre dosiahnutie cieľa boli skúmané viaceré aspekty vrátane nákladov na registráciu a správu DPH, procesných rozdielov medzi OSS a individuálnou registráciou, ako aj celkový dopad na zdaniteľné osoby. Na základe teoretického výskumu, analýzy legislatívy a skúmania praktických aspektov OSS možno konštatovať, že osobitná úprava prináša podnikateľom výrazné zjednodušenie pri plnení daňových povinností, avšak jeho uplatňovanie v praxi si vyžaduje dôkladnú prípravu a podrobnú znalosť daňových pravidiel. Jedným z hlavných prínosov režimu OSS je už spomínaná eliminácia potreby viacnásobných registrácií v členských štátoch, kde je realizovaný predaj tovaru na diaľku alebo poskytnuté služby nezdaniteľným osobám. Zdaniteľné osoby sa registrujú v jednom členskom štáte, v ktorom následne podávajú jedno daňové priznanie v režime OSS a odvádzajú DPH členským štátom prostredníctvom jednej platby. Na druhej strane režim OSS zatiaľ nie je univerzálne riešenie pre všetky zdaniteľné osoby a všetky typy transakcií. Analýza nám ukázala, že osobitná úprava pre Úniu je predovšetkým vhodná najmä pre malé a stredné podniky, ktoré nemusia mať nutne sídlo, resp. prevádzkareň aj v iných členských štátoch. Nakoľko pre veľké podniky s prevádzkarňami alebo skladmi v rôznych krajinách môže byť niekedy výhodnejšia individuálna registrácia v príslušnom členskom štáte.

Význam záverečnej práce spočíva v jej praktickom prínose pre podnikateľské subjekty a pre odbornú verejnosť. Pričom sme odpovedali na otázku, do akej miery osobitná úprava pre Úniu skutočne zjednodušuje daňové povinnosti a je pre zdaniteľné osoby výhodnejšia ako individuálna registrácia DPH v členských štátoch. Výsledky záverečnej práce môžu pomôcť zdaniteľným osobám dôkladne analyzovať štruktúru svojho podnikania a vyhodnotiť, aký systém zdaňovania je pre nich najoptimálnejší. Zároveň práca poskytla podrobný výpočet finančného zaťaženia registrácie v členských štátoch.

Okrem toho môže práca poskytnúť podklady pre tvorcov daňovej legislatívy, ktorí môžu na základe zistení optimálnejšie upraviť legislatívne opatrenia a efektívnejšie fungovanie OSS v praxi.

S narastajúcim objemom cezhraničných transakcií a dynamiky e-commerce trhu je otázka správneho a efektívneho zdaňovania stále aktuálna a naďalej aj bude. Napriek súčasným obmedzeniam režimu OSS je do budúcnosti viac než zrejmé, že bude zohrávať čoraz dôležitejšiu úlohu v oblasti zdaňovania cezhraničných transakcií. Očakáva sa, že v najbližších rokoch dôjde k rozšíreniu režimu na ďalšie oblasti a k celkovému zlepšeniu digitálnej infraštruktúry v nadväznosti na iniciatívu ViDA. Budúci vývoj bude úzko súvisieť od spolupráce členských štátov a bude mať vplyv na ekonomický rast v digitálnej ére.

Zoznam použitej literatúry

Knižné zdroje

- [1] BAŠTINCOVÁ, Anna. *Harmonizácia dane z pridanej hodnoty uplatňovanej v Slovenskej republike s európskou legislatívou*. Účetníctví v procese svetové harmonizace. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze - Nakladatelství Oeconomica, 2010, , 11-15. ISBN 978-80-245-1685-1.
- [2] SCHULTZOVÁ, A. – RABATINOVÁ, M., 2011. *Dane zo spotreby*. Bratislava: Ekonóm. 2011. 55 -56 s. ISBN 978-80-225-2643-2.

Právne normy

- [3] Nariadenie Komisie (EÚ) 2019/2023 z 1. októbra 2019, ktorým sa stanovujú požiadavky na ekodizajn práčok a práčok so sušičkou pre domácnosť podľa smernice Európskeho parlamentu a Rady 2009/125/ES, ktorým sa mení nariadenie Komisie (ES) č. 1275/2008 a ktorým sa zrušuje nariadenie Komisie (EÚ) č. 1015/2010
- [4] Nariadenie Rady (EÚ) č. 967/2012 z 9. októbra 2012 , ktorým sa mení a dopĺňa vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o osobitné úpravy pre neusadené zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú telekomunikačné služby, služby rozhlasového a televízneho vysielania alebo elektronické služby nezdaniteľným osobám
- [5] Prvá smernica Rady z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu
- [6] Smernica Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku
- [7] Smernica Rady (EÚ) 2019/1995 z 21. novembra 2019, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o ustanovenia týkajúce sa predaja tovaru na diaľku a určitých domácich dodaní tovaru
- [8] Smernica Rady 2002/38/ES zo 7. mája 2002, ktorá mení a dopĺňa a dočasne mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS pokiaľ ide o úpravy týkajúce sa dane z pridanej hodnoty s ohľadom na služby rozhlasového a televízneho vysielania a určité služby dodávané elektronicky
- [9] Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

- [10] Smernica Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 , ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb
- [11] Smernica Rady 92/77/EHS z 19. októbra 1992, ktorá dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS (zblíženie sadzieb DPH)
- [12] Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia
- [13] Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 815/2012 z 13. septembra 2012 , ktorým sa ustanovujú podrobné pravidlá uplatňovania nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o osobitné úpravy pre neusadené zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú telekomunikačné služby, služby rozhlasového a televízneho vysielania alebo elektronické služby nezdaniteľným osobám
- [14] Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) 2019/2026 z 21. novembra 2019, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o dodania 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
- [15] Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013 , ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb
- [16] Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011 , ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty
- [17] Zákon č. 222/2004 Z.z. zákon o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
- [18] Zákon č. 289/1995 Z. z. Zákon Národnej rady Slovenskej republiky o dani z pridanej hodnoty

Internetové zdroje

- [19] European Commission (2019, september). *VAT MINI ONE-STOP-SHOP (VAT MOSS)* [online] [cit. 2024-10-15]. Dostupné na: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/9e6385a3-550b-4f13-b44b-324dff2cefb4_en?filename=moss-statistics-2019.pdf
- [20] Európska komisia (2013, október 23). *Príručka k zjednodušenému režimu jednotného kontaktného miesta pre DPH* [online] [cit. 2024-10-10]. Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/D

[ane/Metodicke_usmernenia/Nepriame_dane/2014/2014.11.04_Prirucka_DPH_MOS_S.pdf](#)

- [21] Európska komisia (2016, apríl 7). *OZNÁMENIE KOMISIE EURÓPSKEMU PARLAMENTU, RADE A HOSPODÁRSKEMU A SOCIÁLNE MU VÝBORU o akčnom pláne v oblasti DPH k jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH - čas rozhodnúť sa* [online] [cit. 2024-10-13]. Dostupné na: https://eur-lex.europa.eu/pravny_obsah/SK/VSETCI/?uri=CELEX:52016DC0148
- [22] Expandeco (2018, máj 15). *Povinnosť registrovať sa k platcovstvu DPH v inom členskom štáte EÚ* [online] [cit. 2024-10-20]. Dostupné na: <https://www.expandeco.com/sk/povinnost-registrovat-sa-k-platcovstu-dph-v-inom-clenskom-state-eu/>
- [23] Finančná správa Slovenskej republiky (n. d.). *Daňové priznanie k DPH, úprava pre Úniu* [online] [cit. 2024-10-04]. Dostupné na: <https://pfseform.financnasprava.sk/Formulare/eFormVzor/INE/form.480.html>
- [24] Finančná správa Slovenskej republiky (n. d.). *Žiadosť o registráciu pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu/oznámenie zmeny údajov* [online] [cit. 2024-10-02]. Dostupné na: <https://pfseform.financnasprava.sk/Formulare/eFormVzor/INE/form.480.html>
- [25] Finančná správa Slovenskej republiky (n. d.). *Žiadosť o zrušenie povolenia uplatňovať osobitnú úpravu pre Úniu/oznámenie* [online] [cit. 2024-10-04]. Dostupné na: <https://pfseform.financnasprava.sk/Formulare/eFormVzor/INE/form.489.html>
- [26] JAROŠOVÁ, Beáta (2014, november 20). *Najnovšie zmeny v DPH v roku 2014 a 2015*. Daňové centrum [online] [cit. 2024-11-03]. Dostupné na: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/najnovsie-zmeny-v-dph-v-roku-2014-a-2015.htm>
- [27] Your Europe (2025). *VAT rules and rates: standard, special and reduced rates* [online] [cit. 2025-01-10]. Dostupné na: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_sk.htm