

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE  
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA**

Evidenčné číslo: 101006/I/2018/36069385970808836

**DAŇOVÉ ASPEKTY ZDIEĽANEJ  
EKONOMIKY**

**Diplomová práca**

**2018**

**Bc. Matej Suja**

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE  
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA**

**DAŇOVÉ ASPEKTY ZDIEĽANEJ  
EKONOMIKY**

**Študijný program:** Daňovníctvo a daňové poradenstvo

**Študijný odbor:** Financie, bankovníctvo a investovanie

**Školiace pracovisko:** Katedra financií

**Vedúci záverečnej práce:** doc. Ing. Mgr. Jana Kubicová PhD. MBA

**Bratislava 2018**

**Bc. Matej Suja**



## **Pod'akovanie**

Týmto by som chcel pod'akovať svojej vedúcej práce doc. Ing. Mgr. Jane Kubicovej PhD. MBA za jej odbornú pomoc, cenné rady a podnetné pripomienky, ktoré mi pomohli pri spracovaní diplomovej práce.

## **ABSTRAKT**

SUJA, Matej: *Daňové aspekty zdieľanej ekonomiky*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Národohospodárska fakulta; Katedra financií. – Vedúci záverečnej práce: doc. Ing. Mgr. Jana Kubicová PhD. MBA – Bratislava: NHF EU, 2018, počet strán: 80 s.

Cieľom diplomovej práce je poukázať na dôležitosť zdieľanej ekonomiky, jej zdaňovania a regulácie a poskytnúť prehľad o práci OECD na zdaňovaní zdieľanej ekonomiky s aplikáciou vybrané krajiny, predovšetkým Slovenskú republiku. Práca je rozdelená do 3 kapitol a obsahuje 5 grafov a 4 tabuľky. Prvá kapitola je venovaná definícii zdieľanej ekonomiky, súvisiacich pojmov a prehľadom práce OECD na zdaňovaní zdieľanej ekonomiky zo začiatku 21. storočia.

V druhej kapitole je stanovený hlavný cieľ práce, ako aj parciálne ciele spolu s metodikou práce a metódami skúmania. V tretej kapitole analyzovaná veľkosť zdieľanej ekonomiky v Európe, vplyv práce OECD na zdaňovaní zdieľanej ekonomiky a jej aplikácia na Slovenskú republiku.

**Kľúčové slová:** daň, zdieľaná ekonomika, digitálna platforma, UBER

## **ABSTRACT**

SUJA, Matej: *Tax Aspects of sharing economy*. – University of Economics in Bratislava. Faculty of National Economy; Department of Finance. – Supervisor of the thesis: doc. Ing. Mgr. Jana Kubicová PhD. MBA – Bratislava: NHF EU, 2018, pages: 80 p.

The main aim of this diploma thesis is to show the importance of sharing economy, its taxation and regulation and present an overview of the OECD work on sharing economy taxation with application to selected countries, particularly Slovak republic. Thesis is divided into 3 chapters and consists of 5 graphs and 4 tables. First chapter involves sharing economy definition, related concepts and OECD sharing economy taxation work overview from the start of 21<sup>st</sup> century.

Main aim of this work as well as partial aims, along with work methodology and methods of research are described in the second chapter. Content of the third chapter consists of sharing economy scale analysis in Europe, impact of OECD sharing economy taxation work and its application on Slovak republic.

**Key words:** tax, sharing economy, digital platform, UBER

# Obsah

|                                                                                                                    |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Úvod .....</b>                                                                                                  | <b>10</b> |
| <b>1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí .....</b>                                              | <b>12</b> |
| 1.1 Definícia zdieľanej ekonomiky .....                                                                            | 12        |
| 1.2 Ekonomická podstata zdieľanej ekonomiky .....                                                                  | 13        |
| 1.3 Faktory ovplyvňujúce vývoj zdieľanej ekonomiky .....                                                           | 14        |
| 1.4 Ekonomické dopady zdieľanej ekonomiky .....                                                                    | 16        |
| 1.5 Fundamentálne princípy zdaňovania.....                                                                         | 17        |
| 1.5.1 Daň z príjmov právnických osôb (CIT).....                                                                    | 17        |
| 1.5.2 Daň z pridanej hodnoty a iné nepriame dane zo spotreby.....                                                  | 21        |
| 1.5.3. Stála prevádzkareň.....                                                                                     | 25        |
| 1.6 Daňové výzvy digitálnej ekonomiky .....                                                                        | 28        |
| 1.6.1 Výsledky práce TAG pre obchodné zisky.....                                                                   | 31        |
| 1.6.2 Práca CFA v oblasti daňových zmlúv .....                                                                     | 35        |
| <b>2. Cieľ a metodika práce .....</b>                                                                              | <b>41</b> |
| <b>3. Výsledky práce .....</b>                                                                                     | <b>43</b> |
| 3.1 Zdieľaná ekonomika a BEPS .....                                                                                | 49        |
| 3.2.1 Daňové výzvy digitálnej ekonomiky.....                                                                       | 51        |
| 3.2 Vývoj zdieľanej ekonomiky a jej zdaňovania po BEPS .....                                                       | 59        |
| 3.2.1 Modifikácia hranice vzniku stálej prevádzkarne .....                                                         | 60        |
| 3.2.2 Zavedenie zrážkových daní .....                                                                              | 62        |
| 3.2.3 Zavedenie daní z obratu.....                                                                                 | 63        |
| 3.3 Aspekty zdaňovania poskytovateľov prepravných služieb a digitálnych platforiem<br>v Slovenskej republike ..... | 64        |
| 3.3.1 Zdaňovanie poskytovateľov prepravných služieb prostredníctvom aplikácie<br>UBER .....                        | 65        |
| 3.3.2 Zdaňovanie digitálnej platformy UBER podľa aktuálnej slovenskej daňovej<br>legislatívy .....                 | 68        |
| <b>Diskusia.....</b>                                                                                               | <b>72</b> |
| <b>Záver .....</b>                                                                                                 | <b>76</b> |
| <b>Zoznam použitej literatúry .....</b>                                                                            | <b>79</b> |

## **Zoznam skratiek**

|      |                                                 |
|------|-------------------------------------------------|
| B2B  | Business-to-business                            |
| B2C  | Business-to-customer                            |
| BEPS | Erózia základu dane a presun ziskov             |
| BIAC | Poradenská komisia pre obchod a priemysel       |
| CFA  | Komisia pre fiškálne záležitosti                |
| CFC  | Kontrolované zahraničné spoločnosti             |
| CIT  | Daň z príjmov právnických osôb                  |
| DPH  | Daň z pridanej hodnoty                          |
| ERP  | Elektronická registračná pokladnica             |
| EÚ   | Európska Únia                                   |
| HDP  | Hrubý domáci produkt                            |
| HUF  | Maďarský forint                                 |
| INR  | Indická rupia                                   |
| ISP  | Poskytovatelia internetových služieb            |
| OECD | Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj |
| PE   | Stála prevádzkareň                              |
| SR   | Slovenská republika                             |
| TAG  | Technicko-poradenská skupina                    |
| UBER | UBER Technologies, Inc.                         |
| USD  | Americký dolár                                  |

|         |                                  |
|---------|----------------------------------|
| VRP     | Virtuálna registračná pokladnica |
| VZ OECD | Vzorová zmluva OECD              |
| ZDP     | Zákon o dani z príjmov           |

## Úvod

Zdieľaná ekonomika je v súčasnej dobe stredobodom pozornosti. Táto časť ekonomiky so sebou prináša stále novšie a novšie produkty, služby, inovácie a nápady. Platformy ako UBER, Airbnb, Booking.com a iné zažívajú enormný až nevídaný rast, ktorý spôsobil to, že vlády na takúto časť ekonomiky neboli pripravené a začali regulovať a zakazovať to, čo zvyšovalo kvalitu poskytovaných služieb a produktov.

Motív zapájania sa do zdieľanej ekonomiky môže byť rôzny. Niektorí to môžu robiť preto, že je to niečo nové, iní v nej vidia príležitosť zarobiť si dodatočné peniaze využitím nevyužitých zdrojov alebo dokonca sa niektorí chcú len socializovať s novými ľuďmi a prichádzať do styku s rôznorodými povahami. Takýto vývoj bol umožnený modernými mobilnými technológiami a rozvojom internetových služieb.

Oblasť pôsobenia takýchto firiem je veľmi široká a takmer každý z nás sa už určite s nejakou formou zdieľanej ekonomiky vo svojom živote stretol. Či už vo forme určitého prenájmu, vypožičania alebo výmeny nejakého produktu alebo služby. Internet už v súčasnosti ovplyvňuje náš každodenný život a vo veľkej miere ovplyvnil náklady na získavanie informácií. Všetko máme v dosahu ruky.

V diplomovej práci si popíšeme práve túto časť svetovej ekonomiky, ktorá si bude postupom času ukrájať čoraz väčšiu časť koláča. Pozrieme sa na ňu z pohľadu medzinárodného ale aj lokálneho. To znamená, že budeme skúmať zdaňovanie vo svete ale aj na území Slovenskej republiky. Po objasnení jednotlivých základných pojmov a princípov súvisiacich s touto problematikou nahliadneme do práce OECD na zdaňovaní zdieľanej ekonomiky, ktorá má svoje korene už na konci 20. storočia.

Prvá kapitola sa venuje všeobecnej definícii zdieľanej ekonomiky, typických črt jej biznis modelov, prínosov, ktoré prináša. Ďalej sa bude prvá kapitola zaoberať priblížením si základných princípov zdaňovania s ohľadom na cezhraničné transakcie a na konci tejto kapitoly prejdeme k spomínanej práci OECD na zdaňovaní zdieľanej ekonomiky.

Tretia kapitola je na začiatku zameraná na praktickú analýzu veľkosti zdieľanej ekonomiky v Európe, kde si pomocou grafov a tabuliek ukážeme odhadovanú a potenciálnu veľkosť zdieľanej ekonomiky na HDP vybraných krajín a vývoj a predikciu odvetvia

zdieľaných jász pre najbližšie roky na základe údajov z databázy Statista. V ďalšej časti tejto kapitoly budeme nadväzovať na prácu OECD z prelomu storočí a predstavíme si nové prístupy a návrhy, ktoré vyústili do prijímania nových legislatívnych zmien v daňovom práve niektorých krajín a my si priblížime, ktoré krajiny to sú a na akých princípoch prijali tieto legislatívne úpravy. Na záver v diskusii skúmame negatívne a pozitívne stránky spoločnosti UBER a ich vplyv na reguláciu odvetvia s našimi odporúčaniami.

# **1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí**

## **1.1 Definícia zdieľanej ekonomiky**

Pri zdieľanej ekonomike môžeme podľa A. Sundararajana<sup>1</sup> hovoriť o 3 zložkách, ktoré ju tvoria:

- Platformy
- Podnikatelia
- Spotrebitelia

Platformy sú person-to-person trhy, ktoré pomáhajú pri výmene tovarov a služieb medzi účastníkmi zdieľanej ekonomiky. Podnikatelia sú jednotlivci alebo malé podniky, ktoré poskytujú tovary a služby na jednotlivých platformách. Spotrebitelia sú jednotlivci, ktorí tvoria dopyt po tovaroch a službách a teda ich nakupujú, používajú alebo spotrebúvajú. Platba od spotrebiteľa k podnikateľovi je zvyčajne sprostredkovaná pomocou platformy, ktorá si často účtuje provízia buď od jednej alebo druhej zúčastnenej strany.

Formy peer-to-peer biznisov vykonávaných pomocou platforiem môžeme rozdeliť na niekoľko druhov:

- „Zmena účelu vlastného majetku na požičovateľské služby – tieto platformy vytvárajú trh pre poskytovanie majetkovo založených služieb, čo znamená generovanie nových pracovných príležitostí pre jednotlivcov, ktorí nie sú profesionálni poskytovatelia takýchto služieb. Napríklad platforma Airbnb umožňuje jednotlivcom stať sa podnikateľmi, ktorí ponúkajú časť alebo celý životný priestor ostatným účastníkom ako krátkodobé ubytovanie. Platformy Turo a Getaround umožňujú majiteľom áut ponúkať svoje autá ostatným účastníkom ako krátkodobé požičovne áut. Platformy Lyft a Taxify zase umožňujú ľuďom ponúkať spolujazdu zväčša na krátke vzdialenosti.

---

<sup>1</sup> SUNDARARAJAN, A. *Peer-to-Peer Businesses and the Sharing (Collaborative) Economy: Overview, Economic Effects and Regulatory Issues*. s. 7. 2014. [cit.2018-07-03]. Dostupné na internete: [https://smallbusiness.house.gov/uploadedfiles/1-15-2014\\_revised\\_sundararajan\\_testimony.pdf](https://smallbusiness.house.gov/uploadedfiles/1-15-2014_revised_sundararajan_testimony.pdf)

- Poskytovanie profesionálnych služieb – tieto platformy vytvárajú nový kanál pre existujúcich poskytovateľov rôznych služieb, čo v praxi znamená rozširovanie ich podnikateľských príležitostí spôsobom, ktorý umožňuje jednotlivcom stať sa podnikateľmi skôr ako pracovanie s tradičnou organizáciou. Ako príklad môžeme uviesť Uber, ktorí dovoľuje profesionálnym šoférom ponúkať šoférovanú mestskú dopravu z bodu do bodu pre spotrebiteľov.
- Poskytovanie všeobecnej nezávislej práce – tieto platformy vytvárajú nové trhy pre rozličné druhy nezávislej práce. Ako príklad môžeme uviesť Upwork, ktorý umožňuje rôznym technologickým profesionálom, prekladateľom a spisovateľom nájsť si prácu.
- Peer-to-peer predaj majetku – tento typ platforiem vytvára trhy, ktoré umožňujú podnikateľom predávať tovar priamo spotrebiteľom. Niektoré z týchto platforiem ako eBay fungujú už viac ako 10 rokov a sú spájané s predajom tradičných maloobchodných predmetov. Iné platformy ako Etsy vznikli nedávno a sú spájané s rozširovaním predaja tovaru, ktorý nemá masové trhy.<sup>2</sup>

Za zmienku stojí aj fakt, že existuje množstvo nových „požičovateľských“ biznis modelov, ktoré aj keď nie sú peer-to-peer sú spájané so zdieľanou ekonomikou. Niektoré z nich sú na trhoch, ktoré vždy mali tradičné požičovne. Napríklad Zipcar ponúka krátkodobé flexibilné požičiavanie, ale udržiava si vlastníctvo nad svojim vozovým parkom. Služba od BMW nazývaná „Drive Now“ ponúka prístup k autám na požiadanie bez potreby kúpiť si ich.

## 1.2 Ekonomická podstata zdieľanej ekonomiky

Podľa B. Matofskej<sup>3</sup> je zdieľaná ekonomika socio-ekonomický ekosystém založený na zdieľaní ľudských a fyzických zdrojov. Pozostáva zo zdieľanej tvorby, produkcie distribúcie, výmeny a spotreby tovarov a služieb rozdielnymi ľuďmi a organizáciami. Podľa jej teórie je zdieľaná ekonomika udržateľný ekonomický ekosystém pozostávajúci z nasledujúcich „10 stavebných blokov“:

<sup>2</sup> SUNDARARAJAN, A. *Peer-to-Peer Businesses and the Sharing (Collaborative) Economy: Overview, Economic Effects and Regulatory Issues*. s. 7. 2014. [cit.2018-07-03]. Dostupné na internete: [https://smallbusiness.house.gov/uploadedfiles/1-15-2014\\_revised\\_sundararajan\\_testimony.pdf](https://smallbusiness.house.gov/uploadedfiles/1-15-2014_revised_sundararajan_testimony.pdf)

<sup>3</sup> MATOFSKA, B. *What is Sharing Economy*. The people who share, 444. 5 s. 2014. Dostupné na internete: <http://dublinohiousa.gov/dev/dev/wp-content/uploads/2016/02/What-is-the-Sharing-Economy.docx>

1. Ľudia.
2. Produkcia.
3. Hodnoty a systémy výmeny.
4. Distribúcia.
5. Planéta.
6. Moc.
7. Zdieľané právo.
8. Komunikácia.
9. Kultúra.
10. Budúcnosť.“<sup>4</sup>

### **1.3 Faktory ovplyvňujúce vývoj zdieľanej ekonomiky**

Vznik a vývoj zdieľanej ekonomiky bol ovplyvnený viacerými faktormi, ktoré prispeli k jej dnešnej podobe. Tieto faktory môžeme podľa Sundararajana<sup>5</sup> rozdeliť na:

1. Konzumerizáciu digitálnych technológií: V 80. a 90. rokoch 20. storočia bola inovácia v digitálnych technológiách hnaná potrebami podnikov a vlády. Na potreby spotrebiteľov sa myslelo až po nich. Za posledných 10 až 15 rokov sme mohli sledovať „konzumerizáciu“ informačných technológií, kde je radikálna inovácia hnaná potrebami spotrebiteľov skôr ako potrebami podnikov a vlády. Tento trend je relevantný, pretože často je to masové vloženie možností týchto nových digitálnych technológií do rúk miliónov spotrebiteľov, čo vytvára možnosť digitálne sprostredkovaného peer-to-peer obchodovania. Toto taktiež vedie k zvýšeniu povedomia s plánom peer-to-peer výmeny umožnenej pomocou platforiem ako aj

---

<sup>4</sup> MATOFSKA, B. *What is Sharing Economy*. The people who share, 444. 5 s. 2014. Dostupné na internete: <<http://dublinohiousa.gov/dev/dev/wp-content/uploads/2016/02/What-is-the-Sharing-Economy.docx>>

<sup>5</sup> SUNDARARAJAN, A. *Peer-to-Peer Businesses and the Sharing (Collaborative) Economy: Overview, Economic Effects and Regulatory Issues*. s. 7. 2014. [cit.2018-07-03]. Dostupné na internete: [https://smallbusiness.house/uploadedfiles/1-15-2014\\_revised\\_sundararajan\\_testimony.pdf](https://smallbusiness.house/uploadedfiles/1-15-2014_revised_sundararajan_testimony.pdf)>

vyššej úrovni prijímania myšlienky vypožičania ako vlastníctva ako primárnej formy spotreby.

2. Vznik digitálnych inštitúcií: Rastúca časť interakcie medzi ľuďmi a výmeny je sprostredkovaná digitálnymi technológiami. Digitálne inštitúcie sú platformy založené na digitálnych technológiách, ktoré napomáhajú ekonomickej výmene rovnako ako to historicky robili ekonomické inštitúcie. Napríklad za posledných 15 rokov digitálny systém reputácie (umožňuje kupujúcim a predávajúcim poskytnúť spätnú väzbu k ich transakciám) umožnil polo-anonymným užívateľom on platforme eBay vymieňať si majetky medzi sebou bez toho aby boli fyzicky spojený alebo spoliehania sa na tradičnú podnikateľskú infraštruktúru. Manažérske technológie digitálnych práv platforiem ako iTunes a Kindle sú zahrnuté v zákonoch o duševnom vlastníctve pre digitálnu hudbu, videá a knihy.
3. Urbanizácia a globalizácia: USA a Európa pociťuje pozitívnu mieru urbanizácie. Mestá sú už zdieľané ekonomiky – obmedzenie priestoru a hustota zaľudnenia mestského života uprednostňuje spotrebu, ktorá zahŕňa prístup k zdieľaným zdrojom pred vlastníctvom majetku. Obyvatelia miest zdieľali ich majetok a priestor neformálne už dlhú dobu, ale inovatívne technológie a sociálne nástroje spravili z spoluprodukovania, požičiavania, obchodovania a vypožičiavania majetku lacnejšie a ľahšie vo veľkom rozsahu.
4. Ekologický a zdrojový zreteľ: Množstvo biznis modelov zdieľanej ekonomiky pomáha efektívnejšiemu používaniu prírodných a ostatných fyzických zdrojov. Časom sa túžba ľudí vybrať si nízko majetkovú formu života, ktorá používa menej zdrojov a znižuje ich ekologický dopad na prostredie a je pravdepodobné, že budú uprednostňovať peer-to-peer zdieľanie.

## 1.4 Ekonomické dopady zdieľanej ekonomiky

Prejdime ďalej od definovania, čo to vlastne zdieľaná ekonomika znamená a pokúsime sa zobrazit' si dopady na ekonomiku spôsobované existenciou tejto časti ekonomiky. Expanzia zdieľanej ekonomiky, ktorá je podporovaná týmito platformami bude mať množstvo ekonomických dopadov<sup>6</sup>. Ekonomické dopady pramenia z nižších trhových transakčných nákladov, efektívnejšej produkcie, vyššej úrovne outputu vytvoreného z rovnakej úrovne fyzického kapitálu a práce.

- Rozmach spotreby – Peer-to-peer biznisy vytvorené novými platformami vytvárajú nové spotrebné skúsenosti vyššej kvality a rozmanitosti, ktoré pravdepodobne budú stimulovať ekonomický rast. S ohľadom na uvedené je pravdepodobné, že tieto novovznikajúce podnikania nebudú len nahrádzať staré formy obchodu novými digitálnymi ale aj podporovať ekonomický rast.
- Prírastky produktivity – Nové platformy môžu viesť k efektívnejšiemu používaniu fyzickému kapitálu lepším využívaním majetku ako nehnuteľnosti a automobily. Zameriavajú sa aj na nedostatočne využívaný ľudský kapitál – ľudia dopĺňajú svoju prácu s prácou navyše v podobe Airbnb hostiteľov alebo Uber vodičov. Technologické zmeny, ktoré generujú viac outputu z rovnakého množstva kapitálu zvyšujú produktivitu. Takéto zmeny podľa historických vzorov vedú v dlhodobom horizonte k ekonomickému rastu.
- Podnikanie a inovácie – Vznik týchto platforiem umožňuje spoločnosti zapojiť schopnosti a ambície jednotlivcov. Pre množstvo z týchto jednotlivcov toto nízkorizikové mikropodnikanie môže byť prvým krokom k širšiemu podnikaniu generovaním dodatočného príjmu, rozširovaním expertízy a vytváraním väčšej siete kontaktov.
- Vznik neviditeľnej práce – Tieto platformy presúvajú prácu z užšie špecializovaných aktivít na širšie rozpätie obchodných aktivít. Mnohí z týchto podnikateľov pracujú na plný úväzok, kde poskytujú služby, ktoré aj sami ponúkajú. Taktiež množstvo ľudí pracuje mimo ich primárnych zručností.

---

<sup>6</sup> SUNDARARAJAN, A. *Peer-to-Peer Businesses and the Sharing (Collaborative) Economy: Overview, Economic Effects and Regulatory Issues*. s. 7. 2014. [cit.2018-07-03]. Dostupné na internete: [https://smallbusiness.house.gov/uploadedfiles/1-15-2014\\_revised\\_sundararajan\\_testimony.pdf](https://smallbusiness.house.gov/uploadedfiles/1-15-2014_revised_sundararajan_testimony.pdf)

- Zmeny na trhoch s majetkom – Vznik nových peer-to-peer požičovacích príležitostí má množstvo efektov na ľudí nakupujúcich vyrábané tovary. Zvýšená dostupnosť krátkodobých požičovní pravdepodobne zvýši celkovú spotrebu, pretože spotrebiteľia majú prístup k širším šoférskym možnostiam. Časť týchto spotrebiteľov si zvolí nekupovať si svoje vlastné automobily, čo zníži predaj automobilov. Na druhú stranu tí, čo si nekúpili automobily teraz môžu byť ochotnejší zaobstarať si automobil kvôli príležitostiam doplnkového príjmu ponúkaného trhom, ktorý im uľahčuje splácanie automobilov.

## 1.5 Fundamentálne princípy zdaňovania

Väčšina krajín ukladá dane aj na príjem aj na spotrebu. Kým dane z príjmu sú uvalené na čistý príjem (z práce a kapitálu) po ročnom zdaňovacom období, dane zo spotreby fungujú daň z výdavkov vo vzťahu k spotrebe tovaru a služieb, uložené v čase transakcie. Existuje viacero foriem daní z príjmu a daní zo spotreby. Daň z príjmu všeobecne vyberaná z čistého príjmu realizovaného platiteľom dane za určité obdobie. Naopak dane zo spotreby majú sú zdaňované v transakcii, výmene tovaru a služieb za protihodnotu buď v poslednom bode predaja konečnému užívateľovi alebo v medzitransakciách medzi podnikmi, alebo cez výber na určitých tovaroch a službách ako spotrebné dane, clá. Dane z príjmov sú vyberané v mieste zdroja príjmu kým dane zo spotreby sú vyberané v mieste určenia.

### 1.5.1 Daň z príjmov právnických osôb (CIT)

Daň z príjmov právnických osôb závisí od širokého daňového základu formulovaného tak, aby zahŕňal všetky typy príjmu vyvolané spoločnosťou bez ohľadu na charakter podnikateľských aktivít spoločnosti. Na určenie týchto príjmov sa používajú 2 základné modely<sup>7</sup>:

- Príjmový a výdavkový systém (metóda príjmu a straty) – čistý príjem je stanovený ako rozdiel medzi všetkými príjmami dosiahnutými spoločnosťou v zdaňovacom období a všetkými odpočítateľnými výdavkami vzniknutými v tom istom zdaňovacom období.

<sup>7</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 22. ISBN 978-92-64-24104-6.

- Systém účtovnej bilancie – čistý príjem je stanovený porovnávaním hodnotou čistých aktív v účtovnej bilancii platiteľa dane na konci zdaňovacieho obdobia s hodnotou čistých aktív v účtovnej bilancii platiteľa dane na začiatku zdaňovacieho obdobia.

*Zdaňovanie cezhraničných príjmov podľa domácich zákonov o dani z príjmu právnických osôb*

Je všeobecne akceptované, že existujú 2 aspekty suverenity štátu<sup>8</sup>. Moc nad územím (jurisdikcia vymáhania) a moc nad určitým súborom subjektov (politická príslušnosť). Vedomí si toho, že dane by mali vzťahovať na zdaniteľné subjekty a predmety, ktoré majú určitú spojitosť s ukladajúcim štátom, zákonodarcovia dospeli k záveru, že zákonný daňový nárok by mal byť založený buď na vzťahu k osobe (osobné prepojenie) alebo na vzťahu k teritóriu (teritoriálne prepojenie).

Domáce daňové pravidlá pre zdaňovanie cezhraničných príjmov zvyčajne adresujú dve situácie: zdaňovanie odchádzajúcich investícií rezidentských spoločností a zdaňovanie prichádzajúcich investícií nerezidentských spoločností. Niektoré krajiny určujú rezidentstvo spoločnosti na základe formálneho kritéria ako je miesto založenia. V iných krajinách je rezidentstvo spoločnosti určené na vecných kritériách ako je napríklad miesto efektívneho riadenia. Niektoré krajiny určujú rezidentstvo na základe testu miesta efektívneho riadenia aj miesta založenia.

Vo vzťahu k zdaňovaniu investícií smerujúcich do zahraničia usadených spoločností môžeme identifikovať 2 modely<sup>9</sup>. Celosvetový a teritoriálny systém.

Krajina používajúca celosvetový systém podmieňuje jej rezidentov zdaňovať ich celosvetové príjmy pochádzajúce zo zdrojov v alebo mimo teritória. Aby sa mohol implementovať princíp príslušnosti musí daňová správa v krajine rezidentstva pozbierať informácie vo vzťahu k príjmu zo zahraničného zdroja ich rezidentov. Krajiny používajú čistý celosvetový systém zdaňovania len zriedka ak vôbec. Naopak mnoho z týchto systémov zahraničných príjmov zahraničných pobočiek je zdaňované repatriáciou a nie na

<sup>8</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 22. ISBN 978-92-64-24104-6

<sup>9</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 23. ISBN 978-92-64-24104-6

akruálnej báze. Kredit za daň platenú z príjmov vyprodukovaných v zahraničí je limitovaný do výšky zdanenia, ktoré by bolo uvalené na zahraničné zárobky rezidentskou krajinou. Toto zaisťuje, že celosvetový systém nenarúša zdaňovanie príjmu z domácich zdrojov štátu rezidentstva.

Krajina, ktorá aplikuje teritoriálny CIT systém podmieňuje jej rezidentov zdaňovať iba príjem odvodený zo zdrojov nachádzajúcich sa v teritóriu. Toto znamená, že spoločnosti sú zdaňované iba z ich lokálneho príjmu.

S ohľadom na zdaňovanie investícií nerezidentov smerujúcich do krajiny, ako celosvetový daňový systém tak aj teritoriálny daňový systém uvalujú daň na príjem vznikajúci z domácich zdrojov. Vo vzťahu k príjmom z podnikania, koncept zdroja v domácich zákonoch je paralelný s konceptom stálej prevádzkarne (PE).

#### *Zdaňovanie cezhraničných príjmov podľa zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia*

Uplatňovanie daňovej suverenity môže mať za následok rozporuplné nároky od dvoch a viacerých jurisdikcií o tú istú zdaniteľnú sumu, čo môže viesť k právnemu dvojitému zdaneniu, čo je uloženie porovnateľných daní v dvoch alebo viacerých štátoch na rovnakého platiteľa dane vo vzťahu k rovnakému príjmu. Bilaterálne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sa zaoberajú prípadmi dvojitého zdaňovania alokovaním daňových práv zmluvným štátom.

Zmluvné pravidlá zaisťujú, že podnikové zisky sú zdaniteľné výhradne štátom rezidencie, pokiaľ spoločnosť nevykonáva podnikanie aj v druhom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne. V druhom prípade štát zdroja môže zdaňovať iba zisky, ktoré sú priraditeľné stálej prevádzkarni. Koncept stálej prevádzkarne je teda používaný na stanovenie či je zmluvný štát oprávnený uplatňovať jeho daňové práva vo vzťahu k ziskom platiteľa dane, ktorý je nerezidentom.

Koncept stálej prevádzkarne sa správa ako hranica, ktorá meraním úrovne ekonomickej účasti zahraničného podniku v danom štáte pomocou objektívnych kritérií určuje okolnosti, za ktorých môže byť zahraničný podnik považovaný za dostatočne integrovaného do ekonomiky štátu pre oprávnenie zdaňovania v tomto štáte. Tento koncept si podrobnejšie rozoberieme v ďalšej kapitole.

Definícia stálej prevádzkarne najprv predstavovala dve odlišné hranice<sup>10</sup>:

- Fixné miesto, cez ktoré je podnikanie spoločnosti celkovo alebo sčasti vykonávané alebo
- Osoba konajúca v mene zahraničnej spoločnosti a zvyčajne si uplatňuje právomoc uzatvárať zmluvy v mene zahraničnej spoločnosti.

V obidvoch prípadoch je požadovaný určitý level fyzickej prítomnosti v jurisdikcii zdroja buď priamo alebo cez akcie závislého agenta. Zmluvné pravidlá o ziskoch podnikov zaisťujú, že iba priraditeľné zisky stálej prevádzkarne sú zdaniteľné v jurisdikcii, kde sa stála prevádzkareň nachádza. Toto sú zisky, ktoré by sa od stálej prevádzkarne očakávali, ak by to boli odlišné a samostatné spoločnosti. Na základe samostatných distribučných pravidiel, ktoré majú prednosť pred pravidlom stálej prevádzkarne môžu byť niektoré špecifické položky príjmu zdanené v jurisdikcii zdroja aj keď nie je žiadna z alternatívnych hraníc stálej prevádzkarne naplnená v danej krajine. Patria sem<sup>11</sup>:

- Príjmy z nehnuteľností (a kapitálových ziskov z predaja), ktoré môžu byť zdanené v štáte zdroja, kde sa nehnuteľnosť nachádza.
- Zisky podniku, ktoré zahŕňajú určité typy platieb, ktoré môžu zahŕňať dividendy, úroky, licenčné poplatky alebo technické poplatky, pre ktoré umožňuje zmluva krajiny zdroja uvaliť limitovanú zrážkovú daň.

V prípade zahraničných platieb dividend, úrokov, licenčných poplatkov krajiny bežne ukladajú daň podľa ich domácich zákonov celkovej báze (neredukované odpočítaním výdavkov) použitím zrážkovej dane. Bilaterálne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia bežne špecifikujú maximálnu sadzbu, ktorú môže štát zdroja uvaliť takúto zrážkovú daň.

Tam, kde je priorita daná bilaterálnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia právom zdanit' v jurisdikcii zdroja, štát rezidentstva musí poskytnúť úľavu od dvojitého zdanenia.

---

<sup>10</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 27. ISBN 978-92-64-24104-6.

<sup>11</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 27. ISBN 978-92-64-24104-6.

### *1.5.2 Daň z pridanej hodnoty a iné nepriame dane zo spotreby*

Dane z pridanej hodnoty a ostatné dane zo spotreby sú všeobecne navrhnuté ako nepriame dane. Vo všeobecnosti sú určené pre zdanenie poslednej spotreby tovarov a služieb, sú vyberané od dodávateľov týchto tovarov a služieb skôr ako od spotrebiteľov. V princípe znášajú daňové bremeno spotrebiteľia ako súčasť trhovej ceny nakúpených tovarov alebo služieb.

Rozlišujeme 2 kategórie daní zo spotreby<sup>12</sup>:

1. Všeobecné dane na tovar a služby pozostávajúce z DPH a jej ekvivalentov z iných jurisdikcií, dane z predaja a iných všeobecných daní z tovarov a služieb.
2. Dane na špecifické tovary a služby skladajúce sa primárne zo spotrebných daní, cla a daní zo špecifických služieb.

Ústredným charakteristickým znakom DPH je, že daň je vyberaná v etapách procesu. Každá spoločnosť (zdaniteľná osoba) je zodpovedná za vyberanie dane na výstupe a poukázať podiel dane zhodný s jej prirážkou (t.j. pridanou hodnotou) v príslušnom zdaňovacom období. To znamená, že zdaniteľná osoba poukáže rozdiel medzi DPH uloženou na výstupe a daňou uloženou na vstupe za toto obdobie.

#### *Daň z pridanej hodnoty na cezhraničné transakcie – princíp miesta určenia*

Základnou otázkou politiky vo vzťahu k medzinárodnej aplikácii dane z pridanej hodnoty je to, či má byť daň uložená jurisdikciou pôvodu alebo jurisdikciou určenia. Podľa princípu určenia je daň uložená iba na finálnu spotrebu, ku ktorej dochádza vrámci daňovej jurisdikcie. Podľa princípu pôvodu je daň uložená v rozličných jurisdikciách, kde bola daná hodnota pridaná.

Podľa princípu určenia<sup>13</sup> žiadna daň nie je uvalená na vývoz a príslušná vstupná daň je refundovaná vývozcom, pričom dovoz je zdaňovaný na rovnakom základe a rovnakými

---

<sup>12</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 28. ISBN 978-92-64-24104-6

<sup>13</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 29. ISBN 978-92-64-24104-6.

sadzbami ako tuzemské dodania. Celková daň zaplatená vo vzťahu k dodaniu je určená pravidlami aplikovanými v jurisdikcii spotreby a všetky tržby pripadnú jurisdikcii, kde dochádza k dodaniu poslednému spotrebiteľovi. Aplikácia princípu určenia teda dosahuje neutralitu v medzinárodnom obchode, keďže neexistuje výhoda v nakupovaní z jurisdikcií s nízkou alebo žiadnou daňou a ani vysoké alebo viacero DPH sadzieb neskresľuje úroveň zloženia exportov danej krajiny.

Naopak podľa princípu pôvodu<sup>14</sup> by každá jurisdikcia uložila DPH na hodnotu vytvorenú v rámci jej teritória. Pod týmto režimom by exportujúce jurisdikcie zdaňovali vývoz na rovnakom základe a rovnakou sadzbou ako tuzemské dodania, pričom importujúce jurisdikcie by poskytli zápočet k ich vlastnej DPH za hypotetickú daň, ktorá by bola zaplatená vo vlastnej sadzbe importujúcej jurisdikcie. Tento prístup funguje opačne ako podstatné znaky dane zo spotreby, pri ktorej by tržby mali pripadať jurisdikcii, kde sa uskutočňuje finálna spotreba. Podľa princípu pôvodu sú tieto tržby zdieľané medzi jurisdikciami, kde boli hodnoty pridané. Uložením dane s rozličnými sadzbami aplikovateľných v jurisdikciách, kde bola hodnota pridaná by mohol tento princíp ekonomickú alebo geografickú štruktúru hodnotového reťazca a mohol by pôsobiť proti neutralite v medzinárodnom obchode.

Z tohto dôvodu je rozšírený konsenzus, že princíp miesta určenia, kde tržby pripadajú krajine, v ktorej nastáva finálna spotreba, je preferovaný pred princípom miesta pôvodu.

Aj keď bol princíp miesta určenia široko akceptovaný ako základ pre aplikovanie DPH na medzinárodný obchod, jeho implementácia sa v jednotlivých jurisdikciách môže líšiť. Toto môže viesť k dvojitému zdaneniu alebo neúmyselnému nezdaneniu a k neistote pre správcov dane a spoločnosti. Aby bolo možné aplikovať princíp miesta určenia musia mať DPH systémy mechanizmus pre určovanie miesta dodania.

#### *Princíp miesta určenia – tovary*

Pod pojmom tovar sa vo všeobecnosti myslí hmotný majetok pre DPH účely. DPH ošetrovanie dodania tovaru normálne závisí od umiestnenia tovaru v čase transakcie a/alebo

---

<sup>14</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 29. ISBN 978-92-64-24104-6.

umiestnenia tovaru ako výsledku transakcie.<sup>15</sup> Dodanie tovaru je v princípe predmetom DPH v jurisdikcii, kde sa tovar nachádza v čase transakcie. Ak transakcia zahŕňa presun tovaru z jednej jurisdikcie do druhej, tak sú exportované tovary zvyčajne oslobodené od DPH v jurisdikcii predajcu, zatiaľ čo dovoz je predmetom rovnakej DPH ako ekvivalent domáceho tovaru v jurisdikcii osoby, ktorá tovar nakupuje. DPH pri dovoze je vo všeobecnosti vyberaná v rovnakom čase ako clo predtým ako je tovar prepustený z colnej kontroly, pričom v niektorých jurisdikciách môže byť výber DPH odložený do podania daňového priznania importéra. Umožnenie odpočítania DPH vzniknutej pri dovoze rovnako ako odpočítanie dane na vstupe pri tuzemských dodaniach zabezpečuje neutrality a limituje skreslenie vo vzťahu k medzinárodnému obchodu.

Množstvo DPH systémov uplatňuje oslobodenie pre dovoz tovarov relatívne nízkej hodnoty. Tieto oslobodenia sú motivované protihodnotou, že administratívne náklady do colného systému pravdepodobne prevážia dosiahnuté zisky.

#### *Princíp miesta určenia – služby*

DPH legislatíva vo viacerých krajinách definuje služby ako „čokoľvek čo nie je inak definované“ alebo dodanie služby ako „čokoľvek iné ako dodanie tovaru“. Na identifikovanie miesta zdaňovania služieb môže byť použité veľké množstvo nástrojov. Ako príklad si môžeme uviesť miesto vykonania služby, miesto založenia alebo sídla dodávateľa, bydlisko alebo skutočná poloha zákazníka, poloha hmotného majetku a iné.

Aplikácia týchto princípov pre identifikovanie miesta zdaňovania sa stala náročnou pri rastúcich objemoch cezhraničných služieb. DPH systémy majú značné problémy s určovaním, kde sú služby považované za spotrebované. V praxi poznáme dva prístupy pre aplikovanie DPH na cezhraničné služby<sup>16</sup>:

- Prvý prístup sa zameriava na jurisdikciu, kde je zákazník rezidentom. Podľa tohto prístupu, ak je zákazník rezidentom inej jurisdikcie ako dodávateľ je dodanie oslobodené od DPH v jurisdikcii dodávateľa a je predmetom DPH v jurisdikcii

---

<sup>15</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 30. ISBN 978-92-64-24104-6.

<sup>16</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 31. ISBN 978-92-64-24104-6.

zákazníka. Dodávateľ sa musí zaregistrovať pre DPH v jurisdikcii zákazníka a vyzbierať a zaplatiť daň v tejto jurisdikcii. V praxi platí, že ak zákazník je podnik registrovaný pre DPH, táto daň je vyberaná cez mechanizmus reverse-charge. Je to mechanizmus, ktorý presúva povinnosť platiť daň z dodávateľa na zákazníka.

- Podľa druhého prístupu je dodanie služby predmetom DPH v jurisdikcii, kde je dodávateľ rezidentom. Dodanie služby je potom predmetom dane v jurisdikcii dodávateľa aj v prípade, že sú vykonávané v zahraničí alebo poskytované zahraničným zákazníkom.

Pre B2B dodania (business-to-business) majú obidva prístupy rovnaký efekt v tom, že exportované služby sú odľahčené od DPH bremena v krajine pôvodu a predmetom dane v jurisdikcii, kde služba považovaná za použitú zákazníkom. Aj keď obidva prístupy vedú k výsledku, ktorý je konzistentný s princípom miesta určenia v B2B kontexte, situácia je komplikovanejšia pri B2C dodaniach (business-to-customer). Väčšina DPH systémov zdaňuje dodania služby súkromným osobám v jurisdikcii, kde je dodávateľ rezidentom. Množstvo jurisdikcií, ktoré majú oslobodené cezhraničné dodania služieb nerezidentským zákazníkom limitujú aplikovanie tohto režimu na B2B dodania. Dodania zahraničným fyzickým osobám sú potom predmetom dane v jurisdikcii dodávateľa, zatiaľ čo služby nadobudnuté zo zahraničia rezidentskými finálnymi spotrebiteľmi nie sú predmetom DPH v jurisdikcii spotrebiteľa. Toto môže stimulovať dodávateľov presmerovať ich aktivity do jurisdikcií, kde nie je aplikovaná žiadna alebo nízka DPH a predávať služby poskytované na diaľku na zahraničné trhy oslobodené od DPH alebo s nízkou DPH. Toto potenciálne skreslenie a súvisiace straty výnosov začínajú byť značné z dôvodu rastúceho objemu cezhraničných služieb. Stále viac a viac jurisdikcií zvažuje spôsoby implementovania princípu založeného na mieste určenia pre B2B aj B2C cezhraničné dodania služieb a teda systémov, ktoré si vyžadujú, aby dodávatelia zbierali a odvádzali daň. Keďže metódy samostatného zisťovania len málo pravdepodobne ponúknu účinné riešenie pre výber daní v mieste určenia pri B2C dodaniach sú vyššie uvedené systémy jedinou realistickou alternatívou.

### *1.5.3. Stála prevádzkareň*

Ďalším základným princípom je stála prevádzkareň, ktorej definícia je veľmi podstatná pre zdaňovanie ziskov podnikov. Podľa M. Angharada a L. Oats<sup>17</sup> stála prevádzkareň je neoddeliteľnou súčasťou toho istého podnikového subjektu ako je jej hlavná časť alebo ústredie. Toto môže viesť k určitým problémom pri určovaní priradovania celkových podnikových ziskov jednotlivým častiam toho istého podnikového subjektu v ďalších štátoch. Pokiaľ existuje stála prevádzkareň „prostredníctvom ktorej vykonáva zahraničná osoba podnikateľské aktivity, potom má štát, kde sa stála prevádzkareň nachádza právo zdaňovať príjmy zahraničného subjektu priraditeľné stálej prevádzkarni na základe princípu zdanenia podľa zdroja. Pojem stála prevádzkareň býva zvyčajne definovaný v domácich daňových zákonoch krajiny a môže byť použitý v prípade, že štát nemá uzatvorenú Zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia so štátom, ktorého rezidentom je zahraničný subjekt. Ďalej sa týmto pojmom zaoberajú článok 5 Vzorovej zmluvy OECD ako aj Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi štátmi, kde sa nachádza stála prevádzkareň a kde je umiestnené ústredie zahraničného subjektu.

Podľa Vzorovej zmluvy OECD a jej článku 5 sa pojem stála prevádzkareň chápe ako „stále miesto podnikania, prostredníctvom ktorého podnik úplne alebo čiastočne vykonáva svoju činnosť.“<sup>18</sup> V druhom odseku sa uvádza, že pojem stála prevádzkareň zahŕňa najmä:

- a) „Miesto vedenia,
- b) Pobočku,
- c) Kancelárie,
- d) Továrň,
- e) Dielňu,

---

<sup>17</sup> MILLER, A. – OATS, L. Principles of international taxation. 3rd ed. Haywards Heath: Bloomsbury Professional, 2012, s. 179. ISBN 978-1-84766-879-0.

<sup>18</sup> Vzorová zmluva OECD. 2017. Paris: OECD, 2017. Dostupné na internete: < [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page33](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page33)>

- f) Baňu, nálezisko ropy alebo zemného plynu, lom alebo akékoľvek iné miesto extrakcie prírodných zdrojov.“<sup>19</sup>

V ďalšom odseku sa pojednáva o vzniku stálej prevádzkarne čo sa týka stavieb a teda, že stavenisko, konštrukčný a inštalačný projekt môžu dávať za vznik stálej prevádzkarni v prípade, že daný projekt trvá dlhšie ako 12 mesiacov.

Štvrtý odsek obsahuje negatívne vymedzenie vzniku stálej prevádzkarne, ktoré sa týka najmä použitia priestorov na účely skladovania, vystavenia a doručovania tovaru, údržby stáleho miesta podnikania z dôvodu nakupovania tovaru, vykonávania prípravných alebo pomocných činností pre spoločnosť a udržiavanie zásob tovaru pre skladovanie, vystavenie, doručovanie tovaru a z dôvodu ďalšieho spracovania inou spoločnosťou.

Obsahom odsekov 5 až 7 je vznik stálej prevádzkarne na báze špecifických prípadov, ako sú nezávislí agenti, makléri, komisionársky agenti a na základe majetkového podielu spoločnosti, ktorá je rezidentom druhého zmluvného štátu. V odseku 5 článku 5 VZ OECD sa dočítame, že „ak osoba iná ako nezávislý agent podľa odseku 6 koná v mene podniku a má v niektorom štáte právomoc uzatvárať v mene podniku zmluvy a túto právomoc aj bežne vykonáva, bez ohľadu na odseky 1 a 2, predpokladá sa, že tento podnik má v danom štáte stálu prevádzkareň vo vzťahu ku všetkým činnostiam, ktoré táto osoba pre podnik vykonáva, pokiaľ činnosti tejto osoby nie sú obmedzené na činnosti uvedené v odseku 4, ktoré by v prípade ich vykonávania v trvalom mieste na výkon podnikania nezakladali existenciu stálej prevádzkarne v tomto mieste podľa ustanovení uvedeného odseku.“<sup>20</sup>

Podľa odseku 6 sa „nepredpokladá, že podnik má stálu prevádzkareň v zmluvnom štáte len preto, že v tomto štáte vykonáva svoju činnosť prostredníctvom makléra, generálneho komisionára alebo iného nezávislého agenta, pokiaľ tieto osoby konajú v rámci svojej bežnej podnikateľskej činnosti.“<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> Vzorová zmluva OECD. 2017. Paris: OECD, 2017. Dostupné na internete: <[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page33](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page33)>

<sup>20</sup> Vybrané časti modelovej daňovej zmluvy o príjmoch a majetku. Finančná správa SR. 2010. Dostupné na internete: [https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Profesionalna\\_zona/Dane/Doplnkove\\_vyklado\\_ve\\_prostriedky/MZ\\_k1\\_k10\\_final.pdf](https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Doplnkove_vyklado_ve_prostriedky/MZ_k1_k10_final.pdf).

<sup>21</sup> Vybrané časti modelovej daňovej zmluvy o príjmoch a majetku. Finančná správa SR. 2010. Dostupné na internete: [https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Profesionalna\\_zona/Dane/Doplnkove\\_vyklado\\_ve\\_prostriedky/MZ\\_k1\\_k10\\_final.pdf](https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Doplnkove_vyklado_ve_prostriedky/MZ_k1_k10_final.pdf).

Na základe „skutočnosti, že spoločnosť, ktorá je rezidentom jedného zmluvného štátu, ovláda spoločnosť alebo je ovládaná spoločnosťou, ktorá je rezidentom druhého zmluvného štátu alebo ktorá vykonáva svoju činnosť v tomto druhom štáte, sama o sebe nie je základom preto, aby sa jedna spoločnosť považovala za stálu prevádzkareň.“<sup>22</sup>

Podľa zákona 595/2003 Z.z. o dani z príjmov je príjmom zo zdrojov na území Slovenskej republiky daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou príjem z činností vykonávaných prostredníctvom jeho stálej prevádzkarne. Stálou prevádzkarňou sa na účely tohto zákona rozumie *„trvalé miesto alebo zariadenie na výkon činnosti, prostredníctvom ktorého daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou vykonáva úplne alebo sčasti svoju činnosť na území Slovenskej republiky, a to najmä miesto, z ktorého je činnosť daňovníka organizovaná, pobočka, kancelária, dielňa, pracovisko, miesto predaja, technické zariadenie alebo miesto prieskumu a ťažby prírodných zdrojov. Miesto alebo zariadenie na výkon činnosti sa považuje za trvalé, ak sa na výkon činnosti využíva sústavne alebo opakovane. Za výkon činnosti s trvalým miestom na území Slovenskej republiky sa považuje aj opakované sprostredkovanie služieb prepravy a ubytovania, a to aj prostredníctvom digitálnej platformy. Ak ide o jednorazovo vykonávanú činnosť, miesto alebo zariadenie, v ktorom sa činnosť vykonáva, sa považuje za trvalé, ak doba výkonu činnosti presiahne šesť mesiacov, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov. Stavenisko, miesto vykonávania stavebných projektov a montážnych projektov sa považuje za stálu prevádzkareň, len ak výkon činnosti daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou, alebo jeho závislých osôb na nich presiahne šesť mesiacov. Za činnosť vykonávanú prostredníctvom stálej prevádzkarne sa považuje aj činnosť vykonávaná na území Slovenskej republiky pri poskytovaní služieb daňovníkom alebo osobami pre neho pracujúcimi, ak doba výkonu tejto činnosti presiahne 183 dní, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov. Stálou prevádzkarňou je aj osoba, ktorá koná v zastúpení daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou a sústavne alebo opakovane prerokováva, uzatvára, sprostredkováva uzavretie zmlúv alebo zohráva hlavnú úlohu smerujúcu k uzatváraniu zmlúv, ktoré sú následne uzatvorené daňovníkom bez zmeny ich podstatných náležitostí a tieto zmluvy sú uzatvorené v mene daňovníka alebo ich predmetom je prevod*

---

<sup>22</sup> Vybrané časti modelovej daňovej zmluvy o príjmoch a majetku. Finančná správa SR. 2010. Dostupné na internete: [https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Profesionalna\\_zona/Dane/Doplňkove\\_vyklado\\_ve\\_prostriedky/MZ\\_k1\\_k10\\_final.pdf](https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Doplňkove_vyklado_ve_prostriedky/MZ_k1_k10_final.pdf).

*vlastníckeho práva alebo udelenie práva na užívanie majetku vo vlastníctve daňovníka alebo majetku, ktorý má daňovník právo užívať alebo poskytnutie služieb daňovníkom. Osoba koná v zastúpení daňovníka, ak koná na základe jeho pokynov, pričom daňovník výsledky jej činnosti kontroluje a nesie za ne podnikateľské riziko.“<sup>23</sup>*

## **1.6 Daňové výzvy digitálnej ekonomiky**

Komisia pre fiškálne záležitosti (CFA) na svojom júnovom stretnutí v roku 1996 viedla diskusiu na tému daňových implikácií vývoja komunikačných technológií.

V novembri 1997 sa konala v Turku, Fínsko konferencia nazvaná *Odstránenie bariér globálneho elektronického obchodu*. Zúčastnili sa jej vlády a podnikateľskí predstavitelia, ktorí sa stretli za účelom neformálne prediskutovať výzvy daňových systémov predstavované vo forme globálneho elektronického obchodu. Od tohto prvého stretnutia bolo odvodené množstvo práce organizáciou OECD a daňovými orgánmi, aby bola poskytnutá väčšia istota ako sa bude zaobchádzať s elektronickým obchodovaním na daňové účely.

Po konferencii o elektronickom obchode organizovanej Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) a vládou Fínska v spolupráci s Európskou Komisiou, japonskou vládou a poradenskou komisiou OECD pre obchod a priemysel (BIAC) v Turku v novembri 1997 CFA prijala sériu návrhov pre prípravu Ministerskej schôdze pre elektronický obchod, ktorá mala byť organizovaná v Ottawe v októbri 1998. V príprave na túto schôdzu CFA prijala hlásenie: „Elektronický obchod : Rámcové daňové podmienky“, ktoré vyvodilo nasledujúce hlavné závery<sup>24</sup>:

- Všeobecne uznávané daňové princípy, ktorými sa riadia vlády vo vzťahu k tradičnému obchodu by mali byť smerodajné aj vo vzťahu k elektronickému obchodu.
- Existujúce zdaňovacie pravidlá môžu tieto princípy implementovať.
- Tento prístup nezabraňuje novým administratívnym alebo legislatívnym opatreniam alebo zmenám existujúcich opatrení vzťahujúcich sa na elektronický obchod za

---

<sup>23</sup> § 16 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov.

<sup>24</sup> Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa taxation framework conditions. Paris: OECD, 2001, s. 11. Dostupné na internete: <https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>.

predpokladu, že tieto opatrenia sú určené na asistovanie pri aplikácii existujúcich princípov zdaňovania a nie sú zamerané na zneužívanie diskriminačného daňového zaobchádzania s transakciami elektronického obchodu.

- Aplikácia týchto princípov na elektronický obchod by mala byť štruktúrovaná pre zachovanie fiškálnej suverenity krajín, aby sa dosiahlo spravodlivé rozdeľovanie základu dane z elektronického obchodu medzi krajinami a aby sa vyhlo dvojitému a neúmyselnému nezdaneniu.
- Proces implementácie týchto princípov by mal zahŕňať zintenzívnený dialóg s podnikmi a s nečlenskými ekonomikami.

Menej ako rok po Turku na Ottawskej konferencii nazvanej *Svet bez hraníc – Uvedomovanie si potenciálu elektronického obchodu* publikovala Komisia pre fiškálne záležitosti Rámcové daňové podmienky, ktoré boli privítané ministrami a podnikmi. Odvtedy sa Rámcové daňové podmienky stali všeobecne akceptovanými väčšinou krajín ako poskytnutý základ pre nadchádzajúcu prácu na zdaňovaní elektronického obchodu. OECD v spolupráci s ďalšími medzinárodnými organizáciami bola uznaná ako najlepšia organizáciu pre koordináciu a ďalšiu prácu na zdaňovaní elektronického obchodu.

V Ottawe bolo odsúhlasené, že nasledujúce zdaňovacie princípy<sup>25</sup> by mali byť aplikované na elektronický obchod:

- Neutralita – zdaňovanie by malo byť neutrálne a spravodlivé medzi formami elektronického obchodu a medzi tradičným a elektronickým obchodom, takže by sa malo riešiť najmä vyhýbanie sa dvojitému zdaneniu alebo neúmyselnému nezdaneniu. Neutrálna daň prispieje k efektívnosti zaručením, že optimálna alokácia prostriedkov produkcie bude dosiahnutá.
- Efektívnosť – náklady na dodržiavanie pre podniky a administratívne náklady pre vlády by mali byť minimalizované najviac ako je možné.
- Istota a jednoduchosť – daňové pravidlá by mali byť jasné a jednoduché na porozumenie, aby platitelia dane vedeli na čom stoja. Jednoduchý daňový systém to

---

<sup>25</sup> Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa taxation framework conditions. Paris: OECD, 2001, s. 10. Dostupné na internete: <https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>.

uľahčuje jednotlivcom a podnikom aby porozumeli svojim právam a povinnostiam vo vzťahu k daniam.

- Účinnosť a spravodlivosť – zdaňovanie by malo produkovať správne množstvo dane v správny čas a potenciál pre úniky a vyhýbanie sa by mal byť minimalizovaný.
- Flexibilita – daňové systémy by mali byť flexibilné a dynamické, aby zabezpečili, že držia krok s technologickým a obchodným vývojom. Je dôležité, aby daňový systém bol dynamický a flexibilný, aby vyhovel aktuálnym potrebám vlády popri adaptácii meniacim sa podmienkam na pokračujúcej báze.

Tieto podmienky postavili pracovnú agendu na nasledujúcich položkách<sup>26</sup>:

- Služba platiteľa dane
- Daňová administrácia, identifikácia a informačné potreby
- Výber daní a kontrola
- Nepriame dane
- Medzinárodné daňové dohody a spolupráca

Po Ottawskej konferencii sa Komisia pre fiškálne záležitosti na jej schôdzi v januári 1999 rozhodla, že pracovný program na elektronický obchod bude prevzatý podriadenými existujúcimi orgánmi Komisie v ich oblasti pôsobenia. Toto taktiež znamenalo zriadenie technických poradenských skupín (TAG), ktorých členmi boli predstavitelia vlád OECD, vlád krajín, ktoré nie sú členmi OECD, obchodu a vedy. Celkovo bolo zriadených 5 technických poradenských skupín<sup>27</sup>:

- TAG pre spotrebné dane – poskytuje poradenstvo na implementáciu Ottawského princípu zdaňovania v mieste spotreby do praxe

---

<sup>26</sup> Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa taxation framework conditions. Paris: OECD, 2001, s. 11 – 12. Dostupné na internete: <https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>.

<sup>27</sup> Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa taxation framework conditions. Paris: OECD, 2001, s. 13. Dostupné na internete: <https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>.

- TAG pre technológiu – poskytuje expertné technologické poradenstvo pre ostatné TAG
- TAG pre profesionálne vyhodnocovanie údajov – poradenstvo realizovateľnosti a praktickosti rozvoja medzinárodne kompatibilných informácií, požiadaviek na uchovávanie dokladov a opatrení pre výber dane
- TAG pre obchodné zisky – pre poradenstvo ako aplikovať súčasné pravidlá zdaňovania pre zdanenie podnikových ziskov vo vzťahu k elektronickému obchodu
- TAG pre charakteristiku zmlúv – poskytujú potrebný výklad v Komentári Modelovej daňovej zmluvy

Vezmúc do úvahy relevantnosť pre súčasnú prácu na výzvach digitálnej ekonomiky si predstavíme najmä výsledky posledných dvoch vymenovaných technických poradenských skupín.

### *1.6.1 Výsledky práce TAG pre obchodné zisky*

TAG pre obchodné zisky v roku 2005 vyhotovila správu nazvanú: „Zmluvné pravidlá a elektronický obchod: Zdaňovanie obchodných ziskov v novej ekonomike“. Tento report sa zaoberal existujúcimi pravidlami medzinárodného zdaňovania a skúmal rôzne prístupy na odstránenie pochybností, ktoré vyplývali z niektorých existujúcich pravidiel tak, aby nebolo potrebné zasahovať do základov pravidiel medzinárodného zdaňovania. Pri skúmaní týchto pravidiel preverovali základné pravidlá ako daňová povinnosť, koncept stálej prevádzkarne, výpočet ziskov, rozdelenie daňového základu medzi krajiny. Pri posudzovaní súčasných princípov zdaňovania táto správa navrhuje, aby sa obchodné zisky považovali za pochádzajúce z umiestnenia faktorov, ktoré umožňujú danej spoločnosti realizovať obchodné zisky. Tento záver zamietol návrh, že skutočnosť, že krajina poskytuje trh, kde spoločnosti poskytujú svoje služby a tovary by mohla umožniť, že určitý podiel na zisku má svoj zdroj práve v tejto krajine. V súvislosti s týmto problémom sa nevedela skupina zhodnúť či dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby, ktorý nie je fyzicky prítomný v krajine môže byť považovaný za používateľa právnej a ekonomickej infraštruktúry krajiny a či táto infraštruktúra môže byť jedným z faktorov, ktorý umožní domáhať sa práva zdaníť z princípu zdroja na podiely zisku spoločnosti. Ďalej odsúhlasili, že nie je vhodné a ani možné navrhnuť pravidlá Nexus pre elektronický obchod a aj pre ostatné spoločnosti. Táto

správa poskytla aj prehľad alternatív k súčasnému zdaňovaniu od malých zmien až k prijatiu úplne nových pravidiel zdaňovania obchodných ziskov.

Podľa tejto správy prinášajú nasledovné alternatívy malé zmeny k existujúcim pravidlám zdaňovania<sup>28</sup>:

- Modifikácia definície stálej prevádzkarne z dôvodu vylúčenia aktivít, ktoré nezahŕňajú ľudský zásah personálom, zahŕňajúc aj závislých agentov. Táto možnosť by modifikovala definíciu stálej prevádzkarne, aby jednoznačne vylúčila údržbu stáleho miesta podnikania potrebnú výhradne pre pokračovanie v aktivitách, ktoré nezahŕňajú ľudské zásahy.
- Modifikácia definície stálej prevádzkarne, aby sa zaistilo, že server sám o sebe nemôže predstavovať stálu prevádzkareň. Podľa tejto alternatívy by definícia stálej prevádzkarne nepokrývala situácie, kde je stále miesto podnikania využívané iba na vykonávanie automatizovaných funkcií prostredníctvom vybavenia, údajov a softvéru.
- Modifikácia definície stálej prevádzkarne z dôvodu vylúčenia funkcií priraditeľných softvéru. Odsek 4 článku 5 Modelovej Zmluvy OECD poskytuje zoznam funkcií, ktoré sú špecificky vynechané z definície stálej prevádzkarne. Táto možnosť by nepriamo rozšírila tento zoznam o funkcie priraditeľné softvéru.
- Odstránenie existujúcich výnimiek v odseku 4 článku 5 alebo podrobiť všetky existujúce výnimky podmienke, že musia byť prípravného alebo pomocného charakteru.
- Eliminácia výnimiek pre skladovanie, vystavovanie alebo doručovanie v odseku 4 článku 5. Táto možnosť navrhuje, aby bol odsek 4 článku 5 upravený tak, že využívanie priestorov na skladovanie, vystavovanie alebo doručovanie môže predstavovať vznik stálej prevádzkarne.
- Modifikácia existujúcich pravidiel pridaním force-of-attraction klauzulu pre účely elektronického obchodu. Podľa tejto alternatívy by bol odsek 1 Článku 7 Modelovej

---

<sup>28</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 154 – 155 ISBN 978-92-64-24104-6.

daňovej zmluvy OECD upravený a zahŕňal by takzvanú „force-of-attraction“ klauzulu, ktorá by sa týkala operácií elektronického obchodu. Jej cieľom by bolo, že krajina môže zdaňovať zisky pochádzajúce z predaja produktov cez webstránku spoločnosti v krajine podobných tým, ktoré sa predali prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorú má spoločnosť v krajine.

- Prijatie dodatočných pravidiel Nexus pre účely zdaňovania ziskov vznikajúcich z poskytovania služieb. Takáto možnosť by modifikovala Vzorovú zmluvu OECD tak, aby zahŕňala poskytnutie podobné takému, ako sa nachádza vo Vzorovej zmluve UN, čo by umožnilo zdaňovanie príjmu zo služieb, ak spoločnosť, ktorá poskytuje takéto služby je prítomná v druhej krajine pre tento účel počas určitej časovej periódy. Odôvodnenie pre tento návrh je, že poskytovatelia služieb sú vysoko mobilní, a že funkcie produkujúce príjem sa vykonávajú v zahraničných krajinách bez potreby založenia fyzických priestorov alebo stálej základne operácií.

Po preskúmaní týchto možností na základe prijatých komentárov sa v tejto správe dospelo k nasledovným záverom<sup>29</sup>:

- Možnosť modifikovať definíciu stálej prevádzkarne z dôvodu vylúčenia aktivít, ktoré nezahŕňajú ľudský zásah personálom, zahŕňajúc aj závislých agentov by pravdepodobne nebola prijatá a nepotrebuje žiadne ďalšie zváženie.
- S ohľadom na modifikáciu definície stálej prevádzkarne, aby sa zaistilo, že server sám o sebe nemôže predstavovať stálu prevádzkareň alebo vylúčenie funkcií priraditeľných softvéru pri aplikovaní výnimiek pre prípravné a pomocné činnosti skupina dospela k záveru, že aj keď by tieto možnosti nemali byť momentálne uskutočnené, aplikácia súčasných pravidiel na funkcie vykonávané s použitím serverov a softvéru by mali byť sledované, aby sa dalo určiť či to vyvolá problémy v praxi, ktoré môžu viesť k ďalšiemu preskúmanu týchto alternatív alebo ich kombinácií.
- Čo sa týka možnosti eliminácie všetkých existujúcich výnimiek v odseku 4 Článku 5, skupina dospela k záveru, že táto možnosť by nemala byť vykonaná.

---

<sup>29</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 155 ISBN 978-92-64-24104-6.

- Pokiaľ ide o možnosti podrobiť všetky existujúce výnimky odseku 4 Článku 5 podmienke charakteru prípravných alebo pomocných činností a eliminovania výnimiek pre skladovanie, vystavovanie a doručovanie v odseku 4 Článku 5, skupina odporúča, aby tieto výnimky ostali sledované kvôli prípadným problémom v praxi, ktoré môžu vyvolať potrebu takýchto zmien.
- Vo vzťahu k možnosti pridať „force-of-attraction“ klauzulu týkajúcu sa elektronického obchodu, skupina odporučila, že táto možnosť by nemala byť sledovaná.
- Možnosť prijať dodatočné nexus pravidlá pre účely zdaňovania ziskov pochádzajúcich z poskytovania služieb by mala podľa skupiny byť preskúmaná v kontexte práce, ktorú sa OECD chystala na seba prevziať týkajúcu sa aplikácie daňových zmlúv na služby.

Okrem týchto možností, ktoré by znamenali iba drobné zmeny, technická poradenská skupina pre obchodné zisky odhalila aj ďalšie možnosti<sup>30</sup>, ktoré potrebujú základnú modifikáciu existujúcich pravidiel. V nasledujúcom odseku si predstavíme tieto možnosti a popíšeme, čo môžu znamenať pre existujúce pravidlá.

- Prijatie pravidiel podobných tým, ktoré sa týkajú zdaňovania pasívnych príjmov z dôvodu umožnenia zdaňovania platieb súvisiacich s určitými formami elektronického obchodu pri zdroji (aby podliehali zrážkovej dani v krajine zdroja): Táto alternatíva obsahovala rôzne postoje, na základe ktorých by bola zrážková daň aplikovaná na všetky alebo určité cezhraničné platby súvisiace s elektronickým obchodom. Diskusia v skupine bola zameraná na všeobecnú možnosť, na základe ktorej finálna zrážková daň bude aplikovaná na platby elektronického obchodu vykonané z krajiny bez ohľadu na to či bol prijímateľ mal personál alebo elektronické zariadenie v tejto krajine.
- Nové nexus pravidlo – platby znižujúce základ dane: Táto možnosť zahŕňala pravidlo nexus, ktoré sa zameriava iba na to či zahraničná spoločnosť prijíma platbu od tuzemského platiteľa, ktorú si môže platiteľ odpočítat pre domáce daňové účely skôr ako na to, kde sú aktivity vytvárajúce produkt alebo službu vykonávané. Podľa

---

<sup>30</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. 155 - 156 s. ISBN 978-92-64-24104-6.

takéhoto nexus pravidla by bol štát zdroja oprávnený uložiť zrážkovú daň na všetky takéto cezhraničné platby.

- Nahradenie účtovníctva samostatnej jednotky a princípu nezávislého vzťahu predpísaným rozdelením ziskov spoločnej skupiny. V závislosti od tejto alternatívy by boli samostatná jednotka a princíp nezávislého vzťahu nahradené systémom založeným na prepísanom rozdelení ako medzinárodnej metóde alokovania a merania podnikových ziskov, ktoré môže krajina zdaniť. Podľa takéhoto systému by bol použitý vzorec na vydelenie čistých príjmov spoločnosti alebo skupiny závislých spoločností podnikajúcich vo viac ako jednej z krajín, kde spoločnosť alebo skupina pôsobí.
- Doplnenie nového nexusu „elektronickej (virtuálnej) stálej prevádzkarne“: Tento koncept „virtuálnej stálej prevádzkarne“ bol návrhom alternatívneho nexusu, ktorý by bol aplikovaný na operácie elektronického obchodu. Táto možnosť by mohla byť vykonaná viacerými spôsobmi rozšírenia definície pre zahrnutie takzvaných „virtuálnych stálych miest podnikania“, „virtuálnych agentúr“ alebo „prezencia v mieste podnikania“. Všetky tieto spôsoby by potrebovali upravenie definície stálej prevádzkarne alebo pridanie nového nexus pravidla v zmluvách.

Skupina v tomto reporte dospela k názoru, že by v tom čase nebolo vhodné púšťať sa do takýchto zmien. Podľa ich názoru elektronický obchod a iné business modely vznikajúce rozvojom komunikačných technológií sami o sebe neodôvodňujú odchýlku od súčasných pravidiel. Medzi členmi skupiny nenastal všeobecný konsenzus týkajúci sa rozhodnutia, že by bola určitá alternatíva lepšia ako existujúce pravidlá zdanenia. Na druhej strane sa zhodli, že existuje potreba sledovať ako sa vyvíjajú príjmy z priamych daní na základe zmien business modelov vznikajúcich vďaka vývoju komunikačných technológií. Tento report ďalej poznamenal, že účinok týchto alternatív by bol ďaleko rozsiahlejší a nevplýval by len na elektronický obchod ale aj na všetky typy podnikateľských aktivít a preto by sa mal tento dopad brať do úvahy pri rozhodovaní sa o zavedení daných možností.

### *1.6.2 Práca CFA v oblasti daňových zmlúv*

Okrem práce technických poradenských skupín nariadila CFA svojim pracovným skupinám prediskutovanie a navrhovanie riešení zameraných na problémy nadhodené technickými poradenskými skupinami. Ich práca viedla k niekoľkým zmenám Vzorovej

zmluvy OECD a jej Komentára v ich aktualizácii v roku 2003. Zmeny sa týkali predovšetkým definície stálej prevádzkarne a charakteristiky platieb definovaných ako licenčné poplatky.

### **Zmluvné pravidlá pre zdaňovanie obchodných ziskov**

Hlavným obsahom zmien komentára článku 5 bolo zabezpečiť, aby definícia stálej prevádzkarne mohla pod určitými podmienkami zahŕňať servery. Okrem toho zmeny komentára zamietli názor, že webová stránka môže byť považovaná za stálu prevádzkareň. Na základe ich práce boli do komentára článku 5 pridané odseky 42.1 až 42.10.

Odsek 42.2 hovorí o tom, že existuje potreba odlišovať počítačové zariadenie a dáta so softvérom, ktoré sú používané alebo uložené na tomto zariadení. Internetová webová stránka, ktorá je kombináciou dát a softvéru nepredstavuje hmotný majetok. Tým pádom nemá umiestnenie, ktoré predstavuje miesto podnikania. Server, na ktorom je webová stránka uložená a cez ktorý je prístupná a má fyzické umiestnenie, takéto umiestnenie môže znamenať stále miesto podnikania spoločnosti, ktorá prevádzkuje tento server.

Toto rozlíšenie je dôležité aj podľa odseku 42.3, pretože spoločnosť, ktorá prevádzkuje daný server sa môže líšiť od spoločnosti, ktorá prostredníctvom tejto webstránky prevádzkuje podnikanie. Iba spoločnosti prevádzkujúcej podnikanie cez webovú stránku, ktorá má server k vlastnému užívaniu a prevádzkuje tento server, kde je webová stránka uložená a používaná môže tejto spoločnosti vzniknúť stála prevádzkareň v mieste, kde sa tento server nachádza, ak sú splnené ostatné podmienky tohto článku.

Podľa odseku 42.4 môže počítačové zariadenie na určitom mieste predstavovať stálu prevádzkareň iba ak spĺňa podmienku trvalosti.

Ďalším problémom je podľa odseku 42.5 otázka či podnikanie spoločnosti môže byť považované za vykonávané úplne alebo len čiastočne na mieste, kde má spoločnosť takéto zariadenie k užívaniu.

Ak spoločnosť prevádzkuje počítačové zariadenie v určitom mieste, stála prevádzkareň môže podľa odseku 42.6 vzniknúť aj keď nie je pre prevádzkovanie tohto zariadenia potrebný žiadny personál spoločnosti. Toto platí nie len pre elektronický obchod ale aj pre iné činnosti, pri ktorých funguje zariadenie automaticky.

Stála prevádzkareň nemôže vzniknúť, ak sú operácie elektronického obchodu vykonávané prostredníctvom počítačových zariadení na určitom mieste sú obmedzené na prípravné alebo pomocné aktivity. Medzi takéto aktivity môžeme podľa odseku 42.7 článku 5 Komentára<sup>31</sup> považovať:

- Poskytovanie komunikačného spojenie medzi dodávateľmi a zákazníkmi.
- Propagácia tovarov alebo služieb.
- Prenos informácií cez zrkadlový server z dôvodu bezpečnosti a efektivity.
- Zhromažďovanie trhových dát pre spoločnosť.
- Poskytovanie informácií.

Tam, kde takéto funkcie tvoria hlavnú a značnú časť podnikateľskej aktivity spoločnosti ako celku, alebo kde sú ostatné kľúčové funkcie spoločnosti vykonávané prostredníctvom počítačového zariadenia by sa takéto funkcie zaradili nad rámec aktivít zahrnutých v odseku 4 a ak by zariadenie predstavovalo stále miesto podnikania spoločnosti, nachádzala by sa tam stála prevádzkareň.

To, čo sa môže považovať za hlavné funkcie určitej spoločnosti závisí iba od povahy vykonávaného podnikania. Ak sú aktivity poskytovania služieb zameraných na hosting webstránok len prípravného alebo pomocného charakteru k predávaniu produktov prostredníctvom internetu bude sa aplikovať odsek 4 a takéto miesto nebude predstavovať stálu prevádzkareň. Ak sú však funkcie súvisiace s predajom vykonávané na tomto mieste (ako napríklad uzatváranie kontraktov so zákazníkom, spracovanie platieb alebo doručovanie produktov vykonávané automaticky prostredníctvom zariadenia nachádzajúceho sa na tomto mieste), potom sa takéto aktivity nemôžu považovať za prípravného alebo pomocného charakteru.

Poslednou otázkou je či môže byť odsek 5 aplikovaný, aby sa mohli poskytovatelia internetových služieb (ISP) považovať, že predstavujú stálu prevádzkareň. ISP poskytujú služby hostingu webstránok spoločností na ich vlastných serveroch. Odsek 5 vo všeobecnosti nebude aplikovateľný, pretože ISP nebudú predstavovať agenta spoločností,

---

<sup>31</sup> Komentár Vzorovej zmluvy OECD. Dostupný na internete: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>

ktorým patria webstránky z toho dôvodu, že nebudú mať povolenie uzatvárať kontrakty v mene týchto spoločností alebo preto, že budú predstavovať nezávislých agentov konajúcich v bežnom priebehu ich podnikania.

### **Práca CFA v oblasti nepriamych daní**

V tejto časti sa budeme venovať výsledkom práce CFA, ktorá začala od Ottawskej konferencie a vyústila do Rámcových daňových podmienok a zameriame sa na nepriame dane.

Po mohutnom raste elektronického obchodu vznikla potreba medzinárodnej koordinácie pri aplikovaní domácich systémov dane z pridanej hodnoty na medzinárodný obchod. Čo sa týka nepriamych daní, kľúčové prvky<sup>32</sup> Rámcových podmienok zdaňovania môžeme zhrnúť nasledovne:

- Pravidlá nepriameho zdaňovania cezhraničného obchodu by mali mať za následok zdanenie v jurisdikcii, kde sa spotreba vykonáva a malo by sa usilovať o medzinárodný konsenzus na podmienkach, podľa ktorých by dodania boli považované za spotrebované v jurisdikcii.
- Pre účely nepriamych daní by dodanie digitalizovaných produktov by nemalo byť považované za dodanie tovaru.
- Tam, kde podniky a iné organizácie nadobúdajú v rámci krajiny služby a nehmotný majetok od dodávateľov z iných krajín by krajiny mali preskúmať použitie reverse-charge mechanizmu, samozdanenia alebo iných mechanizmov, ktoré by zabezpečili okamžitú ochranu základu ich daňových výnosov a konkurencieschopnosť domácich dodávateľov.

Tieto rámcové podmienky boli stanoviská k všeobecnému princípu, ktoré potrebovali ďalšie rozvinutie k uľahčeniu ich aplikácie do praxe. Ako nadväznosť k tejto práci CFA v roku 2003 vydala Manuál elektronického obchodu. Neskôr v tomto roku taktiež vydala Sériu poučení k nepriamym daniam.

---

<sup>32</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 162 – 163. ISBN 978-92-64-24104-6.

## Manuál elektronického obchodu

Hlavným princípom tohto manuálu je cieľovo založené zdaňovanie cezhraničného elektronického podnikania. Podľa princípu cieľa je daň uložená iba na konečnú spotrebu v rámci jurisdikcie, kde sa takáto spotreba vykonáva. Exporty nie sú predmetom dane s možnosťou vrátenia dane na vstupe a importy sú zdaňované rovnako ako tuzemské dodania. Manuál ustanovuje, že<sup>33</sup>:

- Pre business-to-business (B2B) transakcie platí, že miesto spotreby cezhraničných dodaní služieb a nehmotného majetku, pri ktorých je možné doručenie zo vzdialeného miesta vykonaných pre príjemcu, ktorý nie je rezidentom by malo byť v jurisdikcii, v ktorej má príjemca stále miesto podnikania.
- Pre business-to-customer (B2C) transakcie platí, že miestom spotreby cezhraničných dodaní služieb a nehmotného majetku, pri ktorých je možné doručenie zo vzdialeného miesta vykonaných pre príjemcu, ktorý je fyzickou osobou nerezidentom by malo byť v jurisdikcii, v ktorej má príjemca zvyčajné miesto pobytu.

Táto smernica nemohla byť priamo aplikovateľná na:

1. Regionálne nepriame dane
2. Dodávateľov, ktorý boli registrovaní alebo mali byť registrovaní v jurisdikcii zákazníka
3. Služby, pri ktorých nie je možné priame doručenie zo vzdialeného miesta (ako ubytovacie služby, transport alebo požičiavanie automobilov)
4. Služby, pri ktorých môže byť miesto spotreby jednoducho identifikovateľné
5. Služby, pri ktorých môže byť miesto spotreby určené vhodnejšie pomocou iných kritérií
6. Špecifické druhy služieb, pre ktoré môžu byť potrebné špecifickejšie prístupy

---

<sup>33</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 163. ISBN 978-92-64-24104-6

## Séria poučení k nepriamym daniam

CFA vydala tri Poučenia k nepriamym daniam<sup>34</sup>, ktoré sa zaoberajú identifikovaním miesta zdanenia pre B2B dodania, zjednodušenou registráciou, overením zákazníckeho statusu a jurisdikcie.

Podľa prvého poučenia bola „business prítomnosť“ opísaná ako zriadenie príjemcu, kam bolo vykonané dodanie. Pri určovaní miesta spotreby by mali pomôcť najmä zmluvné podmienky ako faktúra, platobné podmienky a mali by poskytnúť dostatočné informácie pre určenie daného miesta spotreby.

Druhé poučenie skúmalo možnosť zavedenia systému pre zdanenie cezhraničných B2C transakcií v rámci elektronického obchodu v zákazníkovej jurisdikcii. Uvažovalo sa o registrácii, ohlasovaní, podmienkach uchovávanía dokladov a odporúčalo sa využitie režimov zjednodušenej registrácie a prahov registrácie kvôli minimalizovaniu bremena dosiahnutia súladu.

Tretie poučenie sa zaoberalo usmernením o mechanizmoch na stanovenie statusu (právnickej alebo fyzickej osoby) a jurisdikcie zákazníka pre transakcie elektronického obchodu s nízkou hodnotou. Záverom bolo, že status a jurisdikcia zákazníka by mala byť založená na jeho samoidentifikácii podporenej platobnými informáciami, geolokalizačným softvérom a digitálnymi certifikátmi.

---

<sup>34</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 163- 164. ISBN 978-92-64-24104-6

## 2. Cieľ a metodika práce

Témou záverečnej práce je zdaňovanie zdieľanej ekonomiky. Základnou motiváciou a východiskom pri výbere tejto témy bola aktuálnosť tejto problematiky vďaka rozmachu informačných a komunikačných technológií spojených s digitalizáciou sveta okolo nás. Keďže je zdaňovanie zdieľanej ekonomiky stále aktuálnou témou, vznikajú prípady, kedy štáty, aby zabránili erózii základu dane a presunu ziskov prijímajú rôznorodé novely ich domácej daňovej legislatívy.

Hlavným cieľom práce je poukázať na dôležitosť zdieľanej ekonomiky, jej zdaňovania a regulácie a poskytnúť prehľad o práci OECD na zdaňovaní zdieľanej ekonomiky s aplikáciou vybrané krajiny, predovšetkým Slovenskú republiku.

Oblasť zdaňovania zdieľanej ekonomiky je rozsiahla téma a môžeme sa na ňu nazerať z viacerých pohľadov. Z tohto dôvodu sme považovali za opodstatnené, aby sme si pre dosiahnutie hlavného cieľa rozdelili tento cieľ na menšie čiastkové ciele. Týmto spôsobom sa nám bude ľahšie sledovať napĺňanie cieľa a uľahčí nám to vypracovávanie tejto diplomovej práce.

Čiastkové ciele sme si stanovili nasledovne:

- Vyhľadávanie študijných materiálov potrebných pre vypracovanie diplomovej práce.
- Štúdium danej domácej a zahraničnej literatúry, pomocou ktorých sme získali všeobecný prehľad o tejto problematike.
- Vypracovanie prvej časti práce, kde sme sa snažili o zhrnutie základných pojmov súvisiacich s danou problematikou, ďalej sme sa pokúsili o priblíženie základných princípov zdaňovania cezhraničných transakcií a nakoniec sme načrtli vývoj práce na vytváraní rámca pre zdaňovanie zdieľanej ekonomiky v období prelomu tisícročí.
- V praktickej časti sme na úvod chceli vyzdvihnúť dôležitosť zdieľanej ekonomiky najmä z pohľadu potenciálnych fiškálnych príjmov. V ďalšej časti sme analyzovali ďalší vývoj prác OECD a členských krajín na procese prípravy rámca pre zdaňovanie zdieľanej ekonomiky a v poslednom rade sme sa pokúsili zosumarizovať, aký majú tieto práce vplyv na slovenskú daňovú legislatívu týkajúcu sa zdaňovania

poskytovateľov služieb zdieľanej ekonomiky a platforiem, prostredníctvom ktorých sa takéto činnosti sprostredkujú.

Pre dosiahnutie hlavného cieľa diplomovej práce sme použili niekoľko metód skúmania a pracovných postupov, ktoré nám pomohli pri vypracovávaní práce a stanovení záverov.

Prvým krokom pre dosiahnutie cieľa práce bolo naštudovanie problematiky zdieľanej ekonomiky a jej zdaňovania, ktoré bolo problematické najmä z dôvodu, že k tejto málo regulovanej časti ekonomiky chýba väčšie spektrum literatúry. Pri študovaní tejto problematiky sme teda vychádzali predovšetkým zo zdrojov OECD a z platnej daňovej legislatívy Slovenskej republiky.

V tejto práci sme použili aj metódy analýzy a syntézy. Analýza bola použitá tam, kde bolo potrebné rozloženie určitého celku na viac častí, aby sme mohli konkretizovať jednotlivé časti, ktoré spolu inak tvoria jeden celok. Syntézou sme na druhú stranu vykonali zhrnutie jednotlivých častí a spojili ich do určitých záverov.

V diplomovej práci zohrávala určitú úlohu aj indukcia a dedukcia. Indukcia je metódou, pri ktorej sa z viacerých konkrétnych faktov odvodzuje všeobecný záver. Dedukcia je naopak postup, pri ktorom prechádzame od univerzálnych úsudkov ku konkrétnejším záverom.

Použité boli aj matematické výpočty, ktoré sme pre lepšie znázornenie vložili údaje do tabuliek a následne ich premietli do grafov. Na konci práce sme taktiež použili SWOT analýzu, na základe ktorej sme sa mohli bližšie pozrieť na silné, slabé stránky, príležitosti a ohrozenia skúmaného javu.

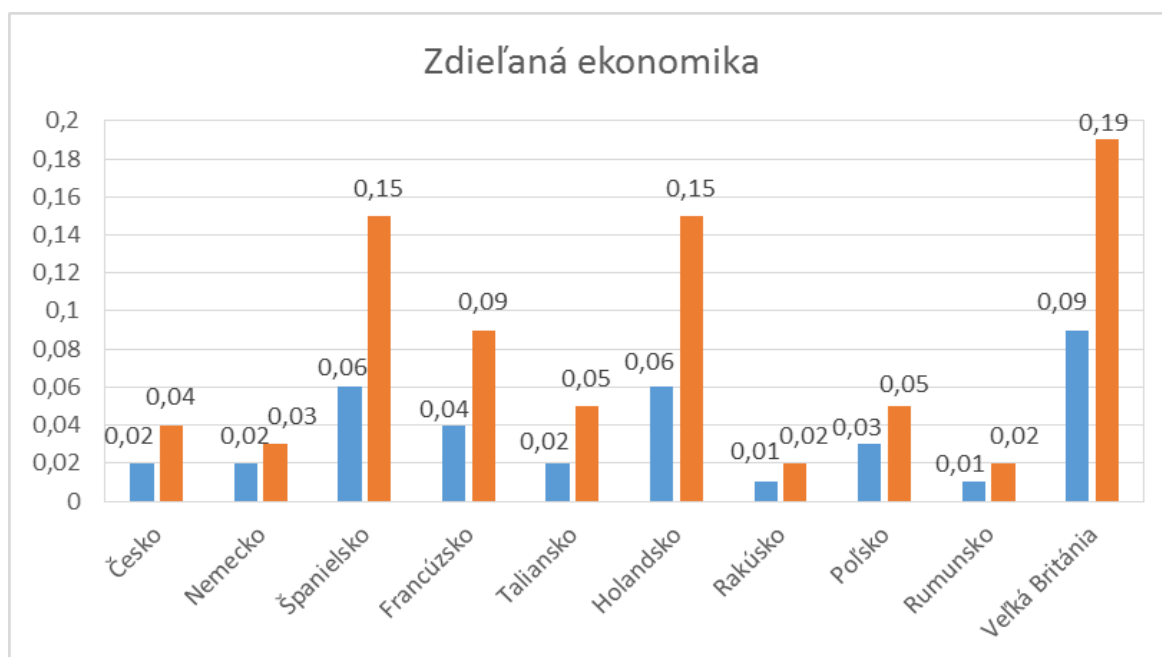
### 3. Výsledky práce

V tejto kapitole sa budeme snažiť načrtnúť aspekty vplývajúce na zdaňovanie zdieľanej ekonomiky. V prvej časti sa na tieto aspekty pozrieme z pohľadu osôb vykonávajúcich takéto služby a ako vplýva súčasná tuzemská legislatíva na zdaňovanie takýchto činností. Ďalej sa budeme zaoberať aplikáciou tejto legislatívy a medzinárodných zmlúv na zdaňovanie zdieľanej ekonomiky.

Na začiatok si pomocou dvoch grafov zobrazíme odhadovanú a potenciálnu veľkosť zdieľanej ekonomiky v pomere k HDP vybraných európskych krajín, aby sme mohli demonštrovať potrebu zdanenia tejto časti ekonomiky. Zdieľaná ekonomika je jednou z častí svetovej ekonomiky a predstavuje potenciálne zvýšenie fiškálnych rozpočtov možnými úpravami zdanenia takýchto transakcií.

Na grafe č.1 môžeme vidieť odhadovaný percentuálny podiel zdieľanej ekonomiky na HDP v roku 2014. Takáto ekonomika je málo regulovaná a z toho vyplýva, že neexistuje veľké množstvo údajov použiteľných na presné meranie. Modrou je zaznačený minimálny odhadovaný percentuálny podiel na HDP a oranžovou je znázornený maximálny odhadovaný percentuálny podiel na HDP. Spolu tvoria rozpätie medzi minimálnym a maximálnym percentuálnym podielom.

Graf č.1 Podiel zdieľanej ekonomiky na HDP vybraných krajín v roku 2014 (v %).



Zdroj: vlastné spracovanie podľa štúdie Deloitte. *Sdílená Ekonomika. Bohatství bez vlastnictví.* 2017. Dostupné online:<  
<https://edu.deloitte.cz/m/Content/DownloadPublication/sdilena-ekonomika-2017>>.

Tabuľka č. 1 Odhadovaná veľkosť zdieľanej ekonomiky v jednotlivých štátoch za rok 2014.

|                | Min. odhadovaný podiel | Max. odhadovaný podiel |
|----------------|------------------------|------------------------|
| Česko          | 41 563 600,00 USD      | 83 127 200,00 USD      |
| Nemecko        | 779 357 600,00 USD     | 1 169 036 400,00 USD   |
| Španielsko     | 826 825 200,00 USD     | 2 067 063 000,00 USD   |
| Francúzsko     | 1 141 532 800,00 USD   | 2 568 448 800,00 USD   |
| Taliansko      | 431 030 600,00 USD     | 1 077 576 500,00 USD   |
| Holandsko      | 528 619 800,00 USD     | 1 321 549 500,00 USD   |
| Rakúsko        | 43 907 300,00 USD      | 87 814 600,00 USD      |
| Poľsko         | 163 515 900,00 USD     | 272 526 500,00 USD     |
| Rumunsko       | 19 954 300,00 USD      | 39 908 600,00 USD      |
| Veľká Británia | 2 702 154 600,00 USD   | 5 704 548 600,00 USD   |

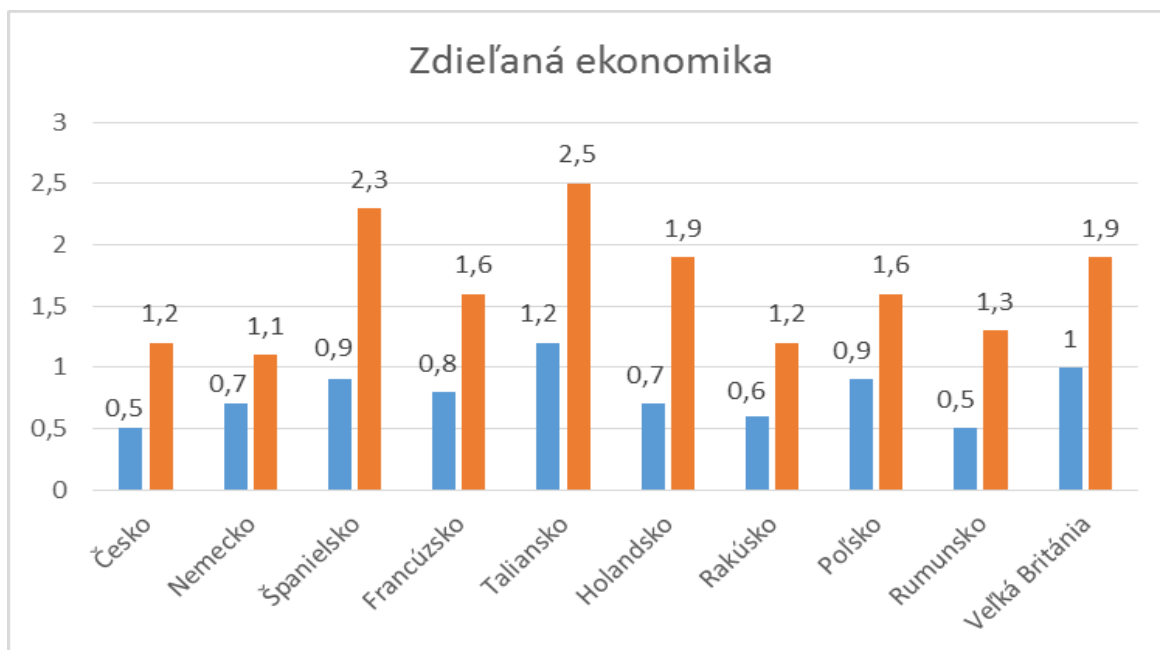
Zdroj: vlastné spracovanie podľa databázy IMF World Economic Outlook. Dostupné na internete:  
<http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2017/02/weodata/weorept.aspx?pr.x=55&pr.y=1&sy=2014&ey=2014&scsm=1&ssd=1&sort=country&ds=.&br=1&c=122%2C138%2C964%2C968%2C935%2C132%2C184%2C134%2C136%2C112&s=NGDPD&grp=0&a=>.

Na základe odhadovaného podielu veľkosti zdieľanej ekonomiky na HDP sme podľa jednotlivých podielov a hodnoty hrubého domáceho produktu za rok 2014 zostrojili tabuľku č. 1. V tabuľke môžeme vidieť skutočné sumy vyčíslené z grafu č. 1, ktoré nám poskytnú lepší prehľad o veľkosti tejto časti ekonomiky. Na ľavej strane tabuľky vidíme minimálny odhadovaný podiel na HDP a naopak na pravej strane môžeme vidieť maximálny odhadovaný podiel zdieľanej ekonomiky na HDP. Zdieľaná ekonomika má najvyššiu odhadovanú hodnotu na úrovni 5,7 mld. USD. Podľa týchto čísel si môžeme predstaviť akú veľkú časť ekonomiky zdieľaná ekonomika predstavuje.

Na grafe č. 2 nižšie je znázornený potenciálny percentuálny podiel zdieľanej ekonomiky na HDP vybraných európskych krajín. Taktiež aj na tomto grafe je modrou zaznačený minimálny potenciálny percentuálny podiel na HDP a oranžovou je znázornený

maximálny potenciálny percentuálny podiel na HDP. Spolu tvoria rozpätie medzi minimálnym a maximálnym potenciálnym percentuálnym podielom na HDP.

Graf č.2 Potenciálny podiel zdieľanej ekonomiky na HDP vybraných krajín v roku 2014 (v %).



Zdroj: vlastné spracovanie podľa štúdie Deloitte. *Sdílená Ekonomika. Bohatství bez vlastnictví.* 2017. Dostupné online: <https://edu.deloitte.cz/m/Content/DownloadPublication/sdilena-ekonomika-2017>.

Tabuľka č. 2 Absolútna hodnota potenciálneho podielu zdieľanej ekonomiky na HDP vybraných krajín v roku 2014.

|                | Min. potenciálny podiel | Max. potenciálny podiel |
|----------------|-------------------------|-------------------------|
| Česko          | 1 039 090 000,00 USD    | 2 493 816 000,00 USD    |
| Nemecko        | 27 277 516 000,00 USD   | 42 864 668 000,00 USD   |
| Španielsko     | 12 402 378 000,00 USD   | 31 694 966 000,00 USD   |
| Francúzsko     | 22 830 656 000,00 USD   | 45 661 312 000,00 USD   |
| Taliansko      | 25 861 836 000,00 USD   | 53 878 825 000,00 USD   |
| Holandsko      | 6 167 231 000,00 USD    | 16 739 627 000,00 USD   |
| Rakúsko        | 2 634 438 000,00 USD    | 5 268 876 000,00 USD    |
| Poľsko         | 4 905 477 000,00 USD    | 8 720 848 000,00 USD    |
| Rumunsko       | 997 715 000,00 USD      | 2 594 059 000,00 USD    |
| Veľká Británia | 30 023 940 000,00 USD   | 57 045 486 000,00 USD   |

Zdroj: vlastné spracovanie podľa databázy IMF World Economic Outlook. Dostupné na internete:

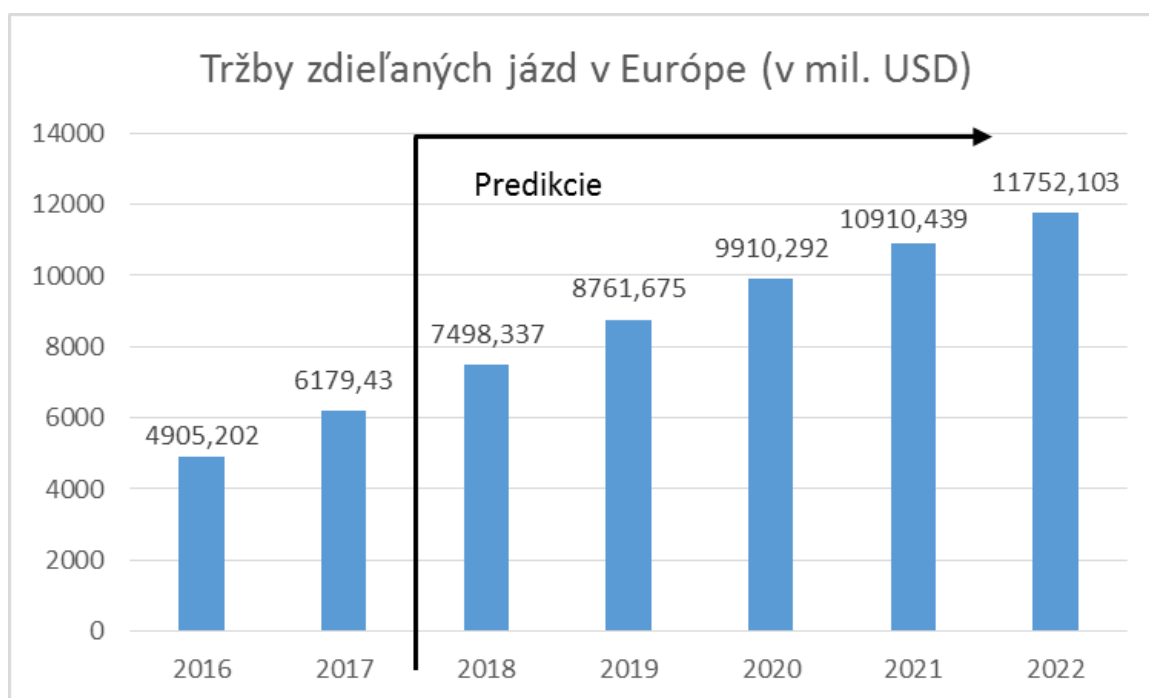
[http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2017/02/weodata/weorept.aspx?pr.x=55&pr.y=1&sy=2014&ey=2014&scsm=1&ssd=1&sort=country&ds=.&br=1&c=122%2C138%2C964%2C968%2C935%2C132%2C184%2C134%2C136%2C112&s=NGDPD&grp=0&a=.](http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2017/02/weodata/weorept.aspx?pr.x=55&pr.y=1&sy=2014&ey=2014&scsm=1&ssd=1&sort=country&ds=.&br=1&c=122%2C138%2C964%2C968%2C935%2C132%2C184%2C134%2C136%2C112&s=NGDPD&grp=0&a=)

Na tabuľke č. 2 môžeme takisto vidieť absolútne hodnoty zobrazujúce podiel zdieľanej ekonomiky na HDP v daných európskych krajinách v roku 2014. Ľavá strana tabuľky zobrazuje minimálne absolútne hodnoty podielu tejto časti ekonomiky na HDP a pravá strana zobrazuje podiel zdieľanej ekonomiky na HDP v absolútnych hodnotách.

Ako subjekt, na ktorom sa pokúsime tieto aspekty poukázať sme si pre tento prípad vybrali spoločnosť UBER Technologies, Inc. (ďalej „UBER“). UBER je jednou z najvýznamnejších spoločností umožňujúca zdieľanú jazdu a vôbec celej zdieľanej ekonomiky. Je to spoločnosť, ktorá vyvíja, ponúka a prevádzkuje mobilnú aplikáciu pre zdieľanú jazdu. Ovládanie takejto aplikácie je úplne jednoduché a intuitívne, stačí si danú aplikáciu stiahnuť do smartfónu, zaregistrovať sa a môžete si okamžite objednať jazdu s niektorým z voľných šoférov. Pri objednaní je možné vybrať si typ auta, ktoré by po vás malo prísť a jedná sa buď o klasické autá nižšej a strednej triedy alebo strednej a vyššej triedy, od čoho potom závisí aj konečná cena jazdy. Kým budete na svojho šoféra čakať, môžete si prostredníctvom aplikácie zistiť bližšie informácie o aute, očakávanom čase príchodu ale aj orientačnej ceny. Aplikácia spája šoférov s ľuďmi, ktorí potrebujú odvoz a ponúka aj možnosť zadať a objednať si možnosť spolujazdy vopred a naplánovať si to na určitý čas. Táto spoločnosť operuje vo viac ako 600 mestách po celom svete. Platformy spoločnosti sú prístupné na ich webstránke a v mobilných aplikáciách.

Na ďalších grafoch si znázorníme vývoj tržieb a počtu používateľov zdieľaných jzd, kam okrem iných spoločností patrí aj UBER. Do tejto kategórie spadajú všetky spoločnosti a aplikácie, ktoré ponúkajú spolujazdu prostredníctvom internetu alebo aplikácií.

Graf č. 3 Tržby zdieľaných jázd v Európe za roky 2016 – 2022.

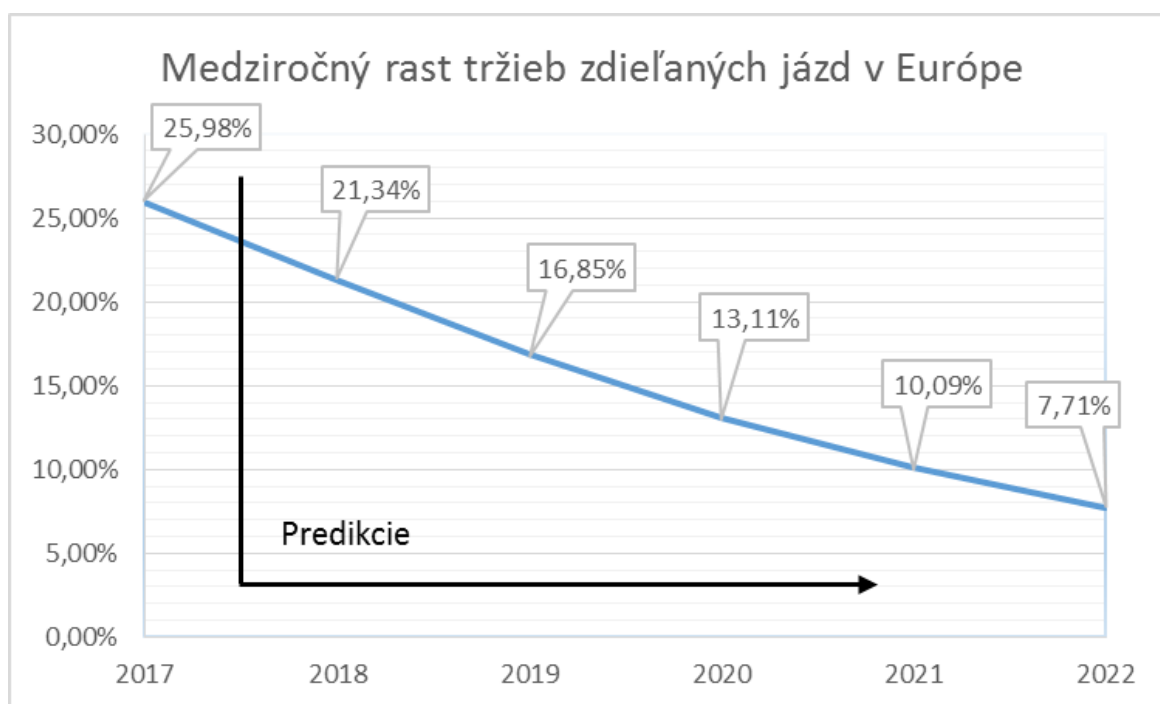


Zdroj: Vlastné spracovanie podľa databázy Statista. *Ride Sharing Europe*. 2018.  
Dostupné online: <https://www.statista.com/outlook/368/102/ride-sharing/europe#marketStudy>

Na grafe č.3 môžeme pozorovať vývoj tržieb zdieľaných jázd v Európe. Na základe grafu môžeme povedať, že vývoj tržieb má rastúcu tendenciu. Od roku 2018 sú na grafe zobrazené predikcie pre vývoj. V roku 2018 si môžeme všimnúť, že úroveň európskych tržieb by sa mala pohybovať okolo 7,5 mld. USD. Úroveň tržieb v roku 2022 sa predpokladá takmer dvojnásobná oproti hodnote tržieb z roku 2017.

Na nasledujúcom grafe sme zostrojili krivku vývoja medziročného rastu tržieb zdieľaných jázd. Môžeme si všimnúť, že graf má klesajúcu tendenciu, čo môže byť vyvolané napríklad postupným zvyšovaním využívania automobilových kapacít, ale aj zvyšovaním regulácie zdieľanej ekonomiky. Z grafu č. 4 vyplýva, že najväčší medziročný nárast tržieb nastal v začiatočných rokoch zobrazených na grafe a postupne sa marginálny rast tržieb znižuje až kým v roku 2022 neklesne na predpokladanú hodnotu 7,71%.

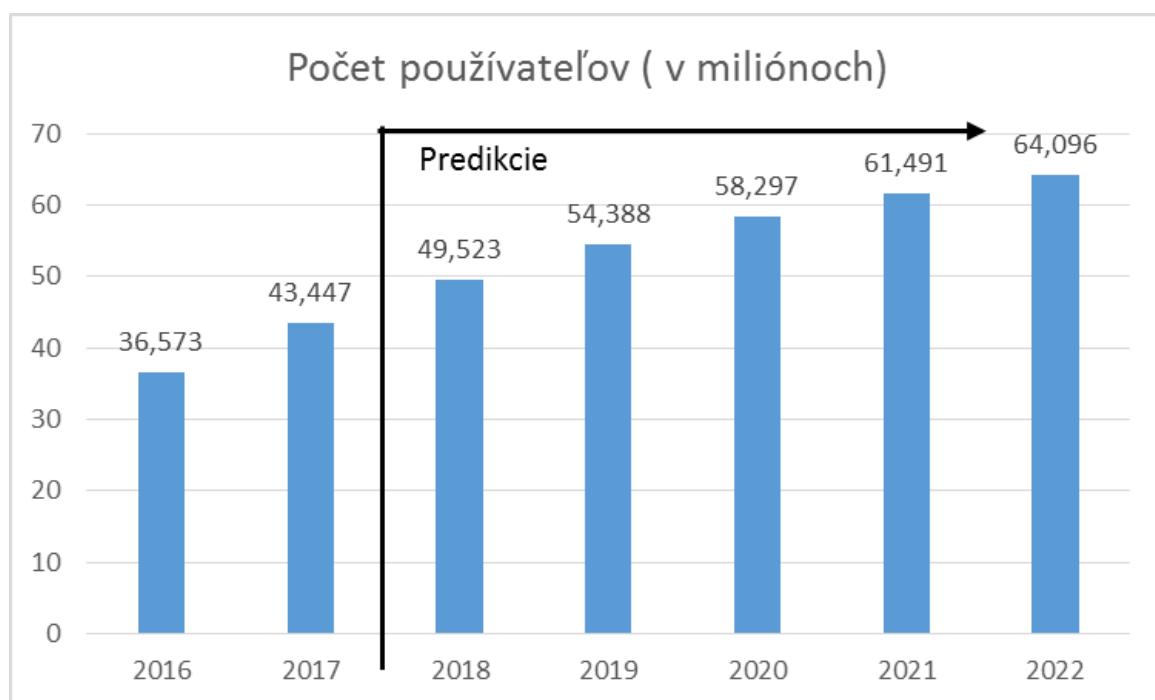
Graf č. 4 Medziročný rast tržieb zdieľaných jázd v Európe v rokoch 2016 – 2022.



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa databázy Statista. *Ride Sharing Europe*. 2018.  
Dostupné online: <https://www.statista.com/outlook/368/102/ride-sharing/europe#marketStudy>

Na poslednom grafe č. 5 máme možnosť pozorovať vývoj počtu užívateľov zdieľaných jázd. Graf nám zobrazuje nárast počtu používateľov v každom roku, pričom najvyššie medziročné zvýšenie počtu užívateľov môžeme sledovať najmä v prvých dvoch rokoch. Všetky tieto grafy nám teda signalizujú, že zdieľaná ekonomika bude naďalej rásť a pri vhodnej regulácii a vhodných úpravách právnych noriem môže táto časť ekonomiky predstavovať dodatočné finančné zdroje pre fiškálne rozpočty jednotlivých členských krajín EÚ.

Graf č. 5 Vývoj počtu užívateľov zdieľaných jász v rokoch 2016 – 2022.



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa databázy Statista. *Ride Sharing Europe*. 2018.  
Dostupné online: <https://www.statista.com/outlook/368/102/ride-sharing/europe#marketStudy>

### 3.1 Zdieľaná ekonomika a BEPS

Zdaňovanie je jadrom podstaty suverenity všetkých krajín, ale vzájomné pôsobenie rôznych domácich daňových pravidiel môže viesť k medzerám a nezhodám pri zdaňovaní. Pri vytváraní domácich daňových právnych noriem niektoré krajiny nemusia dostatočne vziať do úvahy vplyv domácich právnych noriem iných štátov. Takéto vzájomné pôsobenie medzi danými daňovými právnymi normami môže vytvárať nezhody v tom zmysle, že môže dôjsť k potenciálnemu dvojitému zdaneniu spoločností alebo medzery, ktoré zapríčinia dvojité nezdanenie. V minulosti sa už snažili medzinárodné štandardy zaoberať sa týmito medzerami a nezhodami, hoci niektoré medzery naďalej existujú. Preto ešte stále existujú medzery medzi daňovými systémami odlišných krajín, ktoré neboli brané na zreteľ pri navrhovaní existujúcich štandardov a ktorými sa nezaoberajú ani zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. V mnoho prípadoch existujúce domáce zákony a zmluvné daňové pravidlá stačia a vytvárajú správne výsledky, no časom sa odhalili aj ich slabé stránky, ktoré umožňujú eróziu základu dane a presunu ziskov (po anglicky „BEPS“). BEPS sa týka prípadov, kde vzájomné fungovanie týchto odlišných domácich daňových noriem vedie

k dvojitému nezdaneniu alebo nižšiemu zdaneniu. Z tohto dôvodu vyjadrilo množstvo krajín pochybnosti o tom, ako medzinárodné štandardy, na ktorých sú založené zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia pridelujú práva zdaňovať medzi štáty zdroja a rezidencie. Preto ministri financií krajín G20 požiadali OECD, aby navrhla akčný plán, ktorý by sa zaoberal problematikou BEPS. Akčný plán identifikoval 15 akcií, ktoré sú potrebné pre riešenie problematiky BEPS.

Tabuľka č. 3 Akčný plán BEPS a jeho akcie.

|          | <b>Zhrnutie Akčného plánu BEPS podľa jeho akcií</b>                                                                  |
|----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Akcia 1  | Adresovanie daňových výziev digitálnej ekonomiky                                                                     |
| Akcia 2  | Neutralizácia dôsledkov hybridných nesúládov                                                                         |
| Akcia 3  | Posilnenie CFC pravidiel                                                                                             |
| Akcia 4  | Limitovanie erózie základu dane prostredníctvom úrokových nákladov a iných finančných platieb                        |
| Akcia 5  | Efektívnejšie čelenie voči škodlivým daňovým praktikám s ohľadom na ich transparentnosť a podstatu                   |
| Akcia 6  | Zabránenie zneužívaniu zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia                                                          |
| Akcia 7  | Zabránenie umelému vyhýbaniu sa vzniku stálej prevádzkarne                                                           |
| Akcia 8  | Zabezpečiť, že výsledky transferového oceňovania budú v súlade s tvorbou hodnoty: nehmotný majetok                   |
| Akcia 9  | Zabezpečiť, že výsledky transferového oceňovania budú v súlade s tvorbou hodnoty: riziká a kapitál                   |
| Akcia 10 | Zabezpečiť, že výsledky transferového oceňovania budú v súlade s tvorbou hodnoty: ostatné vysoko rizikové transakcie |
| Akcia 11 | Zavedenie metodológie zberu a analýzy údajov o BEPSe a jeho akciách na riešenie možných problémov                    |
| Akcia 12 | Povinné zverejňovanie transakcií s ohľadom na agresívne daňové plánovanie                                            |
| Akcia 13 | Preskúmanie dokumentácie transferového oceňovania                                                                    |
| Akcia 14 | Zefektívnenie mechanizmov pre riešenie sporov                                                                        |
| Akcia 15 | Príprava multilaterálneho nástroja                                                                                   |

Zdroj: vlastné spracovanie

Akčný plán BEPS má niekoľko cieľov, ktoré by mali byť adresované v jednotlivých akciách tohto plánu. Jedným z cieľov je zaoberanie sa štruktúrami zameranými na umelé prelievanie ziskov do miest, kde sú zdaňované nižšou daňou alebo nie sú zdaňované vôbec.

Ďalej by mala práca na tomto pláne zvýšiť transparentnosť medzi daňovníkmi a daňovými správami a medzi daňovými správami navzájom. Ohodnocovanie rizík by malo byť pozdvihnuté pomocou povinného zverejňovania štruktúr agresívneho daňového plánovania a jednotnou dokumentáciou transferového oceňovania.

V tejto práci sa budeme bližšie venovať len akciám, ktoré sa týkajú zdieľanej ekonomiky a mohli by ovplyvniť ďalšie kroky pri úprave medzinárodných pravidiel pre zdaňovanie zdieľanej ekonomiky.

### *3.2.1 Daňové výzvy digitálnej ekonomiky*

Táto akcia nadväzuje na prácu Komisie pre fiškálne záležitosti a rozoberá ďalšie výzvy, ktoré BEPS priniesol od práce vykonanej po Ottawskej konferencii v roku 2001. Prácou Komisie pre fiškálne záležitosti z minulosti sme sa zaoberali v kapitole 1.6 a v tejto kapitole sa pozrieme na ďalšie problémy a výzvy pre zdaňovanie, ktoré priniesol vývoj digitálnej ekonomiky. Digitálna ekonomika sa stáva čoraz väčšou časťou ekonomiky a preto je zložité ju úplne oddeliť od ekonomiky z daňového hľadiska. Biznis modely digitálnej ekonomiky predstavujú vlastnosti, ktoré sú potenciálne významné z daňového pohľadu ako externality či už pozitívne alebo negatívne.

Medzi takéto vlastnosti môžeme zaradiť mobilitu, závislosť od dát, vplyvy siete, rozšírenie viacstranných biznis modelov, volatilitu a tendenciu k nedokonalkej konkurencii.<sup>35</sup> Mobilita, vývoj a zneužívanie nehmotného majetku je hlavným znakom digitálnej ekonomiky. Vývoj a investovanie do nehmotného majetku sa stáva hlavným prispievateľom k vytváraniu hodnoty a ekonomického rastu spoločností, ktoré sa zaraďujú do digitálnej ekonomiky. Mobilitu môžeme chápať aj ako zvýšenosť prepojenia, čo znamená, že človek môže vykonávať svoje obchodné aj personálne činnosti prostredníctvom informačných technológií úplne jednoducho aj po prejení hraníc iných štátov, ako je štát rezidentstva. Za ďalší hlavný znak môžeme považovať závislosť na údajoch. Týmito údajmi sa myslia najmä údaje o zákazníkoch, používateľoch, činnostiach a iných subjektoch. Takéto údaje môžu enormne pomôcť spoločnostiam ako pomôcka pri vylepšovaní produktov alebo služieb alebo zavádzaní nových produktov a služieb. Vplyvy siete sú dôležitým znakom množstva spoločností zapojených do digitálnej ekonomiky. Znamená to napríklad, že najpoužívanejší

---

<sup>35</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 64 - 74. ISBN 978-92-64-24104-6.

operačný systém bude mať najviac naprogramovaných softvérov na úkor ostatných operačných systémov. Viacstranný model je založený na trhu, na ktorom na seba vzájomne pôsobia odlišné skupiny ľudí prostredníctvom platformy a rozhodnutia každej skupiny môžu ovplyvniť výsledok pre ostatné skupiny.

Aj keď digitálna ekonomika nepredstavuje špecifické problémy týkajúce sa erózie základu dane a prelievania ziskov, práve vyššie zmienené vlastnosti digitálnej ekonomiky sa môžu dotýkať problematiky BEPS. Hoci väčšina akcií akčného plánu BEPS bude mať vplyv na eróziu základu dane a presun ziskov, najbližšie akcie digitálnej ekonomiky sú akcia 3 „Posilnenie CFC pravidiel“, akcia 7 „Zabránenie umelému vyhýbaniu sa vzniku stálej prevádzkarne“ a akcie 8 až 10, ktoré sa týkajú transferového oceňovania. Práve tieto akcie pri svojej práci zobrali ohľad na vlastnosti digitálnej ekonomiky a zaradili ich do svojich analýz. Očakávalo sa, že implementácia výsledkov týchto akcií by sa mala venovať problémom erózie daňového základu a presunu ziskov, ktoré zvýraznila digitálna ekonomika.

Aby sa dosiahlo to, že problematika BEPS bude účinne adresovaná, musí implementácia týchto akcií nastať v čo najkratšej dobe od dokončenia prác.<sup>36</sup> V tejto súvislosti bude prepracovanie Manuálu transferového oceňovania aplikovateľné ihneď, pričom iné pozmenenia ako CFC pravidlá a odpočítateľnosť úrokov potrebujú zmeny v domácich daňových legislatívach. Iné akcie ako akcia 2, akcia 6, akcia 7 a akcia 14 vyúsťia do modifikácie Vzorovej zmluvy OECD. Akcia 15 je špecifická, pretože dáva za vznik multilaterálneho nástroja, ktorý bude implementovať výsledky práce týkajúce sa zmien v medzinárodných zmluvách a modifikovať bilaterálne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

Počas práce na akcii 1 sa objavili aj výzvy rozsiahlejšieho charakteru. Tieto výzvy sa týkali najmä priamych daní, konkrétne dane z príjmov právnických osôb, ale aj nepriamych daní v oblasti výberu daní.

### *Výzvy v oblasti priamych daní*

---

<sup>36</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 86. ISBN 978-92-64-24104-6.

Vývoj biznis modelov zapríčinil, že nerezidentské spoločnosti operujú v trhovej jurisdikcii zásadne odlišným spôsobom, ako operovali v dobe, keď sa navrhovali pravidlá medzinárodného zdaňovania. Skutočnosť, že existujúce hranice pre zdaňovanie závisia od fyzickej prítomnosti v jurisdikcii trhu, na ktorom pôsobia pochádza z toho dôvodu, že tradičné biznis modely potrebujú mať fyzickú prítomnosť v mieste, kde podnikajú, aby sa im podarilo predat' dostatočné množstvo tovarov a služieb. Ďalším dôvodom je aj to, že bolo potrebné pre štát zdroja zabezpečiť potenciál pre presadenie vlastných práv na zdanenie nerezidentských spoločností. Medzi zdroje takýchto výziev pre medzinárodné zdaňovanie patria v podmienkach zvýšenej závislosti od dát napríklad charakterizácia a prirad'ovanie hodnoty pochádzajúcich z dát a zmena spôsobov, akými používatelia a zákazníci komunikujú spolu so spoločnosťami. Tieto výzvy môžeme zaradiť do 3 kategórií<sup>37</sup>:

- Nexus: Tieto výzvy zahŕňajú otázky týkajúce sa zmluvných definícií stálej prevádzkarne ako aj so súvisiacimi pravidlami prisudzovania ziskov stálym prevádzkarňam. Z minulosti už vieme, že koncept stálej prevádzkarne nebol chápaný len hľadiska značnej fyzickej prítomnosti, ale podľa odsekov 5 a 6 článku 5 Vzorovej zmluvy OECD aj ako situácie, kedy mohla stála prevádzkareň vzniknúť aj v situácii, kde spoločnosť nerezident vykonávala podnikateľské aktivity v určitej krajine prostredníctvom závislého agenta. Tým, že dnes už je možné značne sa zúčastňovať na podnikateľských aktivitách v inom štáte bez potreby vlastnenia trvalého miesta podnikania alebo práve spomínaného závislého agenta, si bolo potrebné položiť otázku či existujúce definície stálej prevádzkarne sú stále zodpovedajúce s princípmi, na základe ktorých boli založené. Ďalším špecifickým problémom, ktorý vznikol na báze zmeny spôsobov akým spoločnosti vykonávajú svoje činnosti je , že či aktivity, ktoré sa donedávna považovali za aktivity prípravného alebo pomocného charakteru môžu byť považované za podstatné časti aktivít spoločností, ktoré sú súčasťou digitálnej ekonomiky.
- Dáta: Údaje získané z rôznych zdrojov sú často hlavným vstupom procesu tvorby hodnôt v digitálnej ekonomike. Jednou z otázok týkajúcich sa dát je či majú byť niektoré zo ziskov prisúdiťelných zberu dát na diaľku spoločnosťou zdanené v štáte,

---

<sup>37</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 99. ISBN 978-92-64-24104-6.

z ktorého sú tieto dáta získavané. Ďalšou otázkou je či sú dáta vhodne charakterizované a ohodnotené z daňového hľadiska.

- Charakterizácia: Vývojom informačných a komunikačných technológií dochádza k vzniku nových spôsobov, akými môžu spoločnosti poskytovať svoje tovary a služby. Z tohto titulu sa vynárajú otázky, ako charakterizovať určité transakcie a platby pre potreby domácej daňovej legislatívy a medzinárodných daňových zmlúv. Tým, že sa technológie vyvíjajú rýchlym tempom a že ešte nedošlo k charakterizácii platieb v Komentári Vzorovej zmluvy OECD vznikajúcich napríklad za služby v oblasti cloud computingu vzniká otázka či sa majú takéto platby považovať za licenčné poplatky, poplatky za technické služby alebo zisky podnikov.

Pre prácu na akcii 1 Akčného plánu BEPS a analyzovaní a riešení výziev digitálnej ekonomiky bola založená Pracovná skupina pre digitálnu ekonomiku. Skupina sa zhodla, že bolo vhodnejšie sa zamerať všeobecnejšie na schopnosť spoločností digitálnej ekonomiky dosahovať príjmy z predaja v krajine bez toho, aby v nej mali fyzickú prítomnosť a schopnosť využiť prínos užívateľov a speňažiť takéto prínosy predajom dát tretím stranám alebo vytvárania reklamných kampaní na mieru ako zamerať sa na nexus, dáta a charakterizáciu individuálne.

Pracovná skupina počas svojej práce rozoberali niekoľko návrhov na vyriešenie daňových výziev digitálnej ekonomiky. Medzi možnosti, ktoré analyzovali patria modifikácie výnimiek statusu stálej prevádzkarne, alternatívy k existujúcim hraniciam vzniku stálej prevádzkarne, uloženie zrážkovej dane na určité typy digitálnych transakcií, zavedenie dane z využívania širokého pásma. Modifikácie výnimiek statusu stálej prevádzkarne boli rozoberané v súlade s prácou na akcii 7, výsledkom ktorej bolo, že tieto výnimky boli upravené tak, aby zabezpečili, že je možné ich uplatniť iba pre činnosti prípravného alebo pomocného charakteru.

#### *Nové nexus pravidlo – test podstatnej ekonomickej prítomnosti*

Prvou skúmanou možnosťou bolo teda nové nexus pravidlo založené na podstatnej ekonomickej prítomnosti. Takáto možnosť by dala za vznik zdaniteľnej prítomnosti v krajine na základe faktorov, ktoré preukazujú účelnú a trvalú interakciu s ekonomikou krajiny

prostredníctvom technológií a iných automatizovaných nástrojov<sup>38</sup>. Takéto faktory by boli ďalej kombinované s faktorom založeným na tržbách dosiahnutých z diaľkových transakcií do krajiny, aby sa dosiahlo, že budú zahrnuté iba prípady s podstatnou ekonomickou prítomnosťou, aby sa limitovali náklady daňovníkov na dodržiavanie pravidiel a za účelom dosiahnutia istoty pre cezhraničné činnosti.

Pri vyvíjaní faktora založeného na tržbách si pracovná skupina musela dať pozor na niekoľko vecí, aby dosiahli vyššie uvedené ciele. Prvým problémom bolo, aby sa zahŕňali výlučne iba tržby dosiahnuté z digitálnych transakcií uzavretých s vnútroštátnymi zákazníkmi prostredníctvom digitálnej platformy spoločnosti. Čo sa týka prahu vzniku podstatnej ekonomickej prítomnosti, mal by byť založený na dostatočne vysokej úrovni z dôvodu minimalizovania administratívneho bremena pre daňové správy ako aj bremena a neistoty pre platiteľov dane. Toto by zaručilo aj obmedzenie prípadov, kedy by takýto nexus vznikol a zabezpečil by len minimálne daňové výnosy. Pri stanovení prahu vzniku podstatnej ekonomickej prítomnosti by sa mala brať do úvahy aj veľkosť trhu danej krajiny. Ďalej bude takisto dôležité, aby krajiny mohli identifikovať a merať diaľkový predaj nerezidentských spoločností. Toto by sa malo zabezpečiť pomocou systému povinnej registrácie spoločností, ktoré spĺňajú podmienky vzniku podstatnej ekonomickej prítomnosti.

Súčasťou testu podstatnej ekonomickej prítomnosti sú okrem tržbových faktorov aj digitálne faktory a užívateľské faktory. V digitálnej ekonomike sa vybudovanie a udržiavanie interakcie s užívateľmi a zákazníkmi deje práve pri online prítomnosti, ktorá je veľmi dôležitá pre spoločnosti vykonávajúce činnosti charakteru zdieľanej ekonomiky. Preto pri testovaní prítomnosti treba brať do úvahy aj takéto faktory. Čo sa týka práve digitálnych faktorov, za vznik podstatnej ekonomickej prítomnosti by sme okrem iných faktorov mohli považovať, ak nerezidentská osoba vlastní<sup>39</sup>:

- Lokálne meno domény
- Lokálna digitálna platforma

---

<sup>38</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 107. ISBN 978-92-64-24104-6.

<sup>39</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 109. ISBN 978-92-64-24104-6.

- Lokálne platobné možnosti

Takéto znaky môžu indikovať online prezenciu v krajine, kde nie sú rezidentom, ale sami o sebe nedávajú za vznik nexusu, pretože sami o sebe nepredstavujú podstatnú ekonomickú prezenciu. Môžu sa ale používať ako súčasť testu spolu s inými faktormi.

Úroveň zapojenia spoločností do ekonomiky štátu môže odrážať aj niekoľko faktorov týkajúcich sa užívateľov. Môžeme sem zaradiť<sup>40</sup>:

- Mesačný počet aktívnych užívateľov
- Online uzatváranie kontraktov
- Objem zozbieraných dát

Na komplexné posúdenie potenciálnej existencie podstatnej ekonomickej prítomnosti je najlepšie využiť kombináciu tržbových faktorov s digitálnymi alebo aj s užívateľskými faktormi. Celkové tržby nemusia dostatočne preukazovať bežné a trvalé zapojenie sa spoločnosti do ekonomiky krajiny. Digitálne a užívateľské faktory naznačujú účelnú a trvalú interakciu s ekonomikou dotknutej krajiny a preto spoločne s tržbovými faktormi môžu dať za vznik podstatnej ekonomickej prítomnosti.

#### *Zrážková daň na digitálne transakcie*

Ďalšou premýšľanou možnosťou bola zrážková daň na platby uskutočnené rezidentmi a miestnymi stálymi prevádzkarňami krajiny za tovary a služby zakúpené online od nerezidentských poskytovateľov. Takáto daň<sup>41</sup> môže byť uložená samostatne ako zrážková daň na vybrané platby alebo ako hlavný mechanizmus výberu a nástroj na presadzovanie práva, ktorý podporuje aplikáciu nexusu, ktorý sme rozoberali v predchádzajúcej kapitole.

V praxi sa často stretávame s presunom povinnosti platiť zrážkovú daň na odchádzajúce platby na miestneho výberového agenta, ako je buď zákazník alebo

<sup>40</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 110. ISBN 978-92-64-24104-6.

<sup>41</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 113. ISBN 978-92-64-24104-6.

sprostredkovateľ spracovania platieb. Aby takýto mechanizmus pre výber dane fungoval efektívne, agent vyberajúci zrážkovú daň musí mať prístup k informáciám o zahrnutých transakciách, aby vedel kedy sa bude takáto daň aplikovať a musí sa odôvodnene predpokladať splnenie povinnosti zraziť daň. Pri B2B transakciách sa rezidentská spoločnosť môže odôvodnene predpokladať splnenie zrážkovej povinnosti. V prípade B2C transakcií by mohlo byť vyžadovanie zrážania od platiteľa zložitejšie, keďže s tým nemusí mať skúsenosti a ani vedomosti pre splnenie takýchto povinností.

### *Vyrovňavacia daň*

Tretou a zároveň poslednou možnosťou na adresovanie problémov digitálnej ekonomiky je vyrovňavacie daň<sup>42</sup>. Je to alternatíva, ktorú bola použitá niektorými krajinami z dôvodu, aby sa zabezpečilo rovnocenné zaobchádzanie so zahraničnými a domácimi dodávateľmi. Vyrovňavacia daň by mala slúžiť ako spôsob zdaňovania podstatnej ekonomickej prítomnosti nerezidentskej spoločnosti.

Ak je prioritou zdaňovať transakcie predaja na diaľku so zákazníkmi v jurisdikcii trhu, na ktorom spoločnosť funguje, potom možnosťou je aplikovať takúto daň na všetky transakcie uzavreté na diaľku s vnútroštátnymi zákazníkmi. Alternatívou k tejto možnosti by bolo limitovať rozsah tejto dane na transakcie, zahŕňajúce zmluvy za predaj tovarov a služieb uzavreté prostredníctvom automatizovaných systémov, vykonané cez digitálne platformy spoločnosti. Vyrovňavacia daň by bola uložená na hrubú hodnotu tovarov a služieb poskytnutých vnútroštátnym zákazníkom a používateľom, zaplatené týmito zákazníkmi a vyzbieraná zahraničnou spoločnosťou cez režim zjednodušenej registrácie.

### *Výzvy v oblasti nepriamych daní*

V tejto oblasti vznikali problémy týkajúce sa schopnosti systémov dane z pridanej hodnoty vysporiadať sa s výberom dane pri cezhraničných transakciách predaja na diaľku medzi zákazníkmi a zahraničnými dodávateľmi. Takéto problémy boli ešte zložitejšie pri výbere dane z pridanej hodnoty pre diaľkové digitálne dodanie služieb a nehmotného majetku konečným zákazníkom, kde dodávateľ nemal fyzickú prítomnosť v krajine zákazníkov. Prácu na týchto výzvach vykonala Pracovná skupina č.9 Komisie pre fiškálne

---

<sup>42</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 115 - 117. ISBN 978-92-64-24104-6.

záležitosti. Analyzovali viacero spôsobov, akým by sa mala vyberať daň z pridanej hodnoty z takýchto transakcií. Súčasným modelom výberom dane pre tovary s nízkou hodnotou je model, kde daň sa vyberá na hranici pri dovoze, z každého tovaru individuálne. Pracovná skupina skúmala či sa daň z takýchto tovarov môže vyberať aj pomocou iných modelov a analyzovala 3 alternatívne prístupy. Môžeme ich rozdeliť na 3 skupiny<sup>43</sup>:

1. Model výberu prostredníctvom kupujúceho,
2. Model výberu prostredníctvom predajcu,
3. Model výberu prostredníctvom sprostredkovateľa.

Prvým prístupom by bol model výberu prostredníctvom kupujúceho. Tento model by spočíval v tom, že by si kupujúci zo svojich importov tovarov s nízkou hodnotou vypočítal daň sám a zároveň ju aj zaplatil. Každopádne takýto model zrejme nebude schopný poskytovať efektívny výber dane.

Druhý model, ktorý predpokladá, že nerezidentskí predajcovia by boli vyžadovaní, aby vyfakturovali, vyzbierali a zaplatili daň z pridanej hodnoty v krajine dovoz. Takýto model by mohol zvýšiť efektivitu výberu dane z pridanej hodnoty z tovarov nízkej hodnoty. Pracovná skupina dodáva, že implementácia tohto modelu by musela zahŕňať taktiež zmeny v colných a daňových systémoch a vylepšenú medzinárodnú spoluprácu.

Posledný model je založený na výbere a platení dane prostredníctvom sprostredkovateľov v mene predajcov, ktorí nie sú rezidentom. Tento model by mohol zabezpečiť zvýšenú efektivitu výberu dane z pridanej hodnoty a vytvoril možnosť znížiť alebo odstrániť úroveň hodnoty tovarov, pod ktorou sa dané tovary daňou z pridanej hodnoty nezdaňujú za predpokladu, že sprostredkovatelia disponujú dostatkom potrebných informácií pre vyzbieranie a zaplatenie daní v krajine dovozu.

Výsledkom ich práce vznikol Manuál pre daň z pridanej hodnoty. Pre daň z pridanej hodnoty to znamenalo všeobecnú dohodu na globálnych štandardoch pre alokáciu zdaňovacích práv na cezhraničné transakcie, ako aj rozpoznanie možných mechanizmov, ktoré by podporovali implementáciu týchto štandardov. Po implementovaní nového manuálu

---

<sup>43</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 120 - 129. ISBN 978-92-64-24104-6.

dane z pridanej hodnoty budú cezhraničné digitálne transakcie podliehať dani v trhovej jurisdikcii. Keby tento manuál nebol implementovaný, v tejto krajine by nebolo možné vyžadovať, aby zahraničný predajca aplikoval a vyberal daň z pridanej hodnoty z takýchto transakcií. Podľa tohto manuálu má krajina rezidencie zákazníka právo uložiť daň z pridanej hodnoty na predaj digitálneho obsahu zo zahraničia.

Na základe rozsiahlejších výziev, ktoré sme rozoberali v predchádzajúcich podkapitolách dospela pracovná skupina pre digitálnu ekonomiku k niekoľkým záverom<sup>44</sup>:

- Možnosť upraviť výnimky vzniku stálej prevádzkarne bola adoptovaná ako časť práce na akcii 7 Akčného plánu BEPS a brala sa do úvahy pri práci pracovnej skupiny.
- Čo sa týka výberu dane z pridanej hodnoty pri cezhraničných transakciách, hlavne medzi spoločnosťami a zákazníkmi, štátom bolo odporúčané, aby aplikovali princípy medzinárodného manuálu pre daň z pridanej hodnoty a zvažili zavedenie zahrnutých mechanizmov výberu dane.
- Niektoré aspekty výziev priamych daní budú zmiernené po implementovaní Akčného plánu BEPS.
- Žiadna z možností pre riešenie výziev priamych daní nebola v tom čase odporúčaná.
- Krajiny však môžu zaviesť tieto možnosti do svojich daňových legislatív ako dodatočné zabezpečenie proti erózii základu dane a prelievaniu ziskov v prípade, že rešpektujú existujúce zmluvné záväzky.

### **3.2 Vývoj zdieľanej ekonomiky a jej zdaňovania po BEPS**

V roku 2015 finálna správa akcie 1 Akčného plánu BEPS identifikovala niekoľko výziev týkajúcich sa priamych daní. Vznikali otázky či boli pravidlá medzinárodného zdaňovania vhodné pre aktuálne dianie v ekonomikách štátov sveta. Prácou na tomto pláne bola poverená pracovná skupina pre digitálnu ekonomiku. Ako sme si už predstavili

---

<sup>44</sup> OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. s. 136 - 138. ISBN 978-92-64-24104-6.

v predchádzajúcej kapitole, pracovná skupina prišla s niekoľkými alternatívami pre riešenie sporných otázok. Medzi tieto alternatívy patrili<sup>45</sup>:

- Alternatíva hranice vzniku stálej prevádzkarne na základe podstatnej ekonomickej prítomnosti,
- Nová zrážková daň na určité typy digitálnych transakcií,
- Zavedenie vyrovnávacej dane.

V tom čase sa krajinám odporúčalo, aby zatiaľ neprijali ani jednu z možností, pretože tieto možnosti zatiaľ neboli prijaté ako medzinárodné štandardy. Ale na druhej strane krajiny mohli takéto možnosti zaviesť do svojich domácich daňových legislatív za predpokladu, že pri tom budú rešpektovať existujúce daňové zmluvy a iné medzinárodné povinnosti. To, že nebol prijatý žiadny konsenzus na tieto možnosti znamenalo, že niektoré krajiny začali prijímať alternatívne spôsoby zdaňovania zdieľanej ekonomiky. Mnoho z nich si do svojich zákonov implementovalo rôzne spôsoby, ktorými by si ochránili právo zdaňovať činnosti zdieľanej ekonomiky pri zdroji.

### *3.2.1 Modifikácia hranice vzniku stálej prevádzkarne*

Niektoré z krajín sa rozhodli pozmeniť hranicu, na základe ktorej sa príjmy podnikov zdaňujú pri zdroji. To znamená, že sa rozhodli pridať alebo pozmeniť ustanovenia týkajúce sa prípadov vzniku stálej prevádzkarne na ich území. Takéto spôsoby vlastne spôsobia to, že stála prevádzkareň vznikne aj v prípadoch, kedy by bez takýchto ustanovení podľa existujúcich pravidiel nemusela existovať. Medzi prvé krajiny, ktoré vykonali vo svojich legislatívach takéto zmeny patria Izrael, Slovenská republika a India. Slovenská novela sa týkala predovšetkým zmeny ustanovenia týkajúceho sa trvalého miesta podnikania, pričom zmeny v legislatíve Indie a Izraela sa týkajú skôr konceptu podstatnej ekonomickej prítomnosti.

V tejto časti podkapitoly si skúsime priblížiť zmeny, ktoré si pripravili India s Izraelom. Ako prvé si predstavíme izraelskú zmenu a po nej si ukážeme podstatu v zmene indickej legislatívy.

---

<sup>45</sup> OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. Paris: OECD , 2018. s. 136 – 146. Dostupný na internete: < [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report\\_9789264293083-en#page152](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page152)>

Podľa predbežnej správy dokumentu OECD o daňových výzvach digitalizácie<sup>46</sup> vydala 11. apríla 2016 izraelská daňová správa obežník, ktorý hovorí o zavedení testu podstatnej ekonomickej prítomnosti. Toto ustanovenie sa aplikuje iba v prípadoch, ktoré sú mimo rozsahu, kde poskytovateľ online služieb je rezidentom krajiny, ktorá nemá s Izraelom uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia. Podmienky tohto testu budú uspokojené aj bez prítomnosti fyzických aktivít v Izraeli, a sú definované „digitálnou prítomnosťou“, ktorá zahŕňa:

- Uzatváranie zmlúv online
- Využitie digitálnych produktov a služieb
- Lokálne prispôbená webová stránka
- Viacstranný biznis model

Tieto pravidlá môžu byť aplikované samostatne alebo všetky spolu. Tento test neobsahuje žiadnu podmienku stanovujúcu potrebu hranice tržieb lokálnych predajov. Prisudzovanie ziskov takejto stálej prevádzkarne je založené na domácich pravidlách nezávislého vzťahu.

V Indii<sup>47</sup> nedávno prišlo k zmenám domácich nexus pravidiel pre účely dane z príjmov právnických osôb a očakáva sa, že vstúpia do platnosti 1. apríla 2019. Jedna zo zmien rozširuje domácu definíciu nexusu pre príjmy podnikov zahrnutím konceptu podstatnej ekonomickej prítomnosti. Druhá zo zmien sa týka prahu, ktorý umožňuje zdaňovanie ziskov nerezidentskej spoločnosti na princípe zdroja bez ohľadu na úroveň fyzickej prítomnosti spoločnosti v indickej jurisdikcii. Indická legislatíva hovorí o dvoch hraniciach vzniku podstatnej ekonomickej prítomnosti nerezidentskej spoločnosti:

1. Prah založený na lokálnych tržbách
2. Prah založený na počte lokálnych užívateľov

---

<sup>46</sup> OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. Paris: OECD , 2018. s. 136 – 146. Dostupný na internete: < [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report\\_9789264293083-en#page152](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page152)>.

<sup>47</sup> OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. Paris: OECD , 2018. s. 136 – 146. Dostupný na internete: < [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report\\_9789264293083-en#page152](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page152)>

Takéto hranice znamenajú vznik daňovej povinnosti z dane z príjmov právnických osôb bez ohľadu na umiestnenie alebo rezidenciu platiteľa dane. Základ dane by mal byť limitovaný na zisky prisúdiťelné transakciám alebo užívateľom prepojené na podstatnú ekonomickú prítomnosť. Takisto ako v prípade zmien v izraelskej legislatíve má v sporných prípadoch prednosť zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia pred domácou legislatívou.

### *3.2.2 Zavedenie zrážkových daní*

V zdieľanej ekonomike sa zvyšuje využívanie nehmotného majetku, z ktorého plynú pasívne príjmy, a teda dividendy, úroky, licenčné poplatky. V tejto oblasti boli identifikované viaceré spôsoby zabezpečenia zvýšenia príjmov z takýchto príjmov<sup>48</sup>.

1. Rozšírenie zrážkovej dane na licenčné poplatky.
2. Zavedenie zrážkovej dane na poplatky za technické služby.
3. Zavedenie nových zrážkových daní na špecifické príjmové kategórie, ako príjem z online reklamnej činnosti.

Niektoré krajiny rozšírili definíciu licenčných poplatkov o príjmy, ktoré boli pôvodne klasifikované ako príjmy podnikov. Takéto príjmy boli rozšírené napríklad o platby za použitie a práva na použitie softvéru, platieb za vizuálny obraz alebo zvuk. Podľa predbežnej správy dokumentu OECD o daňových výzvach digitalizácie navrhla nedávno Veľká Británia rozšírenie definície zdroja za určitých okolností, čo umožní zdanenie platieb medzi závislými zahraničnými osobami súvisiacich s lokálnymi predajmi. Tento návrh by mal vplyv najmä na vnútroskupinové dohody, pomocou ktorých skupiny dosahujú nízku efektívnu daň z dôvodu držby práv duševného vlastníctva v jurisdikcii s nízkou alebo žiadnou daňou.

Zvyšuje sa počet krajín, ktoré pridávajú výnimky pre vznik stálej prevádzkarne pre určité poplatky za služby v domácich zákonoch alebo zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré vo všeobecnosti dovoľia zrážkovú daň z hrubého základu v krajine zdroja, ak je platiteľ rezidentom tejto krajiny. Takýmto poplatko sú napríklad poplatky za technické služby.

---

<sup>48</sup> OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. Paris: OECD , 2018. s. 136 – 146. Dostupný na internete: < [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report\\_9789264293083-en#page152](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page152) >

### 3.2.3 Zavedenie daní z obratu

Posledný vývoj nám ukazuje, že niekoľko krajín zaujalo postoj, že chcú zdaňovať zahraničných poskytovateľov digitálnych produktov a služieb. Väčšina z týchto krajín zaviedla dane z obratu zamerané na poskytovanie online reklamných služieb. Medzi krajiny ktoré zaviedli takéto dane patria India, Maďarsko a Taliansko. Charakter týchto novo uložených daní si predstavíme v ďalšej časti tejto podkapitoly.

Vyrovňavacia daň v Indii bola zavedená v roku 2016 a obsahuje niektoré znaky možností skúmanými v Akčnom pláne BEPS<sup>49</sup>. Táto daň funguje ako 6% poplatok odrátaných od hrubej hodnoty zaplatenej odplaty za poskytovanie online reklamných služieb nerezidentom. Základom dane takýchto transakcií je hodnota transakcie a nie príjem z nej. Daň sa aplikuje pri splnení 4 podmienok:

1. Platba musí byť vykonaná spoločnosťou usadenou v Indii nerezidentskej spoločnosti.
2. Platba musí byť vykonaná ako odplata za určité definované transakcie.
3. Vyňatie je možné, ak celková zaplatená odplata platiteľom nepresiahne za rok prah tržieb stanovený na úrovni 100 000 INR, čo predstavuje cca 1 400 €.
4. Vyňatie je možné taktiež v prípade, že špecifikované služby súvisia so stálou prevádzkarňou príjemcu platby v Indii.

Povinnosť platiť daň je uložená na príjemcu platby, ale je vyberaná platiteľom, ktorý je povinný uhradiť daň v mesiaci nasledujúcom po platbe.

Talianska daň z digitálnych transakcií bola navrhnutá a prijatá v roku 2017. Platí pre spoločnosti, ktoré sú rezidentom ale aj pre tie, ktoré nie sú rezidentom Talianska a do platnosti by mala vstúpiť 1. januára 2019. Zámerom tejto dane je vyrovnať podmienky pôsobenia v ekonomike medzi poskytovateľmi digitálnych služieb a poskytovateľmi tradičnejších služieb. Zdaňovať by sa mali digitálne transakcie, ktorých hodnota vytvorená

---

<sup>49</sup> OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. Paris: OECD , 2018. s. 136 – 146. Dostupný na internete: < [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report\\_9789264293083-en#page152](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page152)>

užívateľmi a obsah tvorený užívateľmi nie je predmetom súčasných ustanovení dane z príjmov právnických osôb. Takáto daň je uložená s 3 percentnou sadzbou na hodnotu zdaniteľných transakcií, čo znamená hodnotu odplaty zaplattenú za elektronicky poskytnuté digitálne služby. Zoznam zdaniteľných transakcií by mal byť zverejnený 30. apríla 2018. Daňová povinnosť vzniká poskytovateľovi zdaniteľných transakcií bez ohľadu na jeho rezidencia. Dotknúť by sa to malo najmä domáce a zahraničné platformy poskytujúce B2B služby talianskym zákazníkom. Z tejto dane sú vyňatí poskytovatelia, ktorí neposkytnú viac ako 3 000 zdaniteľných transakcií. Táto daň nie je započítateľná voči žiadnej talianskej dani a nezahŕňa nepeňažné transakcie, B2C transakcie a dodania tovaru.

Maďarsko sa rozhodlo zaviesť daň, ktorá sa aplikuje na čisté tržby z predaja pre rezidentské a nerezidentské spoločnosti vznikajúce z predaja reklamy na území Maďarska. Táto legislatíva je zameraná na miesto určenia reklamy a umiestnenie cieleného obyvateľstvo. Nexus vzniká aj ak je reklama zobrazená prevažne v maďarskom jazyku bez ohľadu na to, kde je usadený inzerent a inzerca. Daňová povinnosť vzniká najmä poskytovateľovi zdaniteľných transakcií, ktorý sa musí zaregistrovať u správcu dane a splniť ďalšie podmienky. Pôvodne daň zahŕňala veľmi progresívnu sadzbu, ktorá bola následne upravená. Do 100 miliónov HUF sa daňová sadzba rovná 0% z obratu a 5,3% po prekročení tejto sumy.

### **3.3 Aspekty zdaňovania poskytovateľov prepravných služieb a digitálnych platforiem v Slovenskej republike**

V predchádzajúcej časti sme si priblížili, akú veľkú časť ekonomiky môže tvoriť zdieľaná ekonomika s dôrazom na zdieľané jazdy. Z tohto dôvodu sa o zdieľanú ekonomiku začali zaujímať aj vlády jednotlivých členských štátov, ich finančné správy ale aj nadnárodné orgány s cieľom ich regulácie a zvýšenia príjmov fiškálnych rozpočtov. Šoférom poskytujúcim dopravné služby prostredníctvom platformy spoločnosti UBER a v budúcnosti možno aj ďalším z tohto titulu na Slovensku vznikajú povinnosti, ktoré musia spĺňať, aby mohli takéto služby vykonávať. Tieto povinnosti spadajú do viacerých kategórií a v ďalšej časti si priblížime, čo to pre poskytovateľov dopravných služieb znamená.

### *3.3.1 Zdaňovanie poskytovateľov prepravných služieb prostredníctvom aplikácie UBER*

V tejto podkapitole si vysvetlíme, aké povinnosti vznikajú poskytovateľom služieb, ktoré sú poskytované prostredníctvom digitálnej platformy spoločnosti UBER z rôznych daňových hľadísk. Ak nahliadneme do Informácie FR SR o daňových povinnostiach poskytovateľov prepravných služieb pomocou aplikácie UBER a zákonov o dani z príjmov, dani z pridanej hodnoty, dani z motorových vozidiel a zákona o používaní elektronickej registračnej pokladnice zistíme, že poskytovatelia prepravných služieb prostredníctvom aplikácie UBER majú nasledujúce povinnosti<sup>50</sup>:

1. Používať elektronickú registračnú pokladnicu (ERP) alebo virtuálnu pokladnicu (VRP)
2. Registrovať sa pre daň z príjmov, podávať daňové priznanie a zdaňovať dosiahnuté príjmy
3. Registrovať sa pre účely DPH
4. Platiť daň z motorových vozidiel a podávať daňové priznanie k dani z motorových vozidiel

Prvou povinnosťou šoférov poskytujúcich služby pomocou UBERu je teda používanie ERP alebo VRP. Podľa zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice sa takáto povinnosť vzťahuje na podnikateľa, ktorý na základe oprávnenia na podnikanie predáva tovar alebo poskytuje službu taxatívne vymedzenú v prílohe č. 1 zákona o ERP, kam patrí aj poskytovanie prepravných služieb prostredníctvom aplikácie UBER a v rámci štatistickej klasifikácie je pod kódom Taxislužba. Ustanoveniam zákona o ERP podlieha aj podnikateľ, ktorý má trvalý pobyt alebo sídlo mimo územia Slovenskej republiky, ak predáva tovar alebo poskytuje službu na území Slovenskej republiky. Z tohto dôvodu je podnikateľ, ktorý poskytuje prepravnú službu prostredníctvom UBERu, povinný evidovať prijaté tržby buď v ERP alebo vo VRP.

---

<sup>50</sup> Informácia k daňovému posúdeniu povinností poskytovateľov dopravných služieb (UBER). 2015.

Dostupné na internete:

[https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Zverejnovanie\\_dok/Dane/Metodicke\\_usmerenia/Priame\\_dane/2015.09.07\\_UBER.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Metodicke_usmerenia/Priame_dane/2015.09.07_UBER.pdf)

Takýto poskytovateľ prepravných služieb je z hľadiska zákona o ERP podnikateľom a spĺňa všetky podmienky, podľa ktorých je povinný na evidenciu tržieb používať ERP alebo VRP, t. j. :

- vykonáva podnikateľskú činnosť,
- poskytuje službu uvedenú v prílohe č. 1 zákona o ERP,
- prijíma tržby elektronickými platobnými prostriedkami nahrádzajúcimi hotovosť.

Ďalšie povinnosti z poskytovania prepravných služieb prostredníctvom aplikácie UBER vznikajú šoférom aj povinnosti z hľadiska dane z príjmov. Podľa § 2 písm. b) a f) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) predmetom dane je *„príjem alebo výnos z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12“*. Predmetom dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou je podľa § 2 písm. f) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov *„príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky a zo zdrojov v zahraničí“*. Z uvedeného vyplýva, že príjmy poskytovateľa prepravných služieb prostredníctvom aplikácie UBER sú predmetom dane zákona o dani z príjmov a na Slovensku budú zdanené jeho príjmy pochádzajúce zo zdrojov na Slovensku a v zahraničí. Prepravcom môže byť fyzická alebo právnická osoba a od toho sa odvíjajú ďalšie náležitosti s ohľadom na daň z príjmov.

Ak je prepravcom fyzická osoba (rezident SR), potom príjmy plynúce z poskytovania takýchto služieb spadajú do kategórie príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 zákona o dani z príjmov. V takomto prípade vzniká fyzickej osobe povinnosť podať si daňové priznanie k dani z príjmov. Za účtovnú jednotku sa považujú tie fyzické osoby (prepravcovia), ak si uplatňujú preukázateľné daňové výdavky podľa ZDP. Za účtovnú jednotku nie je považovaný prepravca, ktorý si uplatňuje paušálne výdavky definované v § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov alebo vedie daňovú evidenciu definovanú v § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov. Ak je poskytovateľom prepravných služieb prostredníctvom aplikácie UBER právnická osoba, príjmy z takejto činnosti podliehajú dani z príjmov právnických osôb a prepravca bude povinný ich zdať po skončení zdaňovacieho obdobia prostredníctvom daňového priznania. Či sa jedná o fyzickú alebo právnickú osobu, ktorá prevádzkuje prepravné služby, obidvom vzniká povinnosť požiadať správcu dane o registráciu do konca

kalendárneho mesiaca po uplynutí mesiaca, v ktorom získal povolenie na podnikanie. (§ 49a ods. 1 zákona o dani z príjmov).

Podľa § 3 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty sú poskytovatelia prepravných služieb považovaní za zdaniteľné osoby, pretože vykonávajú ekonomickú činnosť nezávisle a z tejto činnosti je podľa § 3 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty dosahovaný príjem. V zmysle Informácie Finančného riaditeľstva SR, pre účely zákona o dani z pridanej hodnoty „nie je rozhodujúce, či osoby zúčastnené na činnosti „rideshare“ budú disponovať oprávnením na podnikanie, rozhodujúce je, že budú v zmysle Zmluvy o poskytovaní služieb dopravcu túto činnosť vykonávať, pričom v zmysle judikatúry sa za vykonávanie ekonomickej činnosti (podnikania) považuje aj činnosť prípravná.“<sup>51</sup>

Ak je prepravca zaregistrovaný pre daň z pridanej hodnoty, musí takéto činnosti zaradiť medzi zdaniteľné obchody. Ak prepravca ešte platiteľom nie je, môže požiadať správcu dane o registráciu dobrovoľne alebo mu vzniká povinnosť sledovať svoj obrat a ak sa stane, že jeho obrat presiahne 49 790 € za 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacoch, bude sa musieť zaregistrovať u správcu dane pre účely dane z pridanej hodnoty.

Prepravca sa nachádza taktiež v postavení príjemcu služieb od spoločnosti UBER, ktorá zabezpečuje prístup k aplikácii a je usadená v inom členskom štáte, konkrétne v Holandskom kráľovstve. Spoločnosť poskytuje slovenským prepravcom pomocou svojej licencie na mobilnú aplikáciu od spoločnosti Uber prístup k službe lead generation<sup>52</sup> – spojenie cestujúcich s prepravcom, za čo fakturuje poplatok jednotlivým prepravcom. Takýto prístup za odplatu sa podľa § 9 zákona o dani z pridanej hodnoty chápe ako poskytnutie práva k priemyselnému vlastníctvu, je považovaný za službu a je predmetom dane s miestom dodania v SR. Prepravcovia sú podľa § 69 ods. 3 zákona o dani z pridanej hodnoty osobami povinnými platiť daň správcovi dane, pretože konajú v postavení zdaniteľných osôb a tohto titulu sú povinný platiť daň pri službe dodanej zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo zahraničnou osobou z tretieho štátu, ak je miesto

---

<sup>51</sup> Informácia k daňovému posúdeniu povinností poskytovateľov dopravných služieb (UBER). 2015.

Dostupné na internete:

[https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Zverejnovanie\\_dok/Dane/Metodicke\\_usmerenia/Priame\\_dane/2015.09.07\\_UBER.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Metodicke_usmerenia/Priame_dane/2015.09.07_UBER.pdf)

<sup>52</sup> Informácia k daňovému posúdeniu povinností poskytovateľov dopravných služieb (UBER). 2015.

Dostupné na internete:

[https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Zverejnovanie\\_dok/Dane/Metodicke\\_usmerenia/Priame\\_dane/2015.09.07\\_UBER.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Metodicke_usmerenia/Priame_dane/2015.09.07_UBER.pdf)

dodania podľa § 15 ods. 1 v tuzemsku. Táto podmienka je splnená, keďže príjemca resp. prepravca má v tuzemsku sídlo, z čoho vyplýva, že prepravca je povinný z prijatej služby priznať a zaplatiť daň, nakoľko dochádza k prenosu daňovej povinnosti „reverse-charge“ mechanizmom. Ak prepravca nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty, bude mať povinnosť dane z pridanej hodnoty odvieť, avšak nebude mať nárok na odpočítanie tejto dane. Keďže prepravca má postavenie zdaniteľnej osoby a je podľa § 69 ods. 3 zákona o dani z pridanej hodnoty osobou povinnou platiť daň, vzniká mu v tomto prípade povinnosť registrácie podľa § 7a zákona o dani z pridanej hodnoty.

Poslednou povinnosťou, ktorá poskytovateľom prepravných služieb prostredníctvom aplikácie UBER vyplýva je platenie dane z motorových vozidiel. Podľa § 2 zákona č. 361/20014 Z. z. o dani z motorových vozidiel predmetom dane je vozidlo, ktoré má evidenčné číslo pridelené v Slovenskej republike a používa sa na podnikanie alebo inú samostatnú zárobkovú činnosť v zdaňovacom období. Ak prepravca použije motorové vozidlo na podnikanie podľa § 6 ods. 1 zákona o dani z príjmov alebo na inú samostatne zárobkovú činnosť podľa § 6 ods. 2 zákona o dani z príjmov, bude toto vozidlo predmetom dane z motorových vozidiel na území Slovenskej republiky. Pokiaľ bude prepravca vykonávať túto činnosť cez zamestnancov a zamestnanci budú používať na túto činnosť svoje motorové vozidlá, daňovníkom dane bude podľa § 3 písm. e) fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá je zamestnávateľom za podmienky, že bude vyplácať zamestnancovi cestovné náhrady za použitie vozidla, ktoré nepoužíva na podnikanie.<sup>53</sup>

### *3.3.2 Zdaňovanie digitálnej platformy UBER podľa aktuálnej slovenskej daňovej legislatívy*

Od 1.1. 2018 vstúpila do platnosti novela slovenského zákona o dani z príjmov, ktorá upravuje povinnosti daňovníkov poskytujúcich prepravné a ubytovacie služby v Slovenskej republike. Tí daňovníci, ktorí využívajú na sprostredkovanie predaja svojich služieb zahraničné digitálne platformy medzi ktoré patrí aj UBER, sú povinní zrážať daň z platieb za sprostredkovanie plateným zahraničným prevádzkovateľom digitálnej platformy, ak si tieto platby budú uplatňovať do nákladov. Daň sa zrazí buď vo výške 19% alebo 35%,

---

<sup>53</sup> Informácia k daňovému posúdeniu povinností poskytovateľov dopravných služieb (UBER). 2015.

Dostupné na internete:

[https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Zverejnovanie\\_dok/Dane/Metodicke\\_usmerenia/Priame\\_dane/2015.09.07\\_UBER.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Metodicke_usmerenia/Priame_dane/2015.09.07_UBER.pdf)

v závislosti od toho či sú prijímateľom platby daňovníci zo zmluvných alebo nezmluvných štátov. Ak je prijímateľom platby daňovník zo zmluvného štátu daň sa zrazí vo výške 19% a naopak ak je prijímateľom platby daňovník zo nezmluvného štátu daň sa zrazí z platby vo výške 35%.

Od tohto obdobia vzniká prevádzkovateľom zahraničných digitálnych platforiem sprostredkujúcim prepravné služby a teda aj UBERu nová povinnosť, a to povinnosť registrovať stálu prevádzkareň. Stálu prevádzkareň je potrebné zaregistrovať najneskôr do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom vznikla stála prevádzkareň, t.j. do konca februára 2018, ak boli prepravné opakovane poskytnuté v januári 2018. Takáto stála prevádzkareň vzniká prevádzkovateľom zahraničných digitálnych platforiem bez ohľadu na to, či pochádzajú zo štátov s ktorými má Slovenská republika uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia alebo zo štátov s ktorými Slovenská republika zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia nemá. Takáto registrácia stálej prevádzkarne operátora zahraničnej digitálnej platformy umožní, aby daňovníci poskytujúci prepravné neboli povinný zrážať daň z platieb za sprostredkovanie. Ak si zahraniční prevádzkovatelia digitálnych platforiem nesplnia povinnosť registrácie ich stálej prevádzkarne na území Slovenskej republiky, potom ju správca dane zaregistruje z úradnej moci.

Táto novela s účinnosťou od 1. januára 2018 dopĺňa do definície pojmu stálej prevádzkarne nové ustanovenie, ktoré upravuje vykonávanie podnikateľskej činnosti v Slovenskej republike prostredníctvom trvalého miesta, ktoré je podmienkou pre vznik klasickej stálej prevádzkarne na území Slovenskej republiky<sup>54</sup>. Podľa § 16 ods. 2 a tretej vety tohto ustanovenia zákona o dani z príjmov sa za výkon činnosti s trvalým miestom na území Slovenskej republiky považuje aj opakované sprostredkovanie prepravných a ubytovacích služieb a to aj prostredníctvom digitálnej platformy. Ako sme už spomínali vyššie daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou môže v zmysle tohto ustanovenia vzniknúť na území Slovenskej republiky stála prevádzkareň bez ohľadu na to, či je zo štátu s ktorým má Slovenská republika uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia alebo zo štátu, s ktorým takúto zmluvu Slovenská republika uzatvorenú momentálne nemá. Dôvodom úpravy tohto ustanovenia týkajúceho sa trvalého miesta je v zákone o dani

---

<sup>54</sup> Informácia MF SR k digitálnym platformám. 2018. Dostupné na internete: [https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Zverejnovanie\\_dok/Dane/Novinky\\_leg/Medzi\\_narodne\\_zdanovanie/2018.03.28\\_dig\\_platform.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Novinky_leg/Medzi_narodne_zdanovanie/2018.03.28_dig_platform.pdf)

z príjmov je snaha reagovať na vznikajúce nové formy podnikania založené na báze poskytovania sprostredkovateľských prepravných a ubytovacích služieb cez digitálne platformy, ktoré sú od tradičných foriem charakteristicky odlišné absenciou fyzickej prítomnosti daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou na území štátu, v ktorom sú takéto služby poskytované. Ďalším znakom týchto foriem podnikania je absencia výkonu ľudských činností, prostredníctvom ktorých dochádza k realizácii sprostredkovateľských aktivít. Tieto aktivity sú vykonané prostredníctvom automatizovaných funkcií, ktoré vykonáva počítačový algoritmus veľakrát umiestnený v jurisdikcii s nízkou alebo žiadnou úrovňou zdanenia. S odvolaním na danú úpravu, daňová povinnosť vzniká predovšetkým daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou, teda operátorovi digitálnej platformy medzi ktoré sa na území Slovenskej republiky radí aj spoločnosť UBER, ktorý dosahuje príjmy z činností vykonávaných prostredníctvom stálej prevádzkarne na území Slovenskej republiky.

Prevádzkovatelia digitálnych platforiem UBER, ktorým podľa platných ustanovení vznikla na Slovensku stála prevádzkareň a ktorí na Slovensku nie sú registrovaní pre daň z príjmov sú v zmysle Informácie MF SR k digitálnym platformám povinní zaregistrovať si stálu prevádzkareň v súlade s § 49a ods. 5 zákona o dani z príjmov postupom uvedeným v § 67 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok). Ak správca dane zistí, že prevádzkovateľ digitálnej platformy si nesplnil povinnosť registrovať sa podľa predchádzajúceho odseku, vyzve tohto prevádzkovateľa k splneniu si tejto registračnej povinnosti. Ak sa výzve nevyhoví v plnom rozsahu a v určenej lehote, správca dane zaregistruje stálu prevádzkareň z úradnej moci podľa § 67 ods. 8 daňového poriadku, a to najmä na základe informácií poskytnutých poskytovateľmi prepravných služieb. Za nesplnenie registračnej povinnosti v ustanovenej lehote správca dane uloží pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. c) ustanovenia daňového poriadku vo výške 60 až 20 000 €. Po uplynutí zdaňovacieho obdobia má prevádzkovateľ digitálnej platformy UBER povinnosť podať daňové priznanie z príjmov dosiahnutých prostredníctvom jeho stálej prevádzkarne. Pokiaľ prevádzkovateľ digitálnej platformy daňové priznanie nepodá ani na výzvu správcu dane, tak správca dane určí daň podľa pomôcok na základe ustanovenia § 15 ods. 3 daňového poriadku. Ak operátor digitálnej platformy podá chybné daňové priznanie, správca dane ho podľa §17 daňového poriadku vyzve na opravu. Ak nebude prevádzkovateľ na túto výzvu reagovať a neopraví chybné daňové priznanie, správca dane vykoná na základe §17 ods. 3 daňového poriadku daňovú kontrolu alebo vyrubí prevádzkovateľovi digitálnej platformy

daň podľa § 68a daňového poriadku, voči ktorej je možné sa podľa §68a ods. 3 daňového poriadku odvolať a z tohto titulu sa začne daňová kontrola.

Na účely správneho vyrubenia dane môže správca dane uložiť poskytovateľom prepravných služieb pomocou aplikácie UBER záznamovú povinnosť podľa § 51 daňového poriadku. Toto ustanovenie ustanovuje povinnosť daňového subjektu viesť okrem evidencie ustanovenej všeobecne záväzným právnym predpisom aj osobitné záznamy potrebné na správne určenie dane a v určenej lehote predložiť tieto záznamy správcovi dane. Takéto osobitné záznamy, jedná sa hlavne o platby za sprostredkovanie, budú dôležité pre stanovenie výšky daňovej povinnosti stálych prevádzkarní prevádzkovateľov digitálnych platforiem. Ak daňovník s obmedzenou povinnosťou nemá na území Slovenskej republiky zaregistrovanú stálu prevádzkareň podľa zákona o dani z príjmov, ale je príjemcom príjmov podľa § 16 ods. 1 písm. e) bod 10 a teda odpláť za sprostredkovateľské činnosti, potom poskytovateľom prepravných služieb prostredníctvom aplikácie UBER vzniká povinnosť zraziť daň pri zdroji podľa § 43 zákona o dani z príjmov z platieb za sprostredkovanie vyplatených, poukázaných alebo pripísaných v prospech daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou vo výške v akej je táto odplata uznaná za daňový výdavok podľa § 19 zákona o dani z príjmov. Takáto povinnosť trvá až kým nebude stála prevádzkareň operátora digitálnych platforiem UBER zaregistrovaná.

Príjemcom služby, ktorí si na území Slovenskej republiky prostredníctvom digitálnej platformy objednávajú prepravu pomocou aplikácie UBER, z tohto titulu nevzniká žiadna daňová povinnosť.

## Diskusia

V tejto časti práce by sme radi rozobrali problémy UBERu a jeho fungovania všeobecne, plus potrebu regulácie. Ako už dobre vieme, UBER je technologická spoločnosť, ktorá vznikla v roku 2009. Odvtedy prešla vývojom a stretla sa s úspechmi ale aj neúspechmi. UBER je taktiež súčasťou zdieľanej ekonomiky, kde sa stretávajú ľudia, ktorí chcú zdieľať svoje málo využívané zdroje online. UBER je jednou z najrýchlejšie rastúcich spoločností z celého sveta, čo však vyústilo aj do negatívnych dôsledkov. V niektorých krajinách po celom svete to viedlo k demonštráciám a protestom organizovaných taxi šófermi. Takéto problémy sa rozrástli dokonca do súdnych sporov a niekoľko krajín a miest zakázalo UBERu prevádzkovať služby na ich území. Aj keď existuje niekoľko ďalších biznis modelov podobných UBER ako Lyft a Taxify, pozornosť sa sústreďí predovšetkým na UBER, pretože je zo všetkých týchto spoločností najväčšia a najznámejšia.

Tabuľka č. 4 Zoznam štátov a miest, z ktorých sa musel UBER stiahnuť.

|               | Štáty a mestá, z ktorých sa musel UBER stiahnuť                                                                                                                                                   |
|---------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Bulharsko     | V Bulharsku bol UBER zakázaný z dôvodu nekalých obchodných praktík a ak sa chce vrátiť musí sa zaregistrovať ako taxislužba a splniť určité kritériá.                                             |
| Dánsko        | Z Dánska sa musel UBER stiahnuť kvôli povinnosti vlastniť taxameter pri poskytovaní takýchto služieb.                                                                                             |
| Taliansko     | Základné služby UBER boli v Taliansku zakázané v roku 2017, ale služba UBER Black, pri ktorej sú šoféri plne licencovanými profesionálnymi vodičmi môže fungovať v Taliansku ďalej.               |
| Slovensko     | UBER sa zo Slovenska rozhodol 27. marca 2018 dočasne stiahnuť, kým nebude ich situácia vyriešená.                                                                                                 |
| Maďarsko      | UBER bol v Maďarsku zakázaný v júli 2016, kedy bola prijatá nová legislatíva, ktorá zablokovala internetový prístup ilegálnym dispečerským službám.                                               |
| Austin, Texas | UBER sa stiahol z Austinu v Texase v máji 2016, pretože bola prijatá legislatíva, na základe ktorej museli vodiči zdieľaných jazd prejsť bezpečnostnou previerkou založenou na odtlačkoch prstov. |
| Aljaška       | Dôvodom stiahnutia z Aljašky bol fakt, že UBER nemal záujem splniť povinnosť platiť poistenie náhrady škody za ich šoférov.                                                                       |
| Vancouver     | Vo Vancouvri sú v súčasnosti zakázané všetky aplikácie pre zdieľanú jazdu.                                                                                                                        |
| Čína          | UBER sa stiahol z Číny, pretože v tejto krajine nedosahoval dostatočné príjmy.                                                                                                                    |
| Taiwan        | Taiwan hrozil UBER veľkým množstvom poplatkov a pokút, čo znamenalo stiahnutie sa z tohto trhu, aj keď sa UBER vrátil len do Taipeia po dosiahnutí dohody.                                        |

Zdroj: vlastné spracovanie podľa viacerých internetových zdrojov.

Aby sme sa mohli dostať k záverom by bolo vhodné, keby sme sa detailnejšie pozreli na prínosy a nedostatky UBER. Na analýzu prínosov a nedostatkov sme si vybrali metódu SWOT analýzy zdieľania dopravy prostredníctvom UBER. V tejto analýze sa zameriame na zobrazenie silných stránok, slabých stránok, príležitosti a ohrození spoločnosti UBER.

### **Silné stránky**

- Veľmi silná značka.
- Kvalitné služby vďaka overovaniu vodičov a automobilov.
- Neobmedzené množstvo vodičov.
- Malé prevádzkové náklady, čo vyplýva z toho, že nezamestnávajú šoférov a vďaka aplikácii nepotrebujú dispečera.
- Ratingový systém vodiča a spolujazdca zvyšuje úroveň bezpečnosti.
- Nižšie ceny oproti bežným taxi službám.
- Vysoká tržobná hodnota.

### **Slabé stránky**

- Ľahké napodobnenie podnikateľského nápadu ďalšími spoločnosťami.
- Žiadne vzťahy spoločnosti s vodičmi a zákazníkmi.
- Imidž spoločnosti závisí najmä od šoférov.
- Potreba internetového pripojenia.
- Potreba istých technických zručností pre ovládanie aplikácie prostredníctvom smartfónov.

### **Príležitosti**

- Nespokojnosť zákazníkov so službami taxi služieb.
- Vstup na nové trhy, kde sú taxi služby drahé alebo nedostupné.

- Rast počtu vodičov znamená menej čakania pre zákazníkov a viac ziskov pre spoločnosť.
- Rast miezd domácností.
- Zavádzanie luxusnejších prepravných služieb.

## **Ohrozenia**

- Nejasná a striktná regulácia.
- Protesty a súdne spory.
- Zvyšujúca sa konkurencia.
- Autonómne autá.

Zdroj: vlastné spracovanie.

Daná analýza bola vykonaná z pohľadu spoločnosti. Z tejto analýzy vyplýva, že prevládajú silné stránky nad slabými. Medzi príležitosťami a ohrozeniami je menej jasnejší vzťah, keďže sa odrážajú od momentálnej situácie na trhu. Hoci v našej analýze príležitosti prevládajú, ohrozenia môžu s postupom času rásť, hlavne kvôli postupným zásahom štátov do danej problematiky. Za najväčšie ohrozenia považujeme zvyšujúcu sa konkurenciu, z dôvodu vzniku nových platforiem spoločností na podobnom základe a nejasnú a čoraz striktniejšiu reguláciu obmedzujúcu fungovanie platforiem, ktoré sprostredkujú zdieľanú jazdu. Na druhej strane za najhlavnejšie príležitosti považujeme rast nespokojnosti zákazníkov so službami taxislužieb, ktoré pre zákazníkov predstavujú drahšiu a častokrát menej pohodlnejšiu variantu prepravy a skrátenie čakacej doby na auto z dôvodu čoraz vyššieho počtu vodičov. Na základe zistení a vlastných skúseností môžeme konštatovať, že UBER má viac výhod ako nevýhod pre bežného zákazníka.

Ak by sme hodnotili UBER len z pohľadu používateľa aplikácie, považovali by sme ho za výhodnejšiu, lacnejšiu a pohodlnejšiu alternatívu prepravy. Lenže UBER nemá vplyv len na zákazníkov, ale aj na štát a konkurenciu, ktorú predstavujú hlavne taxi služby, ktorých zisky rapídne klesli s príchodom tejto digitálnej platformy.

Regulácia môže vo všeobecnosti znamenať aj bariéry vstupu do odvetvia. Takto to vnímame aj pri regulácii zdieľanej ekonomiky, najmä zdieľaných jázd, voči ktorým organizujú šoféri taxi služieb protesty. Ohraňujú sa najmä voči potrebe splnenia podmienok pre udelenie taxi licencií, a neférovej konkurencie. Vďaka tomu je UBER zakázaný v krajinách, ktoré sme si zobrazili v tabuľke vyššie. Je jasné, že regulačné inštitúcie neboli na príchod nových služieb a spoločností zdieľanej ekonomiky vôbec pripravené. Taxi existujú už od nepamäti a predstavujú akýsi „cech“, ktorý má od svojho vzniku zavedené podmienky predstavujúce bariéry vstupu do odvetvia. Takýto pravidlá sú zamerané na ochranu vodičov taxi služieb pred konkurenciou. Tento prístup je však veľmi zastaralý a zastávame sa názoru, že regulácia takéhoto odvetvia by mala byť uvoľnenejšia pri dnešnom globálnom vývoji ekonomiky a služieb, ktoré sa poskytujú. V analýze vyššie sme mohli vidieť, že prevyšujú výhody nad nevýhodami a štáty by nemali takýto vývoj príliš obmedzovať, aby poskytované služby nezostali na úrovni minulého storočia. Je jasné, že prioritami taxi služieb etablovaných na trhu bude takéto podmienky udržať za každú cenu, ale predsa len to môže byť na úkor štátu a zákazníkov. Úlohou zákonodarcov by preto malo podľa nášho názoru byť reagovanie na súčasný vývoj a vytvorenie takého právneho rámca, ktorý by podporil rozvoj zdieľanej ekonomiky a zvýšil tak nie len fiškálne príjmy ale aj konkurenciu v odvetviach, v ktorých sa zdieľaná ekonomika angažuje. To sa môže dosiahnuť navrhnutím riešení, ktoré by podporovali výhody zdieľanej ekonomiky a zároveň znížili náklady pre aktérov ekonomiky s tradičnejšími biznis modelmi a pre vodičov taxi služieb. Pod takýmto nástrojom si predstavujeme niečo na princípe zrušenia povinnosti licencií pre vodičov taxi služieb alebo vrátenie peňazí za už nakúpené licencie. Takéto riešenie by odbúrало určité bariéry vstupu na trh pre odvetvie prepravných služieb a výrazne by prospelo konkurencii medzi šoférmi taxi a UBER.

## Záver

Zdieľaná ekonomika je fenoménom, ktorý je v dnešnej dobe súčasťou našich každodenných životov a už teraz sa radí medzi trendy, ktoré ovplyvnili a ešte ovplyvnia svetovú ekonomiku. Zdieľanú ekonomiku si môžeme predstaviť ako zdieľanie nevyužitých zdrojov v rámci širokej skupiny ľudí, ktorí sú sami voči sebe anonymní a vôbec sa nepoznajú. Biznis modely zdieľanej ekonomiky zvyšujú blahobyt a podľa nás aj životnú úroveň obyvateľstva. Vďaka týmto biznis modelom prevádzkujúcich svoje podnikateľské činnosti prostredníctvom digitálnych platforiem sa v ekonomike odohrávajú také výmeny, spolupráce, prenájmy, ktoré by sa bez zdieľanej ekonomiky pravdepodobne neuskutočnili. Tým, že sa prostredníctvom takýchto podnikateľských modelov sprístupnia služby alebo produkty, ktoré by si bežný človek nemohol dovoliť, vzniká v ekonomike nielen uspokojovanie potrieb ale aj túžob. Transakčné náklady boli taktiež minimalizované, pretože súviseli s vyhľadávaním, dohadovaním a ďalšími podmienkami, ktoré boli skrz zdieľanú ekonomiku obmedzené a prístup k informáciám je omnoho jednoduchší práve vďaka digitálnym platformám, kde sa stretáva ponuka s dopytom a zároveň sú už vopred stanovené podmienky, za ktorých takéto zdieľanie bude prebiehať.

Zdieľaná ekonomika teda prináša množstvo výhod, ktoré nám zobrazujú svetlú stránku tejto časti ekonomiky, ale zdieľaná ekonomika má aj svoje zápory. Ako o jednom z problémov môžeme hovoriť o potrebe dôverovania. Takúto dôveru musíme hľadať vo vzťahu medzi zákazníkmi zdieľanej ekonomiky ale aj medzi digitálnymi platformami a ich zákazníkmi. Z prvého pohľadu ide o dôveru medzi zákazníkmi, napríklad niekomu nastúpiť do auta, pričom toho človeka vôbec nepoznáme a v tej situácii musíme rešpektovať všetky pochyby a dôverovať, že dotýčny človek nás v bezpečí dopraví na miesto určenia. Takisto z druhej strany musí poskytovateľ prepravných služieb dôverovať, že mu digitálna platforma nepriradila nevhodného spolucestujúceho a všetko pôjde bez najmenších problémov.

Ďalším problémom, ktorý so sebou zdieľaná ekonomika priniesla je regulácia. Predtým, ako sa zdieľaná ekonomika stala populárnou, neexistovalo množstvo pravidiel, ktoré by ju regulovalo. Každopádne vývojom a obrovským rastom spoločností zapojených do tejto časti ekonomiky sa o ňu začali vo veľkej miere zaujímať finančné správy a regulačné inštitúcie na medzinárodnej ale aj národnej úrovni. S úrovňou tržieb, ktorú zdieľaná ekonomika dosahuje sa začali medzinárodné a národné inštitúcie zaoberať spôsobmi, ako

upraviť existujúce pravidlá tak, aby mohli túto časť ekonomiky zdaníť a priniesť dodatočné príjmy do fiškálnych rozpočtov.

Po predstavení definície zdieľanej ekonomiky, súvisiacich pojmov týkajúcich sa základných princípov zdaňovania s ohľadom predovšetkým na zdaňovanie cezhraničných transakcií sme si rozšírili vedomosti ohľadom tejto problematiky, aby sme mohli pochopiť súvislosti a princípy zdaňovania zdieľanej ekonomiky. Na začiatku tretej kapitoly diplomovej práce sme pomocou grafov, tabuliek a zobrazenia údajov analyzovali odhadovanú a potenciálnu veľkosť zdieľanej ekonomiky. Na prvých dvoch grafoch sme si túto veľkosť načrtli pomocou grafov a údajov v tabuľke, aby sme zobrazili rozdiel medzi odhadovanou veľkosťou a potenciálnou veľkosťou tržieb zdieľanej ekonomiky, čo nám pomôže pri uvedomení si s akou veľkou časťou svetovej ekonomiky sa práve zaoberáme. Ďalej sme si pomocou údajov zo štatistickej databázy pripravili grafy, ktoré nám zobrazujú údaje týkajúce sa zdieľanej ekonomiky so zameraním na zdieľané jazdy za rok 2017 a predikcie údajov až do roku 2022. Môžeme si všimnúť, že zdieľanie jász bude do roku 2022 každý rok zaznamenávať rast tržieb, počtu zdieľaných jász, ale prudký rast, ktorý táto časť ekonomiky dosahuje už niekoľko rokov sa bude postupne spomaľovať. Môže to vychádzať z dôvodu, že si ľudia môžu mať očakávania, že trh bude nasýtený a teda všetky zdroje (autá) budú už využité vo vysokom pomere a nebude už medzera pre ich vstup na trh zdieľaných jász a radšej zostanú vo svojich zamestnaniach z dôvodu väčšej istoty príjmov. Ďalším problémom môžu byť novovznikajúce pravidlá a ustanovenia jednotlivých štátov a na medzinárodnej úrovni týkajúce sa zdaňovania a regulácie práve pre zdieľanú ekonomiku.

Takéto zdaňovanie by malo byť založené na neutralite, efektívnosti, istote, spravodlivosti a flexibilitate. Malo by sa v čo najväčšej miere zabrániť rozdielom v zdaňovaní medzi formami zdieľanej ekonomiky a tradičnej ekonomiky, ale je jasné, že určité rozdiely tam budú vznikať kvôli odlišnosti biznis modelov a vytváraní hodnoty medzi týmito typmi ekonomiky. Ďalej by mali byť minimalizované náklady nielen pre podniky ale zároveň aj pre štátne inštitúcie. Daňové systémy, ktoré berú do úvahy aj zdieľanú ekonomiku by mali byť jednoduché, mali by zabezpečiť zdanenie v primeranej výške a v správnom čase pre spoločnosti. Problémom pri zdaňovaní je flexibilita, ktorá daňovým správam jednotlivých štátov v súčasnosti chýba.

Zdaňovaním digitálnej ekonomiky, ktorej súčasťou je aj zdieľaná ekonomika sa zaoberala OECD a hlavne jej Akčný plan proti erózii základu dane a presunu ziskov nazvaný BEPS. Tento plán problémy, ktoré zapríčiňujú práve túto problematiku a tvorilo ho 15 akcií, kde každá mala svoje opodstatnenie a zameranie. Z veľkej časti sa zdieľanej ekonomiky týkala najmä akcia 1, ktorá skúmala daňové výzvy digitálnej ekonomiky, pričom sa jej dotýkalo niekoľko ďalších akcií, z ktorých môžeme spomenúť akciu 7, 8 až 10 a akciu 15. Tieto vymenované akcie sa venovali hlavne problémom, ktoré vznikli pri vypracovávaní akcie 1. Akcia 7 bola zameraná na vyriešenie problému umelého vyhýbania sa vzniku stálej prevádzkarne, ktorej záverom boli napríklad zmeny v komentári Vzorovej zmluvy OECD pri výnimkách vzniku stálej prevádzkarne. Ďalej akcie 8 až 10 skúmali dôležitosť nehmotného majetku v nových biznis modeloch a vytváranie hodnoty v nich. Akcia 15, teda multilaterálny nástroj, upravoval obsah bilaterálnych zmlúv štátov tak, aby sa nemuseli prijímať úpravy na úrovni každej jednej uzavretej zmluvy.

Dozvedeli sme sa odporúčania pracovnej skupiny pre digitálnu ekonomiku, ktoré hovorili o tom, že existuje niekoľko možností, ako vyriešiť zdaňovanie zdieľanej ekonomiky, ale v čase ukončenia svojej práce odporúčali krajinám, aby sa zatiaľ zdržali prijímania takýchto možností, pretože považovali za potrebné sledovať ďalší vývoj zdieľanej ekonomiky. Hoci, povolili krajinám, aby prijali opatrenia, ktoré by mohli prevziať do svojich daňových legislatív, aby zabránili úniku ziskov, ktoré by mohli zdaniť ako štát zdroja. Našlo sa niekoľko krajín, ktoré sa rozhodlo takúto možnosť prijať a aplikovať. Medzi ne patrila aj Slovenská republika, ktorá do svojej daňovej legislatívy prijala možnosť založenú na vzniku stálej prevádzkarne na základe podstatnej ekonomickej prítomnosti. Takáto zmena vyústila do zmeny ustanovení v zákone o dani z príjmov, kde sa za stálu prevádzkareň považuje už aj digitálna platforma. Z tohto titulu vznikajú digitálnym platformám na území Slovenskej republiky nové povinnosti, ako sa registrovať pre daň z príjmov, daň z pridanej hodnoty, podávať daňové priznania a odvádzať daň štátu.

Vývoj práce na zdaňovaní zdieľanej ekonomiky však nie je na konci a OECD bude v roku 2020 podávať ďalšie reporty a výsledky svojej práce. Celkový koncept zatiaľ nie je úplne jasný, ale môže byť založený na podobnom princípe, ako prijala Slovenská republika.

## Zoznam použitej literatúry

### Knižné zdroje

- [1.] KUBICOVÁ, J. *Medzinárodné zdaňovanie: prvá časť*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2009, 273 s. ISBN 978-80-225-2664-7
- [2.] OECD. 2015. *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paríž: OECD publishing. 2015. 290 s. ISBN 978-92-64-24104-6.
- [3.] MILLER, A. – OATS, L. *Principles of international taxation*. 3rd ed. Haywards Heath: Bloomsbury Professional, 2012, 649 s. ISBN 978-1-84766-879-0.

### Internetové zdroje

- [4.] OECD Digital Economy Outlook 2017. Paris: OECD, 2017, 321 s. ISBN 978-92-64-27626-0. Dostupné na internete: <[http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-digital-economy-outlook-2017\\_9789264276284-en](http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-digital-economy-outlook-2017_9789264276284-en)>
- [5.] OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. 2013. 44 s. ISBN 978-92-64-20271-9. Dostupný na internete: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>
- [6.] OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. Paris: OECD, 2018. 218 s. Dostupný na internete: <[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report\\_9789264293083-en#page152](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page152)>
- [7.] Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status. Action 7: 2015 final report. Paris: OECD, 2015, 46 s. OECD/G20 base erosion and profit shifting project. ISBN 978-92-64-24121-3. Dostupné na internete: <[http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report\\_9789264241220-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en)>
- [8.] Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa taxation framework conditions. Paris: OECD, 2001, 232 s. Dostupné na internete: <<https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>>
- [9.] Vzorová zmluva OECD. 2017. Paris: OECD, 2017. Dostupné na internete: <[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page33](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page33)>
- [10.] Vybrané časti modelovej daňovej zmluvy o príjmoch a majetku. Finančná správa SR. 2010. Dostupné na internete:

[https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Profesionalna\\_zona/Dane/Doplnkove\\_vykladove\\_prostriedky/MZ\\_k1\\_k10\\_final.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Doplnkove_vykladove_prostriedky/MZ_k1_k10_final.pdf)>.

[11.] Komentár Vzorovej zmluvy OECD. Dostupný na internete: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>

[12.] ŠIMKOVIČ, J. *Zakazovanie zdieľanej ekonomiky má byť len krajným riešením*. Dostupný na internete: < <https://euractiv.sk/section/veda-a-inovacie/news/zakazovanie-zdielanej-ekonomiky-ma-byt-len-krajnym-riesenim/>>

[13.] Deloitte. *Sdílená ekonomika. Bohatství bez vlastnictví*. 2017. Dostupný na internete: < <https://edu.deloitte.cz/m/Content/DownloadPublication/sdilena-ekonomika-2017>>

[14.] Statista. Ridesharing Database. 2018. Dostupný na internete: < <https://www.statista.com/outlook/368/102/ride-sharing/europe#>>

[15.] DOSEN, I. – ROSOLEN, H. – *Uber and ridesharing*. Research paper. 39 s. Dostupný na internete: < <http://apo.org.au/system/files/68502/apo-nid68502-99156.pdf>>

[16.] Quora. *What cities, states or countries have banned UBER?* 2017. Dostupný na internete: < <https://www.quora.com/What-cities-states-or-countries-have-banned-Uber>>

[17.] Independent. *UBER: Which countries have banned the controversial taxi app?* 2017. Dostupný na internete: < <https://www.independent.co.uk/travel/news-and-advice/uber-ban-countries-where-world-taxi-app-europe-taxi-us-states-china-asia-legal-a7707436.html>>

### **Zákony, smernice, nariadenia**

[18.] Zákon č. 595/2003 Z. z. Zákon o dani z príjmov

[19.] Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty

[20.] Zákon č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel

[21.] Zákon č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov v znení neskorších predpisov

[22.] Informácia MF SR k digitálnym platformám. 2018. Dostupné na internete: [https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Zverejnovanie\\_dok/Dane/Novinky\\_leg/Medzinarodne\\_zdanovanie/2018.03.28\\_dig\\_platform.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Novinky_leg/Medzinarodne_zdanovanie/2018.03.28_dig_platform.pdf)

[23.] Informácia k daňovému posúdeniu povinností poskytovateľov dopravných služieb (UBER). 2015. Dostupné na internete: [https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Zverejnovanie\\_dok/Dane/Metodicke\\_usmernenia/Priame\\_dane/2015.09.07\\_UBER.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Metodicke_usmernenia/Priame_dane/2015.09.07_UBER.pdf)