

Vybrané otázky zavedenia a možnej harmonizácie digitálnej dane¹

Selected issues of the introduction and potential harmonization of digital tax

JUDr. Soňa Simić²

DOI <https://doi.org/10.33542/SCD21-0043-1-24>

Abstrakt

Proces digitalizácie podnietil potrebu zmeny súčasných pravidiel medzinárodného zdaňovania tak, aby právna úprava zodpovedala podmienkam digitálnej ekonomiky. Predstavenie nových pravidiel digitálneho zdaňovania je však sprevádzané aj širokou škálou otázok, ktoré doposiaľ neboli náležite objasnené. Predložený príspevok je venovaný analýze vybraných otázok spojených so zavedením a možnou harmonizáciou tzv. digitálnej dane, a to najmä teoretickej koncepcii digitálnej dane, právnemu základu harmonizácie digitálnej dane a navrhovanému mechanizmu zamedzenia dvojitého zdanenia.

Kľúčové slová:

digitalizácia, digitálna daň, daň z digitálnych služieb, dvojité zdanenie

Abstract

The process of digitization has formed the need to change the current rules of international taxation so that the legislation corresponds to the conditions of the digital economy. However, the introduction of new digital taxation rules is accompanied by a wide range of issues that have not yet been properly clarified. The presented paper is devoted to the analysis of selected issues related to the introduction and potential harmonization of the so-called digital tax, in particular the theoretical concept of digital tax, the legal basis for the harmonization of digital tax and the proposed mechanism for avoiding double taxation.

Key words:

digitization, digital tax, digital services tax, double taxation

JEL kód: K34

¹ Táto práca bola podporená Agentúrou na podporu výskumu a vývoja na základe Zmluvy č. APVV-19-0124.

² Autorka je internou doktorandkou na Katedre finančného práva, daňového práva a ekonómie na Právnickej fakulte Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.

ÚVOD

Pri vymedzení pojmu digitálnej dane je potrebné vychádzať zo všeobecnej definície pojmu daň, ktorú ustálila veda o daňovom práve a ktorú možno vo všeobecnej rovine aplikovať aj na digitálnu daň. Daň je definovaná ako *peňažná platba (plnenie) nenávratného charakteru, ktorá je ukladaná zákonom alebo na základe zákona za účelom úhrady štátnych alebo iných verejných potrieb, a to spravidla vo vopred ustanovenej výške a lehote splatnosti*.³ Osobitosťou oblasti digitálneho zdaňovania je, že predmetná oblasť zahŕňa tie daňové politiky, ktoré sú zamerané na zdaňovanie podnikov využívajúcich digitálne technológie či už prostredníctvom osobitnej sadzby dane, úpravy základu dane alebo pomocou osobitného daňovo-právneho nástroja, t. j. zahŕňa

- prispôsobenie súčasných pravidiel zdaňovania osobitostiam digitalizovaných obchodných modelov, ako aj
- zavedenie špeciálnych pravidiel zdaňovania digitalizovaných obchodných modelov.⁴

V uvedenej súvislosti je potrebné zdôrazniť, že digitálnu daň nemožno stotožňovať „len“ so zavedením nového právneho nástroja zdaňovania digitálnej oblasti, teda začlenením osobitnej digitálnej dane do sústavy daní jednotlivých štátov. O digitálnej dani je potrebné uvažovať v širšom zmysle, to znamená aj v rovine prispôsobenia súčasných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb. Obdobne v týchto dvoch rovinách, t. j. v rovine osobitnej dane a v rovine prispôsobenia pravidiel zdaňovania digitálnemu veku, boli predstavené aj európske a medzinárodné pravidlá digitálneho zdaňovania. Na úrovni Európskej únie (*d'alej len „EÚ“*) boli súčasne predstavené dva návrhy smerníc, a to

- Návrh Smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb z 21. marca 2018, COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS) (*d'alej len „Návrh smernice DST“ a „daň z digitálnych služieb“*)⁵ a

³ Z právneho hľadiska je daň vnímaná aj ako mocenský nástroj štátu, ktorý je upravený právnymi normami najvyššej právnej sily, prostredníctvom ktorého štát zasahuje do ekonomickej a osobnej slobody jednotlivcov, nad ktorými vykonáva svoju moc. Bližšie k vymedzeniu pojmu daň, základným pojmovým znakom a základným funkciám daní pozri: BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019. s. 21 a nasl. ISBN: 978-80-562-0247-0.

⁴ BUNN, D. – ASEN, E. – ENACHE, C.: *Digital Taxation around the world*. [online] s. 7. Tax Foundation. Dostupné na: <https://files.taxfoundation.org/20200610094652/Digital-Taxation-Around-the-World1.pdf>

⁵ Návrh smernice DST mal byť pôvodne dočasným riešením zdaňovania digitálnej ekonomiky až do času prijatia komplexného riešenia, ktoré je reprezentované Návrhom smernice SDP. Členské štáty EÚ však nedosiahli zhodu na zavedení dane z digitálnych služieb so širokým rozsahom pôsobnosti. Z uvedeného dôvodu s motívom zvýšiť šance postupu v rokovaní o zdaňovaní digitálnej ekonomiky Francúzsko a Nemecko podnikli v decembri 2018 diskusiu o kompromisnom návrhu zdaňovania digitálnej ekonomiky. V rovine kompromisného riešenia bol vypracovaný návrh s podstatne užším rozsahom vecnej pôsobnosti, ktorým je Návrh Smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnej reklamy formou dane z výnosov z poskytovania služieb digitálnej reklamy z 01. marca 2019 – politická dohoda (*d'alej len „Návrh smernice DAT“*).

- Návrh Smernice Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou z 21. marca 2018, COM/2018/0147 final (*d'alej len „Návrh Smernice SDP“*).⁶

Inými slovami, v rozsahu v akom súčasné medzinárodné pravidlá zdaňovania nevyhovujú podmienkam digitálneho veku, je potrebné koncipovať nové mechanizmy digitálneho zdaňovania, ktoré prívlastok digitálny nestratia z titulu ich právnej konštrukcie spočívajúcej v prispôbení súčasných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb alebo v zakotvení nového právneho nástroja zdaňovania digitálnej ekonomiky.

Predstavenie vyššie uvedených návrhov novej tzv. digitálnej dane bolo spojené s prejavom nespokojnosti nadnárodných spoločností operujúcich prevažne v digitálnom priestore a s pripisovaním rôznych prívlastkov pripravovanej digitálnej dani. V rôznych zdrojoch sme mohli pozorovať rôzne označenie tejto dane ako napríklad „internetová daň“ [web tax] v prípade talianskej digitálnej dane,⁷ „daň pre cudzincov“ [tax for citizens],⁸ ktorá je zameraná na podniky usadené v tretích štátoch, najmä v USA alebo „GAFA daň“ [Google, Amazon, Facebook, Apple tax] zameraná na konkrétnych technologických gigantov.⁹ Niektorí autori tieto reakcie pripisujú nedostatku pochopenia pripravovanej daňovoprávnej regulácie zo strany širokej verejnosti.¹⁰ Na strane druhej, v zmysle princípu protirečivosti fiskálnych záujmov oprávnených subjektov a majetkových záujmov povinných subjektov je potrebné uvedené prejavy podľa nášho názoru vnímať ako prejav prirodzeného práva potenciálnych povinných subjektov digitálnej dane.

1. (NEOBJASNENÁ) TEORETICKÁ KONCEPCIA DIGITÁLNEJ DANE

Rozlišovanie priamych a nepriamych daní je jedným z historicky najstarších prístupov k teoretickej klasifikácii daní do rôznych skupín v závislosti od rôznych klasifikačných kritérií. Rozhodujúcim klasifikačným kritériom je v prípade diferenciacie priamych a nepriamych daní spôsob zdaňovania a v rámci neho tri čiastkové kritériá, ktorými sú i) technika výberu dane, ii) spôsob ukladania (uloženia) dane a iii) prenos daňového bremena.¹¹ Pre priame dane je charakteristické, že osoba daňovníka je totožná s osobou, ktorá znáša daňové bremeno a daň je

⁶ Návrh Smernice SDP stanovuje pravidlá na vytvorenie zdaniteľného nexu pre digitálne podniky s cezhraničným dosahom podnikania v prípade absencie ich fyzickej obchodnej prítomnosti. Podľa navrhovaného rozsahu pôsobnosti tejto smernice sa jej ustanovenia uplatnia na subjekty bez ohľadu na to, kde majú sídlo, či už je to v členskom štáte alebo v tretej krajine.

⁷ BOCCIA, F.: *Introductin: The Digital Economy and Fiscal Policy in the Age of E-Commerce*. s. 3. In: BOCCIA, F. – LEONARDI, R. (eds.) *The Challenge of the Digital Economy*. ISBN: 978-3-319-43689

⁸ Tamtiež

⁹ BABČÁK, V. a kol.: *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: Šafárik Press, 2020. s. 27 ISBN: 978-80-8152-876-7

¹⁰ BOCCIA, F.: *Introductin: The Digital Economy and Fiscal Policy in the Age of E-Commerce*. s. 3. In: BOCCIA, F. – LEONARDI, R. (eds.) *The Challenge of the Digital Economy*.. ISBN: 978-3-319-43689

¹¹ BABČÁK, V. a kol.: *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019. s. 31-33. ISBN: 978-80-562-0247-0.

vyberaná na základe konštantných údajov, zatiaľ čo pri nepriamych daniach je osoba daňovníka odlišná od destinátora tejto dane, daň je „skrytá“ v cene tovarov alebo služieb, ktoré postihujú a výber dane je podmienený udalosťami, ktoré nie sú konštantné a ktoré možno iba predvídať.¹² V jednotlivých členských štátoch EÚ je sústava priamych daní rôznorodá, spravidla však zahŕňa i) dôchodkové dane, medzi ktoré patria osobné dôchodkové dane a korporátna daň a ii) dane majetkové, najmä daň z nehnuteľností.¹³ Vo všeobecnosti sa v oblasti nepriamych daní vykazujú i) nepriame dane všeobecného charakteru a ii) osobitné spotrebné dane (akcízy).¹⁴ V oblasti nepriameho zdaňovania je oproti zdaňovaniu priamemu, podstatne odlišná situácia aj v dôsledku rozdielnych právomocí EÚ, pokiaľ ide o harmonizáciu týchto oblastí (viď nižšie).

Návrh smernice SDP, tak ako je zrejmé aj z jeho úplného názvu, rieši otázky vyplývajúce z digitalizácie v rámci reformy aktuálneho systému priameho zdaňovania príjmov právnických osôb. Odlišná situácia v teoretickej koncepcii však nastáva, pokiaľ ide o daň z digitálnych služieb v zmysle Návrhu smernice DST. Dani z digitálnych služieb majú podliehať „**celkové hrubé výnosy bez dane z pridanej hodnoty a iných podobných daní**“.¹⁵ Tým sa zdôrazňuje, že okrem dane z pridanej hodnoty a iných podobných daní, nie je ustanovená možnosť uplatňovania iných výdavkov. Osobou zodpovednou za platbu dane má byť zdaniteľná osoba poskytujúca zdaniteľné digitálne služby, samozrejme daňové bremeno môže byť fakticky prenesené na konečného spotrebiteľa v cene digitálnej služby. Prenesenie daňového bremena s ohľadom na zdaňovanie celkových hrubých výnosov prichádza do úvahy najmä pokiaľ ide digitalizované spoločnosti s nízkou ziskovou maržou.¹⁶ Daň z digitálnych služieb má byť cielene uvalená na výnosy z poskytovania vybraných digitálnych služieb, a to tých digitálnych služieb, ktoré sú charakterizované **torbou hodnoty ich používateľmi**. Práve zachytenie tejto hodnoty v rámci súčasne uplatňovaných pravidiel zdaňovania patrí medzi problematické aspekty, ktoré prináša digitalizácia.¹⁷ Dopadová štúdia v súvislosti s teoretickou koncepciou dane z digitálnych služieb uvádza, že *daň z digitálnych služieb vykazuje s ohľadom na jej (preferované) charakteristiky viaceré prvky nepriamej dane, a preto je potrebné s ňou zaobchádzať popri dani z pridanej hodnoty a spotrebných daniach ako s ďalšou daňou nepriameho charakteru*.¹⁸ Aj napriek uvedeným charakteristikám dane z digitálnych služieb skôr ako dane nepriameho charakteru, ktorá je zameraná na celkové hrubé výnosy z poskytovania digitálnych služieb, bude tejto dani podliehať výnos z osobitnej činnosti

¹² BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019. s. 32. ISBN: 978-80-562-0247-0

¹³ ŠIROKÝ, J.: *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018, s. 67 – 68. ISBN: 978-80-7502-274-5

¹⁴ ŠIROKÝ, J.: *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018, s. 139. ISBN: 978-80-7502-274-5

¹⁵ Pozri Čl. 3 Návrhu smernice DST

¹⁶ CLIFFORD CHANCE: *Missing the target? The surprising scope of the proposed new EU digital services tax*. [online] Dostupné na: <https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/PDFDocuments/eu-digital-services-tax-clifford-chance-client-briefing.pdf>

¹⁷ Bližšie k problematike tvorby hodnoty v digitálnom prostredí pozri napríklad: OLBERT, M. - SPENGLER, CH.: *Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation* (2019). ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 19-010, Dostupné na: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3368092>

¹⁸ Európska komisia: Dopadová štúdia [Impact Assessment], Pracovný dokument Komisie z 21. marca 2018 [Commission staff working document] SWD(2018) 81 final/2 s. 20

daňovníka, konkrétne z poskytovania digitálnych služieb. Daň z digitálnych služieb však súčasne predstavuje zásadný odklon od väčšiny jestvujúcich korporátnych daní najmä v aspekte **prenesenia daňového bremena** a takisto v zvažovanom **mechanizme zamedzenia dvojitého zdanenia** (vid' nižšie). Niektorí autori z dôvodu vymedzených charakteristík dane z digitálnych služieb konštatujú jej **hybridný charakter**.¹⁹

V súvislosti so zavedením dane z digitálnych služieb nie je jednoznačne akceptované subsumovanie tejto dane do skupiny priamych alebo nepriamych daní.²⁰ Miesto dane z digitálnych služieb v sústave daní jednotlivých štátov z pohľadu spôsobu zdanenia sa tak stáva imanentnou súčasťou nezodpovedaných otázok, ktoré sprevádzajú zavedenie tejto dane.²¹

1.1 Právny základ harmonizácie digitálnej dane

Objasnenie teoretickej koncepcie dane z digitálnych služieb je relevantné aj pre posúdenie právneho základu jej možnej harmonizácie obsiahnutého v primárnom práve EÚ. Klasifikácia daní na priame a nepriame má význam aj z pohľadu **právomocí EÚ v daňovej oblasti**, kedy sú tieto právomoci s ohľadom na znenie primárneho práva značne rozdielne v oblasti priameho a nepriameho zdaňovania. Babčák V. uvádza, že harmonizácia daňových systémov členských štátov EÚ sa de facto stala jednou z ťažiskových oblastí daňovej politiky EÚ, samozrejme tam, kde to neodporuje základnej zásade prenesenia právomocí a zásadám subsidiarity a proporcionality.²²

V súlade so zásadou prenesenia právomoci preniesli členské štáty na EÚ v primárnom práve, konkrétne v Čl. 113 Zmluvy o fungovaní EÚ právomoc prijať pravidlá na zosúlad'ovanie

¹⁹ Porov. HRABČÁK, L. – STOJÁKOVÁ, M.: *Digitálna ekonomika, digitálne služby a daň z digitálnych služieb – hrozba alebo výzva pre normotvorcov?* In *Studia Iuridicia Cassoviensia* roč. 8, 2020 , č. 1. s. 19 ISSN: 1339-3995. [<https://doi.org/10.33542/SIC2020-1-02>]

²⁰ Napriek tomu, že k digitálnej dani doposiaľ nebola vytvorená bohatá judikatúra súdnych orgánov poskytujúca výklad jednotlivých ustanovení a sporných oblastí právnej úpravy, otázkou teoretickej koncepcie digitálnej dane z reklamy sa zaoberala generálna advokátka v konaní pred Súdnym dvorom vo veci C-482/18 Google Ireland Limited proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vámigazgatósága, kedy v rámci svojich návrhov obdobne uviedla, že: „**V tomto smere nie je klasifikácia dane z reklamy ako spotrebnej dane založenej na obrate presvedčivá. Z koncepcie maďarskej dane z reklamy skôr vyplýva, že poskytovatelia služieb majú byť zdanení priamo. V tomto zmysle sa daň vyberá na základe finančnej výkonnosti týchto podnikov, a nie na základe finančnej výkonnosti ich zákazníkov. Svedčí o tom najmä skutočnosť, že zákazníci sa môžu zbaviť svojej daňovej povinnosti tým, že oznámia, ktorý podnik uverejňuje reklamu, podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o dani z reklamy. Osobitná daň pre reklamné podniky sa teda svojou povahou podobá osobitnej priamej dani z príjmov, v prípade ktorej sa ako základ dane namiesto zisku použije „len“ obrat dosiahnutý v určitom časovom období. Má teda povahu priamej dane z príjmov, a preto sa nemá posudzovať podľa článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty.**“ Pozri: Návrhy generálnej advokátky z 12. septembra 2019 prednesené vo veci C-428/18 Google Ireland Limited proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vámigazgatósága.

²¹ Na uvedený problém obdobne poukazuje aj HRABČÁK, L. – STOJÁKOVÁ, M.: *Digitálna ekonomika, digitálne služby a daň z digitálnych služieb – hrozba alebo výzva pre normotvorcov?* In *Studia Iuridicia Cassoviensia* roč. 8, 2020 , č. 1. s. 19 ISSN: 1339-3995. [<https://doi.org/10.33542/SIC2020-1-02>]

²² BABČÁK, V. a kol.: *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: ŠafárikPress, 2020. s. 34-35. ISBN: 978-80-8152-876-7

právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a **iných foriem nepriameho zdaňovania**, aby sa tým zabezpečilo vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu a zabránilo narušovaniu hospodárskej súťaže. Na druhej strane **oblasť priameho zdaňovania** v súčasnosti patrí do právomocí členských štátov EÚ. Prijaté však boli viaceré smernice týkajúce sa čiastkových opatrení v oblasti priamych daní²³ a snahou EÚ v tejto oblasti je pokiaľ nie harmonizovať, aspoň *koordinovať* systém priameho zdaňovania.²⁴

V súvislosti s vytvorením harmonizovaného spoločného systému dane z digitálnych služieb sa s ohľadom na jej hybridný charakter možno domnievať, či jej zavedenie nebude ráznym krokom ku kreovaniu východiskovej pozície EÚ pre harmonizovanie systému zdaňovania príjmov právnických osôb v EÚ.²⁵ V nadväznosti na tieto skutočnosti možno ako potenciálny limit zavedenia digitálnej dane vymedziť neochotu členských štátov vzdať sa daňovej suverenity v oblasti priamych daní, čomu korešponduje právny limit spočívajúci v absencii právneho základu harmonizácie priameho zdaňovania v primárnom práve EÚ.

Odhládnuv od hybridného charakteru dane z digitálnych služieb, vychádzajme z premisy že *daň z digitálnych služieb je nepriamou daňou*. Vedecké diskusie nazerajúce na daň z digitálnych služieb v kritickej rovine spochybňujú vymedzenie Čl. 113 Zmluvy o fungovaní EÚ ako právneho základu pre jej harmonizáciu a pre vytvorenie spoločného systému dane z digitálnych služieb v rámci EÚ, aj v prípade klasifikácie dane z digitálnych služieb ako dane nepriameho charakteru. Vybrané členské štáty (e.g. Dánsko a Malta) spochybňujú, že Návrh smernice DST rešpektuje **zásadu subsidiarity** tak, ako je vymedzená v Čl. 5 Zmluvy o EÚ a nestotožňujú sa s názorom, podľa ktorého je sledovaný cieľ možné dosiahnuť lepšie na európskej úrovni než na úrovni vnútroštátnej.²⁶ Čl. 113 Zmluvy o fungovaní EÚ umožňuje prijímanie pravidiel v oblasti nepriameho zdaňovania **v rozsahu, ktorý je nevyhnutý na zabezpečenie a vytvorenie vnútorného trhu a zabránenie narušovaniu hospodárskej súťaže**. Fragmentácia vnútorného trhu deklarovaná v súvislosti s unilaterálnymi opatreniami je podľa niektorých autorov len iným pomenovaním pre „rozdielne dane jednotlivých členských

²³ Napríklad Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. EÚ L 345, 29.12.2011), Smernica Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov (Ú. v. EÚ L 157, 26.06.2003) etc.

²⁴ Daňová koordinácia je ponímaná ako základný stupeň zblížovania daňových systémov členských štátov EÚ. Bližšie k jednotlivým stupňom medzinárodnej spolupráce v oblasti daní a k harmonizácii priamych a nepriamych daní pozri: BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019. s. 816 – 840. ISBN: 978-80-562-0247-0

²⁵ Porov. HRABČÁK, L. – POPOVIČ, A.: *On certain issues of digital services taxes*. In: *Financial Law Review*. č. 1, (2020), s. 62. ISSN 2299-6834.

²⁶ Výbor pre európske záležitosti Dánskeho parlamentu spochybňuje odôvodnenie, podľa ktorého sa tieto opatrenia dajú dosiahnuť lepšie na európskej ako na vnútroštátnej úrovni a uvádza, že Dánsko by malo trvať na zásade, že **daňová politika nespadá do právomoci EÚ**. Pozri: Odôvodnené stanovisko Dánskeho parlamentu k uplatňovaniu zásad subsidiarity a proporcionality. Dostupné na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_9153_2018_INIT&qid=1618763578305&from=EN

štátov“, ku ktorým sú jednotlivé členské štáty oprávnené.²⁷ So skutočnosťou, že v aktuálnej situácii pri absencii harmonizácie sú členské štáty oprávnené regulovať tieto dane vo vnútroštátnom rámci, samozrejme nie neobmedzene,²⁸ sa možno stotožniť. Fragmentácia vnútorného trhu v zmysle jeho nejednotnosti resp. určitého rozdelenia môže mať pôvod vo viacerých skutočnostiach, súčasne tak v **rôznorodosti** jednotlivých nástrojov zdaňovania rozmáhajúcej sa digitálnej ekonomiky, ktorú možno označiť za prekážku vytvorenia a fungovania jednotného vnútorného trhu. Na druhej strane práve harmonizáciu daní možno označiť za základ pre **zjednotenie** systému digitálneho zdaňovania v rámci EÚ.²⁹ V tomto smere podľa nášho názoru Návrh smernice DST zásadu subsidiarity rešpektuje.

2. ZAVEDENIE DIGITÁLNEJ DANE V KONTEXTE MECHANIZMU ZAMEDZENIA DVOJITÉHO ZDANENIA

Návrh smernice SDP predpokladá reformu pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb rozšírením pojmu **stálej prevádzkarne** [PE rules] tak, aby stála prevádzkareň zahŕňala aj významnú digitálnu prítomnosť subjektu, prostredníctvom ktorej tento subjekt vykonáva obchodnú činnosť. Ako zdaniteľné príjmy sú vymedzené „zisky pripísateľné významnej digitálnej prítomnosti alebo s ohľadom na ňu“.³⁰ Uvedený mechanizmus zdaňovania digitálnej ekonomiky si vyžaduje reformu pravidiel v oblasti priameho zdaňovania, a to konkrétne reformu pravidiel vymedzenia zdaniteľného nexu³¹ a pravidiel pripisovania ziskov³² stálej prevádzkarni. Stála prevádzkareň je pritom v systéme medzinárodného zdaňovania príjmov základným konceptom, ktorý delimituje právo jednotlivých štátov zdaňovať príjem určitého subjektu. Prijatie pravidiel zdaňovania digitálnej ekonomiky v zmysle Návrhu smernice SDP

²⁷ CLIFFORD CHANCE: *Missing the target? The suprising scope of the proposed new EU digital services tax*. [online] Dostupné na: <https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/PDFDocuments/eu-digital-services-tax-clifford-chance-client-briefing.pdf>

²⁸ Nakoľko daň z digitálnych služieb doposiaľ nie je predmetom daňovej harmonizácie, členské štáty disponujú oprávnením túto daň regulovať vo svojom vnútroštátnom práve, nie však neobmedzeným spôsobom. Ako vyplýva zo záverov judikatúry Súdneho dvora, členské štáty môžu v oblasti daní, ktoré nie sú harmonizované vykonávať svoju daňovú suverenitu za predpokladu, že budú rešpektovať právo Únie, pričom sú limitované najmä **slobodami vnútorného trhu**. Pozri napríklad body 85 a 86 Rozsudku Súdneho dvora (veľká komora) z 19. septembra 2017 vo veci C-552/17.

²⁹ Pozri: BABČÁK, V.: *Europeizácia slovenského daňového práva (skutočnosť a vízia)*. In: *Ius et Administratio* [elektronický zdroj]. ISSN 2300-4797. č. 1 (2015), s. 4 – 46.

³⁰ Pozri Čl. 5 Návrhu smernice SDP. Pri určení zisku, ktorý je pripísateľný významnej digitálnej prítomnosti majú byť zohľadnené **hospodársky významné činnosti**, medzi ktoré v zmysle demonštratívneho výpočtu patria najmä i) zhromažďovanie, ukladanie, spracúvanie, analýza, nasadzovanie a predaj údajov používateľa; ii) zhromažďovanie, ukladanie, spracúvanie a zobrazovanie používateľom vytvoreného obsahu; iii) predaj reklamného priestoru online; iv) sprístupňovanie obsahu vytvoreného tretími stranami na digitálnom trhu, ako aj v) poskytovanie inej digitálnej služby neuvedenej v predchádzajúcich bodoch.

³¹ Bližšie k problematike vymedzenia **zdaniteľného nexu** pozri napríklad: HONGLER, P. - PISTONE, P.: *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy* (January 1, 2015). [online] Dostupné na: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2586196>

³² Bližšie k problematike **pripisovania ziskov** pozri: BLOCH, F. - DEMANGE, G.: *Profit-splitting rules and the taxation of multinational digital platforms*. In *Tax Public Finance* (2021). [online] Dostupné na: <https://doi.org/10.1007/s10797-020-09643-0>

by podľa niektorých autorov mohlo mať tzv. dvojité harmonizačný účinok.³³ Zmena ponímania stálej prevádzkarne si totiž okrem zmeny vnútroštátnej právnej úpravy, vyžaduje súčasne aj zmenu uzatvorených medzinárodných zmlúv týkajúcich sa zamedzenia dvojitého zdanenia, vrátane zmlúv uzatvorených s tretími krajinami.

Pokiaľ ide o reflexiu zmien v spôsobe výkonu činností podliehajúcich zdaneniu v právnom poriadku Slovenskej republiky (*d'alej len „SR“*), parciálnu reakciu priniesol zákon č. 344/2017 Z. z. s účinnosťou stanovenou od 01. januára 2018. Tieto zmeny právnej úpravy obsiahnuté v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (*d'alej len „zákon o dani z príjmov“*) možno stručne zhrnúť nasledovne.

- Zakotvená bola nová definícia **digitálnej platformy**, podľa ktorej sa digitálnou platformou rozumie *hardvérová platforma alebo softvérová platforma potrebná na vytvorenie aplikácií a správu aplikácií*.³⁴
- Pojem „klasickej“ **stálej prevádzkarne bol rozšírený** tak, že 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**.³⁵

V rámci postupne prijímaných unilaterálnych mechanizmov zdaňovania digitálnych aktivít je predmetné riešenie v podobe rozšírenia definície stálej prevádzkarne menej frekventovaným. Príkladmo možno ako štát, ktorý obdobne prevzal koncepciu vymedzenia zdaniteľného nexu prostredníctvom digitálnej prítomnosti, uviesť Indickú republiku. Avšak z dôvodu reštriktívneho vymedzenia stálej prevádzkarne v uzatvorených daňových zmluvách zamedzujúcich dvojité zdanenie neprinieslo prevzatie tejto koncepcie **praktický dopad**. Následne bola z uvedeného dôvodu účinnosť rozšírenej definície stálej prevádzkarne pozastavená do 01. apríla 2022.³⁶

V právnom poriadku SR doposiaľ obdobne absentuje uskutočnenie avizovanej kumulatívnej potreby zmien, nie len vnútroštátnej právnej úpravy, ale nadväzne aj zmlúv týkajúcich sa zamedzenia dvojitého zdanenia. V dôsledku tejto skutočnosti a v dôsledku prednosti medzinárodných zmlúv týkajúcich sa zamedzenia dvojitého zdanenia pred zákonom

³³ KOFLER, G. – SINNIG, J.: *Equalization Taxes and the EU's „Digital Services Tax“* In Tax and the Digital Economy. Challenges and Proposals for Reform. Haslehner, W. et. al. (eds.) [online] s. 113. ISBN: 978-94-035-0350-9 Dostupné na: https://koflerge.files.wordpress.com/2019/04/ch.6_georg-kofler-julia-sinnig.pdf

³⁴ Pozri § 2 písm. ag) zákona o dani z príjmov. Bližšie k vymedzeniu definície digitálnej platformy v zákone o dani z príjmov a k analýze pojmu digitálnej platformy pozri tiež: CIBUĽA, T. – HLINKA, T. – CHOMA, A. – KAČALJAK, M.: *Digitálna platforma ako stála prevádzkareň*. In: Právny obzor, 102, 2019, č. 2, s. 155 - 167.

³⁵ Pozri § 16 ods. 2 tretia veta zákona o dani z príjmov. Uvedenou zmenou právnej úpravy došlo k zakotveniu **právnej fikcie trvalého miesta pre vznik stálej prevádzkarne**. Bližšie k zmene definície stálej prevádzkarne, ako aj ďalším zmenám nadväzujúcim na BEPS pozri VARTAŠOVÁ, A.: *Eliminácia daňových únikov v oblasti dane z príjmov*. In: Babčák, V. a kol. *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: ŠafárikPress, 2020. s. 264. ISBN: 978-80-8152-876-7.

³⁶ Taxation of digitalized economy. Developments summary. Aktualizované: 15. januára 2021. [online] Dostupné online: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>

o dani z príjmov, rozšírenie koncepcie stálej prevádzkarne v zákone o dani z príjmov neprineslo praktický dopad na možnosť správcov dane vyrubiť daňovým nerezidentom daň z titulu vzniku digitálnej stálej prevádzkarne v zmysle § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov.³⁷ Možno konštatovať, že postup slovenského zákonodarcu naznačuje uprednostnenie **neúplného riešenia pred úplnou absenciou legislatívnej zmeny v tejto oblasti**. Prijaté riešenie v komparácii s doposiaľ identifikovanými výzvami digitálnej ekonomiky nemožno považovať za vyčerpávajúce.³⁸

V rámci unilaterálnych mechanizmov má väčšie zastúpenie zavedenie dane z digitálnych služieb, prípadne v užšom rozsahu zavedenie dane z digitálnej reklamy do sústavy daní jednotlivých štátov.

Daň z digitálnych služieb je vo svojom navrhovanom znení ako „**obratová**“ daň [turnover tax] vyčlenená z rozsahu pôsobnosti zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Zamedzenie dvojitého zdanenia umožnením odpočítania zaplatenej dane z digitálnych služieb od dane z príjmov právnických osôb, maximálne do výšky tejto dane, je však problematické z viacerých dôvodov. Započítanie novej nepriamej dane z digitálnych služieb na priamu daň z príjmu právnických osôb by jednak ohrozilo právnu povahu tejto dane a zároveň by si takisto vyžadovalo zmenu zmlúv týkajúcich sa zamedzenia dvojitého zdanenia. Uvedený systém zamedzenia dvojitého zdanenia sa síce môže javiť ako dostupný vo vnútroštátnych situáciách, avšak pokiaľ by v dôsledku jeho uplatnenia boli z titulu poskytovania digitálnych služieb v danom členskom štáte umožňujúcim zápočet, zdanené len tie digitalizované spoločnosti, ktoré nie sú usadené alebo nemajú umiestnenú stálu prevádzkareň v tomto štáte, nová daň by sa mohla dostať do kolízie so slobodou poskytovať služby v rámci vnútorného trhu EÚ.³⁹ Európska komisia však v záujme zamedzenia dvojitého zdanenia, kedy by tie isté výnosy podliehali dani z digitálnych služieb a následne dani z príjmov právnických osôb, navrhuje, aby členské štáty umožnili zaplatenú daň z digitálnych služieb odpočítať ako náklady od **základu dane z príjmov právnických osôb** bez ohľadu na prípadnú skutočnosť, že daň z digitálnych služieb bola zaplatená v inom členskom štáte. Aj predmetné navrhované riešenie zamedzenia dvojitého

³⁷ V tejto súvislosti odborná literatúra pojednáva o **vzájomnom vzťahu konceptu stálej prevádzkarne digitálnej platformy a medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia**, najmä so zreteľom na dualistickú a monistickú koncepciu vzťahu medzinárodného a vnútroštátneho práva a **explicitne ustanovenú prednosť medzinárodných zmlúv pred zákonom o dani z príjmov** v § 1 ods. 2 zákona o dani z príjmov. Bližšie pozri: CIBULEA, T. – HLINKA, T. – CHOMA, A. – KAČALJAK, M.: *Digitálna platforma ako stála prevádzkareň*. In: Právny obzor, 102, 2019, č. 2, s. 155 - 167. alebo k zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia v širších medzinárodnoprávných súvislostiach pozri: KAČALJAK, M.: *Vybrané trendy vo výbere daní a možnosti ich právnej reflexie na Slovensku*. Bratislava: Wolters Kluwer s. r. o. s. 22 – 26. ISBN: 978-80-8168-643-6.

³⁸ Okrem týchto zmien bolo v právnom poriadku SR ostatnou, skoršou novelou zákona o dani z príjmov zavedené **zdaňovanie virtuálnych mien** a spolu s ním aj definícia predaja virtuálnych mien. Ako vyplýva z uvedeného stručného súhrnu zmien zákona o dani z príjmov, prvé dve zmeny právnej regulácie, sa týkajú problematiky i) **zdaňovania zdieľanej ekonomiky**, zatiaľ čo ďalšie uvedené zmeny sa týkajú ii) **zdaňovania v oblasti virtuálnych mien**.

³⁹ Európska komisia: Dopadová štúdia [Impact Assessment], Pracovný dokument Komisie z 21. marca 2018 [Commission staff working document] SWD(2018) 81 final/2 p. 57

zdanenia však naráža na určité úskalia. V prvom rade je potrebné zdôrazniť, že tento navrhovaný mechanizmus zamedzenia dvojitého zdanenia nie je obsiahnutý v návrhu normatívneho textu smernice DST, ale len v rámci jej Preambuly.⁴⁰ Uvedené systematické zaradenie navrhovaného mechanizmu zamedzenia dvojitého zdanenia mimo normatívneho textu, samo o sebe demonštruje problematickosť jeho presadenia, ktorá súvisí s oklieštenými právomocami EÚ ovplyvňovať základ vnútroštátnych priamych daní z príjmov členských štátov. V tomto smere sa v európskom rámci zdá *pro futuro* vhodnejším uvažovať o uplatnení iného nástroja, ktorým sa zamedzenie dvojitého zdanenia dosiahne pre členské štáty možno prijateľnejším spôsobom, ktorým môže byť eventuálne oslobodenie tohto príjmu od dane z príjmov.⁴¹

ZÁVER

V úvode príspevku bolo poukázané na potrebu vnímania pojmu digitálnej dane v širšom zmysle na podklade dvoch koncepčne rozdielnych mechanizmov digitálneho zdaňovania, ktoré možno zahrnúť nasledovne.

Návrh smernice SDP	Návrh smernice DST
. reforma systému zdaňovania príjmov PO	. nová daň v sústave daní členských štátov
. priama daň	. hybridný charakter
. potrebná zmena zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia	. mimo rozsahu pôsobnosti zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia

Zdroj: Vlastné spracovanie

Súčasne bolo zdôraznené, že nové pravidlá zdaňovania digitálnej ekonomiky nestratia prívlastok digitálny z titulu ich právnej konštrukcie spočívajúcej v prispôbení súčasných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb alebo zakotvení nového právneho nástroja zdaňovania digitálnej ekonomiky.

Neochota členských štátov vzdať sa daňovej suverenity v oblasti priamych daní je jedným z dôvodov absencie harmonizácie priameho zdaňovania na úrovni EÚ. Možným vyhlídkam na zavedenie dane z digitálnych služieb neprospieva neobjasnená teoretická koncepcia dane z digitálnych služieb, na ktorú nadväzujú ďalšie otázky vrátane zásadnej otázky právneho základu pre prijatie smernice v danej oblasti. Pokiaľ ide o navrhovaný mechanizmus zamedzenia dvojitého zdanenia, problematické aspekty boli identifikované v rámci oboch návrhov smerníc.

⁴⁰ Pozri bod 27 Preambuly Návrhu smernice DST

⁴¹ Formulácia jednoznačných pravidiel, ktoré poskytujú daňovým subjektom **úľavu od dvojitého zdanenia** je jedným z aspektov, ktoré môžu napomôcť akceptácii obsahu daňovo-právnych noriem zo strany verejnosti. Bližšie pozri: BUNN, D. – ASEN, E. – ENACHE, C.: *Digital Taxation around the world*. [online] s. 11. Tax Foundation. Dostupné na: <https://files.taxfoundation.org/20200610094652/Digital-Taxation-Around-the-World1.pdf>

Predmetný príspevok samozrejme nevyčerpal všetky (problematické) otázky súvisiace so zavedením digitálnej dane. Ako už bolo v rámci príspevku zdôraznené, zavedenie digitálnej dane v režime spoločného harmonizovaného systému na úrovni EÚ v zmysle analyzovaných návrhov smerníc SDP a DST je limitované množstvom širokospektrálnych otázok, ktoré doposiaľ neboli uspokojivo zodpovedané. Okrem právnych otázok však nemožno podceňovať ani politický aspekt sprevádzajúci zavedenie dane z digitálnych služieb. Nájdu členské štáty racionálny kompromis v otázke zavedenia digitálnej dane alebo budú aktuálne prebiehajúce práce na jej zavedení príkladom neúspešných snáh o vytvorenie spoločného systému digitálnej dane na úrovni EÚ? Aj pri optimistickom scenári dosiahnutia konsenzu je zrejmé, že na implementáciu prijatých pravidiel bude potrebných niekoľko ďalších rokov.⁴²

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019. 910 s. ISBN: 978-80-562-0247-0
2. BABČÁK, V. a kol.: *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: ŠafárikPress, 2020. 302 s. ISBN: 978-80-8152-876-7
3. BABČÁK, V.: *Europeizácia slovenského daňového práva (skutočnosť a vízia)*. In.: Ius et Administratio [elektronický zdroj]. ISSN 2300-4797. č. 1 (2015), s. 4 – 46.
4. BLOCH, F. - DEMANGE, G.: *Profit-splitting rules and the taxation of multinational digital platforms*. In Tax Public Finance (2021). [online] Dostupné na: <https://doi.org/10.1007/s10797-020-09643-0>
5. BOCCIA, F.: *Introduction: The Digital Economy and Fiscal Policy in the Age of E-Commerce*. s. 1 – 17. In: BOCCIA, F. – LEONARDI, R. (eds.) *The Challenge of the Digital Economy*. 147 s. ISBN: 978-3-319-43689
6. BUNN, D. – ASEN, E. – ENACHE, C.: *Digital Taxation around the world*. [online] 50 s. Tax Foundation. Dostupné na: <https://files.taxfoundation.org/20200610094652/Digital-Taxation-Around-the-World1.pdf>
7. CIBUĽA, T. – HLINKA, T. – CHOMA, A. – KAČALJAK, M.: *Digitálna platforma ako stála prevádzkareň*. In: Právny obzor, 102, 2019, č. 2, s. 155 - 167.
8. CLIFFORD CHANCE: *Missing the target? The suprising scope of the proposed new EU digital services tax*. [online] 10 s. Dostupné na: <https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/PDFDocuments/eu-digital-services-tax-clifford-chance-client-briefing.pdf>
9. Európska komisia: *Dopadová štúdia [Impact Assessment]*, Pracovný dokument Komisie z 21. marca 2018 [Commission staff working document] SWD(2018) 81 final/2 p. 53.

⁴² K možnostiam ďalšieho smerovania dane z digitálnych služieb pozri napríklad: KOFLER, G.: *The Future of Digital Services Taxes*. In EC Tax Review. Volume 30, Issue 2 (2021) pp. 50 – 54. [online] Dostupné na: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2021006.pdf>

10. HONGLER, P. - PISTONE, P.: *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy* (January 1, 2015). [online] Dostupné na: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2586196>
11. HRABČÁK, L. – POPOVIČ, A.: *On certain issues of digital services taxes*. In: *Financial Law Review*. č. 1, (2020), 52-69 s. ISSN 2299-6834.
12. HRABČÁK L. - STOJÁKOVÁ M.: *Digitálna ekonomika, digitálne služby a daň z digitálnych služieb – hrozba alebo výzva pre normotvorcov?* In *Studia Iuridica Cassoviensia* roč. 8, 2020 , č. 1. 15 – 28 s. ISSN: 1339-3995. <https://doi.org/10.33542/SIC2020-1-02>
13. KAČALJAK, M.: *Vybrané trendy vo výbere daní a možnosti ich právnej reflexie na Slovensku*. Bratislava: Wolters Kluwer s. r. o. 92 s. ISBN: 978-80-8168-643-6.
14. KOFLER, G.: *The Future of Digital Services Taxes*. In *EC Tax Review*. Volume 30, Issue 2 (2021) pp. 50 – 54. [online] Dostupné na: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2021006.pdf>
15. KOFLER, G. – SINNIG, J.: *Equalization Taxes and the EU's „Digital Services Tax“*. s. 101 – 145. In *Tax and the Digital Economy. Challenges and Proposals for Reform*. Haslehner, W. et. al. (eds.) [online] s. 183. ISBN: 978-94-035-0350-9 Dostupné na: https://koflerge.files.wordpress.com/2019/04/ch.6_georg-kofler-julia-sinnig.pdf
16. Návrhy generálnej advokátky z 12. septembra 2019 prednesené vo veci C-428/18 *Google Ireland Limited proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vámigazgatósága*
17. Odôvodnené stanovisko Dánskeho parlamentu k uplatňovaniu zásad subsidiarity a proporcionality. Dostupné na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_9153_2018_INIT&qid=1618763578305&from=EN
18. ŠIROKÝ, J.: *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018, 382 s. ISBN: 978-80-7502-274-5.
19. VARTAŠOVÁ, A.: *Eliminácia daňových únikov v oblasti dane z príjmov*. In: Babčák, V. a kol. *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: ŠafárikPress, 2020. 219 – 280 s. ISBN: 978-80-8152-876-7.

KONTAKT NA AUTORA

sona.simic@student.upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika