

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE

NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

Evidenčné číslo: 101006/I/2025/36124420747503620

**DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY PRI DODANÍ
TOVARU A SLUŽIEB V ONLINE PODNIKANÍ**

Diplomová práca

2025

Bc. Paulína Starečková

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

**DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY PRI DODANÍ
TOVARU A SLUŽIEB V ONLINE PODNIKANÍ**

Diplomová práca

Študijný program: Financie a dane
Študijný odbor: Ekonómia a manažment
Školiace pracovisko: Katedra financií
Vedúci záverečnej práce: Ing. Marcela Rabatinová, PhD.

Abstrakt

STAREČKOVÁ, Paulína: *Daň z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru a služieb v online podnikaní*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Národohospodárska fakulta; Katedra financií. Vedúca záverečnej práce: Ing. Marcela Rabatinová, PhD. – Bratislava: NHF EU, 2025, počet strán 59.

Hlavným cieľom diplomovej práce bolo identifikovať kľúčové legislatívne a administratívne aspekty súvisiace so zdaňovaním e-commerce, vyhodnotiť potenciálne riziká v danej oblasti a posúdiť, aké dôsledky by malo zriadenie skladu alebo stálej prevádzkarne v zahraničí (EÚ) z pohľadu daňových povinností podnikateľského subjektu. Práca skúma aj efektivitu schémy One Stop Shop (OSS) pri znižovaní administratívnej záťaže. V rámci výskumu boli stanovené hypotézy, pričom hlavná hypotéza (H0) predpokladá, že vznik stálej prevádzky či skladu v členskom štáte spotreby nemá významný vplyv na daňové povinnosti a administratívnu záťaž e-commerce spoločností. Alternatívne hypotézy testujú zvýšenie administratívnej záťaže a nutnosť registrácie pre DPH (H1) a či vznik stálej prevádzky alebo skladu v členskom štáte spotreby nemá významný vplyv na daňové povinnosti a administratívnu záťaž e-commerce spoločností (H2). Analýza vychádzala z právnych predpisov, metodických pokynov daňových orgánov, odborných publikácií a štúdií, ako aj z údajov vybranej spoločnosti. Použité boli analytické, komparatívne, kvantitatívne a kvalitatívne metódy, vrátane prípadových štúdií. Výsledkom je identifikácia kľúčových daňových a administratívnych rizík, hodnotenie vplyvu registrácie k DPH v členských štátoch a analýza praktických dôsledkov zavedenia OSS na podnikateľské subjekty. Pridaná hodnota práce spočíva v komplexnom pohľade na zdaňovanie e-commerce, identifikácii legislatívnych medzier a návrhoch riešení na optimalizáciu daňových povinností podnikateľov v medzinárodnom prostredí.

Kľúčové slová: Daň z pridanej hodnoty. Dodanie tovaru a služieb. Daňové povinnosti. Online podnikanie. Elektronický obchod. OSS. Stála prevádzkareň. Sklad v zahraničí.

Abstract

STAREČKOVÁ, Paulína: *Value added tax on the supply of goods and services in online business* – University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic and Finance; Department of Finance. Supervisor: Ing. Marcela Rabatinová, PhD., - Bratislava: NHF EU, 2025, number of pages 59.

The main objective of the thesis is to identify key legislative and administrative aspects related to the taxation of e-commerce, evaluate potential risks in this area, and assess the impact of establishing a warehouse or a permanent establishment abroad (EU) on the tax obligations of a business entity. The study also examines the effectiveness of the One Stop Shop (OSS) scheme in reducing administrative burdens. As part of the research, hypotheses were formulated, with the main hypothesis (H0) assuming that the establishment of a permanent establishment or warehouse in the consumer member state does not significantly affect the tax obligations and administrative burden of e-commerce companies. Alternative hypotheses test whether the administrative burden and the obligation to register for VAT increase (H1) and whether the establishment of a permanent establishment or warehouse in the consumer member state has a significant impact on tax obligations and administrative burden (H2). The analysis was based on legal regulations, methodological guidelines from tax authorities, expert publications, and studies, as well as data from a selected company. Analytical, comparative, quantitative, and qualitative methods were employed, including case studies. The findings include the identification of key tax and administrative risks, an assessment of the impact of VAT registration in EU member states, and an analysis of the practical implications of OSS implementation for business entities. The added value of the study lies in providing a comprehensive overview of e-commerce taxation, identifying potential legislative gaps, and proposing solutions to optimize tax obligations for businesses operating in an international environment.

Keywords: Value-added tax, supply of goods and services, tax obligations, online business, e-commerce, OSS, permanent establishment, warehouse abroad.

Obsah

Úvod.....	6
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	8
1.1 Predaj tovaru online a jeho daňové aspekty v rámci DPH.....	10
1.1.1 Predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie.....	11
1.1.2 Predaj tovaru na diaľku dovážaného z územia tretích krajín	15
1.1.3 Využitie elektronického rozhrania pri predaji tovaru na diaľku	16
1.2 Poskytovanie služieb online a ich daňové aspekty v rámci DPH	20
1.2.1 Poskytovanie služieb online na území Európskej únie	21
1.2.2 Poskytovanie služieb online mimo Európskej únie	25
1.3 Vykazovanie dodaných tovarov a služieb v rámci Európskej únie	26
2. Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	29
3. Výsledky práce a diskusia.....	31
3.1 Bariéry a komplikácie v praxi pri elektronickom predaji tovaru	31
3.2 Analýza vybraného e-shopu z hľadiska DPH	38
3.2.1 Charakteristika vybraného subjektu.....	39
3.2.2 Daňové povinnosti vybranej spoločnosti pri predaji tovaru	39
3.2.3 Modelová situácia vzniku skladu a stálej prevádzkarne z pohľadu DPH.....	44
Záver	52
Zoznam bibliografických odkazov.....	54

Úvod

Elektronické podnikanie sa v posledných rokoch stalo jedným z najdynamickejších sa rozvíjajúcich segmentov hospodárstva, pričom ponúka podnikateľským subjektom široké možnosti expanzie na zahraničné trhy. Zároveň však prináša množstvo daňových a administratívnych výziev, najmä v súvislosti s povinnosťami vyplývajúcimi zo zákona o dani z pridanej hodnoty (DPH). V rámci Európskej únie sú cezhraničné dodávky tovarov a služieb podrobené prísnyim pravidlám zdaňovania, pričom jedným z hlavných aspektov je správne určenie miesta dodania, povinnosť registrácie k DPH v jednotlivých členských štátoch a otázka vzniku stálej prevádzkarne či skladu v zahraničí.

Táto práca sa zameriava na podrobnú analýzu daňových povinností podnikateľských subjektov v elektronickom obchode so zreteľom na cezhraničný predaj. Osobitná pozornosť je venovaná určeniu miesta dodania tovaru a služieb, zmenám v systéme registrácie k DPH v zahraničí, ako aj vplyvu umiestnenia skladu alebo stálej prevádzkarne na daňové povinnosti obchodníkov. Zároveň sa skúma efektívnosť zavedenia schémy One Stop Shop (OSS) ako mechanizmu znižujúceho administratívne zaťaženie podnikateľov pri predaji do iných členských štátov.

V rámci výskumu boli stanovené hypotézy, pričom hlavná hypotéza (H0) predpokladá, že zriadenie stálej prevádzkarne či skladu v štáte spotreby nemá zásadný vplyv na daňové povinnosti a administratívne zaťaženie e-commerce subjektov. Alternatívne hypotézy preverujú, či tento faktor vedie k zvýšeniu administratívnych nárokov a nutnosti registrácie pre DPH (H1) a či zavedenie schémy OSS dokáže efektívne eliminovať potrebu registrácie v členských štátoch a platenia DPH v štáte spotreby (H2).

Práca je štruktúrovaná do viacerých častí, pričom úvodná kapitola sa venuje teoretickým východiskám problematiky a aktuálnemu legislatívnemu rámcu. Nasledujúce kapitoly sa sústreďujú na praktické aspekty daňových povinností pri cezhraničných transakciách, analyzujú vybrané modelové situácie a vplyv platnej legislatívy na podnikateľské subjekty.

Dynamický rozvoj e-commerce a neustále sa meniace daňové predpisy robia z tejto témy aktuálnu a prakticky významnú oblasť výskumu. Výsledky práce môžu poskytnúť užitočné informácie podnikateľom pôsobiacim v online priestore, pomôcť im pri orientácii v daňových povinnostiach a zároveň identifikovať legislatívne medzery, ktoré môžu

ovplyvniť efektivitu a konkurencieschopnosť e-commerce subjektov na medzinárodnom trhu.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Pre skúmanie problematiky dane z pridanej hodnoty, ktorá je súčasťou daňového systému každého členského štátu Európskej únie, je potrebné začať stručným vymedzením jednotlivých základných pojmov. Efektívny a spravodlivý daňový systém zohráva kľúčovú úlohu pri podpore ekonomického rastu krajiny a celkový návrh daní odráža vládne politiky v oblasti rozdeľovania bohatstva a ekonomických stimulov (Bird a Zolt, 2014). Dane sú hlavným zdrojom štátnych príjmov a zohrávajú kľúčovú úlohu pri podpore národného rozvoja (Rachdianti et al., 2016). Podľa Mardiasma (2016) sú dane povinné príspevky štátu, ktoré dlhujú jednotlivci alebo subjekty, pričom majú donucovací charakter na základe zákona, bez priamej kompenzácie a používajú sa na štátne účely pre maximalizáciu blahobytu ľudí. Vláda používa dane na zlepšenie blahobytu spoločnosti financovaním bežných výdavkov, rozvoja infraštruktúry a verejných zariadení. Dane slúžia aj ako nástroj na reguláciu ekonomiky, rozdeľovanie bohatstva a získavanie potrebných financií na školstvo a zdravotníctvo. Olawunmi a Ayinla (2019) sa venujú základnému rozdeleniu daní. Podľa nich možno tieto dane rozdeliť na priame dane a nepriame dane. Rozdiel medzi priamymi a nepriamymi daňami je založený na tom, či sa ich bremeno môže presunúť z pôvodného daňovníka na iných. Podľa Korkmanza a kolektívu (2019) dane, kde bremeno nemožno preniesť na inú osobu, sú priame a zatiaľ čo dane, pri ktorých sa bremeno môže preniesť na iných, sú nepriame. Okoye a kolektív (2021) zjednodušene vysvetlil, že priame dane sa ukladajú priamo na príjem jednotlivca alebo spoločnosti a zahŕňajú dane vyberané z príjmov a majetku. Zatiaľ čo nepriame dane sa uplatňujú na tovar a služby. My sa zameriame na nepriame dane, nakoľko pod túto kategóriu spadá práve daň z pridanej hodnoty.

Jednou z najrozšírenejších nepriamych daní je daň z pridanej hodnoty alebo skrátene nazývaná DPH. Uplatňuje sa vo väčšine krajín, ktoré prešli na trhové hospodárstvo už viac ako 50 rokov. Aktuálne je DPH zavedená v daňových systémoch vo viac ako 170 krajín sveta a predstavuje štvrtinu rozpočtových príjmov väčšiny rozvojových krajín (Bisenbaev 2024).

Daň z pridanej hodnoty je založená na spotrebe a nie na príjme. Zhromažďuje sa viackrát počas výroby hotového výrobku. Vždy, keď sa pridá hodnota alebo sa uskutoční predaj, daň z pridanej hodnoty sa vyberie a odvedie vláde. DPH je nepriama daň, teda samotná osoba, ktorá v konečnom dôsledku znáša daňové bremeno, nemusí byť nevyhnutne tá istá osoba ako tá, ktorá platí daň daňovým orgánom (Nwoke a Umenweke 2023). Keď

kupujeme produkt na trhu, na doklade vidíme, že DPH je zahrnutá v predajnej cene. DPH sa však neúčtuje len za tovar alebo služby predané konečnému spotrebiteľovi, ale aj na všetky predchádzajúce transakcie medzi podnikateľskými subjektmi v dodávateľskom reťazci. Neuskutočnenie úprav výšky DPH by viedlo k duplicitnému zdaňovaniu, čo by spôsobilo veľké ekonomické deformácie. Aby sa tomu zabránilo, DPH používa mechanizmus zápočtu, v ktorom sú podnikateľské subjekty oprávnené započítať DPH zaplatenú zo svojich obchodných nákupov, môžeme hovoriť o DPH na vstupe oproti DPH účtovanej z ich predaja, môžeme hovoriť o DPH na výstupe (de Mooij a Swistak, 2022).

Daň z pridanej hodnoty bola definovaná z rôznych uhlov pohľadu viacerými odborníkmi. Musa a Sanusi (2013) definovali DPH ako náklad účtovaný na hotové tovary a služby znížený o náklad účtovaný za vstupy výroby, ako sú suroviny. Definícia uvedená Umeorom (2013) sa zameriava na to, že DPH je daň z odhadovanej trhovej pridanej hodnoty k produktu a vysvetľuje, že tieto prídavky sú určené pre konečných zákazníkov. Podľa Auliavirta a Rejekiningsiho (2024) je DPH daň uvalená na pridanú hodnotu zo spotreby tovarov a služieb, ktorá je všeobecne uplatniteľná a vyberá sa na každom stupni výroby a distribúcie. Chiricu (2019) skúmal, ako daň z pridanej hodnoty ovplyvňuje ekonomický rast. Údaje zo štúdie pre juhoeurópske národy od roku 1996 do roku 2017 ukázali, že DPH má výrazne priaznivý vplyv na ekonomický rast. Elshani a Ahmeti (2017) tvrdia, že DPH má priaznivý vplyv na rast európskych krajín, ktoré zavádzajú progresívne dane. Acosta-Ormaeche a Yoo (2012) po preskúmaní 69 krajín s rôznymi úrovňami príjmov od roku 1970 do roku 2009 tiež poznamenali, že DPH a dane z obratu sú výrazne priaznivo spojené s ekonomickým rastom. Na druhej strane, Stoilova (2017) ukázala, že zavedenie DPH má negatívny dopad na ekonomiky krajín EÚ. Alm a El-Ganainy (2012) tvrdia, že 1% zvýšenie DPH by spôsobilo krátkodobý, zhruba 1% pokles celkovej spotreby, po ktorom by nasledoval dlhodobejší, o niečo výraznejší pokles.

Dôležitým prvkom pri vytváraní optimálneho systému zdaňovania DPH je výber sadzby. Dnes má väčšina krajín nulové, znížené a štandardné sadzby DPH v rôznych stupňoch. Znížená sadzba DPH je výsadou niektorých druhov zdaniteľných tovarov a služieb. Hlavnými argumentmi pre uplatnenie zvýhodnených sadzieb DPH je zvyčajne túžba štátu vytvárať stimuly na spotrebu tovarov a služieb, ako aj redistribučný (sociálny) charakter znižovania cien niektorých tovarov a služieb (lieky, potraviny). Okrem zníženej sadzby DPH sa na túto daň uplatňujú ešte dva druhy zvýhodnení - oslobodenie od DPH a použitie nulovej sadzby DPH (Bisenbaev 2024).

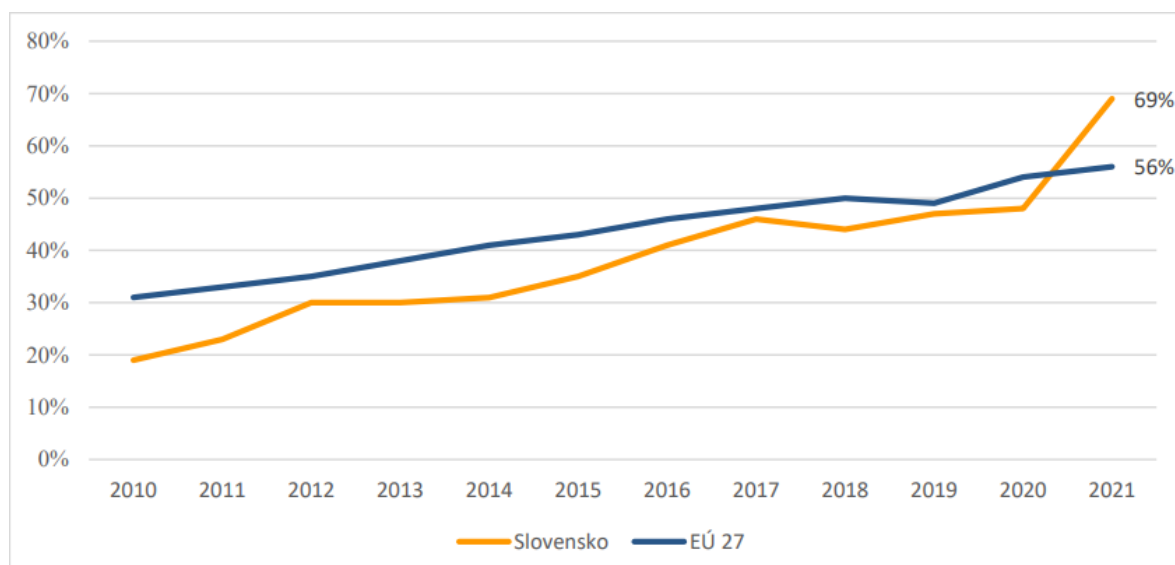
V nasledujúcich podkapitolách sa budeme zaoberať problematikou uplatňovania dane z pridanej hodnoty pri predaji tovaru a poskytovaní služieb online. Dôraz budeme klásť na právne normy a podmienky, ktoré určujú práva a povinnosti daňových subjektov v rôznych situáciách. Tento prehľad umožní lepšie pochopiť základné princípy a súvislosti tejto významnej oblasti daňového systému.

1.1 Predaj tovaru online a jeho daňové aspekty v rámci DPH

Pri predaji tovaru je dôležité si uvedomiť, že spôsob obchodovania sa za posledné roky významne zmenil. So silným progresom v digitalizácii a rozvoji elektronického obchodu sa výrazne zvýšila dostupnosť tovaru a služieb. Pre spotrebiteľov ide o možnosť nakupovať z pohodlia domova a pre predajcov ide o príležitosť jednoduchšie rozšíriť svoje pôsobenie nie len na tuzemských ale aj na zahraničných trhoch v rámci Európskej únie či v tretích krajinách. Pre podnikateľov otvára cezhraničný predaj nové možnosti v oblasti širšieho spektra zákazníkov či zvýšenia tržieb. Tento spôsob obchodovania však prináša so sebou aj množstvo výziev, medzi ktoré patrí zložitost' právnych predpisov, administratívne zaťaženie a otázky spojené s daňovým systémom. Tak, ako uvádza Gruevski (2021), je nespochybniteľné, že rozvoj elektronických trhov a digitálnych platforiem uľahčil transakcie medzi kupujúcimi a predávajúcimi a neustále prispieva k rýchlemu rastu online obchodu. Tento trend nebol nikdy zreteľnejší, keďže dôkazy naznačujú, že viac ako dve tretiny všetkých cezhraničných predajov tovaru na celom svete sa uskutočňuje prostredníctvom online trhov. Nižšie uvádzame grafické znázornenie rozvoja online predaja na Slovensku a v Európskej únii.

Kým v roku 2010 využívalo možnosť online nákupu menej než 20% používateľov internetu, do roku 2020 sa tento podiel zvýšil na 48 % (graf č. 1). Výrazný skok nastal v dôsledku pandémie COVID-19, ktorá spôsobila zatvorenie časti maloobchodných prevádzok a viedla k medziročnému nárastu online nakupovania zo 48 % v roku 2020 na 69 % v roku 2021. Počas tohto obdobia prvýkrát v histórii prekročil podiel online nakupujúcich v Slovenskej republike priemer krajín EÚ (SBA 2022).

Graf č.1 Zmena trendov v nakupovaní: Nárast e-commerce na Slovensku a v Európskej únii.



Zdroj: SBA (2022)

V nasledujúcej časti sa preto budeme zameriavať na problematiku práve cezhraničného predaja tovaru z pohľadu DPH. Budeme analyzovať špecifiká predaja na diaľku v rámci členských štátov Európskej únie, ako aj obchodovanie s tovarom s tretími krajinami. Detailne sa budeme zaoberať právnymi požiadavkami, pravidlami na určenie miesta dodania, úlohou digitálnych platforiem a otázkami spojenými so sadzbami dane a spôsobmi vykazovania. Tento prehľad ponúka hlbší pohľad do problematiky a vytvorí teoretický základ pre pochopenie jej praktických dopadov.

1.1.1 Predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie

Predajca tovaru, ktorý rozširuje svoje podnikateľské aktivity z domáceho trhu na zahraničné trhy, musí čeliť problematike medzinárodného zdaňovania. Otázky týkajúce sa určenia miesta dodania tovaru, povinnosti zdaňovania v konkrétnom štáte a pravidiel uplatňovania DPH pri cezhraničnom predaji predstavujú zásadné aspekty, ktoré je potrebné riešiť. Nasledujúce časti sa budú detailne venovať práve analýze vyššie spomenutých tém.

Aby nám bolo zrejmé, kto je povinný platiť daň, a v akom štáte je potrebné daň zaplatiť, musíme vedieť správne určiť miesto dodania tovaru. V tejto problematike sa môžeme stretnúť hneď s niekoľkými pravidlami.

Základné pravidlo miesta dodania tovaru upravuje zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“) v § 13 ods. 1, ktorý sa venuje nasledujúcim prípadom. V prvom rade je dôležité uvedomiť si, či ide o pohyblivú

alebo nepohyblivú dodávku. Pri pohyblivej dodávke môžeme hovoriť o dodaní tovaru spolu s prepravou. Napríklad tovar predaný zo Španielska do Nemecka. V takomto prípade je miestom dodania tam, kde sa preprava začína. V našom príklade by išlo o Španielsko. Musíme si však uvedomiť, že dané pravidlo sa nevťahuje na špecifické prípady, napríklad, ak by išlo o trojstranný obchod. Pri nepohyblivej dodávke ide o predaj tovaru bez prepravy a miestom dodania bude miesto, kde sa dodávka uskutočňuje. Ak je dodanie tovaru spojené s montážou či inštaláciou, miesto dodania sa určí podľa toho, kde sa montáž či inštalácia uskutočňuje. Pri dodaní plynu, električky, tepla či chladu, musíme dávať pozor na to, či je dodávka smerovaná na obchodníka alebo na osobu, ktorá obchodníkom nie je. V prípade ak dodávame takýto tovar obchodníkovi, miesto dodania bude stanovené podľa jeho sídla, miesta podnikania alebo prevádzkarne. V prípade ak dodávame takýto tovar osobe, ktorá nie je obchodníkom, miesto dodania bude stanovené podľa miesta skutočnej spotreby. Za špecifikum môžeme považovať dodanie tovaru na palubách lietadiel, vlakov či lodí počas časti osobnej dopravy na území Európskej únie. V takomto prípade bude miesto dodania tam, kde sa začína osobná doprava. Pre lepšie pochopenie tohto pravidla nám § 13 ods. 3 dopĺňa vysvetlenie, čo považujeme za časť osobnej dopravy na území Európskej únie. Za časť osobnej dopravy na území Európskej únie sa teda považuje úsek prepravy medzi miestom začiatku a miestom ukončenia dopravy, pokiaľ nedochádza k zastaveniu mimo územia Európskej únie. Miestom začiatku dopravy je prvé miesto na území Európskej únie, kde cestujúci môžu nastúpiť do dopravného prostriedku, a miestom ukončenia je posledné miesto na území Európskej únie, kde cestujúci môžu z dopravného prostriedku vystúpiť. Pri ceste tam a späť sa návrat na účely stanovenia miesta dodania tovaru považuje za samostatnú prepravu.

Zákon o DPH sa osobitne venuje určeniu miesta dodania pri predaji tovaru na diaľku. V zmysle § 14 musíme pri určení miesta dodania skúmať nasledujúce tri podmienky:

- *Pohyb tovaru cez hranicu:* Tovar je prepravený z členského štátu Európskej únie do iného členského štátu, kde sa preprava alebo odoslanie tovaru ukončí u zákazníka.
- *Zákazník musí byť zdaniteľná alebo nezdaniteľná osoba, ktorá nemá pridelené IČ DPH.* Teda v prípade zdaniteľnej osoby ide iba o takú zdaniteľnú osobu, ktorá nie je povinná registrácie pri nadobúdaní tovaru z EU. V Slovenskej republike ide o § 7 zákona o DPH.

- *Zabezpečenie prepravy dodávateľom*: Predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie zahŕňa situácie, keď je tovar odoslaný alebo prepravený dodávateľom, prípadne na jeho účet. To platí aj v prípadoch, keď dodávateľ nepriamo ovplyvňuje organizáciu odoslania alebo prepravy tovaru.

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky zverejnilo Metodický pokyn na určenie miesta dodania tovaru pri predaji na diaľku v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, podľa ktorého bližšie špecifikuje situácie, pri ktorých dodávateľ nepriamo ovplyvňuje prepravu alebo odoslanie tovaru. Ide napríklad o situácie, keď dodávateľ:

- zadá prepravu tretej strane (napríklad doručovacej spoločnosti),
- nesie úplnú alebo čiastočnú zodpovednosť za doručenie aj v prípade, ak odoslanie alebo prepravu zabezpečuje tretia strana,
- fakturuje zákazníkovi prepravné poplatky a postúpi ich tretej strane, alebo propaguje služby doručenia tretej strany a sprostredkúva kontakt medzi zákazníkom a touto treťou stranou.

Naopak, ak zákazník zabezpečuje prepravu sám alebo prostredníctvom tretej osoby bez akéhokoľvek zásahu dodávateľa, nejde o predaj tovaru na diaľku.

Za dodanie tovaru na diaľku nemôžeme považovať napríklad dodanie tovaru s montážou, takéto dodanie sa vzťahuje na § 13 ods. 1 zákona o DPH. Taktiež za takéto dodanie tovaru nepovažujeme dodanie nového dopravného prostriedku, v tomto prípade ide o intrakomunitárne dodanie podľa § 43 ods. 2 zákona o DPH. Za dodanie tovaru na diaľku nemôžeme považovať ani predaj použitého tovaru, ktorý sa vzťahuje na § 66 zákona o DPH.

Ak obchodník uskutoční predaj tovaru do Európskej únie neplatiteľovi DPH, teda zákazníkovi definovanému v § 14 zákona o DPH, potom takúto dodávku tovaru je potrebné zdaňovať v štáte, kde končí preprava tovaru, teda v štáte spotreby. V praxi teda nezáleží na skutočnosti, odkiaľ je tovar odoslaný, rozhodujúcim kritériom je, kde je skončenie prepravy u zákazníka. Je však možnosť využiť výnimku v zmysle § 16a zákona o DPH, a to, že miesto dodania bude práve miestom, kde preprava začína. Táto výnimka nie je povinnosťou, ale možnosťou. Ak sa však obchodník pre ňu rozhodne, musí v nej zotrvať minimálne po dobu dvoch rokov. Pre uplatnenie uvedenej výnimky je potrebné spĺňať nasledujúce podmienky:

- Dodávateľ tovaru má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko, alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava, len v jednom členskom štáte.

- Tovar sa prepravuje alebo odosiela do iného členského štátu, než je členský štát uvedený v predchádzajúcom bode.
- Celková hodnota dodaní bez dane pre nezdaniteľné osoby v rámci Európskej únie neprekročí v aktuálnom kalendárnom roku 10 000 eur, a zároveň ani v predchádzajúcom kalendárnom roku neprekročila túto hodnotu dodaní do všetkých krajín Európskej únie.

Ak obchodník uskutoční predaj tovaru do Európskej únie platiteľovi DPH, môžeme takéto dodanie považovať za intrakomunitárne dodanie tovaru, ktoré sa riadi pravidlami podľa § 43 zákona o DPH. Dodanie tovaru do iného členského štátu je oslobodené od DPH v štáte dodávateľa, pričom ho zdaní odberateľ. Pre splnenie vyššie uvedeného musí byť dodávateľ osobou registrovanou pre daň v tuzemsku ako platiteľ dane a odberateľ musí byť identifikovaný pre DPH v inom členskom štáte. Tovar musí byť fyzicky prepravený z jedného členského štátu do druhého. Prepravu môže zabezpečiť predávajúci alebo kupujúci. Pri premiestnení tovaru medzi členskými štátmi platia rovnaké podmienky ako pri štandardnom dodaní tovaru. Taktiež aj dodanie nového dopravného prostriedku, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, je oslobodené od dane z pridanej hodnoty v štáte dodávateľa. Prepravu môže zabezpečiť predávajúci, kupujúci alebo môže byť vykonaná na ich účet. Oslobodenie taktiež uplatňujeme v prípade tovaru, ktorý podlieha spotrebnej dani, pri ktorom má kupujúci povinnosť uhradiť spotrebnú daň v krajine nadobudnutia. Toto pravidlo však platí len pre zdaniteľné osoby, ktoré nie sú platiteľmi DPH, a pre nezdaniteľné právnické osoby.

Z vyššie uvedeného vyplýva, ako uvádza aj Metodický pokyn na určenie miesta dodania tovaru pri predaji na diaľku, že úprava predaja tovaru na diaľku sa primárne vzťahuje na situácie, keď zákazník nie je zdaniteľnou osobou, ale zahŕňa aj prípady, keď ide o dodanie tovaru, ktorý nepodlieha zdaneniu nadobudnutia podľa § 11 ods. 4 zákona o DPH. To znamená, že kupujúcim môže byť aj zdaniteľná osoba, na ktorú sa nevzťahuje povinnosť zdaňovať nadobudnutie tovaru. Napríklad, ak dodávateľ z iného členského štátu dodá tovar slovenskému podnikateľovi, ktorý nie je registrovaný pre daň podľa § 7 zákona o DPH, pretože neprekročil hodnotu 14 000 eur z nadobudnutého tovaru v tuzemsku.

Vzhľadom na to, že predaj tovaru sa neobmedzuje len na územie Európskej únie a moderné technológie umožňujú jednoduchší prístup na trhy aj v rámci tretích krajín, bude nasledujúca časť venovaná preskúmaniu tejto témy z pohľadu dane z pridanej hodnoty.

1.1.2 Predaj tovaru na diaľku dovážaného z územia tretích krajín

V zmysle § 14 ods. 1 zákona o DPH rozumieme pod predajom tovaru na diaľku dovážaného z tretích krajín dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z územia tretích štátov k zákazníkovi v členskom štáte, s výnimkou dodávky nových dopravných prostriedkov a tovaru, ktorý je dodaný s inštaláciou alebo montážou vykonanou dodávateľom alebo na jeho účet. Odberateľom môže byť zdaniteľná osoba, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a pri ktorej nadobudnutie tovaru na území Európskej únie nepodlieha dani podľa § 11 ods. 4 zákona o DPH, alebo nezdaniteľná osoba. Prepravu alebo odoslanie tovaru zabezpečuje dodávateľ alebo iná osoba konajúca na jeho účet, pričom sa to vzťahuje aj na prípady, keď dodávateľ nepriamo zasahuje do procesu prepravy alebo odoslania tovaru. Situácie, v ktorých dodávateľ nepriamo zasahuje do prepravy alebo odoslania tovaru, sú rovnaké ako tie, ktoré sme si špecifikovali vyššie pri problematike pre dodanie tovaru v rámci Európskej únie. Metodický pokyn k určení miesta dodania tovaru pri predaji na diaľku z pohľadu dane z pridanej hodnoty uvádza príklad, kedy sa dodanie nepovažuje za predaj tovaru na diaľku dovážaného z územia tretích krajín. Tento prípad nastáva napríklad vtedy, keď podnikateľ z Veľkej Británie, teda z územia tretieho štátu, dodáva tovar, ktorý je dovezený a prepustený do voľného obehu na Slovensku, slovenskému podnikateľovi registrovanému pre DPH podľa § 7 zákona o DPH. Keďže je tovar dodaný osobe, ktorá má povinnosť zdaňovať jeho nadobudnutie v tuzemsku, takéto dodanie nie je klasifikované ako predaj tovaru na diaľku dovážaného z územia tretích štátov.

Aj v tomto prípade, podobne ako pri predaji tovaru na diaľku v rámci Európskej únie, je zásadné presne určiť miesto dodania tovaru, nakoľko od neho závisí správne uplatnenie daňových povinností. Miesto dodania zohráva kľúčovú úlohu pri určovaní daňového režimu a jeho nesprávne stanovenie môže viesť k chybnému zdaneniu, čo so sebou nesie riziko finančných sankcií alebo ďalších právnych dôsledkov. Z tohto dôvodu budeme pokračovať práve právnou úpravou, ktorá sa venuje spomínanej problematike.

Podľa právnych predpisov Európskej únie v oblasti DPH je pre posúdenie, či transakcia podlieha zdaneniu v Európskej únii, nevyhnutné analyzovať pravidlá týkajúce sa miesta dodania tovaru. Pri transakciách, ktoré zahŕňajú tovar zakúpený v tretej krajine alebo na treťom území, a ktorý je následne odoslaný alebo prepravený do Európskej únie, zvyčajne vzniká jedna z dvoch zdaniteľných udalostí: predaj tovaru na diaľku dovezeného z tretej krajiny zákazníkovi v Európskej únii alebo jeho dovoz do Európskej únie.

Miesto dodania pri predaji tovaru na diaľku, ktorý je dovážaný z tretích krajín, je upravené v § 14 ods. 3 a 4 zákona o DPH. Podľa § 14 ods. 3 je miestom dodania tovaru pri predaji na diaľku dovážaného z tretích štátov do iného členského štátu, ako je členský štát, kde sa preprava alebo odoslanie k zákazníkovi skončí, je miesto, kde sa tovar nachádza v okamihu ukončenia prepravy. Ak sa na dodanie vzťahuje osobitná úprava podľa § 68c zákona o DPH, miestom dodania je podľa § 14 ods. 4 členský štát, v ktorom sa preprava tovaru k zákazníkovi končí. Podľa Cígerovej (2021) ak dodávateľ nevyužije osobitnú úpravu podľa § 68c zákona o DPH, miesto dodania sa určuje podľa základného pravidla stanoveného v § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pričom daň sa uplatňuje výlučne pri dovoze tovaru.

Pre lepšie pochopenie si uvedme príklady z praxe, týkajúce sa uvedenej problematiky. Predstavme si, že sme podnikateľ usadený na Slovensku, pričom máme registráciu podľa § 7 zákona o DPH. Ukrajinský podnikateľ nám dodáva tovar z tretieho štátu na Slovensko, kde je prepustený do voľného obehu, povinnosť zaplatiť DPH pri dovoze prechádza na slovenského podnikateľa registrovaného podľa § 7 zákona o DPH. Toto dodanie sa nepovažuje za predaj na diaľku z tretích štátov, keďže tovar je dodaný osobe registrovanej pre DPH, ktorá zdanuje nadobudnutie na Slovensku. Miesto dodania sa určuje podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v treťom štáte, v našom prípade na Ukrajine, pričom zdaneniu podlieha len dovoz. Ak by sme však boli slovenským podnikateľom, ktorý by nemal žiadnu registráciu pre DPH a ukrajinský podnikateľ by nám dodal tovar v hodnote 5 000 eur, pričom tovar vstupuje do EÚ cez Poľsko, tento obchod sa klasifikuje ako predaj na diaľku z tretích štátov. Miesto dodania sa podľa § 14 ods. 3 zákona o DPH určuje na Slovensku, kde preprava tovaru končí.

1.1.3 Využitie elektronického rozhrania pri predaji tovaru na diaľku

Cezhraničný predaj tovaru, či už ide o dodávky medzi členskými štátmi Európskej únie alebo z tretích krajín na územie Európskej únie, je v praxi výrazne zjednodušený vďaka využívaniu elektronických rozhraní, akými sú online trhoviská, platformy, portály a ďalšie digitálne nástroje. S cieľom znížiť administratívne zaťaženie predajcov a spotrebiteľov, bolo preto potrebné zapojiť do procesu výberu DPH zdaniteľné subjekty, ktoré takýto predaj prostredníctvom elektronických rozhraní uľahčujú. Týka sa to najmä známych platforiem, ako sú eBay, AliExpress, Amazon a mnoho iných. Prostredníctvom tohto systému prebieha v praxi proces objednávanía a realizácie platieb za tovar odberateľmi z krajín Európskej únie,

ktorí nemajú pridelené IČ DPH. V takýchto prípadoch predaja tovaru na diaľku je zavedená zákonná fikcia, podľa ktorej je zdaniteľná osoba, ktorá uľahčuje dodanie tovaru, považovaná za subjekt, ktorému predávajúci tovar dodal, a zároveň za subjekt, ktorý tento tovar dodáva koncovému zákazníkovi. Tento princíp sa uplatňuje aj v situáciách, keď skutočným vlastníkom tovaru zostáva dodávateľ z tretej krajiny (Cígerová 2021). Hore uverené platí v zmysle § 8 ods. 7 zákona o DPH v prípadoch, ak nastalo takéto dodanie tovaru uskutočneného zdaniteľnou osobou, ktorá nie je usadená v Európskej únii. Ak pôvodný dodávateľ má sídlo na území Európskej únie, ustanovenie § 8 ods. 7 zákona o DPH sa nepoužije. V takom prípade platforma zohráva úlohu sprostredkovateľa pri predaji tovaru na diaľku, pričom všetky povinnosti spojené s dodaním tovaru ostávajú na zodpovednosti pôvodného dodávateľa. Taktiež hore uvedené platí aj v prípade dodania tovaru dovážaného z územia tretích štátov, ktorého hodnota nepresiahla 150 €. To znamená, že pri dovoze tovaru z tretieho štátu, ktorý sa predáva prostredníctvom platformy a má hodnotu vyššiu ako 150 eur, sa koncept domnelého dodávateľa na toto dodanie neuplatňuje.

Dodávateľ je povinný zaplatiť DPH pri dovoze tovaru na územie Európskej únie, pričom túto daň si môže následne odpočítať. Na tento účel musí byť registrovaný v členskom štáte, kde tovar nadobudol, alebo do ktorého ho doviezol. Ak dodávateľ predáva tovar prostredníctvom elektronického rozhrania, takéto dodanie je oslobodené od DPH, pričom zdaňovanie predaja pomocou takéhoto „domnelého dodávateľa“, prebieha v rámci osobitnej úpravy OSS EÚ schéma (§ 68b zákona o DPH). Dodávateľa, ktorí nie sú usadení v Európskej únii a predávajú tovar cez elektronické rozhrania, môžu skladovať zásoby vo viacerých členských štátoch a okrem cezhraničného predaja tovaru na diaľku v rámci Európskej únie môžu realizovať dodávky tovaru aj priamo nadobúdateľom v členskom štáte, kde sú zásoby skladované (Betáková 2021). Termín „uľahčuje“ zohráva kľúčovú úlohu pri určovaní, či je platforma považovaná za tzv. „domnelého dodávateľa“. Tento pojem je podrobne objasnený v článkoch 5b až 5d vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) 2019/2026, podľa ktorého pri „uľahčení“ ide o využitie elektronického rozhrania na sprostredkovanie kontaktu medzi nadobúdateľom a dodávateľom, ktorý ponúka tovar na predaj. Tento kontakt umožňuje, aby sa dodanie tovaru uskutočnilo prostredníctvom daného elektronického rozhrania. Zdaniteľná osoba sa nepovažuje za subjekt uľahčujúci dodanie tovaru, ak sú súčasne splnené nasledujúce podmienky:

- Zdaniteľná osoba priamo ani nepriamo neurčuje žiadne pravidlá alebo podmienky, za ktorých sa realizuje dodanie tovaru.

- Zdaniteľná osoba sa priamo ani nepriamo nezúčastňuje na schvaľovaní účtovania platby odberateľovi.
- Zdaniteľná osoba nie je priamo ani nepriamo zapojená do procesu objednávania alebo samotného dodania tovaru.

Podľa článku 5c vykonávacieho nariadenia Rady č. 2019/2026 zdaniteľná osoba, ktorá je považovaná za subjekt, ktorý tovar prijal a následne dodal, nie je povinná platiť DPH presahujúcu sumu, ktorú priznala a zaplatila z týchto dodaní, ak sú splnené všetky nasledujúce podmienky:

- Zdaniteľná osoba je závislá na informáciách poskytnutých dodávateľmi, ktorí predávajú tovar cez elektronické rozhranie, alebo na údajoch od iných tretích strán, aby správne priznala a odvedla DPH z týchto dodaní.
- Poskytnuté informácie obsahujú chyby.
- Zdaniteľná osoba dokáže preukázať, že nemala vedomosť o tom, že tieto informácie sú nesprávne, a ani nemohla objektívne zistiť ich nesprávnosť.

Využitím elektronického rozhrania pri predaji tovaru na diaľku sa zaoberá aj Metodický pokyn k určení miesta dodania tovaru pri predaji tovaru na diaľku z pohľadu dane z pridanej hodnoty, ktorý takéto zdaňovanie vysvetľuje ako umelé rozdelenie dodania tovaru medzi pôvodným dodávateľom a nezdaniteľným zákazníkom. Prvá transakcia predstavuje dodanie tovaru od pôvodného dodávateľa elektronickému rozhraniu, pričom ide o obchodný vzťah typu B2B. Druhá transakcia zahŕňa dodanie tovaru od elektronického rozhrania, ktoré vystupuje ako domnelý dodávateľ, konečnému nezdaniteľnému zákazníkovi, čo predstavuje vzťah typu B2C,

V zmysle § 42a zákona o DPH považujeme dodávku medzi pôvodným dodávateľom a domnelým dodávateľom za nepohyblivú, pričom takéto dodanie je oslobodené od dane. V zmysle § 14 ods. 6 zákona o DPH považujeme dodávku medzi domnelým dodávateľom a konečným spotrebiteľom za pohyblivú, a teda podľa § 14 ods. 4, miestom dodania bude tam, kde sa preprava končí.

Podľa § 19 ods. 11 zákona o DPH sa pri dodaní tovaru zdaniteľnou osobou, ktorá uľahčuje dodanie tovaru na území EÚ alebo predaj na diaľku podľa § 8 ods. 7 zákona o DPH, a pri dodaní tovaru tejto zdaniteľnej osobe považuje za deň dodania tovaru a deň vzniku daňovej povinnosti deň, kedy bola prijatá platba.

Článok 41a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 2019/2026 stanovuje, že okamih prijatia platby nastáva v momente, keď dodávateľovi predávajúcemu tovar prostredníctvom elektronického rozhrania alebo na jeho účet príde potvrdenie o platbe, informácia o povolení platby alebo záväzok k platbe. Tento okamih je rozhodujúci bez ohľadu na to, kedy sa reálne uskutoční samotná platba, pričom sa zohľadňuje to, čo nastalo skôr.

Pre ľahšie pochopenie danej problematiky si priblížime právnu úpravu v niektorých prípadoch, s ktorými sa môžeme stretnúť v praxi. Predstavme si, že sme slovenský občan, teda nezdaniteľná osoba, ktorá si objednáva tovar v nasledujúcich situáciách:

- *Príklad, kedy ide o domnelého dodávateľa:* dodanie tovaru v hodnote 100€ od ruského dodávateľa cez platformu v Čechách, ktorá uplatňuje osobitnú úpravu pre dovoz, sa považuje za predaj tovaru na diaľku. Tovar vstupuje do EÚ na Slovensku, kde končí jeho preprava, a platforma sa podľa § 8 ods. 7 zákona o DPH považuje za domnelého dodávateľa. Miesto dodania sa určuje na Slovensku, kde preprava tovaru končí, a daň vyberá platforma. Transakcia medzi pôvodným dodávateľom z Ruska a platformou v Čechách je bez prepravy, a preto sa miesto dodania nachádza na Rusku, mimo pravidiel DPH EÚ.
- *Príklad, kedy dodávateľ dodá tovar v hodnote nad 150€:* Ak by nám ruský dodávateľ, dodal tovar priamo z Ruska v hodnote 350€, ktorý sme si objednali, prostredníctvom českej platformy, táto platforma nie je považovaná za domnelého dodávateľa, pretože hodnota tovaru presahuje 150 eur. Miesto dodania sa podľa § 14 ods. 3 zákona o DPH určuje na Slovensku. V tomto prípade sa neuplatňuje konštrukcia domnelého dodávateľa, čo znamená, že ide o jedno dodanie medzi pôvodným dodávateľom a nami. Daňové povinnosti plní ruský dodávateľ a dovoz, resp. dodanie, sa zdaňuje štandardným spôsobom.
- *Príklad, kedy má dodávateľ z tretích krajín sklad v Európskej únii:* Predstavme si, že náš ruský dodávateľ by mal sklad v Poľsku a odtiaľ by nám ho doručil na Slovensko. Keďže dodávateľ nie je usadený v EÚ, česká platforma sa podľa § 8 ods. 7 zákona o DPH považuje za domnelého dodávateľa. Preprava sa podľa § 14 ods. 6 zákona o DPH priraduje platforme, pričom miesto dodania podľa § 14 ods. 2 je na Slovensku. Transakcia medzi dodávateľom z Ruska a českou platformou sa klasifikuje ako dodanie bez prepravy. Platforma si môže vysporiadať daňové povinnosti registráciou pre DPH na Slovensku alebo použitím osobitnej úpravy registrovanej v Česku.

- *Príklad, kedy sa nejedná o domnelého dodávateľa:* Elektronické rozhranie so sídlom v Čechách uľahčuje dodanie tovaru od pôvodného dodávateľa usadeného v Holandsku, pričom tovar je doručovaný z Holandska. V tomto prípade sa elektronické rozhranie nepovažuje za domnelého dodávateľa podľa § 8 ods. 7 zákona o DPH, keďže pôvodný dodávateľ je usadený v EÚ. Transakcia predstavuje predaj tovaru na diaľku v rámci EÚ medzi holandským dodávateľom a nami, pričom miesto dodania sa určuje podľa § 14 ods. 2 zákona o DPH na Slovensku. Holandský dodávateľ môže svoje daňové povinnosti splniť buď registráciou pre DPH na Slovensku, alebo prostredníctvom osobitnej úpravy pre Úniu, do ktorej sa registruje v Holandsku.

1.2 Poskytovanie služieb online a ich daňové aspekty v rámci DPH

Evolučné procesy modernej spoločnosti sú založené na digitálnych systémoch, ktoré vytvárajú široké spektrum príležitostí. To vedie k vzniku nových digitálnych podnikov, ktoré sa nepodobajú tradičnému obchodnému modelu, pretože im chýbajú fyzikálne vlastnosti, čo im umožňuje fungovať v oveľa väčšom meradle, pri nižších nákladoch a s ľahším prístupom k spotrebiteľom. Technologický pokrok však prináša mnohé výzvy, najmä v oblasti daňovej regulácie (Cerka a kol. 2024). V predchádzajúcich častiach sme si priblížili túto problematiku z titulu dodania tovaru, avšak nie len tovar je možné predávať online. Uvedené sa vzťahuje aj na poskytovanie služieb, ktoré čelia rovnakým zdaňovacím problémom. Ako uvádza Hao a kol. (2023) v dôsledku výrazného technologického pokroku sa poskytovanie cezhraničných digitálnych služieb stalo každodennou realitou, keďže vzdialenosť už nie je prekážkou marketingu, čo umožňuje používanie digitálnych služieb bez ohľadu na miesto, kde sa klient nachádza, pokiaľ má prístup na internet.

V tomto smere sa zdaňovaním elektronických služieb začali zaoberať viacerí autori. Peňa-Acuña a kol. (2024) sa zaoberajú identifikáciou rozdielov a podobností vo vybraných krajinách v zdaňovaní DPH v oblasti poskytovania digitálnych služieb. Obdobnému porovnaniu zdaňovania poskytnutia digitálnych služieb zo zahraničia sa zaoberá aj Beebejaun (2020), ktorý poukazuje na zdaňovanie zahraničných dodávateľov digitálnych služieb pre obyvateľov Maurícia a porovnáva ich s Južnou Afrikou. Andreana a Inayati (2022) analyzujú plnenie princípov výberu daní pri výbere dane z pridanej hodnoty za digitálne služby. Frolova (2024) skúma hlavné princípy zdaňovania digitálnych služieb.

V prvom rade je dôležité vedieť učiť, kedy ide o dodanie služby a čo sa považuje za elektronické služby. V zmysle § 9 ods. 1 zákona o DPH môžeme považovať za dodanie

služby všetko, čo nie je dodaním tovaru podľa § 8 zákona o DPH. Zahŕňa to aj prevod práv k nehmotnému majetku, vrátane priemyselného alebo duševného vlastníctva, poskytovanie práva užívať hmotný majetok, záväzok zdržať sa určitého konania alebo strpieť konanie či stav, ako aj služby realizované na základe poverenia, rozhodnutia štátneho orgánu alebo zákona. Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 v článku 7 definuje elektronicky poskytované služby, za služby realizované prostredníctvom internetu alebo elektronickej siete, ktoré sú z veľkej časti automatizované, s minimálnou potrebou ľudského zásahu, a ktoré nie je možné poskytovať bez využitia informačných technológií. Tento pojem zahŕňa najmä dodávku digitalizovaných produktov, ako je softvér a jeho aktualizácie, služby na podporu prítomnosti podnikov alebo jednotlivcov na elektronickej sieti (napríklad správa webových stránok), automaticky generované služby reagujúce na údaje zadané odberateľom, prevod práv na umiestnenie tovarov alebo služieb na online trhoviskách, balíky internetových služieb zahŕňajúce informácie a ďalšie služby uvedené v prílohe I smernice. Tieto služby sú špecifické svojou závislosťou od technológie a automatizácie.

My sa budeme v nasledujúcich častiach zaoberať zdaňovaním digitálnych služieb z pohľadu dane z pridanej hodnoty podľa slovenskej legislatívy.

1.2.1 Poskytovanie služieb online na území Európskej únie

Poskytovateľ služieb, ktorý rozširuje svoje podnikateľské aktivity z domáceho trhu na zahraničné trhy sa rovnako stretáva s výzvami spojenými s medzinárodným zdaňovaním. V prípade cezhraničného poskytovania služieb sú otázky určenia miesta dodania, pravidiel uplatňovania DPH a povinností zdaňovania v konkrétnom štáte kľúčové pre zabezpečenie súladu s daňovou legislatívou. Nasledujúce časti sa budú podrobne zaoberať analýzou týchto aspektov, pričom sa zamerajú na špecifiká zdaňovania služieb.

Správne určenie miesta dodania služby je nevyhnutné pre stanovenie, kto je povinný platiť DPH a v akom štáte je potrebné ju odvieť. Pravidlá určovania miesta dodania služieb sú komplexné a závisia od viacerých faktorov. Nižšie si uvedieme niektoré z nich.

Podľa všeobecného pravidla stanoveného v § 15 zákona o DPH sa miesto dodania služby určuje v závislosti od povahy príjemcu. Rozlišuje sa, či je príjemcom služby zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná osoba, a zároveň sa zohľadňuje, či má príjemca sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň. Ak je príjemcom zdaniteľná osoba, miesto dodania služby je v štáte príjemcu podľa jeho sídla, miesta podnikania alebo prevádzkarne. Ak

zdaniteľná osoba, ktorá prijíma službu, nemá sídlo, miesto podnikania ani prevádzkareň, miesto dodania služby sa určuje podľa jej bydliska alebo miesta, kde sa pravidelne zdržiava. Naopak, ak je príjemcom nezdaniteľná osoba, miesto dodania služby sa určuje v štáte dodávateľa na základe jeho sídla, miesta podnikania alebo prevádzkarne. Ak poskytovateľ služby nemá sídlo, miesto podnikania ani prevádzkareň, miesto dodania služby sa určuje podľa jeho bydliska alebo miesta, kde sa pravidelne zdržiava.

Podľa nariadenia 282/2011 (články 10 – 13) sa za sídlo ekonomickej činnosti považuje miesto, kde sa vykonávajú funkcie ústrednej správy podniku. Ide o miesto, kde sa prijímajú kľúčové rozhodnutia týkajúce sa riadenia podniku, kde sa nachádza registrované sídlo a kde sa pravidelne stretáva vedenie. Ak však tieto kritériá nepostačujú na presné určenie sídla, prioritne sa zohľadňuje miesto, kde sa prijímajú zásadné rozhodnutia o všeobecnom riadení podniku. Samotná existencia poštovej adresy však nemôže byť považovaná za dôkaz o sídle ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby. Stála prevádzkareň sa definuje ako miesto odlišné od sídla ekonomickej činnosti, ktoré má dostatočný stupeň stability a disponuje vhodnou štruktúrou ľudských a technických zdrojov umožňujúcich prijímanie a využívanie poskytovaných služieb na vlastné účely, ako aj ich poskytovanie. Prítomnosť identifikačného čísla pre DPH však sama o sebe nestačí na to, aby sa mohlo povedať, že zdaniteľná osoba má stálu prevádzkareň. Trvalým bydliskom fyzickej osoby, či už zdaniteľnej alebo nezdaniteľnej, sa rozumie adresa uvedená v registri obyvateľov alebo podobnom registri, prípadne adresa, ktorú osoba oznámila daňovým úradom, ak neexistujú dôkazy, že táto adresa nezodpovedá skutočnosti.

O niečo špecifickejši je § 16 zákona o DPH, ktorý vymedzuje miesto dodania vybraných služieb. My si však vzhľadom na tému diplomovej práce spomenieme len tie, ktoré je možné poskytnúť resp. objednať aj online.

V zmysle § 16 ods. 3 miestom dodania kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných a podobných služieb, vrátane výstav, veľtrhov a doplnkových služieb s nimi súvisiacich, je miesto ich fyzického výkonu, ak sú poskytované nezdaniteľnej osobe. Ak sú však tieto služby sprístupnené virtuálne, miestom dodania je sídlo, bydlisko alebo obvyklý pobyt nezdaniteľnej osoby. Pri dodaní týchto služieb zdaniteľnej osobe je miestom dodania miesto, kde sa podujatia skutočne konajú, pokiaľ nejde o virtuálnu účasť, vtedy sa miesto dodania určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH. Uvedené služby však nemusia byť len verejné ale môžu sa konať aj na objednávku pre

uzavretú spoločnosť. Touto situáciou sa zaoberá Metodický pokyn k určeniu miesta dodania služieb podľa § 16 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, podľa ktorého, Ak sú kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia organizované na objednávku konkrétnej zdaniteľnej osoby, pričom sú určené uzavretej skupine účastníkov bez vyberania vstupného a nie sú verejne prístupné, miestom dodania služby sa podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH určuje miesto, kde má objednávateľ sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň. Ak je podujatie organizované zahraničnou osobou z iného členského štátu a objednávateľ má sídlo alebo miesto podnikania na Slovensku, miestom dodania je tuzemsko a daň platí objednávateľ podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH. Ak organizátor podujatia sídli v inom členskom štáte, službu vykáže v súhrnnom výkaze podanom v štáte svojho usadenia. K uvedenej problematike je zverejnená aj nasimulovaná situácia, kedy podnikateľ so sídlom v Brne, ktorý nie je registrovaný za platiteľa DPH v Slovenskej republike, si od slovenského platiteľa DPH objednal zorganizovanie umeleckého podujatia na Slovensku. Zabezpečenie zahŕňalo organizačno-technické služby, sprostredkovanie predaja vstupeniek, prenájom stanov, zabezpečenie moderátora, hostesiek, ozvučenia a drobného inventára. Podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH je miestom dodania služby miesto, kde má objednávateľ sídlo, teda Česká republika. Slovenský platiteľ DPH k fakturovanej sume neuplatní slovenskú DPH, pretože miesto dodania nie je na Slovensku, a službu vykáže v súhrnnom výkaze. Podujatie je verejne prístupné po zaplatení vstupného. Miestom dodania služby spojené s právom na vstup na podujatie je podľa § 16 ods. 3 zákona o DPH miesto, kde sa podujatie koná, teda Slovensko, bez ohľadu na to, či ide o zdaniteľné alebo nezdaniteľné osoby. Podnikateľ so sídlom v Brne, ktorý poskytuje právo na vstup na podujatie, je povinný sa na Slovensku zaregistrovať pre DPH podľa § 5 zákona o DPH a odvieť daň z vybraného vstupného.

Podľa § 16 ods. 4 miestom dodania služieb osobnej dopravy je miesto, kde sa doprava uskutočňuje. Ak doprava prebieha na území viacerých štátov, považuje sa za vykonanú v jednotlivých štátoch v pomere k prekonaným vzdialenostiam na ich území.

Prepravou tovaru inej ako zdaniteľnej osobe sa venuje § 16 ods. 5, 6 a 7. Pri preprave tovaru medzi členskými štátmi sa miesto dodania služby určuje podľa miesta, kde preprava začína. Ak sa preprava uskutočňuje v rámci jedného štátu, miesto dodania je tam, kde sa preprava vykonáva. Napríklad, slovenský dopravca prepravuje tovar pre slovenského zákazníka (fyzickú osobu) zo Slovenska do Holandska, čo predstavuje intrakomunitárnu prepravu. Keďže preprava začína na Slovensku, miestom dodania služby je Slovensko a

dopravca uplatní slovenskú DPH. Ak by slovenský dopravca prepravoval tovar pre poľskú spoločnosť (platiteľa DPH) zo Slovenska do Holandska, pričom ide o intrakomunitárnu prepravu. V tomto prípade sa podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH miesto dodania služby určuje podľa sídla príjemcu, teda Poľsko. Faktúra za prepravu bude vystavená bez DPH a poľská spoločnosť prepravnú službu samozdaní v Poľsku poľskou DPH. Slovenský prepravca by sa musel registrovať v Holandsku a vystaviť faktúru s holandskou DPH napríklad v prípade, ak by realizoval prepravu tovaru pre nezdaniteľnú osobu z Holandska do Poľska, pričom preprava by sa začínala práve v Holandsku.

Miestom dodania doplnkových služieb spojených s prepravou, ako sú nakladanie, vykladanie, manipulácia alebo iné podobné služby, poskytovaných nezdaniteľnej osobe, je miesto ich skutočného vykonania v zmysle § 16 ods. 8 zákona o DPH.

Podľa § 16 ods. 11 zákona o DPH je miestom dodania reštauračných a stravovacích služieb poskytovaných na palube lodí, lietadiel alebo vlakov počas časti osobnej dopravy v rámci Európskej únie tam, kde sa táto osobná doprava začína. Napríklad, ak slovenská spoločnosť poskytuje stravovacie služby vo vlakoch na trase Bratislava – Brno a späť. Pri ceste z Bratislavy do Brna je miestom dodania Slovensko, pretože doprava začína v tuzemsku, a služby sa fakturujú so slovenskou DPH. Na spätočnej ceste z Brna do Bratislavy sa miesto dodania mení na Českú republiku, kde doprava začína. Slovenská spoločnosť sa musí zaregistrovať pre DPH v Českej republike a fakturovať služby s českou DPH, aj počas prepravy na území Slovenska. Dane sa následne vysporiadajú v daňových priznaniach podaných v oboch štátoch.

V zmysle § 16 ods. 13 zákona o DPH miestom dodania sprostredkovateľskej služby, ktorú poskytuje osoba konajúca v mene a na účet inej osoby nezdaniteľnej osobe, je rovnaké miesto ako miesto dodania alebo nadobudnutia tovaru či služby, ktoré sú predmetom sprostredkovania. Napríklad, poľská spoločnosť sprostredkuje dodanie tovaru pre nezdaniteľnú osobu na Slovensku. Miestom dodania je tuzemsko, kde sa poľská spoločnosť musí registrovať podľa § 5 zákona o DPH a fakturovať so slovenskou DPH.

Podľa § 16 ods. 14 zákona o DPH miestom dodania telekomunikačných, rozhlasových, televíznych a elektronických služieb poskytovaných nezdaniteľnej osobe je miesto, kde má táto osoba sídlo, bydlisko alebo obvyklý pobyt, pokiaľ § 16a ods. 1 nestanovuje inak. Ak slovenská spoločnosť prevádzkuje webstránku na predaj hudby a filmov na stiahnutie. Český zákazník si stiahne hudbu za poplatok 50 eur. Podľa § 16 ods.

14 zákona o DPH sa služba považuje za dodanú v Česku, a spoločnosť je povinná registrovať sa pre DPH v Čechách alebo využiť OSS a podávať priznanie na Slovensku. Ak však obrat z takýchto služieb nepresiahne 10 000 eur ročne, môže fakturovať so slovenskou DPH.

1.2.2 Poskytovanie služieb online mimo Európskej únie

Miesto dodania služieb aj v rámci tretích štátov sme si už nepriamo spomenuli napríklad v § 15 ods. 1 zákona o DPH, pri riešení dodania služby v rámci Európskej únie, avšak určenie miesta dodania v prípade tretích štátov je obdobné. Vráťme sa k nášmu príkladu ohľadom poskytovania kultúrnych služieb zorganizované na objednávku. Ak je organizátorom podujatia zahraničná osoba z tretieho štátu a objednávateľom zdaniteľná osoba so sídlom alebo miestom podnikania v tuzemsku, miestom dodania služby je podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH Slovensko. Povinnosť zaplatiť daň má v tomto prípade zdaniteľná osoba alebo právnická osoba registrovaná pre daň podľa § 7 zákona o DPH. Jediný rozdiel oproti dodávateľovi z územia Európskej únie je ten, že dodanú službu nevykáže v súhrnnom výkaze.

Na správne určenie miesta dodania do tretích štátov nám však nebude postačujúce pre všetky prípady základné pravidlo § 15 zákona o DPH. Je potrebné pozrieť sa aj na špecifiká uvedené v § 16 zákona o DPH. Konkrétne sa jedná o ods. 15 a 16, ktoré sa vzťahujú na nehmotné služby. Miestom dodania služieb uvedených v odseku 16, vrátane záväzku zdržať sa ich poskytovania čiastočne alebo úplne, ak sú tieto služby poskytované osobe inej ako zdaniteľnej osobe so sídlom, bydliskom alebo obvyklým pobytom mimo Európskej únie, je miesto, kde má táto osoba sídlo, bydlisko alebo obvyklý pobyt. Medzi tieto služby patria prevod a postúpenie práv, ako sú autorské práva, patenty, licencie a ochranné známky, reklamné služby, poradenské, právne, účtovné, technické, audítorské, inžinierske a podobné služby vrátane spracovania údajov a poskytovania informácií. Zahŕňajú tiež bankové, finančné, poisťovacie a zaistovacie služby (s výnimkou nájmu bezpečnostných schránok), poskytovanie zamestnancov, nájom hnutel'ného majetku (okrem dopravných prostriedkov, železničných vagónov, prívesov a návesov) a prístup k energetickým a teplárenským sieťam na území EÚ, ich prepravu alebo distribúciu spolu so službami, ktoré s nimi priamo súvisia. Pre lepšie pochopenie problematiky si uveďme stručný príklad. Slovenský podnikateľ, registrovaný ako platiteľ DPH, poskytol reklamné služby americkému občanovi s bydliskom a obvyklým pobytom v Anglicku. Miesto dodania

služby sa podľa § 16 ods. 16 zákona o DPH určuje v Amerike, preto dodávateľ vystaví faktúru bez slovenskej DPH.

Pri odberateľoch elektronicky poskytovaných služieb z tretích krajín, bez ohľadu na to, či ide o zdaniteľnú alebo nezdaniteľnú osobu, sa miesto dodania určuje v tretej krajine a DPH na Slovensku sa neuplatňuje. Poskytovateľ služieb by mal zistiť daňové povinnosti v tretej krajine, no na Slovensku nie je povinný registrovať sa ako platiteľ DPH ani podľa § 7a zákona o DPH, čo sa líši od pravidiel v rámci EÚ (Pukalovič 2020). Kde sa však tieto služby vykazujú? Pri určitých službách, ktoré sú poskytované odberateľom z tretích krajín, sa transakcia z pohľadu DPH nezahrnie do žiadneho výkazu. Je však potrebné viesť o nej záznamy v súlade s § 70 zákona o DPH (Cígerová 2024).

V nasledujúcej časti sa budeme preto zaoberať vykazovaním dodaní na územie štátov v rámci Európskej únie, pričom si definujeme aj registračné povinnosti a možnosti.

1.3 Vykazovanie dodaných tovarov a služieb v rámci Európskej únie

V predchádzajúcich častiach sme si uviedli pravidlá určenia miesta dodania, z čoho nám vyplýva aj miesto, kde je potrebné dodané tovary a služby zdaňovať. V tejto súvislosti nám môže vzniknúť povinnosť registrácie v iných štátoch z titulu dodania tovaru a služieb na diaľku. Betáková (2021) uvádza 3 možnosti, ktoré môžu vzniknúť dodávateľovi tovaru a služieb v rámci krajín Európskej únie. Ak je dodávateľ usadený v Slovenskej republike a hodnota jeho dodaného tovaru a digitálnych služieb nepresiahne 10 000 eur, môže tieto dodania zdaňovať slovenskou DPH bez povinnosti registrácie v príslušných členských štátoch. Ak je prekročená prahová hodnota 10 000€, vzniká povinnosť registrácie. V tomto ohľade sa môžeme rozhodnúť medzi dvomi možnosťami. Buď sa registrujeme v každom štáte spotreby jednotlivo alebo môžeme využiť možnosť registrácie v tuzemsku pre OSS.

Metodický pokyn k určeniu miesta dodania tovaru pri predaji tovaru na diaľku z pohľadu dane z pridanej hodnoty uvádza, že prahová hodnota 10 000 eur sa počíta ako celkový súčet dodávok digitálnych služieb a predaja tovaru na diaľku v rámci EÚ, pričom ide o spoločný súčet pre všetky členské štáty, nie pre jednotlivé štáty zvlášť, ani samostatne pre tovary a služby. Zároveň je dôležité poznamenať, že túto hodnotu je potrebné si sledovať nie len za aktuálny rok ale aj za rok predchádzajúci. Dodávateľ, ktorý spĺňa podmienky podľa § 16a ods. 1 zákona o DPH, sa môže rozhodnúť uplatňovať všeobecné pravidlo miesta dodania podľa § 14 ods. 2 (pri predaji tovaru na diaľku) a podľa § 16 ods. 14 (pri digitálnych

službách). Ak sa tak rozhodne, je povinný tento spôsob uplatňovať minimálne počas nasledujúcich dvoch kalendárnych rokov.

Ak nie je možné využiť podmienky uvedené v §16a zákona o DPH vzniká povinnosť registrácie s možnosťou registrácie k OSS. Finančná správa (2021) uvádza dôvody, prečo bola zavedená táto osobitná úprava dane. Osobitná úprava dane OSS bola zavedená s cieľom zabezpečiť jednotné postupy vo všetkých členských štátoch EÚ od 1. júla 2021. Nové pravidlá stanovujú, že pri dodávkach tovaru na diaľku do EÚ, kde vzniká povinnosť registrácie na účely DPH, podávania daňových priznaní a platenia dane, platí kumulatívny limit 10 000 eur pre všetky dodávky do členských štátov, namiesto posudzovania limitov zvlášť pre každý štát. Rovnaký režim sa vzťahuje aj na prevádzkovateľov elektronických rozhraní, ktorí uľahčujú dodávanie tovaru na diaľku, aj keď sami nedodávajú vlastný tovar. Rozšíril sa tiež okruh služieb, pri ktorých poskytovateľ nemusí byť registrovaný pre DPH ani podávať priznania v každom štáte, kde je miesto dodania určené podľa § 16 zákona o DPH, pokiaľ ide o štát odlišný od miesta usadenia poskytovateľa.

Finančná správa vo svojom článku o dodávkach spadajúcich pod osobitnú úpravu dane OSS, uvádza na aké dodania je možné uplatniť OSS a na aké dodanie sa OSS naopak nevzťahuje. Osobitná úprava dane OSS sa vzťahuje na:

- Predaj tovaru na diaľku v rámci EÚ: Online predaj tovaru zákazníkom, ktorí nemajú pridelené IČ DPH, medzi členskými štátmi, ak dodávateľ nemá sídlo v štáte odberateľa.
- Predaj cez elektronické rozhrania: Dodávky tovaru prostredníctvom online trhovísk, platforiem alebo portálov, zákazníkom, ktorí nemajú pridelené IČ DPH, medzi členskými štátmi alebo v rámci jedného štátu, ak dodávateľ nie je usadený v EÚ.
- Poskytovanie služieb nezdaniiteľným osobám: Služby s miestom dodania podľa § 16 zákona o DPH, ak poskytovateľ nie je usadený v členskom štáte zákazníka.

OSS sa nevzťahuje na:

- Predaj tovaru na diaľku z tretích krajín (do 150 eur sa uplatňuje Import One Stop Shop - IOSS).
- Predaj tovaru osobám registrovaným pre DPH.
- Predaj s osobitným režimom dane podľa § 66 zákona o DPH, napr. použitého tovaru.

- Predaj nových dopravných prostriedkov (§ 11 ods. 11 a 12 zákona o DPH).
- Predaj tovaru s inštaláciou alebo montážou dodávateľom.
- Služby dodané zdaniteľným osobám alebo nezdaniteľným osobám, ak miesto dodania je v členskom štáte poskytovateľa alebo podľa § 15 zákona o DPH.

Osobitná úprava dane OSS zahŕňa dve schémy, schéma pre Úniu a schéma mimo Úniu. *Schéma pre úniu* je určená pre poskytovateľov služieb usadených v EÚ, ktorí dodávajú služby nezdaniteľným osobám s miestom dodania podľa § 16 zákona o DPH v členskom štáte, kde nie sú usadení. Vztahuje sa na dodávateľov tovaru na diaľku v EÚ, ktorí dodávajú nezdaniteľným zákazníkom do členských štátov, kde nemajú sídlo. Zahrňuje aj prevádzkovateľov elektronických rozhraní, ktorí uľahčujú predaj tovaru na diaľku v EÚ a sú považovaní za dodávateľov, ak pôvodný dodávateľ nie je usadený v EÚ. *Schéma mimo Úniu* platí pre poskytovateľov služieb usadených mimo EÚ, ktorí dodávajú služby nezdaniteľným osobám na území EÚ s miestom dodania určeným podľa § 16 zákona o DPH (Pukalovič, 2021).

Betáková (2023) uvádza 3 základné osobitné úpravy OSS. *Non-EÚ schéma OSS (§ 68a)* sa vzťahuje na služby poskytované zdaniteľnými osobami neusadenými v EÚ nezdaniteľným osobám s miestom dodania podľa § 16 zákona o DPH v EÚ. Poskytovateľ sa registruje v členskom štáte, ktorý si zvolí ako členský štát identifikácie. *EÚ schéma OSS (§ 68b)* platí pre predaj tovaru na diaľku, určité domáce dodania tovaru a služby nezdaniteľným osobám v rámci EÚ. Miesto identifikácie sa určuje podľa sídla odberateľa, pričom členský štát identifikácie môže byť sídlo, prevádzkareň, alebo začiatok prepravy tovaru. Zdaniteľná osoba, ktorá už disponuje prideleným IČDPH podľa § 4, § 4b, § 5, § 7 alebo § 7a, využíva toto číslo aj pri uplatňovaní EÚ schémy. *Importná schéma OSS (IOSS, § 68c)* sa uplatňuje na predaj tovaru na diaľku z tretích štátov, ak hodnota zásielky nepresahuje 150 eur a nie je predmetom spotrebnej dane. Táto schéma umožňuje jednoduchšie zdaňovanie pri dovoze zásielok malej hodnoty.

2. Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Hlavným cieľom diplomovej práce je identifikovať kľúčové legislatívne a administratívne aspekty súvisiace so zdaňovaním e-commerce, vyhodnotiť potenciálne riziká v danej oblasti a posúdiť, aké dôsledky by malo zriadenie skladu alebo stálej prevádzkarne v zahraničí (EÚ) z pohľadu daňových povinností podnikateľského subjektu.

V rámci uvedeného hlavného cieľa boli definované nasledujúce čiastkové ciele:

- Identifikovať daňové povinnosti podnikateľov pri cezhraničnom predaji tovaru a služieb v rámci elektronického obchodovania.
- Posúdiť dopady registrácie k DPH v rámci systému One Stop Shop (OSS) a jeho výhody či nevýhody z pohľadu administratívnej efektívnosti.
- Posúdiť daňové dôsledky zriadenia skladu alebo stálej prevádzkarne v inom členskom štáte EÚ.
- Identifikovať najčastejšie problémy, s ktorými sa z legislatívneho hľadiska stretávajú e-shopy.

V rámci výskumu sme si stanovili 3 hypotézy, ktoré nám majú pomôcť naplniť ciele práce, a to:

H0: Vznik stálej prevádzky v členskom štáte spotreby nemá významný vplyv na daňové povinnosti a administratívnu záťaž e-commerce spoločností.

H1: Vznik stálej prevádzky v členskom štáte spotreby vedie k zvýšenej administratívnej záťaži a nutnosti registrácie pre DPH v tomto štáte.

H2: Implementácia schémy OSS dokáže efektívne eliminovať potrebu registrácie v členských štátoch a platenia DPH v štáte spotreby.

Na dosiahnutie stanovených cieľov boli využité viaceré výskumné metódy, ktoré umožňujú detailné preskúmanie problematiky DPH pri elektronickom predaji tovarov a služieb. V rámci spracovania témy boli aplikované viaceré analytické a výskumné metódy, medzi ktoré patrí napríklad analytická metóda, ktorá nám slúžila na detailnú analýzu jednotlivých aspektov zdaňovania DPH pri online predaji, identifikáciu kľúčových rizík a potenciálnych komplikácií. Kvantitatívna metóda, ktorá zahŕňala zber a vyhodnocovanie štatistických údajov o predaji tovarov a služieb v rámci elektronického podnikania. Kvalitatívna metóda bola aplikovaná pri skúmaní právnych predpisov, rozhodnutí daňových úradov a analýze konkrétnych obchodných modelov z pohľadu DPH. Komparatívna metóda

bola využitá na porovnanie daňových režimov a prístupov členských štátov EÚ k problematike uplatňovania DPH v rámci elektronického obchodovania. V závere diplomovej práce sme využili prípadovú štúdiu pre praktickú aplikáciu teoretických poznatkov na modelové scenáre s cieľom posúdiť vplyv zmien pre podnikateľský subjekt z titulu vzniku skladu či stálej prevádzkarne v jednom zo štátov spotreby.

Táto metodologická štruktúra poskytuje pevný základ pre analýzu daňových povinností e-commerce podnikateľov a umožňuje komplexné posúdenie vplyvu DPH na cezhraničný predaj.

Pri spracovaní diplomovej práce boli využité primárne aj sekundárne zdroje informácií. Medzi primárne zdroje patrí platná legislatíva Slovenskej republiky a Európskej únie, metodické usmernenia daňových orgánov. Sekundárne zdroje predstavujú odborné publikácie, články publikované v odborných periodikách a na internetových portáloch, ako aj podklady z výkazov k dani z pridanej hodnoty nami vybranej spoločnosti.

3. Výsledky práce a diskusia

V tejto kapitole sa budeme zaoberať problematikou uplatňovania dane z pridanej hodnoty v kontexte online predaja tovarov a služieb, pričom sa zameriame na legislatívne aspekty a ich praktické uplatnenie v podnikateľskom prostredí.

V úvodnej časti sa budeme venovať problémom, ktorým e-shopy čelia pri cezhraničnom predaji. Medzi najčastejšie prekážky patrí správne určenie daňovej povinnosti, rozdiely v legislatíve jednotlivých členských štátov Európskej únie, administratívne náklady spojené s registráciou k DPH v zahraničí či technické a logistické prekážky pri dodávkach tovaru. V záverečnej časti predstavíme konkrétny e-commerce subjekt, jeho obchodný model a povinnosti vyplývajúce z predaja do iných členských štátov EÚ. Zameriame sa na otázky registrácie k DPH, využitia schémy OSS a analyzujeme, aké dôsledky by malo zriadenie skladu alebo stálej prevádzkarne v zahraničí z pohľadu daňových povinností.

Táto kapitola poskytne prehľad o praktických problémoch online predaja a súvisiacich daňových povinnostiach, pričom sa zameria na ich vplyv na podnikateľskú činnosť a možné riešenia na minimalizáciu rizík.

3.1 Bariéry a komplikácie v praxi pri elektronickom predaji tovaru

Rýchly rozvoj elektronického podnikania otvoril podnikateľom nové možnosti predaja, keďže svoje produkty môžu ponúkať zákazníkom po celom svete bez potreby fyzickej prítomnosti na konkrétnych trhoch. Napriek mnohým výhodám však e-commerce prináša aj viaceré výzvy, ktoré poukazujú na legislatívne a daňové nedostatky. Osobitne v oblasti dane z pridanej hodnoty sa systém zdaňovania snaží prispôbiť neustále sa vyvíjajúcim obchodným modelom, no v praxi sa často stretáva s rôznymi komplikáciami a právnymi medzerami. V nasledujúcej časti práce sa preto budeme venovať zásadným legislatívnym otázkam, ktorým musí čeliť podnikateľ pri prevádzkovaní e-shopu.

Jednou z problematických oblastí v súčasnej právnej úprave je nesúlad medzi definíciou predaja tovaru na diaľku a princípom jeho uľahčovania. Základy oboch problematík sme si rozobrali v prvej časti diplomovej práce. Právny rozpor v súvislosti s uvedenými témami sa prejavuje v dvoch zásadných aspektoch. Prvým je rozdielny rozsah definície zákazníka, keďže režim uľahčovania predaja na diaľku sa vzťahuje výlučne na

zákazníkov ako nezdaniteľné osoby, zatiaľ čo definícia predaja tovaru na diaľku neobsahuje takéto obmedzenie a berie do úvahy, že zákazníkmi môžu byť zdaniteľné aj nezdaniteľné osoby. Druhým problémom je rozdielny prístup k limitu hodnoty dovozu z tretích štátov. Kým pri uľahčovaní predaja na diaľku je stanovená hranica 150 eur, samotná definícia predaja tovaru na diaľku takýto limit nepozná. Nejednotné definície môžu spôsobovať rozdielne interpretácie právnych predpisov zo strany daňových orgánov aj podnikateľov, čo môže viesť k nejasnostiam v praxi a v niektorých prípadoch až k nežiaducemu obchádzaniu pravidiel. Preto je nevyhnutné, aby pojmy predaj na diaľku a uľahčovanie predaja na diaľku boli jednoznačne definované a zosúladené na medzinárodnej úrovni. K zabezpečeniu jednotného výkladu by mohli prispieť záväzné metodické usmernenia, ktoré by jasne stanovili postupy pri aplikácii týchto pravidiel. Takéto smernice by poskytli daňovým správam aj podnikateľským subjektom spoľahlivý rámec, čím by sa minimalizovali nezhody v ich uplatňovaní a zabezpečila by sa konzistentnosť v daňovej praxi.

Pri uľahčovaní predaja tovaru na diaľku ešte zostaneme. Ďalším problémom v súvislosti s touto problematikou je absencia povinnosti vystaviť faktúru a s tým spojený problém možnej kontroly cezhraničných transakcií. Podľa § 14 ods. 6 zákona o DPH sa v prípade uľahčovania predaja na diaľku preprava priradzuje subjektu, ktorý predaj uľahčuje, ak je s dodaním spojená len jedna preprava. Táto zásada je úzko prepojená s ustanovením § 42a zákona o DPH, podľa ktorého je dodanie tovaru na diaľku medzi členskými štátmi oslobodené od dane, ak ide o dodanie medzi dodávateľom a subjektom uľahčujúcim predaj. Keďže ide o transakciu medzi dvomi zdaniteľnými osobami na území Európskej únie uplatňuje sa oslobodenie od dane. V Metodickom pokyne k fakturácii podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov sa môžeme bližšie pozrieť na vysvetlenie § 72 ods. 3 z ktorého vyplýva, že ak má zahraničný subjekt z tretieho štátu na území Európskej únie prevádzkareň, ktorá sa podieľa na dodaní tovaru alebo služby s miestom dodania v tuzemsku, nevzniká mu povinnosť vystaviť faktúru podľa slovenského zákona o DPH. Nevystavením faktúry môže vzniknúť otázka, či je daná transakcia riadne vykázaná a správne zdaňovaná v cieľovej krajine. Nakoľko je táto transakcia bez akýchkoľvek záznamov ťažko kontrolovateľná, je potrebné, aby daňová legislatíva bola upravená tak, aby zohľadňovala dôležitosť kontrolovateľnosti takýchto transakcií.

Jednou z najvýznamnejších výziev, s ktorými sa e-commerce subjekty stretávajú, je stanovenie dňa vzniku daňovej povinnosti, čo predstavuje kľúčový aspekt dodržiavania daňových predpisov. Jedným z hlavných problémov je určenie momentu, kedy vzniká

daňová povinnosť v súlade s § 19 ods. 1 zákona o DPH, pričom kľúčovým aspektom je prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník, tzv. ekonomické vlastníctvo. Ak si napríklad zákazník zo Žiliny objedná tovar od podnikateľa v Bratislave dňa 26.2. a objednaný tovar si príde osobne vyzdvihnúť do skladu u podnikateľa dňa 26.2., môžeme jednoznačne určiť, že právo nakladať s tovarom vzniklo zákazníkovi v deň, kedy si prevzal tovar u podnikateľa, teda podnikateľovi vzniká daňová povinnosť z dodania tovaru 26.2., pričom daň z pridanej hodnoty musí odvieť v zdaňovacom období február príslušného roka. V oblasti internetového predaja však tento proces nebýva vždy jednoznačný, pretože doručenie tovaru často sprostredkujú tretie strany, ako napríklad kuriérske spoločnosti alebo pošta. Kupujúci tak nadobúda právo s tovarom nakladať až v okamihu jeho fyzického prevzatia, čo môže v praxi spôsobovať nejasnosti, najmä pri dlhších dodacích lehotách, prípadne môže hroziť odvedenie dane v inom zdaňovacom období, napríklad ak odoslanie tovaru prepravcovi a jeho prijatie zákazníkom nastane na prelome mesiacov. Z titulu tejto problematiky by mal byť zákon o DPH doplnený o ustanovenie, ktoré by presne špecifikovalo okamih vzniku daňovej povinnosti v prípade doručenia prostredníctvom tretích strán, čím by sa zabránilo chybnému určeniu dňa daňovej povinnosti prípadne chybnému určeniu zdaňovacieho obdobia, v ktorom má byť daň odvedená. V § 19 zákona o DPH však môžeme nájsť vysvetlenie k viacerým situáciám, s ktorými sa môže stretnúť podnikateľ v oblasti dodania tovaru zakúpeného zákazníkom online.

Jednou z bežných situácií je, ak si zákazník tovar zaplatí priamo pri vytvorení objednávky. Napríklad si tovar objedná 27.2. pričom daný tovar aj uhradí priamo pri zadávaní objednávky v e-shope. Podnikateľovi sa pripíšu finančné prostriedky na podnikateľský účet nasledujúci deň po zadaní objednávky, teda 28.2. . Tovar však vyexpeduje až 20.3. . V takomto prípade ide o prijatie platby ešte pred dodaním tovaru. V zmysle § 19 ods. 4 zákona o DPH vznikne podnikateľovi daňová povinnosť už prijatím platby, nie až dodaním tovaru. Daň z pridanej hodnoty teda bude musieť byť odvedená už v zdaňovacom období február na základe vystaveného daňového dokladu. V marci, kedy prebehne dodanie tovaru bude spomínaný odvod DPH z daňového dokladu zohľadnený vo vystavenej faktúre. Glazelová (2020) bližšie popisuje riešenie spomínanej situácie v praxi, pričom uvádza, že daňová povinnosť sa vzťahuje iba na prijatú platbu, ktorá sa zároveň považuje za sumu obsahujúcu DPH. Výpočet dane sa uskutočňuje pomocou vzorca: (prijatá platba \times 20 alebo 10) \div 120 (pri základnej sadzbe dane) alebo \div 110 (pri zníženej sadzbe dane). Platiteľ dane je povinný uviesť takto vypočítanú daň v daňovom priznaní za

zdaňovacie obdobie, v ktorom bola platba prijatá. Ak bola časť sumy uhradená ešte pred samotným dodaním tovaru alebo služby, daňová povinnosť pri dodaní vzniká len z rozdielu medzi celkovou dohodnutou cenou a už prijatou platbou, z ktorej bola daň vysporiadaná pri jej prijatí. Toto pravidlo sa však nevzťahuje na paušálne preddavkové platby uhradené za tovary alebo služby, ktoré sú uvedené v zozname formulovanom všeobecným spôsobom a môžu byť kedykoľvek upravené na základe vzájomnej dohody medzi predávajúcim a kupujúcim. Z takéhoto zoznamu môže kupujúci vyberať jednotlivé položky podľa dohody. Daňová povinnosť teda vzniká len vtedy, ak sa prijatá platba jednoznačne vzťahuje na konkrétnu dodávku tovaru alebo poskytnutie služby, ktoré sú v čase úhrady známe a presne identifikovateľné.

Je dôležité poznamenať, že vzorce uvedené v metodickom pokyne sú pre sadzby dane DPH platné do konca roka 2024. Sadzby dane sa síce od 1.1.2025 zmenili, avšak postup pri ich výpočte zostáva rovnaký. Pre lepšie pochopenie si uveďme konkrétny príklad so sadzbami pre DPH platnými od 1.1.2025. Tuzemská zdaniteľná osoba uzavrela zmluvu o dodaní tovaru dňa 1.2.2025 so slovenským podnikateľom, platiteľom DPH. V zmysle zmluvy ide o dodanie v celkovej hodnote 10 000€ vrátane DPH, pričom sa na dodaní tovaru dohodli do 30.06.2025 za podmienky úhrady polovice jeho hodnoty na základe zálohovej faktúry. Podnikateľ vystavil zálohovú faktúru pre zákazníka v hodnote 5 000€, ktorú zákazník uhradil dňa 5.2.2025. Dňom úhrady vznikla podnikateľovi platiteľovi dane daňová povinnosť z titulu prijatia platby pred dodaním tovaru a to v hodnote 934,96€ ($5\,000 \times 23 \div 123$ ak uvažujeme o základnej sadzbe dane platnej od 1.1.2025). Podnikateľ preto vystaví daňový doklad, na základe ktorého odvedie DPH v zdaňovacom období február 2025, resp. za prvý kvartál roku 2025 v prípade, že je kvartálnym platiteľom DPH. Na daňovom doklade vyčíslí základ dane vo výške 4 065,04 s príslušnou výškou dane pri sadzbe 23% v sume 934,96€. Je tiež vhodné zohľadniť na daňovom doklade aj zálohovú faktúru a uviesť, že už bola uhradená, teda v daňovom doklade bude suma na úhradu 0€. Dňa 20.06.2025 podnikateľ dodal objednávateľovi predmetný tovar, pričom vystavil faktúru s dátumom dodania 20.06.2025, kedy mu vznikla povinnosť odvieť daň. Daňová povinnosť mu však nevzniká z celkovej sumy dodaného tovaru ale len z rozdielu celkovej hodnoty tovaru a už zaplatenej hodnoty tovaru. Z uvedeného vyplýva, že podnikateľ vystaví faktúru so základom dane 8130,08€ a výškou dane pri 23% sadzbe 1 869,92€. Vo faktúre však musí zohľadniť aj daňový doklad, aby sa predišlo duplicitnému odvodu DPH alebo zo strany zákazníka duplicitnému odpočtu DPH. Rozpis DPH na faktúre bude preto ponížený o základ dane vo

výške 4 065,04€ a výšku dane 934,96€. Z uvedeného vyplýva, že daň bude odvedená len z druhej, nezaplatenej polovice sumy tovaru, a teda z faktúry podnikateľ odvedie daň vo výške 934,96€.

Metodický pokyn k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov uvádza, že podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH daňová povinnosť nevzniká v nasledujúcich prípadoch:

- Ak platiteľ dane prijme platbu od zákazníka z iného členského štátu pred dodaním tovaru z tuzemska do zahraničia, pričom dodanie spĺňa podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 až 4 zákona o DPH. V tomto prípade sa deň vzniku daňovej povinnosti, respektíve deň dodania tovaru, určuje podľa osobitných pravidiel v § 19 ods. 8 alebo § 19 ods. 3 písm. e) zákona o DPH.
- Pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, ak sa daňová povinnosť riadi § 20 zákona o DPH, a nadobúdateľ uhradí platbu zahraničnému dodávateľovi ešte pred samotným nadobudnutím tovaru.
- V situácii, keď platiteľ dane prijme platbu pred dodaním tovaru do tretieho štátu, pričom takáto dodávka je oslobodená od dane podľa § 47 zákona o DPH (vývoz tovaru).

V prípade ak slovenský podnikateľ má odberateľov aj v iných štátoch Európskej únie, vzťahuje sa na neho § 19 ods. 8 zákona o DPH, ktorý sa venuje vzniku daňovej povinnosti pri dodaní tovaru do iných členských štátov. Túto problematiku bližšie vysvetľuje Finančná správa (2025) vo svojom článku o daňovej povinnosti, kde uvádza, že ak dôjde k dodaniu tovaru z tuzemska do iného členského štátu, pričom takéto dodanie spĺňa podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH, daňová povinnosť prechádza na nadobúdateľa (odberateľa) v cieľovom členskom štáte. V takomto prípade je dodávateľ, ktorý je platiteľom dane, povinný vykázať toto dodanie ako oslobodené od dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom daňová povinnosť vznikla, a zároveň ho uviesť v súhrnnom výkaze za príslušný kalendárny mesiac alebo štvrt'rok. Hoci deň dodania tovaru na strane dodávateľa zodpovedá dňu jeho nadobudnutia odberateľom v inom členskom štáte, tento dátum sa nemusí zhodovať s dňom vzniku daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vzniká v takomto prípade 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom došlo k dodaniu tovaru, pričom dodanie nastáva v okamihu, keď nadobúdateľ nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Ak však dodávateľ vystaví faktúru ešte pred týmto

termínom, daňová povinnosť sa viaže na deň jej vyhotovenia. Tento spôsob určenia daňovej povinnosti sa však uplatňuje len v prípade, že fakturácia prebehne v časovej súvislosti s fyzickou prepravou tovaru do iného členského štátu. V tejto súvislosti je taktiež dôležité poznamenať výnimku, ktorá spočíva v tom, že ak platiteľ dane obdrží platbu od odberateľa z iného členského štátu ešte pred samotným dodaním tovaru z tuzemska do zahraničia, pričom táto transakcia spĺňa podmienky oslobodenia od dane v súlade s § 43 ods. 1 až 4 zákona o DPH, prijatím platby nevzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 4 uvedeného zákona.

Pre lepšie pochopenie si uveďme príklad. Česká spoločnosť registrovaná pre DPH v Českej republike si pod svojim IČ DPH objednala tovar u slovenského podnikateľa, platiteľa DPH na Slovensku. Tovar bol prepravený 20.9. českému zákazníkovi, pričom prepravu zabezpečoval slovenský dodávateľ. Slovenský dodávateľ vystavil faktúru s oslobodením dňa 25.9.. Nakoľko bola faktúra vyhotovená pred 15. dňom nasledujúceho mesiaca, deň dodania sa určí v zmysle § 19 ods. 8 písmeno b) zákona o DPH, dňom dodania tovaru bude v tomto prípade deň vystavenia faktúry, teda 25.9.. Dodávateľ uvedie túto skutočnosť do daňového priznania a súhrnného výkazu za zdaňovacie obdobie september resp. III. kvartál. Ak by v rovnakom prípade dodávateľ vystavil faktúru nie 25.9. ale až 25.10., potom by sa pri určení dňa dodania postupovalo v zmysle § 19 ods. 8 písmeno a) zákona o DPH, teda deň dodania by bolo 15.10., pričom dodávateľ by túto skutočnosť uviedol do daňového priznania a súhrnného výkazu za zdaňovacie obdobie október, resp. IV kvartál.

Podnikatelia však nemusia obchodovať len so štátmi v rámci Európskej únie, predaj tovaru online môže zasahovať až do tretích štátov. V takomto prípade ak tuzemský platiteľ dane dodáva tovar do tretieho štátu a zároveň zabezpečuje jeho prepravu, pričom je na vývoznom colnom vyhlásení uvedený ako vývozca, dodávka tohto tovaru je oslobodená od dane v zmysle § 47 zákona o DPH. Podľa § 19 ods. 9 zákona o DPH sa za deň dodania považuje dátum výstupu tovaru z územia EÚ, ktorý je potvrdený colným orgánom v colnom vyhlásení. Oslobodenie od dane pri vývoze je možné uplatniť za predpokladu, že tovar bol prepustený do colného režimu vývozu a fyzicky opustil územie Európskej únie. Prepravu môže zabezpečiť samotný predávajúci alebo iný subjekt na jeho účet. Podmienkou prepustenia do vývozného režimu je, že tovar opustí colné územie v nezmenenom stave, v akom bol deklarovaný pri podaní colného vyhlásenia. Dôkazom o preprave tovaru môžu byť rôzne logistické dokumenty, ako napríklad CMR. Pre uznanie vývozu ako oslobodeného od

dane je nevyhnutné, aby boli známe údaje o odberateľovi a cieľovom mieste dodania v treťom štáte. Vývoz môže byť realizovaný aj z iného členského štátu EÚ, nielen z tuzemska (Hermanová 2012). Finančná správa (2025) vo svojom článku o daňovej povinnosti dopĺňa Hermanovú o výnimku, ktorá je rovnaká ako pri dodaní tovaru v rámci Európskej únie, a teda ak platiteľ dane obdrží platbu ešte pred uskutočnením dodania tovaru z tuzemska do tretieho štátu, pričom toto dodanie spĺňa podmienky oslobodenia od dane podľa § 47 zákona o DPH (vývoz tovaru), samotné prijatie platby nevedie k vzniku daňovej povinnosti v súlade s § 19 ods. 4 zákona o DPH.

Posledným bežným problémom, ktorý vzniká pri online podnikaní v oblasti predaja tovaru je správne určenie vzniku daňovej povinnosti pri dodaní tovaru osobou, ktorá uľahčuje jeho dodanie. Bližšie vysvetlenie tejto problematiky nachádzame v metodickom pokyne k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pričom pri dodaní tovaru zdaniteľnou osobou, ktorá uľahčuje jeho predaj na území Európskej únie prostredníctvom elektronického rozhrania v súlade s § 8 ods. 7 zákona o DPH, ako aj pri dodaní tohto tovaru tejto zdaniteľnej osobe, sa za deň dodania a zároveň za deň vzniku daňovej povinnosti považuje dátum prijatia platby. Doplnením § 19 ods. 11 zákona o DPH sa stanovuje okamih vzniku daňovej povinnosti a dňa dodania tovaru:

- pri predaji tovaru na diaľku zdaniteľnou osobou, ktorá uľahčuje jeho dodanie v rámci EÚ prostredníctvom elektronických platforiem (B2C transakcie),
- pri dodaní tovaru tejto zdaniteľnej osobe, ktorá uľahčuje predaj (B2B transakcie), pričom rozhodujúci je dátum prijatia platby od zákazníka.

Podľa článku 41a vykonávacieho nariadenia 2019/2026 sa za okamih prijatia platby považuje moment, keď dodávateľovi, ktorý predáva prostredníctvom elektronického rozhrania, alebo na jeho účet, dorazí potvrdenie o platbe, správa o povolení platby alebo záväzok k úhrade. Tento moment je rozhodujúci bez ohľadu na to, kedy dôjde k reálnemu prevedeniu finančných prostriedkov, pričom sa berie do úvahy skorší z týchto dvoch dátumov.

Pravidlá upravujúce vznik daňovej povinnosti v oblasti elektronického obchodovania predstavujú pre podnikateľov prevádzkujúcich e-shopy, ktoré pôsobia aj na medzinárodných trhoch, značnú výzvu. Charakterizuje ich vysoká úroveň špecifických ustanovení, široká škála výnimiek a rôzne osobitné režimy, ktoré môžu spôsobovať nejasnosti pri ich

praktickom uplatňovaní. V dôsledku tejto zložitosti sa podnikatelia často neúmyselne dopúšťajú chýb pri fakturácii a odvode dane, pričom jednou z najčastejších komplikácií je nesprávne určenie zdaňovacieho obdobia, v ktorom má byť daň z pridanej hodnoty riadne zaplatená. Nejednoznačný výklad legislatívnych ustanovení môže viesť k situáciám, keď je daň z pridanej hodnoty odvedená buď predčasne, alebo naopak oneskorene. Tento nesúlad môže mať za následok vznik dodatočných daňových povinností, administratívnych komplikácií pri oprave nesprávne vystavených dokladov alebo dokonca uloženie sankcií zo strany daňových úradov. Riziko nesprávnej aplikácie pravidiel sa ešte zvyšuje pri cezhraničných transakciách, kde sa uplatňujú špecifické podmienky pre určenie miesta dodania, oslobodenie od dane alebo využitie schém OSS/IOSS.

V ďalších podkapitolách sa preto podrobne zameriame na konkrétny prípad slovenského e-shopu, ktorý sa vo svojej podnikateľskej praxi stretáva s vyššie uvedenou problematikou ale aj s inými výzvami vyplývajúcimi z daňovej legislatívy na národnej aj nadnárodnej úrovni.

3.2 Analýza vybraného e-shopu z hľadiska DPH

Táto podkapitola sa venuje podrobnej analýze vybraného podnikateľského subjektu – e-shopu so zameraním na jeho obchodné aktivity, trhové pôsobenie a povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty. V úvodnej časti sa budeme venovať charakteristike spoločnosti, pričom preskúmame jej predmet podnikania, obchodný model a trhy, na ktorých pôsobí. Následne sa zameriame na daňové povinnosti vybraného subjektu pri predaji tovaru. Pri cezhraničných transakciách je nevyhnutné riešiť otázky registrácie k DPH v tuzemskej krajine aj v zahraničí. Špeciálnu pozornosť budeme venovať implementácii systému One Stop Shop (OSS). V poslednej časti sa budeme zaoberať modelovou situáciou, pri ktorej by spoločnosti v členskom štáte spotreby vznikol sklad alebo stála prevádzkareň. Porovnáme rozdiely medzi týmito dvomi formami a ich vplyv na daňové povinnosti. Zhodnotíme, aké administratívne a daňové zmeny by si vyžadovala registrácia k DPH a akým spôsobom by sa zmenilo vykazovanie daňových povinností v danom štáte.

Hlavným cieľom tejto analýzy je ponúknuť ucelený pohľad na daňové a obchodné aspekty e-commerce podnikania, identifikovať legislatívne výzvy a navrhnúť riešenia, ktoré podnikateľom pomôžu minimalizovať riziká pri expanzii na zahraničné trhy.

3.2.1 Charakteristika vybraného subjektu

Pre našu analýzu sme si vybrali spoločnosť EuroEshop s.r.o.. Názov spoločnosti je zmenený, aby sme zachovali anonymitu nami vybraného subjektu. EuroEshop s.r.o. je slovenská spoločnosť so sídlom v Bratislave, ktorá má jedného spoločníka so 100%-tným podielom, ktorý je zároveň aj jediným konateľom spoločnosti. Spoločnosť pôsobí už od roku 2018, pričom od roku 2019 je na Slovensku registrovaná k dani z pridanej hodnoty podľa §4 zákona o DPH.

Spoločnosť EuroEshop s.r.o. sa venovala rôznym podnikateľským činnostiam o čom svedčí aj rozsah predmetu podnikania zapísaný v Obchodnom registri. Medzi zapísané podnikateľské činnosti patria napríklad reklamné a marketingové služby, prieskum trhu a verejnej mienky, prípravné práce k realizácii stavby, sťahovacie služby, administratívne služby, kuriérske služby, skladovanie a pomocné činnosti v doprave, sprostredkovateľská činnosť v oblasti obchodu, služieb a výroby, kúpa tovaru na účely jeho predaja konečnému spotrebiteľovi (maloobchod) alebo iným prevádzkovateľom živnosti (veľkoobchod) a mnoho iného.

Aktuálnym hlavným predmetom podnikania firmy EuroEshop s.r.o. je predaj tovaru pomocou e-shopového rozhrania, pričom sa zameriava najmä na chovateľské potreby, drogériu, zdravotnícke potreby, kávu a kávovary, kancelárske potreby, fitness pomôcky a voľnočasové produkty. Spoločnosť prevádzkuje niekoľko internetových obchodov, pričom predáva tovar nie len v tuzemsku ale aj do zahraničia. Daňové povinnosti vyplývajúce z uvedeného predaja si preto rozoberieme v nasledujúcej časti.

3.2.2 Daňové povinnosti vybranej spoločnosti pri predaji tovaru

Do konca roka 2024 platilo, že povinnosť registrovať sa k DPH podľa § 4 zákona o DPH vzniká pri dosiahnutí obratu 49 790 € v priebehu najviac 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov. Okrem toho existujú aj prípady tzv. zákonnej registrácie, ktoré sa uplatňujú pri predaji stavby alebo stavebného pozemku, pokiaľ nejde o príležitostnú transakciu, alebo pri prevode podniku či jeho časti (Cígerová 2022). Od 01.01.2025 však platia nové pravidlá pre registráciu k DPH podľa § 4 zákona o DPH. Od 1. januára 2025 nadobúdajú účinnosť významné zmeny v zákone o dani z pridanej hodnoty, ktoré ovplyvnia registráciu tuzemských zdaniteľných osôb. Kľúčovou zmenou je úprava prahových hodnôt pre povinnú registráciu a spôsob sledovania obratu. Tuzemská zdaniteľná osoba je povinná

sa registrovať pre DPH, ak jej obrat za kalendárny rok presiahne 50 000 eur. Ak však obrat v prebiehajúcom kalendárnom roku presiahne 62 500 eur, vzniká povinnosť registrácie skôr, a to podľa zákonom stanovených podmienok. Tieto zahŕňajú situácie, ako je nadobudnutie podniku alebo jeho časti, odštiepenie, dodanie stavby, časti stavby alebo stavebného pozemku, ak sa z tohto dodania očakáva obrat nad 62 500 eur, alebo pri prijatí platby pred takýmto dodaním. Od zavedenia nových pravidiel sa sledujú dve prahové hodnoty – 50 000 eur a 62 500 eur, čím dochádza k zmene oproti pôvodnému limitu 49 790 eur. Možnosť dobrovoľnej registrácie zostáva zachovaná, a to pred dosiahnutím obratu 50 000 eur, prípadne aj po jeho prekročení, pokiaľ obrat nepresiahne hranicu 62 500 eur. Od 1. januára 2025 sa pri povinnej registrácii na DPH bude obrat posudzovať za celý kalendárny rok (od 1. januára do 31. decembra) namiesto pôvodného modelu, ktorý vychádzal z posledných 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov. Každý nový kalendárny rok sa teda začína s nulovým obratom, pričom sa sleduje vývoj obratu v rámci roka (Pukalovič 2024). Túto zmenu vnímame ako pozitívnu nakoľko sa v praxi často stáva, že podnikatelia si svoj obrat z titulu povinnej registrácie k DPH priveľmi nesledujú. Upozornenie na registráciu dostanú podnikatelia až od účtovníčky, často však neskoro, nakoľko neplatitelia DPH častokrát odovzdávajú podklady k spracovaniu účtovníctva len raz ročne a to pred termínom na podanie daňového priznania k dani z príjmov. Zmena sledovaného obdobia tak môže pomôcť predísť oneskoreným registráciám k DPH.

Nakoľko firma EuroEshop s.r.o. je registrovaná k DPH podľa § 4 zákona o DPH od roku 2019, riadila sa pri registrácii podľa starých pravidiel, teda sledovala obrat vo výške 49 790 € v priebehu najviac 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov, pričom pred dosiahnutím tohto obratu mohla podať žiadosť o dobrovoľnú registráciu a po dosiahnutí spomínaného obratu už mala povinnosť registrácie. Povinnosť registrácie z titulu DPH však nemala len voči slovenským daňovým úradom. Časom, ako sa firma rozrastala, začala obchodovať aj so zahraničím, pričom tovar bol dodávaný zo spomínanej spoločnosti českým nezdanieľným osobám. Z tohto titulu sa firma musela registrovať pre daň z pridanej hodnoty v Českej republike a odvádzať českú DPH priamo českému daňovému úradu. Na Slovensku je pre platiteľov DPH povinnosť komunikovať s finančnou správou výhradne elektronicky pomocou prihlásenia sa na ich webovom portáli. V Českej republike sa podanie mierne líši, nakoľko existujú až dve možnosti podania výkazov. Obdobne ako na Slovensku, je možné podať výkazy elektronicky po prihlásení sa na ich webovom rozhraní. Druhým spôsobom, s ktorým sa na Slovensku nestretávame je ten, že výkazy je možné podať aj bez

prihlásenia na ich webovom rozhraní. Na stránke <https://adisspr.mfcr.cz/pmd/epo> je možné vyplniť akýkoľvek formulár, ktorý potrebujete odovzdať českému daňovému úradu, prípadne si viete zvoliť možnosť načítania zo súboru. Vyplnený dokument viete odoslať priamo českému daňovému úradu. Je možné si z uvedenej stránky stiahnuť aj potvrdenia o podaní, či platobné inštrukcie. Dôležitou podmienkou pre úspešné podanie je následné podpísanie a zaslanie potvrdení o podaní, ktoré neboli podpísané elektronickým podpisom, a to do 5 dní prostredníctvom pošty, priamo na príslušný daňový úrad. Ak by sa potvrdenia nepodali, český daňový úrad by takéto podanie nebral do úvahy. Na vyššie uvedenej internetovej stránke, na ktorej je možné elektronicky podať formuláre, môžete sledovať aj stav podania, a tým si kontrolovať jeho stav spracovania českou finančnou správou. Takýmto spôsobom firma EuroEshop s.r.o. podávala daňové priznania a kontrolné výkazy na český daňový úrad.

Od 01.07.2021 vznikla možnosť uplatňovať režim OSS, ktorý sme si spomínali už v prvej časti diplomovej práce. Firma EuroEshop s.r.o. sa však zatiaľ nerozhodla registrovať sa pre režim OSS a keďže je registrácia k OSS dobrovoľná firma mohla zasielať výkazy „po starom“, teda na slovenský aj český daňový úrad. Rozhodnutie zmeny registrácie prišlo zo strany spoločnosti koncom roka 2021. Keďže podania výkazov k režimu OSS prebieha na kvartálnej báze, je možné registrovať sa k 1. dňu najbližšieho kvartálu, preto ak sa v novembri rozhodli registrovať sa k OSS, mohli využívať tento režim až od 01.01.2022, teda od začiatku najbližšieho kvartálu. Na portáli finančnej správy bolo potrebné pre registráciu k režimu OSS vyplniť tlačivo s názvom „*Žiadosť o registráciu pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre Úniu/ oznámenie zmeny údajov*“. Ide o pomerne jednoduché a intuitívne tlačivo, v ktorom sa vyplňa názov spoločnosti, jeho identifikačné údaje, adresa a bankové spojenie. Finančná správa na základe uvedeného tlačiva vydala rozhodnutie o povolení využívania osobitnej úpravy OSS od 01.01.2022 a zároveň zaslala aj oznámenie o pridelenom čísle účtu pre platby na úhradu tejto dane. Nakoľko firma EuroEshop s.r.o. sa týmto stala registrovanou pre režim OSS na Slovensku, už nebola potrebná súbežná registrácia aj v Českej republike. Z uvedeného vyplýva, že spoločnosť musela zaslať na český daňový úrad žiadosť o zrušenie registrácie, pričom v tomto formulári bolo potrebné udať aj dôvod žiadosti. Nižšie si priblížime aké zmeny nastali pre spoločnosť EuroEshop s.r.o. tým, že začala uplatňovať režim OSS a ako vôbec funguje vykazovanie transakcií prostredníctvom OSS.

V rámci úpravy pre Úniu dochádza k významnej zmene v oblasti lehoty na podanie daňového priznania a úhrady dane. Zdaniteľná osoba je povinná predložiť daňové priznanie do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia, pričom v rovnakej lehote musí aj uhradiť priznanú daň na účet príslušného daňového úradu. Zmeny nastávajú aj v systéme opráv daňových priznaní. V prípade zmeny údajov z pôvodného daňového priznania už nebude potrebné podávať dodatočné priznanie – namiesto toho musí zdaniteľná osoba uviesť opravené údaje v najbližšom daňovom priznaní, a to najneskôr do troch rokov odo dňa uplynutia lehoty na podanie pôvodného priznania. V tomto daňovom priznaní bude potrebné uviesť zdaňovacie obdobie, sumu dane vyplývajúcu z opravy, a to v členení podľa jednotlivých členských štátov spotreby (Informácia k zákonu č. 344/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov). Ak zdaniteľná osoba počas zdaňovacieho obdobia neposkytla žiadne služby ani nedodala tovar v rámci Európskej únie, je povinná podať nulové daňové priznanie. Zdaňovacím obdobím pre úpravu Únie aj úpravu mimo Únie je kalendárny štvrťrok, pričom daňové priznanie v rámci režimu jednotného kontaktného miesta obsahuje podrobné údaje o transakciách uskutočnených v jednotlivých členských štátoch spotreby. V prípade úpravy Únie sa v daňovom priznaní zvlášť vykazujú dodania tovaru a poskytovanie služieb. Členský štát identifikácie následne rozdeľuje tieto údaje podľa členských štátov spotreby a zasiela ich príslušným daňovým správam. Pri úprave Únie sú informácie zasielané aj do členských štátov usadenia zdaniteľnej osoby, ako aj do štátov, z ktorých bol tovar odoslaný alebo prepravený. Daň z pridanej hodnoty zaplatená na výdavky súvisiace s podnikateľskou činnosťou v členskom štáte spotreby nie je možné kompenzovať prostredníctvom dodaného tovaru či poskytnutých služieb vykazovaných v daňovom priznaní v režime jednotného kontaktného miesta (Európska komisia 2021).

V nasledujúcej tabuľke je zhrnutie najzásadnejších zmien v oblasti registrácie k režimu OSS a zrušenie registrácie v štáte spotreby, teda v Českej republike.

Tabuľka č.1 Prehľad zmien po registrácii k režimu OSS

	ČR	OSS
Lehota na podanie výkazov	<i>25. deň v mes.</i>	<i>Posledný deň v mes.</i>
Frekvencia podávania výkazov	<i>Mesačne</i>	<i>Kvartálne</i>
Posunutie lehoty na najbližší prac. deň ak lehota podania prípadne na víkend sviatok	<i>Áno</i>	<i>Nie</i>
Krajina podania výkazov	<i>ČR</i>	<i>SR</i>
Nutnosť zasielať podpísané potvrdenia o podaní poštou	<i>Áno</i>	<i>Nie</i>
Lehota na zaplatenie dane	<i>25. deň v mes.</i>	<i>Posledný deň v mes., musí byť platba pripísaná na účte FS</i>
Oprava údajov z riadnych výkazov	<i>V opravnom/ dodatočnom výkaze</i>	<i>V nasled. výkazoch do 3r.</i>

Zdroj: Vlastné spracovanie

Na základe našej tabuľky môžeme vidieť, že zmena k OSS priniesla firme EuroEshop s.r.o. značné zníženie administratívneho zaťaženia, nakoľko namiesto dvanástich daňových priznaní a dvanástich kontrolných výkazov ročne, teraz stačí podať 4 daňové priznania. Pri opravách namiesto vyhotovenia opravných či dodatočných daňových priznaní či kontrolných výkazov, zmeny uvedie v najbližšom daňovom priznaní k OSS. Taktiež nemusí podpísané potvrdenia zasielať poštou na príslušný daňový úrad. V neposlednom rade je dôležité spomenúť, že komunikácia prebieha len s jedným daňovým úradom. Môžeme teda poznamenať, že režim OSS výrazne znižuje administratívne zaťaženie už pri obchodovaní s jedným členským štátom Európskej únie. Firma EuroEshop s.r.o. sa však naďalej rozrastala a v treťom kvartáli za rok 2022 dodávala tovary nie len do Čiech ale aj do Poľska. Neskôr začala obchodovať aj s Maďarskom. Vďaka režimu OSS sa tak firma vyhla viacerým registráciám v zahraničí, nespočetnému množstvu spracovaných daňových priznaní a kontrolných výkazov, no v neposlednom rade sa vyhla aj jazykovej bariére. Systém One Stop Shop teda predstavuje významný nástroj na zjednodušenie daňovej administratívy pri cezhraničnom obchodovaní v rámci Európskej únie a v dnešnej dobe je už neoddeliteľnou súčasťou mnohých podnikov, ktoré obchodujú so zahraničím.

Vykazovanie transakcií sa však môže výrazne zmeniť v prípade, ak by spoločnosť zriadila sklad alebo stálu prevádzkareň v inom členskom štáte, čo by mohlo mať zásadný vplyv na jej daňový režim. V nasledujúcej kapitole sa preto zameriame na analýzu modelovej situácie vzniku skladu či stálej prevádzkarne a jej dopadov na DPH povinnosti spoločnosti.

3.2.3 Modelová situácia vzniku skladu a stálej prevádzkarne z pohľadu DPH

Pri predaji tovaru do zahraničia sa podnik môže dostať do situácie, keď v členskom štáte spotreby zriadi sklad alebo stálu prevádzkareň. Tieto formy sa líšia svojimi daňovými dôsledkami, predovšetkým z hľadiska registrácie k DPH a povinností spojených s jej vykazovaním. V tejto časti sa budeme venovať analýze rozdielov medzi skladom a stálou prevádzkarňou a objasníme si, aké daňové a administratívne povinnosti z týchto foriem podnikateľskej prítomnosti vyplývajú. K porovnaniu zmien budeme využívať skutočné dáta firmy EuroEshop s.r.o., ktoré nám boli poskytnuté. Naším pozorovacím obdobím bude celý rok 2024, pričom budeme vychádzať z údajov uvedených vo výkazoch týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty. Konkrétne máme za daný rok k dispozícii daňové priznania k dani z pridanej hodnoty (DPH), kontrolné výkazy (KV), súhrnné výkazy (SV) a daňové priznania k One Stop Shop (OSS).

Pre určenie miesta vzniku skladu či stálej prevádzkarne sa pozrieme na analýzu výkazov, podľa ktorých určíme, kde by bolo najvhodnejšie vytvoriť sklad či prevádzkareň, podľa toho, kde má spoločnosť najviac odberateľov, resp. podľa toho, kam odvádza najväčšiu daň.

Tabuľka č. 2 Prehľad daňových povinností v roku 2024 z OSS

Štát spotreby	Obdobie (kvartál)	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q
Česká republika		23 996,64€	18 925,89€	16 048,62€	17 610,61€
Maďarsko		2 208,29€	3 158,73€	2 520,92€	3 728,57€
Poľsko		8 234,41€	8 880,67€	9 908,87€	14 176,53€

Zdroj: vlastné spracovanie interných výkazov firmy EuroEshop s.r.o.

V tabuľke číslo 2 môžeme vidieť prehľad odvedenej dane do jednotlivých štátov v roku 2024. Z uvedených údajov je zrejmé, že do Českej republiky sa predáva najväčší objem tovaru a teda môžeme posúdiť, že z krajín Európskej únie má firma EuroEshop s.r.o. najviac odberateľov práve v Českej republike. Druhou krajinou, kde sa predá najviac tovaru je Poľsko a na treťom mieste je Maďarsko. Dôležitou poznámkou je, že z výkazov OSS je možné pozorovať len odberateľov nezdaniteľné osoby, prípadne zdaniteľné osoby neregistrované k dani z pridanej hodnoty. V nasledujúcej tabuľke sa preto pozrieme na súhrnný výkaz, v ktorom sa vykazujú dodania tovaru do iných členských štátov pre zdaniteľné osoby registrované k DPH.

Tabuľka č. 3 Prehľad základov dane v roku 2024 zo SV

Obdobie (mes.)	Štát spotreby	Česká republika	Maďarsko	Poľsko
1		0	0	128
2		3 060	0	-23
3		1 350	0	0
4		3 728	444	0
5		0	0	0
6		0	0	0
7		1 722	0	0
8		1 443	0	212
9		1 052	586	420
10		2 739	1 485	6 614
11		2 681	459	1 799
12		1 564	258	84

Zdroj: vlastné spracovanie interných výkazov firmy EuroEshop s.r.o.

Obdobne ako v tabuľke č. 2, aj v tabuľke č. 3 môžeme vidieť dominanciu v dodaní pre Českú republiku. Na druhom mieste je opäť Poľsko a následne Maďarsko. Z uvedeného vyplýva, že dodania s najväčšou hodnotou smerujú práve do Českej republiky. Na základe vyššie uvedeného budeme v našej modelovej situácii uvažovať nad vznikom prevádzky či skladu práve v Českej republike. V nasledujúcej časti si preto priblížime rozdiel medzi stálou prevádzkou či sklodom z hľadiska právnej úpravy v Českej republike a na Slovensku.

Za stálu prevádzkareň sa v zmysle § 22 ods. 2 českého zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v znení neskorších predpisov považuje miesto, kde daňovník vykonáva svoje podnikateľské aktivity na území Českej republiky, ako napríklad dielňa, kancelária, priestor na ťažbu prírodných zdrojov, predajné miesto alebo stavenisko. Ak stavenisko, miesto realizácie stavebno-montážnych projektov či poskytovanie určitých činností a služieb daňovníkom, jeho zamestnancami alebo osobami konajúcimi v jeho mene presiahne obdobie šiestich mesiacov v rámci akýchkoľvek po sebe idúcich dvanástich kalendárnych mesiacov, považuje sa za stálu prevádzkareň. Okrem toho, ak osoba konajúca v mene daňovníka na území Českej republiky disponuje oprávnením uzatvárať zmluvy, ktoré sú pre daňovníka právne záväzné, a toto oprávnenie aj pravidelne vykonáva, považuje sa daňovník za subjekt so stálou prevádzkarňou v Českej republike. Tento status sa vzťahuje na všetky činnosti, ktoré táto osoba pre daného daňovníka v Českej republike vykonáva. Pfeilerová (2021) uvádza k vzniku prevádzkarne, že kľúčovým faktorom pri určovaní vzniku stálej prevádzkarne je existencia stáleho miesta, prostredníctvom ktorého zahraničný subjekt (nerezident) vykonáva na území Českej republiky činnosť podliehajúcu zdaneniu. Stála prevádzkareň sa považuje za vzniknutú okamihom, keď zahraničný podnikateľ začne na danom mieste vykonávať svoju činnosť. Naopak, jej zánik nastáva až v momente, keď je toto miesto zrušené alebo dôjde k definitívnemu ukončeniu všetkých činností nerezidenta na území Českej republiky. Dočasné prerušenie činnosti nemá za následok automatické zrušenie stálej prevádzkarne. Stála prevádzkareň môže existovať na neurčitý čas alebo byť zriadená na vopred stanovené obdobie. Nemôže však byť vytvorená výlučne na účel jednorazovej obchodnej operácie, napríklad ak si slovenská spoločnosť na obdobie konania strojárskoho veľtrhu v Brne prenajala výstavný stánok. Keďže ide o jednorazovú aktivitu s dočasným charakterom, nevzniká tým na území Českej republiky stála prevádzkareň.

Je dôležité si uvedomiť, že vznik stálej prevádzkarne v Českej republike automaticky neznamená vytvorenie samostatného právneho subjektu, ako napríklad organizačnej zložky. Stála prevádzkareň predstavuje len časť podnikateľskej činnosti slovenského subjektu, či už ide o fyzickú alebo právnickú osobu, ktorá je vykonávaná na území Českej republiky. Podnikateľ so sídlom na Slovensku je povinný podať žiadosť o registráciu takejto prevádzkarne na daň z príjmov u príslušného správcu dane v Českej republike. Príjmy, ktoré stála prevádzkareň v Česku vygeneruje, budú následne podliehať daňovej povinnosti v tomto štáte a zdanené prostredníctvom daňového priznania (Seneši 2017).

Pojem stálej prevádzkarne je upravený v aj v slovenských právnych predpisoch, avšak v praxi sa často nesprávne zamieňa s pojmom organizačnej zložky. Táto nesprávna interpretácia môže viesť k nepresným záverom pri posudzovaní daňových povinností podnikateľských subjektov. Stála prevádzkareň z pohľadu daňových predpisov predstavuje širší koncept ako samotná organizačná zložka, ktorá je právnym inštitútom definovaným v Obchodnom zákonníku. Preto je nevyhnutné dôkladne analyzovať podmienky vzniku stálej prevádzkarne, aby bolo možné správne určiť jej existenciu na daňové účely a eliminovať riziko nesprávneho výkladu legislatívy.

Metodický pokyn k posudzovaniu prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty uvádza, že kľúčovým predpokladom pre existenciu prevádzkarne je dostatočná úroveň stálosti a trvalosti, pričom musí disponovať organizačnou štruktúrou, ktorá jej umožňuje poskytovať plnenia nezávisle, priamo z miesta prevádzkarne a za protihodnotu. Medzi dôležité faktory patrí napríklad možnosť uzatvárania obchodov priamo z prevádzkarne, vyhotovovanie a uzatváranie zmlúv (v závislosti od charakteru ekonomickej činnosti), prijímanie manažérskych rozhodnutí, uskutočňovanie platieb či poskytovanie služieb alebo predaj tovaru tretím osobám. Zároveň je nevyhnutné, aby prevádzkareň vykonávala ekonomickú činnosť, ktorá generuje príjmy, a nebola len administratívnym alebo podporným prvkom pre svoju materskú spoločnosť so sídlom v zahraničí. Ak organizačná zložka zahraničného subjektu zriadená na území Slovenskej republiky napĺňa charakteristiky prevádzkarne, vzniká jej povinnosť registrácie na DPH v súlade s § 4 zákona o DPH. V prípade, že právnická alebo fyzická osoba so sídlom alebo miestom podnikania mimo Slovenska síce zriadila organizačnú zložku v tuzemsku, ale táto nespĺňa podmienky na to, aby bola považovaná za prevádzkareň na účely DPH, ustanovenie § 4 zákona o DPH sa na jej registráciu neuplatňuje. Ak však zahraničný subjekt začne na území Slovenska vykonávať činnosť, ktorá je predmetom dane (s výnimkou dovozu tovaru), je povinný podať žiadosť o registráciu pre DPH podľa § 5 zákona o DPH .

Medzi českou a slovenskou charakteristikou stálej prevádzkarne teda môžeme vidieť drobné rozdiely. Už teraz je zrejmé, že daňové povinnosti sa budú líšiť nie len z pohľadu dane z pridanej hodnoty ale aj z pohľadu dane z príjmov. Nižšie si rozoberieme problematiku vzniku skladu z pohľadu českej a slovenskej legislatívy.

Spoločnosť, ktorá realizuje predaj prostredníctvom internetu, môže svoju činnosť vykonávať výlučne na území Slovenskej republiky, pričom dodáva tovar do iných krajín

priamo zo Slovenska alebo môže využívať siet' skladov v rôznych štátoch, odkiaľ je následne distribuovaný tovar konečným zákazníkom. V takomto prípade je dôležité venovať pozornosť správnej interpretácii pojmu premiestnenie tovaru, keďže tento proces môže mať daňové dôsledky. Premiestnenie tovaru bližšie špecifikuje Finančná správa (2023), ktorá uvádza, že podnikateľ má možnosť presunúť svoj tovar do iného členského štátu bez jeho okamžitého predaja, napríklad uskladnením v inom štáte s cieľom jeho postupného predaja. Takéto premiestnenie znamená fyzickú prepravu tovaru do iného členského štátu bez zmeny vlastníctva a zároveň sa na účely DPH považuje za dodanie tovaru za protihodnotu. Oslobodenie od dane pri takomto presune je možné, ak podnikateľ, ktorý je platiteľom DPH v tuzemsku, je zároveň identifikovaný pre DPH aj v cieľovom členskom štáte. V takom prípade má povinnosť v tomto štáte zdaniť nadobudnutie tovaru, keďže sa stáva osobou zodpovednou za úhradu dane z jeho nadobudnutia. Premiestnenie tovaru je potrebné správne vykazovať v daňovom priznaní (riadky 13 a 14) a súhrnnom výkaze.

V tejto súvislosti je veľmi dôležité rozoznať, kedy ide len o premiestnenie tovaru do iného členského štátu a kedy sa takéto dodanie vylučuje. Metodický pokyn k uplatneniu § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov bližšie vysvetľuje výnimky z premiestnenia tovaru do iného členského štátu. My si z uvedených spomenieme len dve, s ktorými sa v našom modelovom príklade stretávame so spoločnosťou EuroEshop s.r.o.. Niektoré prípady premiestnenia tovaru z tuzemska do iného členského štátu sa teda nepovažujú za dodanie tovaru za protihodnotu. Jedným z takýchto prípadov je presun tovaru za účelom jeho predaja na diaľku v rámci Európskej únie, ak je podnik registrovaný v členskom štáte, kde preprava tovaru končí alebo k OSS. Napríklad ak slovenský platiteľ dane zasiela tovar súkromným osobám do Česka a uplatňuje osobitnú úpravu dane podľa § 68b zákona o DPH, premiestnenie tovaru z tuzemska do Česka na tento účel sa nepovažuje za dodanie za protihodnotu. V tomto prípade je miestom dodania Česko a predaj podlieha tamojšej sadzbe DPH. Ďalším prípadom, ktorý nie je považovaný za dodanie za protihodnotu, je situácia, keď podnik presúva tovar do iného členského štátu s cieľom jeho ďalšieho predaja, pričom konečné dodanie v cieľovom štáte bude oslobodené od dane. Napríklad slovenský platiteľ dane dodáva tovar nemeckému podnikateľovi, ktorý je registrovaný pre DPH v Nemecku. Tovar najskôr presunie zo Slovenska do svojho skladu v Českej republike a následne ho z Čiech prepraví do Nemecka, pričom samotnú prepravu z Čiech zabezpečuje nemecký podnikateľ. V prípade, že dodanie z Čiech do Nemecka spĺňa podmienky na oslobodenie od dane, premiestnenie tovaru zo Slovenska do Čiech sa

nepovažuje za dodanie za protihodnotu. K tomu je však nevyhnutné, aby slovenský podnikateľ mal už v čase prepravy do Čiech k dispozícii platné identifikačné číslo pre DPH nemeckého odberateľa, ktoré bolo vydané v inom členskom štáte ako v Českej republike. Ak táto podmienka nie je splnená, premiestnenie tovaru do Čiech sa bude považovať za dodanie za protihodnotu, čo znamená, že slovenský podnikateľ musí vyhotoviť faktúru o premiestnení, uviesť ho v daňovom priznaní a súhrnnom výkaze.

V Českej republike je potrebné sledovať povinnosť k registrácii k dani z pridanej hodnoty. Zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom DPH, sa stáva identifikovanou osobou pre daň v prípade, že v tuzemsku nadobúda tovar z iného členského štátu Európskej únie, pričom toto nadobudnutie podlieha dani. Výnimku tvorí tovar obstaraný prostredníctvom sprostredkovateľa v rámci zjednodušeného postupu pri dodaní tovaru v rámci EÚ formou trojstranného obchodu. Povinnosť registrácie na DPH vzniká odo dňa prvého nadobudnutia takéhoto tovaru v zmysle § 6g českého zákona o DPH. Toto ustanovenia zákona sa vzťahuje na všetky zdaniteľné osoby, vrátane tých, ktoré nie sú usadené v Českej republike, ale nadobúdajú tovar z iného členského štátu EÚ a zatiaľ nie sú platiteľmi DPH. Takéto plnenie podlieha zdaneniu, pokiaľ nie je oslobodené od dane podľa § 65 zákona o DPH. Na rozdiel od platiteľa DPH, identifikovaná osoba nemá nárok na odpočet dane (Generální finanční ředitelství).

Odporúčame však takú registráciu k DPH podľa § 6 českého zákona o DPH, aby si firma EuroEshop s.r.o. mohla uplatniť aj nárok na odpočet a stala sa tak plnohodnotným platcom DPH. V tejto oblasti nastávajú najväčšie zmeny nakoľko jeden z najväčších dodávateľov tovaru tejto spoločnosti pochádza práve z Českej republiky. Podľa usmernenia na stránke Finanční správy (2024) je registrácia k DPH povinná po prekročení obratu dvoch miliónov českých korún alebo môže subjekt využiť možnosť dobrovoľnej registrácie.

Ak by spoločnosť EuroEshop s.r.o. dodávala v roku 2024 všetkým svojim českým odberateľom tovar zo skladu v Čechách, prekročila by tak limit k registrácii k dani z pridanej hodnoty v Českej republike. Pri vyčíslení zmien v daňových priznaniach budeme preto brať do úvahy, že bez ohľadu na to, či spoločnosť bude mať v Česku stálu prevádzkareň alebo sklad, bude registrovaná ako platiteľ DPH v Českej republike. Uvažujme preto, že českí dodávatelia budú dodávať tovar do skladu/prevádzkarne v Česku a zároveň z tohto skladu/prevádzkarne bude dodávaný tovar českým odberateľom. Z uvedeného vyplýva, že tovar neopustí Českú republiku ani pri nadobudnutí a ani pri dodaní tovaru. Pri dodaní tovaru

preto očakávame, že nám českí dodávatelia budú vystavovať faktúry s českou daňou, na ktorú si budeme môcť uplatniť odpočet. Zároveň budeme my fakturovať všetkým odberateľom s českou DPH. Pre nezdaniteľné osoby a zdaniteľné osoby neregistrované k DPH zmeny nenastanú, nakoľko týmto osobám sme aj doteraz fakturovali s českou DPH, ktorú sme odvádzali prostredníctvom OSS. Rozdiel však nastane pri zdaniteľných osobách registrovaných pre DPH, ktorým sme fakturovali s prenosom daňovej povinnosti, avšak ak bude tovar distribuovaný z Čiech, aj takýmto zdaniteľným osobám registrovaným pre DPH v Česku, budeme fakturovať s českou DPH. Nižšie si uvedieme, aký vplyv na výšku odvedenej DPH do Čiech, by mala registrácia pre DPH v Čechách z titulu vzniku stálej prevádzky alebo skladu.

Nakoľko údaje z OSS sú vyčíslené na kvartálnej báze a ostatné údaje máme na mesačnej báze, budeme porovnávať dáta za celý rok 2024. Z tabuľky č. 2 je zrejmé, že daň odvedená do Čiech prostredníctvom OSS bola za rok 2024 vo výške 76 581,76€. Ako sme si uviedli vyššie na tejto hodnote sa nebude nič meniť, len sa namiesto daňového priznania v OSS vykážu tieto dodania v českom daňovom priznaní. Z tabuľky č. 3 vieme vyčítať, že za rok 2024 bolo dodanie pre české zdaniteľné osoby identifikované pre daň vo výške 19 339€. Je dôležité si uvedomiť, že v súhrnnom výkaze sa uvádza základ dane. Pre jednoduchosť uvažujme, že všetky dodania podliehali základnej sadzbe DPH, ktorá je v Českej republike vo výške 21%. Daň, ktorú by sme z dodaní vo výške 19 339€ museli odvieť českému daňovému úradu by preto bola vo výške 4 061,19€ ($19\,339 \cdot 0,21$). Táto suma je zároveň sumou, o ktorú by sa nám navýšila daňová povinnosť voči Českej republike v porovnaní so skutočnou výškou odvedenej dane, ktorá predstavovala pre rok 2024 76 581,76€, teda daňovú povinnosť z titulu registrácie k OSS. Ak by sme však boli platiteľmi DPH registrovanými v Čechách a naši českí dodávatelia by nám tovar dovážali priamo do českého skladu či stálej prevádzky, fakturovali by nám s českou DPH, ktorú by sme si mohli odpočítať, namiesto aktuálne vystavených faktúr s prenosom daňovej povinnosti. Tieto faktúry na vstupe vieme nájsť v slovenskom kontrolnom výkaze v časti B1. Podľa identifikačného čísla vieme rozlíšiť, z akej krajiny faktúra pochádza, nevieme však posúdiť za aké dodanie bola faktúra vystavená. Pre zjednodušenie uvažujme o tom, že všetky faktúry v oddieli B1, ktoré pochádzajú z Čiech, sú za tovar, ktorý nám dodávateľ dodá v Českej republike a tento tovar bude podliehať základnej sadzbe DPH. V nasledujúcej tabuľke si vyčíslime takéto dodania.

Tabuľka č. 4 Prehľad daňových povinností v roku 2024 z KV

Obdobie (mes.)	Základ dane v €
1	36 528
2	18 760,24
3	13 593,52
4	25 934,33
5	21 326,59
6	22 168,24
7	20 749,14
8	21 142,90
9	27 948,85
10	45 765,02
11	43 827,54
12	14 460,68

Zdroj: vlastné spracovanie interných výkazov firmy EuroEshop s.r.o.

V tabuľke č. 4 máme vyčíslené dodania zo strany českých dodávateľov. Nakoľko nám títo dodávatelia fakturovali s prenosom daňovej povinnosti, uvedené údaje sme mohli nájsť v podaných kontrolných výkazoch, ktoré dopĺňali daňové priznania. Uvedené údaje predstavujú základ dane v mene euro. Obdobným spôsobom ako pri údajoch zo súhrnného výkazu je potrebné vyčísliť zo základu dane českú DPH, ktorá je v tomto prípade vo výške 65 562,55€ ($312\,203 \cdot 0,21$).

Pôvodná daňová povinnosť za rok 2024, ktorá pramenila z titulu podaní OSS voči Českej republike bola vo výške 76 581,76€. Po vzniku skladu alebo stálej prevádzky, pričom by sa firma EuroEshop s.r.o. registrovala pre daň z pridanej hodnoty v Českej republike, by daňová povinnosť po zohľadnení vyššie uvedených zmien bola vo výške 15 080,40€. Najdôležitejšími zmenami je fakturácia českým zdaniteľným osobám s českou DPH, vďaka čomu sa naša daňová povinnosť zvýšila o 4 061,19€, teda a celkovú sumu dane na úhradu vo výške 80 642,95€. Avšak túto daň si môžeme ponížiť o daň na vstupe vo výške 65 562,55€, vďaka čomu bude daň na úhradu len vo výške 15 080,40€. Môžeme preto konštatovať, že vznik skladu alebo stálej prevádzky spolu s registráciou k dani z pridanej hodnoty má obrovský vplyv na výšku zaplatenej dane v danom štáte.

Záver

Táto práca sa zamerala na analýzu daňových povinností podnikateľských subjektov v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty (DPH) pri cezhraničnom predaji tovaru a služieb v rámci elektronického obchodu. Osobitná pozornosť bola venovaná otázkam týkajúcim sa určenia miesta dodania, registrácie k DPH v domácom a zahraničnom prostredí, ako aj dôsledkom vzniku skladu alebo stálej prevádzkarne v členskom štáte Európskej únie. Okrem toho práca skúmala efektívnosť režimu One Stop Shop (OSS) ako mechanizmu na zníženie administratívnej záťaže podnikateľov pri cezhraničnom predaji.

Táto práca sa okrem analýzy vplyvu registrácie k DPH a administratívnych povinností e-commerce subjektov zamerala aj na identifikáciu riešení, ktoré podnikateľom pomôžu znižovať riziká pri expanzii na zahraničné trhy. Na základe vykonanej analýzy možno odporučiť viaceré opatrenia, ktoré môžu firmám pomôcť optimalizovať ich daňové záväzky. Jedným z kľúčových krokov je pravidelne sledovať legislatívne zmeny v oblasti DPH na úrovni EÚ aj jednotlivých členských štátov, aby sa predišlo sankciám vyplývajúcim z nesprávneho plnenia daňových povinností. Vhodným riešením môže byť aj konzultácia s daňovými poradcami, nakoľko niektoré právne aspekty môžu byť zavádzajúce a ich správna interpretácia môže byť pre podnikateľov problematická. Podnikatelia by zároveň mali zvážiť využitie systému One Stop Shop (OSS), ktorý môže výrazne zjednodušiť administratívne procesy spojené s vykazovaním DPH pri cezhraničných transakciách a zároveň obmedziť potrebu registrácie k DPH v jednotlivých krajinách. Je však potrebné mať na pamäti, že OSS nemusí byť v každej situácii dostatočným riešením. V prípadoch, keď sú v konkrétnom štáte realizované častejšie obchodné transakcie, môže byť výhodnejšie zvoliť priamu registráciu k DPH.

V rámci výskumu boli testované tri hypotézy. Hlavná hypotéza (H₀), ktorá predpokladala, že vznik skladu alebo stálej prevádzkarne v členskom štáte spotreby nemá významný dopad na daňové povinnosti a administratívne zaťaženie e-commerce spoločností, sa nepotvrdila. Výsledky analýzy ukázali, že fyzická prítomnosť v inom členskom štáte často vedie k dodatočným daňovým povinnostiam a nutnosti registrácie k DPH, čím sa podnikateľom zvyšuje administratívna záťaž. Z našej modelovej situácie založenej na skutočných údajoch spoločnosti, ktorá predáva tovar v tuzemsku aj v zahraničí je zrejmé, že daňová povinnosť sa na základe vzniku skladu či stálej prevádzkarne spolu so zahraničnou registráciou k DPH významne mení. Nulovú hypotézu preto zamietame.

Alternatívna hypotéza H1, ktorá predpokladala, že vznik stálej prevádzkarne alebo skladu vedie k zvýšenej administratívnej záťaži a nutnosti registrácie pre DPH v členskom štáte, sa potvrdila. Podniky, ktoré využívajú sklad či stálu prevádzkareň v zahraničí, sú vo väčšine prípadov povinné registrovať sa k DPH v danej krajine, čo so sebou prináša ďalšie povinnosti spojené s daňovým výkazníctvom a platbami daní.

Hypotéza H2, ktorá sa zamerala na posúdenie efektívnosti schémy OSS pri eliminácii potreby lokálnej registrácie a odvodu DPH v štáte spotreby, sa potvrdila len čiastočne. Hoci OSS podnikateľom výrazne zjednodušuje administratívne procesy pri cezhraničnom predaji, jeho využitie úplne neodstraňuje potrebu registrácie k DPH v prípade, ak podnikateľ prevádzkuje sklad alebo stálu prevádzkareň v inom členskom štáte.

Táto práca priniesla podrobný pohľad na problematiku DPH v elektronickom obchode a identifikovala hlavné legislatívne výzvy, s ktorými sa podnikateľské subjekty stretávajú. Prínosom práce je poukázanie na legislatívne nejasnosti a návrhy riešení, ktoré môžu podnikateľom pomôcť efektívnejšie spravovať ich daňové povinnosti a lepšie sa orientovať v reguláciách týkajúcich sa DPH v medzinárodnom kontexte. Výsledky tejto analýzy môžu byť užitočné pre podnikateľov, odborníkov v oblasti daňového poradenstva a legislatívy, pričom ponúkajú konkrétne odporúčania na zlepšenie dodržiavania daňových predpisov v sektore elektronického predaja.

Zoznam bibliografických odkazov

Knižné publikácie

1. Acosta-Ormaechea, S., Yoo, J., 2012. Tax Composition and Growth: A Broad Cross-Country Perspective. *IMF Working Paper*, 12(257), 36. ISSN: 1018-5941
2. Alm, J., El-Ganainy, A., 2012. Value-added taxation and consumption. *International Tax and Public Finance*, 20(1), pp.105-128. DOI: 10.1007/s10797-012-9217-0
3. Andreana, P., Inayati, I., 2022. Principles of Tax Collection in Value Added Tax (VAT) on Digital Services in Indonesia. *Jurnal Public Policy*, 8(1):29. DOI: 10.35308/jpp.v8i1.4692
4. Auliavirta, R., Rejekiingsih T. W., 2024. Analysis of Value Added Tax Revenue in Indonesia from 1990 to 2022. *Journal of economics, finance and managment studies*, 7(10), 6167-6173. ISSN: 2644-0504.
5. Bisenbaev S., 2024. Issues of Improving Value Added Tax. *American Journal of Economic and Management Business*, 7(11), 1016-1024. ISSN: 2576-5973
6. Bird, R. M., Zolt, E. M., 2014. Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries. *Annals of Economics and Finance*, 15(2), 625-683.
7. Cerka, P. a kol., 2024. Tax Challenges Arising from Digitalization: Evaluating the Taxation Models Proposed by the European Commission and the OECD. *Review of European and Comparative Law*, 58(3), 99-116. ISSN: 2545-384X..
8. Chiricu, C. S., 2019. The analysis of the economic impact of VAT on the economic growth in Southern Europe. *Review of Economic and Business Studies*, 12(2), pp. 47-56. ISSN-1843-763X
9. Elshani, A., Ahmeti, S., 2017. The Effect of Progressive Tax on Economic Growth Empirical Evidence from European OECD Countries. *International Journal of Economic Perspectives*, 11(4), pp. 18–25. ISSN 1307-1637
10. Gruevski, I., 2021. The Full VAT/GST Regime of Digital Platforms in the Collection of Taxes on Online Sales. *Journal of Economics*, 6, 119-134. DOI:10.46763/JOE2160119g
11. Hao, S., a kol., 2023. Impact of Digital Service Trade Barriers and Cross-Border Digital Service Inputs on Economic Growth. *Sustainability*, 15(19), 14547 . DOI: 10.3390/su151914547

12. Korkmaz, S., a kol., 2019. The impact of direct and indirect taxes on the growth of the Turkish economy. *Public Sector Economics*, 43 (3), 311–323. DOI: 10.3326/pse.43.3.5
13. Mardiasmo, 2016. Perpajakan Edisi Terbaru. *Yogyakarta: Andi*. ISBN :978-979-29-5324-4
14. Musa a Sanusi, 2013. Analyzing the Impact of Value Added Tax (VAT) on Economic Growth in Nigeria, *Mathematical Theory and Modeling*.Vol.3, No.14. ISSN 2225-0522
15. Nwoke T.W., Umenweke M.N., 2023. Towards effective value added tax administration in Nigeria. *Unizik, Law journal* 19, (1) 2023. DOI: 10.2139/ssrm.3576733
16. Okoye, J.N., a kol., 2021. The effect of distortionary and non-distortionary tax oneconomic growth. *Journal of Global Accounting*, 7(1), 1118-6828. ISSN: 1118-6828
17. Olawunmi, G., Ayinla, D., 2019. An analysis of value added tax in Nigeria. *Nigerian Financial Review*, 8 (3),60 – 71.
18. Rachdianti, F. T., a kol., 2016. Pengaruh Penggunaan E-Tax terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal Perpajakan*, 11(1), 1–7
19. Stoilova, D., 2017. Tax Structure and Economic Growth: Evidence from the European Union. *Contaduría y Administración*, 62(3), pp.1041–1057.
20. Umeora, C.E, 2013. The Effects of Value Added Tax (VAT) on the Economic Growth of Nigeria. *Journal of Economics and Sustainable Development*, Vol.4 (6).

Online zdroje

1. Beebeejaun, A., 2020. VAT on foreign digital services in Mauritius; a comparative study with South Africa. [online]. [cit. 2025-01-21]. Dostupné na: https://www.researchgate.net/publication/346179976_VAT_on_foreign_digital_services_in_Mauritius_a_comparative_study_with_South_Africa
2. Betáková, J., 2021. Elektronický obchod a uplatňovanie DPH od 1. 7. 2021. [online]. [cit. 2025-01-19]. Dostupné na: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/elektronicky-obchod-a-uplatnovanie-dph-od-1-7-2021.htm#adzdanovanie>
3. Betáková, J., 2023. Režim osobitnej úpravy DPH – OSS. [online]. [cit. 2025-01-22]. Dostupné na:

- <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/rezim-osobitnej-upravy-dph-oss.htm#ad3>
4. Cígerová, N., 2021. Dodanie tovaru na diaľku a osobitné úpravy od 1. 7. 2021. [online]. [cit. 2025-01-19]. Dostupné na:
<https://www.danovecentrum.sk/cely/odborny-clanok/dodanie-tovaru-na-dialku-a-osobitne-upravy-od-1-7-2021.htm>
 5. Cígerová, N., 2022. Registrácia zdaniteľných osôb – špecifiká a niektoré doplňujúce zmeny v zákone. [online]. [cit. 2025-03-02]. Dostupné na:
<https://www.danovecentrum.sk/aktuality/registracia-zdanitelnych-osob-specifika-a-niektore-doplnujuce-zmeny-v-zakone-toptema-dc-5-2022.htm>
 6. Cígerová, N., 2024. I. Dodanie služieb z daňového a účtovného pohľadu: DPH – miesto dodania. [online]. [cit. 2025-01.22]. Dostupné na:
<https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/dodanie-sluzieb-z-danoveho-a-uctovneho-pohladu-i-dph-miesto-dodania.htm>
 7. de Mooij Ruud and Swistak Artur, 2022. Value-Added Tax Continues to Expand. [online]. [cit. 2024-12-30]. Dostupné na:
<https://www.imf.org/en/Publications/fandd/issues/2022/03/b2b-value-added-tax-continues-to-expand>
 8. Európska komisia, 2021. Príručka k režimu jednotného kontaktného miesta pre DPH. [online]. [cit. 2025-03-03]. Dostupné na:
https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/OSS_guidelines_sk.pdf
 9. Finančná správa, 2021. One Stop Shop (OSS) – osobitná úprava dane. [online]. [cit. 2025-01-18]. Dostupné na:
https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/one-stop-shop#dodavky_spadajuce_pod_OSS
 10. Finančná správa. Dodávky spadajúce pod osobitnú úpravu dane OSS. [online]. [cit. 2025-01-20]. Dostupné na:
<https://podpora.financnasprava.sk/078821-Dod%C3%A1vky-spadaj%C3%BAce-pod-osobitn%C3%BA-%C3%BApravu-dane-OSS>
 11. Finančná správa 2025. Daňová povinnosť. [online]. [cit. 2025-03-01]. Dostupné na:
<https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/danova-povinnost#InyClenStatTretiStat>

12. Finančná správa 2023. Dodanie tovaru do/zo zahraničia. [online]. [cit. 2025-03-05].
Dostupné na:
<https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/dodanie-tovaru-do-zo-zahranici#DodanieTovaru>
13. Finanční správa 2024. Registrace – zahájení podnikání. [online]. [cit. 2025-03-05].
Dostupné na:
<https://financnisprava.gov.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/registrace-zahajeni-podnikani>
14. Frolova, N., 2024. Taxation of digital services in Ukraine and worldwide. [online]. [cit. 2025-01-21]. Dostupné na:
https://www.researchgate.net/publication/380706585_TAXATION_OF_DIGITAL_SERVICES_IN_UKRAINE_AND_WORLDWIDE
15. Generální finanční ředitelství. Informace pro osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku (registrace k DPH a ostatní vybrané daňové povinnosti). [online]. [cit. 2025-03-05]. Dostupné na:
https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_pro_OPD_neusazene_v_tuzemsku.pdf
16. Glazelová, I., 2020. Příklad - § 19 ods. 4 zákona o DPH - Daňová povinnost' pri prijatí platby pred dodaním tovaru alebo služby. [online]. [cit. 2025-02-28].
Dostupné na:
<https://www.du.cz/33/priklad-19-ods-4-zakona-o-dph-danova-povinnost-pri-prijati-platby-pred-dodanim-tovaru-alebo-sluzby-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EliYDUUZ0irpBhan5xPYDF1KSE0ff01RpdKFBNGin90-/>
17. Hermanová, A., 2012. Dodanie tovaru do členských štátov EÚ a do tretích štátov. [online]. [cit. 2025-03-01]. Dostupné na:
<https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/Dodanie-tovaru-do-clenskych-statov-EU-a-do-tretich-statov.htm>
18. Peña-Acuña, V., a kol., 2024. Comparative analysis of vat on digital services between two emerging latin american countries. [online]. [cit. 2025-01-12].
Dostupné na:
https://www.researchgate.net/publication/384803678_COMPARATIVE_ANALYSIS_OF_VAT_ON_DIGITAL_SERVICES_BETWEEN_TWO_EMERGING_LATIN_AMERICAN_COUNTRIES

19. Pfeilerová, J., 2021. Stálá provozovna zahraničního subjektu na území ČR. [online]. [cit. 2025-03-07]. Dostupné na:
https://www.zivnostnik.cz/33/stala-provozovna-zahranicniho-subjektu-na-uzemi-cr-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4ErL61j0ZSsXOw70kCf_9qao/
20. Pukalovič, D., 2020. Elektronicky dodávané služby a dane (daň z príjmov, DPH). [online]. [cit. 2025-01-22]. Dostupné na:
<https://www.podnikajte.sk/dane/elektronicky-dodavane-sluzby-dan-z-prijmov-dph>
21. Pukalovič, D., 2021. Zmeny v režime MOSS od 1.7.2021 (prechod na OSS). [online]. [cit. 2025-01-22]. Dostupné na:
<https://www.podnikajte.sk/dan-z-pridanej-hodnoty/zmeny-v-rezime-moss-od-1-7-2021-prechod-oss>
22. Pukalovič, D., 2024. Registrácia pre DPH od roku 2025. [online]. [cit. 2025-03-02]. Dostupné na:
<https://www.podnikajte.sk/dan-z-pridanej-hodnoty/registracia-pre-dph-od-2025>
23. SBA, 2022. Prevádzkovanie E-shopu v podmienkach SR. [online]. [cit. 2025-03-11]. Dostupné na:
<https://monitoringmsp.sk/wp-content/uploads/2022/10/Prev%C3%A1dzkovanie-E-shopu-v-podmienkach-SR.pdf>
24. Seneši, N., 2017. Podnikanie v Českej republike. [online]. [cit. 2025-03-06]. Dostupné na:
<https://www.podnikajte.sk/sro/podnikanie-ceskej-republike>

Právne predpisy

1. Zákon č. 222/2004 Z. z. Zákon o dani z pridanej hodnoty v z. n. p.
2. Zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z pridané hodnoty
3. Zákon č. 586/1992 Sb. Zákon České národní rady o daních z příjmů
4. Informácia k zákonu č. 344/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
5. Metodický pokyn k fakturácii podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
6. Metodický pokyn k určaniu miesta dodania tovaru pri predaji tovaru na diaľku z pohľadu dane z pridanej hodnoty
7. Metodický pokyn k určaniu miesta dodania služieb podľa § 16 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

8. Metodický pokyn k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
9. Metodický pokyn k uplatneniu § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
10. Metodický pokyn k posudzovaniu prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty
11. 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
12. 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