

DIGITÁLNA EKONOMIKA, DIGITÁLNE SLUŽBY A DAŇ Z DIGITÁLNYCH SLUŽIEB – HROZBA ALEBO VÝZVA PRE NORMOTVORCOV?¹

DIGITAL ECONOMY, DIGITAL SERVICES AND DIGITAL SERVICES TAX - THREAT OR CHALLENGE FOR LEGISLATORS?

Ladislav Hrabčák, Monika Stojáková

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

<https://doi.org/10.33542/SIC2020-1-02>

„Digitálne hospodárstvo je výzvou pre naše daňové systémy. Najdôležitejšie je, že v diskusii sa potvrdilo želanie všetkých lídrov ďalej pracovať na efektívnom a spravodlivom riešení.“

Donald Tusk, predseda Európskej rady, po stretnutí s lídrami EÚ v marci 2018

ABSTRAKT

Autori sa v predmetnom článku zaoberajú problematikou digitálnej ekonomiky a otázkami s tým súvisiacimi. Centrálnu pozornosť venujú otázke digitálnych služieb, ako jedným z javov digitálnej ekonomiky, a taktiež ich zdaňovaniu. Právne poriadky viacerých štátov už regulujú určité parciálne otázky digitálnej ekonomiky ako napríklad zdaňovanie digitálnych platforiem či zdaňovanie virtuálnych mien, no v súčasnosti možno badať aj tendencie zdaňovať digitálne služby. V príspevku sú načrtnuté návrhy právnych úprav na medzinárodnej (vrátane európskej) úrovni a na úrovni národných parlamentov. Niektoré štáty už majú prvotné skúsenosti so zdaňovaním tzv. „digitálnych gigantov“, a preto je možné zhodnotiť, aké riešenie by bolo z hľadiska zdaňovania najideálnejším. Aj na túto otázku sa autori pokúsia poskytnúť odpoveď v nasledujúcom texte.

ABSTRACT

The authors deal in this article with the issue of digital economy and related issues. It pays central attention to the issue of digital services as one of the phenomena of the digital economy, as well as their taxation. The laws of several states already regulate certain partial issues of the digital economy, such as taxation of digital platforms or taxation of virtual currencies, but at present there are also tendencies to tax digital services. The paper outlines legislative proposals at international (including European) and national parliaments level. Some countries already have initial experience in taxation of “digital giants” and therefore it is possible to assess what solution would be most appropriate in terms of taxation. The authors will also try to answer this question in the following text.

¹ Tento príspevok vznikol ako čiastkový výstup riešenia projektu vvgS-2019-1068 „Blockchain technológia ako činiteľ ovplyvňujúci súčasnú podobu práva“.

I. ÚVOD

Pre dobu 21. storočia je príznačná globalizácia, ktorá preniká do všetkých oblastí ľudského života. Právo a ekonomika v tomto ohľade nie sú žiadnou výnimkou. Spolu s prudkým technologickým pokrokom, tak prinášajú viaceré otázky, s ktorými je potrebné sa vysporiadať. V súčasnosti sa možno čoraz väčšími postretnúť s **tzv. digitálnymi javmi**, ktoré prináša digitálna ekonomika.

Máme za to, že digitálne javy vo všeobecnosti patria medzi nový fenomén, s ktorým sa musí vysporiadať aj veda o daňovom práve.² Vystávajú tu z daňovo – právneho hľadiska viaceré otázky, no najmä tá, či tieto digitálne javy sa majú vôbec zdaňovať a ak áno, aké bude optimálne riešenie ich zdaňovania, aby nedochádzalo ku disproporciám na poli jednotného vnútorného trhu, pokiaľ ide o členské štáty Európskej únie (ďalej aj ako „EÚ“).

V tejto súvislosti je potrebné poukázať na ustálenú **kategorizáciu štátov**, ktorá sa využíva od obdobia studenej vojny, a to na:

1. rozvinuté krajiny – patria tu členské štáty Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (ďalej aj ako „OECD“), vrátane tých členských štátov EÚ, ktoré nie sú zároveň aj členmi OECD a iné štáty (napr. Andora a pod.),
2. krajiny s transformujúcou sa ekonomikou – radíme sem najmä krajiny juho – východnej Európy,
3. rozvojové krajiny – sem patria tie štáty, ktoré nemožno zaradiť do žiadnej z predchádzajúcich kategórií.

Túto klasifikáciu štátov uvádzame účelovo, a to z toho dôvodu, že chceme tým poukázať, že medzi štátmi existujú priepastné rozdiely po stránkach ako sú nízke HDP na obyvateľa, vysoká úmrtnosť, nízky index ľudského rozvoja a iné, a to už po dlhé obdobie. Tieto rozdiely sa medzi štátmi úplne nestierajú, ba naopak, možno hovoriť o ich prehĺbovaní. Spomínané digitálne javy môžu k nerovnostiam prispieť. Za súčasného stavu možno konštatovať, že digitálna ekonomika prináša výhody len určitým skupinám štátov, medzinárodným korporáciám a jednotlivcom.

Digitálna ekonomika a javy, ktoré so sebou prináša, predstavujú veľké výzvy. Aj v danej oblasti možno vidieť, že zdaňovanie, resp. dane môžu slúžiť aj ako nástroj na dosahovanie iných cieľov (v tomto prípade napríklad deklarované stieranie rozdielov medzi podnikateľmi (viď nižšie)) ako len uspokojovanie fiskálnych záujmov štátu, či obcí. V prípade, ak sa štáty rozhodnú zdaňovať vybrané digitálne javy, je nutné sa zamyslieť, či bude postačovať riešenie na národnej úrovni alebo je potrebný spoločný a koordinovaný prístup na medzinárodnom fóre.

Cieľom predmetného príspevku je rozanalyzovať vybrané aspekty digitálnej ekonomiky, a to najmä zdaňovanie digitálnych služieb a načrtnúť možné ďalšie tendencie smerom do budúcnosti za súčasného overenia nastolených hypotéz.

V rámci predmetného príspevku sa pokúsime overiť hypotézu, či sa digitálne služby majú zdaňovať. Ak bude potvrdená uvedená hypotéza, budeme pokračovať overením čiastkových hypotéz:

- Na zdaňovanie digitálnych služieb postačujú existujúce nástroje zdaňovania.
- Na zdaňovanie digitálnych služieb je potrebné zaviesť nové dane.

V prípade kladného overenia druhej čiastkovej hypotézy, overíme nasledujúce parciálne hypotézy:

² Bližšie: napr. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. 1. vydanie. Bratislava: EPOS, 2015. s. 149 a nasl.

- Pri zavádzaní nových daní z digitálnych služieb je potrebné nájsť medzinárodný, či európsky model zdaňovania.
- Zdaňovanie digitálnych služieb je potrebné ponechať v daňovej suverenite štátov.

Za účelom naplnenia vytýčeného cieľa sme využili viaceré metódy ako analýza, syntéza, dedukcia, komparácia, metóda historická a pod., ktorých kombináciou možno dosiahnuť synergetický efekt.

II. DIGITÁLNA EKONOMIKA

1. Pojem a podstata digitálnej ekonomiky

Jedným z ústredných pojmov tohto príspevku je **tzv. digitálna ekonomika**. Tá v podstate predstavuje akúsi podkategóriu ekonomiky samotnej. Digitálna ekonomika „...súvisí s rýchlym nástupom a prenikaním informačných a komunikačných technológií do všetkých oblastí ľudskej činnosti, čo vyžaduje i nové pohľady na faktory ovplyvňujúce vývoj a úspešnosť ekonomiky.“³

Rozvoj digitálnej ekonomiky je úzko spojený s nárastom objemu digitálnych dát. Podľa správy Organizácie spojených národov (ďalej aj ako „OSN“) nazvanej „*Digital Economy Report 2019*“ došlo k nárastu objemu dát zo 100 GB/deň v roku 1992 na viac ako 45 000 GB/sekunda v roku 2017. Objem dát do roku 2022 by sa mal vyšplhať až na 150 700 GB/sekunda.⁴ Na uvedených faktoch teda vidíme, že význam digitálnej ekonomiky vzrastá.

To súvisí s čoraz väčším uplatňovaním podnikateľského modelu označovaného ako „data-driven business model“. Ten využívajú tzv. digitálne platformy, ktorých podstatu rozoberieme v texte nižšie. Silu tohto podnikateľského modelu možno demonštrovať na tom, že ho využívajú, resp. uplatňujú až 7 z top 8 svetových spoločností.⁵

Vo všeobecnosti platí, že digitálne dáta môžu byť využité na riešenie určitých sociálnych problémov a pre rozvoj. Z podnikateľského pohľadu je zjavnou výhodou zvyšovanie produkcie tovarov a služieb, ich vyššia kvalita a taktiež znižovanie produkčných nákladov. Je nutné taktiež dodať, že digitálna ekonomika sa dotkne aj tých subjektov (najmä podnikateľských), u ktorých sa na prvý pohľad zdá, že s ňou nemajú nič spoločné.

Okrem výhod prináša so sebou digitálna ekonomika aj nevýhody, ktoré sa môžu prejavíť v rôznej podobe. Jednou z nich je automatizácia výrobných procesov. Zo strany podnikateľa nemožno brať automatizáciu za nevýhodu, ale zo strany zamestnancov to môže znamenať prípadnú stratu zamestnania z dôvodu nadbytočnosti. Ďalšou z nevýhod sú aj vyššie nároky na kvalifikáciu zamestnancov. Tí budú musieť mať vyššiu znalosť v oblasti informačných technológií.

Na všetky tieto problémy bude potrebné nájsť aj riešenie v právnej rovine. Je preto určitou výzvou pre normotvorcov zvládnuť vzniknutú situáciu, pretože technologický pokrok preskočil stav právny o niekoľko dekád. Tie výzvy nemajú len daňovo – právny rozmer, ktorému budeme venovať centrum svojej pozornosti, ale aj rozmer pracovnoprávny, občianskoprávny a pod. V ďalšom texte obmedzíme svoj výklad na otázku zdaňovania digitálnych služieb v digitálnej ekonomike.

³ PAPULA, J. a kol. *Manažérska ekonomika*. 1. vydanie. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017. s. 22.

⁴ United Nation: *Digital Economy Report 2019* z júla 2019. s. 2. [online]. [cit. 11-12-2019]. Dostupné na: https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019_overview_en.pdf.

⁵ Tamtiež, s. 2.

III. DIGITÁLNE SLUŽBY A ICH ZDAŇOVANIE

1. Všeobecné východiská zdaňovania digitálnych služieb

Moderné technológie v rámci digitálnej ekonomiky predstavujú veľké výzvy pre daňové správy štátov, čo sa týka zvýšenia efektivity správy daní, zjednodušenia medzinárodnej spolupráce a môžu prispieť aj k zníženiu počtu daňových únikov.⁶ Digitalizácia však predstavuje aj akýsi materiálny prameň práva, ktorý vyvoláva potrebu zmien vo formálnych prameňoch práva. Ide o jeden z javov, ktoré „...spôsobujú, že právo je také, aké je a o javy, ktoré sú späté s vývojovými etapami ponímania práva.“⁷ Existujúce daňovo – právne predpisy obsahujú v súčasnosti už nepostačujúce pravidlá, čo platí najmä o úprave zdaňovania príjmov právnických osôb.

Pojem digitálna služba a jeho vymedzenie je imanentnou súčasťou navrhovaných právnych úprav či už na úrovni medzinárodnej alebo na úrovni jednotlivých štátov, i keď je nutné konštatovať, že návrhy unilaterálnych úprav vychádzali vo veľkej miere z návrhov medzinárodných organizácií, čo sa prejavilo aj pri vymedzení využívaného pojmoslovía. Z teoretického hľadiska tak možno uvažovať o dvoch rovinách chápania pojmu digitálna služba, a to:

- v užšom slova zmysle – ide o stotožňovanie pojmu digitálna služba a digitálna reklama, a
- v širšom slova zmysle – tu je možné vychádzať z návrhu smernice Rady (EÚ), ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou {SWD(2018) 81 final} - {SWD(2018) 82 final} zo dňa 21.03.2018 (ďalej aj ako „návrh smernice DST“), podľa ktorého digitálnymi službami „...sú služby poskytované cez internet alebo elektronickú sieť, ktorých poskytovanie je z dôvodu ich povahy z veľkej časti automatizované s minimálnym ľudským zásahom, pričom je nemožné ho zabezpečiť bez informačnej technológie...“⁸, pričom obsahuje aj exemplifikačný výpočet služieb, ktoré sa radia pod predmetný pojem (napr. poskytnutie digitalizovaných produktov vo všeobecnosti vrátane softvéru a jeho modifikácií alebo inovácií, služby poskytujúcich alebo podporujúcich prítomnosť podnikov alebo jednotlivcov v elektronickej sieti, ako aj webová lokalita alebo webová stránka, služby automaticky generovaných počítačom cez internet alebo elektronickú sieť ako reakcia na špecifické údaje, ktoré zadá odberateľ a pod.).

Hlavnou snahou legislatívcov je to, aby sa zisky právnických osôb zdaňovali tam, kde sa hodnota skutočne vytvára. Podľa nášho názoru tu dochádza aj k ustáleniu nového princípu zdaňovania medzi už etablované a tradičné princípy.⁹

Pravidlá zdaňovania príjmov právnických osôb sú založené v prevažnej miere na fyzickej prítomnosti v tej – ktorej krajine. Z toho vyplýva, že sa nezohľadňuje hodnota, ktorá bola vytvorená účasťou používateľov v danej jurisdikcii.¹⁰

Ide o veľmi aktuálnu otázku, ktorá prebehla právny stav o niekoľko rokov. To si štáty uvedomujú, a preto možno badať iniciatívy danú oblasť právne regulovať, na úrovni:

1. OECD,
2. EÚ a
3. jednotlivých štátov.

⁶ Bližšie: napr. HRABČÁK, L. Výzvy pre daňové právo v podobe Blockchain technológie. In *Zborník príspevkov zo 6. ročníka Jarnej internacionalizovanej školy doktorandov UPJŠ 2019*, Košice: ŠafárikPress, 2019. s. 160.

⁷ BRÖSTL, A. a kol.: *Teória práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. s. 45.

⁸ Návrh smernice Rady (EÚ), ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou {SWD(2018) 81 final} - {SWD(2018) 82 final} zo dňa 21.03.2018, čl. 3 ods. 5.

⁹ Bližšie: napr. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. 1. vydanie. Bratislava: EPOS, 2015. s. 39.

¹⁰ Bližšie: Dôvodová správa k návrhu smernice Rady (EÚ), ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou COM(2018) 147 final zo dňa 21.03.2018.

Jednotlivým úrovniam prebiehajúcich prác sa budeme venovať bližšie v ďalších častiach predostretého príspevku. Vo všeobecnosti však štáty či vybrané medzinárodné organizácie uvažujú o troch variantoch riešenia danej otázky, a síce:

1. zachovanie súčasného stavu – tento variant vychádza z toho, že digitálne služby ostatnú naďalej bez zdanenia,
2. zdaňovanie digitálnych služieb vo verzii DAT (skratka pre digitálnu reklamu) – táto „verzia“ sa zakladá na zdaňovaní len vybraných digitálnych služieb, a to konkrétne digitálnej reklamy,
3. zdaňovanie digitálnych služieb vo verzii DST (skratka pre digitálne služby všeobecne) – predmetný prístup sa v porovnaní so zdaňovaním vo verzii DAT neobmedzuje len na reklamné služby, ale príznačným preň je zdaňovanie digitálnych služieb bez obmedzení.

Jednou z najzávažnejších otázok z pohľadu vedy o daňovom práve sa stáva nepochybne miesto dane z digitálnych služieb v rámci daňových sústav. Z historického hľadiska je klasifikačné kritérium daní podľa spôsobu zdaňovania na dane priame a nepriame jedným z najstarších. Rozhodujúcimi aspektmi tohto členenia sú prenos daňového bremena, spôsob ukladania dane a technika výberu dane.

Vo vzťahu ku danej otázke nemožno zaujať jasné stanovisko. I keď je pravdou, že daň z digitálnych služieb sa môže pretaviť do ceny samotnej služby, čím ju bude znášať konečný spotrebiteľ a dôjde k presunu daňového bremena (napr. Španielsko, ako aj ďalej poukážeme, pracuje s verziiou DST ako nepriamou daňou vyňatou spod pôsobnosti zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia), tak na strane druhej sa bude zdaňovať príjem zo zdaniteľných služieb. Tým nadobúda táto daň hybridný charakter. Ide o otázku na ďalšiu vedeckú diskusiu.

V texte nižšie poukážeme práve na vybraných príkladoch, aký prístup zvolili vybrané entity a v nadväznosti na to sa pokúsime zhodnotiť, aký variant by bol pre štáty, resp. zoskupenia štátov najvhodnejší so zreteľom na predpokladané či reálne výhody a nevýhody.

2. Medzinárodné a európske nástroje zdaňovania digitálnych služieb

Vzostup digitálnej ekonomiky prinútil tvorcov politiky, aby sa zaoberali základnými otázkami zdaňovania - ako najlepšie zvýšiť príjmy na financovanie vládnych výdavkov - v náročnejších súvislostiach. Niektoré vlády pochybovali o primeranosti súčasných daňových režimov, ktorými by mohli naďalej získavať dostatočné príjmy. V „Rímskej deklarácii“ z marca 2017, 27 členských štátov Európskej únie, Rada Európskej únie, Európsky parlament a Európska komisia sľúbili, že sa budú usilovať o technologickú transformáciu, ktorá je nevyhnutným prvkom na zabezpečenie prosperujúcej a udržateľnej budúcnosti.¹¹ V skutočnosti technologická transformácia a digitalizácia hlboko ovplyvňujú veľké množstvo zamestnancov - pracovné miesta, priemyselné odvetvia, vzdelávanie a systémy sociálneho zabezpečenia. Zároveň však vytvárajú výzvy pre existujúce daňové systémy. Nové obchodné modely tzv. digitálnej ekonomiky sú založené na moderných informačných a komunikačných technológiách a využívaní veľkého množstva údajov, ktoré často rozmazávajú čiary medzi tovarom a službami a líšia sa ich prístupom, formou, dopadom a speňažením (napr. online maloobchodníci, platformy sociálnych médií, predplatné digitálnych služieb a platformy spolupráce).

Tvorcovia politik, vrátane tvorcov politik EÚ, sa snažia nájsť riešenia, ktoré by zabezpečili spravodlivé a efektívne zdaňovanie, z dôvodu zrýchľujúcej sa digitálnej transformácie hospodárstva. Tvrdia, že v stávke nie je nič iné ako globálna resp. hospodárska prosperita, ako aj daňová spravodlivosť a suverenita. Debaty týkajúce sa „vhodnosti“ alebo „zastaralosti“ súčasného medzinárodného daňového systému v digitálnom veku teda výrazne prekrývajú dis-

¹¹ Deklarácia vedúcich predstaviteľov 27 členských štátov a Európskej rady, Európskeho parlamentu a Európskej komisie. Viac pozri Rímska deklarácia z 27.03.2017. [cit. 12-12-2019]. Dostupné na: https://ec.europa.eu/slovakia/news/rome_declaration2017_sk.

kusie o praktikách vyhýbania sa daňovým povinnostiam a agresívnych postupov daňového plánovania známych technologických spoločností. OECD a EÚ pôsobivo načrtli rôzne nové obchodné modely, ich rast, veľkosť a vplyv na svetové hospodárstvo, ako aj rozdiely v daňovom zaťažení medzi spoločnosťami, ktoré ponúkajú klasické cezhraničné fyzické služby, a spoločnosťami, ktoré ponúkajú digitálne služby.¹² Vzhľadom na všadeprítomný charakter digitalizácie však môže byť ťažké, ak nie nemožné, odstrihnúť digitálnu ekonomiku od zvyšku ekonomiky na daňové účely. Niektorí argumentujú, že osobitné zdaňovanie založené na digitálnej prítomnosti by samo osebe nevedlo k porušeniu zásady neutrality, ďalší zastávajú opačný názor. Nové obchodné modely okrem týchto výziev v oblasti priamych a nepriamych daní vyvolávajú aj množstvo ďalších otázok súvisiacich s daňami a s ich mobilitou a dematerializáciou, medzi nimi aj potenciál na zníženie schopnosti štátov vyberať príjmy z daní zo mzdy, environmentálnych daní, daní z nehnuteľností a daní z majetku.

OECD a EÚ otvárajú "Pandorinu skrinku", kde digitálny sektor predstavuje iba jeden z hlavných problémov, ktorý už nie je možné udržať v škatuľke. V akademickej literatúre je revízia digitálneho sektora novou príležitosťou na diskusiu o celej štruktúre medzinárodného daňového systému. Zdá sa, že akademici, niektoré štáty, EÚ a inkluzívny rámec OECD čoraz viac súhlasia so štrukturálnym nedostatkom súčasného medzinárodného daňového systému. Zdá sa však, že sa všetci na riešení nezhodujú - aspoň pokiaľ ide o dlhodobé riešenie.

2.1. OECD a DST

Digitálna transformácia hospodárstva spochybňuje, či medzinárodné daňové pravidlá, ktoré sa do značnej miery zaviedli počas posledných 100 rokov, zostávajú v modernej globálnej ekonomike zmysluplné. Aj keď sa v rámci projektu BEPS dosiahol dobrý pokrok v boji proti erózii bázy a presunu zisku (BEPS), niektoré z problémov, ktoré digitalizácia predstavuje, sa neriešili. V rámci projektu BEPS a nedávno prostredníctvom inkluzívneho rámca pre BEPS prebiehajú diskusie o tom, ako riešiť daňové problémy, ktoré vznikajú v dôsledku digitalizácie. Nedávne medzinárodné úsilie o riešenie týchto otázok poukázalo na rozdielne postoje mnohých jurisdikcií. Aj keď zavedenie jednostranných opatrení vo viacerých krajinách podčiarklo naliehavosť problému a potrebu prehodnotiť niektoré z kľúčových medzinárodných daňových zásad, tieto rozdielne stanoviská sťažili dosiahnutie riešenia založeného na konsenze.

Politická poznámka OECD z 23. januára 2019¹³ a konzultačný dokument z 13. februára až 6. marca 2019¹⁴ potvrdili, že OECD sa sústreďuje na dve oblasti (ďalej len „dva, piliere“). Pilier 1 sa zameriava na pridelovanie práv na zdanenie a snaží sa o koherentné a súbežné preskúmanie pravidiel pridelovania zisku a vzájomných vzťahov. Tri návrhy, o ktorých sa uvažuje v rámci prvého piliera sa zameriavajú nad rámec existujúcich konceptov medzinárodného daňového rámca, ktoré si vyžadujú fyzickú prítomnosť na účely zdaňovania práv a pridelovania zisku resp. strát podľa zásady trhovej nezávislosti (Návrh „účasť používateľov“, Návrh „nehmotného marketingu“ a Návrh „významnej hospodárskej prítomnosti“). Pilier 2 sa zameriava na vypracovanie pravidiel proti globálnemu narúšaniu základu (skrátene označené GloBE z angl. slov *Global Anti – Base Erosion*), ktoré sa zameriava na zostávajúce problémy

¹² Pozri napr. e.g. Eur. Comm'n, Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy (Eur. Union 28 May 2014) (Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy); OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (OECD Publishing 2015) (2015 OECD BEPS Action 1 Report), and OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS (OECD Publishing 2018) (2018 OECD BEPS Interim Report).

¹³ Viac pozri: OECD: *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*. As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019.

¹⁴ Pozri: OECD. Public Consultation Document. *ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY 13 February – 6 March 2019*.

BEPS a snaží sa vyvinúť pravidlá, ktoré by jurisdikciám poskytli právo na „vrátenie daní“, ak iné jurisdikcie nevykonali svoje primárne daňové práva alebo ak platba inak podlieha nízkej úrovni skutočného zdanenia.¹⁵

Vo významnom predstihu sa 128 členov inkluzívneho rámca nedávno dohodlo na politickej poznámke- „*Riešenie daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie*“ (OECD, 2019a) - ktorá identifikuje konkrétne návrhy v dvoch pilieroch, ktoré treba preskúmať a ktoré by mohli tvoriť základ globálne riešenie založené na konsenze. Tieto piliere zahŕňajú prerozdelenie daňových práv medzi jurisdikciami a potrebu riešiť zostávajúce problémy BEPS. Práca v oblasti daní a digitalizácie je kľúčovým aspektom projektu BEPS od jeho vzniku. V Akcii 1, ktorá bola uverejnená ako súčasť balíka BEPS v októbri 2015, sa zistilo, že v dôsledku všadeprítomnej povahy digitalizácie by bolo ťažké, ak nie nemožné, vyčleniť „digitálnu ekonomiku“ od zvyšku hospodárstva na daňové účely. Inými slovami, krajiny sa zhodli na tom, že nejde o „digitálnu ekonomiku“, ale o to, že samotná ekonomika sa digitalizovala a že tento trend bude pravdepodobne pokračovať.

Dôležitou súčasťou práce OECD v budúcnosti bude najmä revízia medzinárodných daňových pravidiel s ohľadom na vplyv digitalizácie, ktorá má dôležité dôsledky pre nadnárodné spoločnosti a vlády, ako aj budúcnosť našich daňových systémov. Aktualizácia práce OECD v týchto oblastiach bude súčasťou správy o daniach a digitalizácii, ktorá pripraví inkluzívny rámec, ktorý bude predložený skupine G20 v roku 2020.¹⁶

2.2. Európska únia a DST

Jednou z úrovní, na ktorej prebiehajú práce v súvislosti so zdaňovaním digitálnych služieb, je aj EÚ. Predstavitelia inštitúcií EÚ si uvedomujú tú skutočnosť, že v čoraz väčšej miere dochádza k využívaniu podnikateľských modelov na digitálnej báze, ktoré predstavujú odklon od modelov založených na fyzickej prítomnosti, vo vzťahu ku ktorým je uplatňovaná daňová suverenita členských štátov.¹⁷

Je teda faktom, že veľká časť ziskov tak v súčasnosti nepodlieha zdaneniu, resp. je zdaňovaná iba v minimálnej miere. Podľa nášho názoru však nemožno hovoriť o daňových únikoch, pretože oň môže ísť iba vtedy, ak daňová povinnosť existuje. Inak povedané, ak daňové systémy členských štátov neviažu na digitálne služby aj povinnosť platiť daň, nemôže ísť o daňový únik.¹⁸

Už 29. septembra 2017 sa uskutočnil Digitálny samit v Talline, ktorý bol zorganizovaný predsedníctvom Rady v spolupráci s Európskou komisiou a taktiež predsedom Európskej rady. Pokiaľ ide o účasť, tak samitu sa zúčastnili hlavy členských štátov a predsedovia vlád členských štátov. Cieľom samitu bolo vytvoriť akúsi platformu pre budúce diskusie ohľadom digitálnych inovácií, čo má EÚ zabezpečiť konkurencieschopnosť v globálnom meradle s ostatnými svetovými mocnosťami.

Ďalšie iniciatívy EÚ v danej oblasti pokračovali v októbri roku 2017. V dokumente označenom ako „Záver Európskej rady, 19.10.2017“, ktorý bol výsledkom zasadnutia reprezentantov členských štátov, boli prijaté viaceré závery, a to konkrétne aj o otázke „Digitálna Európa“. V rámci tohto bodu určila Európska rada viaceré priority, jednou z ktorých bolo „do-

¹⁵ BHOGAL, S. et al. European Union: Taxing The Digital Economy And Digital Service Tax Proposals Impacting The United Kingdom And The European Union. 2019. [online]. [cit. 29-12-2019]. Dostupné na: <http://www.mondaq.com/uk/x/821258/withholding+tax/Taxing+The+Digital+Economy+And+Digital+Service+Tax+Proposals+Impacting+The+United+Kingdom+And+The+European+Union>.

¹⁶ OECD (2019), „*Tax and Digitalisation*“, OECD Going Digital Policy Note, OECD, Paris. [online]. [cit. 29-12-2019]. Dostupné na: <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-and-digitalisation.pdf>.

¹⁷ Pojem „členské štáty“ na účely tohto článku používame v ponímaní členských štátov EÚ.

¹⁸ Porovnaj: Európska komisia: *Zdaňovanie digitálneho hospodárstva*. [online]. [cit. 24-12-2019]. Dostupné na: <https://www.consilium.europa.eu/sk/policies/digital-taxation/>.

siahnutie efektívneho a spravodlivého systému zdaňovania, ktorý bude vyhovovať potrebám digitálneho veku.“¹⁹

Následne, dňa 5. decembra 2017 schválila Rada príspevok k medzinárodnej diskusii. Rada rokovala o otázke, akou je zdaňovanie ziskov v digitálnom hospodárstve a vyzvala zároveň na úzku spoluprácu s OECD a inými partnermi na medzinárodnej úrovni.

V marci roku 2018 už Európska komisia predložila 2 legislatívne návrhy:

1. návrh smernice DST a
2. návrh smernice Rady (EÚ) o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb.

Kým v prvom rade sa ráta s tým, že ide o trvalé riešenie, tak druhá spomínaná smernica má byť len akýmsi dočasným a kompromisným riešením smerujúcim k trvalej regulácii právnych vzťahov v predmetnej oblasti.

Aj napriek tomu, že členské štáty sa zhodujú v tom, že daňové predpisy sú už zastaralé, tak do dnešného dňa nedošlo ku konsenzu. Rovnako to platí o kompromisnom návrhu zo strany Nemecka a Francúzska, ktorý sa týkal zdaňovania digitálnej reklamy (DAT).

Treba však dodať, že zdaniteľnou osobou by nebola akákoľvek právnická osoba, čím chcela Komisia zámerne „odbreمنيť“ od takejto dane malé a stredné podniky, ktoré sú označované ako hnací motor digitálnej ekonomiky. Zdaniteľnou osobou by tak boli iba digitálni giganti ako napr. Google, Apple, Facebook, príp. iné spoločnosti, ktorých ročný obrat presiahne 750 miliónov eur a dosahujú zdaniteľné príjmy nad 50 miliónov eur v rámci EÚ. Navrhovaná je daňová sadzba vo výške 3%.

V súvislosti s vyššie načrtnutými iniciatívami vyvstávajú viaceré ďalšie otázky. Jednou z nich je to, či EÚ si týmito návrhmi nechce vytvoriť lepšiu pozíciu pri harmonizácii korporátnej dane. Tieto snahy pri prenikaní harmonizačných prvkov do oblasti priameho zdaňovania bolo možné badať aj pri smernici ATAD.

3. Vnútroštátne modely zdaňovania digitálnych služieb

3.1. Perspektívy zdaňovania digitálnych služieb v Slovenskej republike

Právny poriadok Slovenskej republiky reflektuje v súčasnosti len na niektoré javy v digitálnej ekonomike. Patrí medzi ne zdaňovanie virtuálnych mien²⁰ a zdaňovanie zdieľanej ekonomiky²¹. Naša právna úprava teda za súčasného stavu nereguluje zdaňovanie digitálnych služieb.

Možno konštatovať, že i keď slovenské daňové právo reflektuje na niektoré prvky digitálnej ekonomiky (viď vyššie), tak ide len o riešenia, ktoré nemajú komplexný charakter. Nedochoďa tu k zavádzaniu nových daní, ale ide o zdaňovanie prostredníctvom už existujúcich – konkrétne daní z príjmov novelizáciami zákona č. 595/2003 Z. z. o daní z príjmov v znení neskorších predpisov. Efektivita týchto nástrojov je taktiež otázna.

Ministerstvo financií Slovenskej republiky nateraz deklaruje, že neuvažuje o zavedení národnej dane z digitálnych služieb, ale čaká na komplexné a harmonizované riešenie na úrovni EÚ, a to nielen čo sa týka dane z digitálnych služieb vo verzii DST, ale aj kompromisu vo verzii DAT (teda len digitálnej reklamy).²²

¹⁹ Európska komisia: *Európska rada, 19. – 20. októbra 2017*. [online]. [cit. 24-12-2019]. Dostupné na: <https://www.consilium.europa.eu/sk/meetings/european-council/2017/10/19-20/>.

²⁰ Bližšie: HRABČÁK, L. „Virtuálna mena“ a právo. In *Vplyv moderných technológií na právo: recenzovaný zborník príspevkov z vedeckej konferencie*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2019. s. 99 – 110.

²¹ Bližšie: BONK, F. O zdaňovaní príjmov v kontextoch zdieľanej ekonomiky. In *Justičná revue*, roč. 70, 2018, č. 12, s. 1342 - 1356.

²² Bližšie: EURACTIV. *Štáty Únie sa na digitálnej dani nedohodli, krajiny V4 plánujú konať na vlastnú päsť*. [online]. [cit. 24-12-2019]. Dostupné na: <https://euractiv.sk/section/buducnost-eu/news/staty-unie-sa-na-digitalnej-dani-nedohodli-krajiny-v4-planuju-konat-na-vlastnu-past/>.

Postoj Slovenskej republiky možno hodnotiť určite kladne, pretože s „digitálnou daňou“ (tak ako ju niektorí autori označujú skrátene) sú spojené určité otázky najmä vo vzťahu ku jednotnému trhu a slobodám k nemu prislúchajúcim. Keďže niektoré členské štáty (viď nižšie) už daň z digitálnych služieb zaviedli, možno teda očakávať, že aj jej základné parametre a určité „mantinely“ toho, aby išlo o inštitút súladný s právom EÚ, judikuje Súdny dvor EÚ.

3.2. Česká republika a návrh tzv. zákona o digitálnej dani

I keď Česká republika je jedným zo susedných štátov Slovenskej republiky, situácia v oblasti zdaňovania je odlišná, čo sa prejavuje aj v otázke zdaňovania digitálnych služieb. Momentálne ani v Česku však nie je zavedená digitálna daň, avšak Ministerstvo financií Českej republiky predložilo „Návrh zákona o dani z vybraných digitálnych služieb“. Podľa nášho názoru ide však o nesprávne označenie so zreteľom aj na to, že predkladateľ zákona v rámci dôvodovej správy sám uvádza, že sa priklonil k variantu zdaňovania digitálnych služieb vo verzii DST a nie len DAT.²³ Preto by z označenia predmetného právneho predpisu malo byť vypustené slovo „vybraných“, aby to korešpondovalo legislatívnemu zámeru.

Ministerstvo financií Českej republiky pracovalo teda so všetkými variantami, ktoré prichádzali do úvahy, pričom pri hľadaní najvhodnejšieho riešenia hodnotilo ich predpokladané výhody a nevýhody. Základnými hodnotiacimi kritériami boli:

- „narovnanie“ podnikateľského prostredia,
- daňový výnos a
- administratívne náklady.

Daň z digitálnych služieb vo verzii DST sa tak podľa predkladateľa javí ako najvhodnejší spôsob, akým zdaníť digitálne služby so zreteľom na uvedené kritéria. Je nutné podotknúť, že návrh zákona vychádza vo veľkej miere z návrhu smernice DST, čomu zodpovedá aj daňová sadzba 3% a rovnako vymedzenie zdaniteľných osôb.

Ako primárny cieľ sa deklaruje narovnanie podnikateľského prostredia medzi spoločnosťami založenými na „tradičných modeloch“ a spoločnosťami založenými na tzv. „digitálnych modeloch“. Až ako sekundárny cieľ sa deklaruje daňový výnos z tejto navrhovanej dane. Podľa nášho názoru však predkladateľ zastiera to, že práve primárnym cieľom je daňový výnos, čo možno demonštrovať aj na tom, že i keď by došlo k narovnaniu podnikateľského prostredia v Česku, v kontexte EÚ by sa vytvorili disproporcie na jednotnom vnútornom trhu a došlo by k nerovnému postaveniu podnikateľov, ktorí využívajú, resp. sa zakladajú na digitálnych modeloch podnikania.

Daňový výnos digitálnej dane vo verzii DST sa odhaduje v rozmedzí od cca 2,4 mld. až 6,6 mld. Kč ročne. Reálne sa odhaduje výnos v polovici uvedeného intervalu, t. j. vo výške cca 5 mld. Kč. Išlo by teda o daň, ktorá má významný rozpočtovo – právny význam.

Nemenej významnou otázkou/kritériom sú aj administratívne náklady. Administratívnu záťaž je potrebné hodnotiť v dvoch smeroch, a to nielen vo vzťahu ku štátu, ale aj vo vzťahu ku daňovým subjektom. Pre štát by malo ísť o jednorazové náklady vo výške cca 23,5 mil. Kč a požiadavky na personálny substrát správcov dane. Náklady na strane daňových subjektov vzniknú taktiež. Ministerstvo financií Českej republiky uvádza, že budú minimálne, pričom argumentuje osobným rozsahom predmetnej dane – veľké konglomeráty, ktoré sú vybavené administratívnym a účtovným aparátom.

V súvislosti s navrhovanou právnou úpravou boli identifikované aj viaceré riziká. Tým azda najväčším je prenos dane do výšky cien zdaniteľných služieb. Obavy sú najmä v tom, že daňové bremeno ponесú spotrebiteľia. Vo vzťahu k tomu sa žiada dodať, že daň z digitálnych

²³ Okrem realizácie cieľenej reklamnej kampane sú podľa návrhu zákona zdaniteľnými službami aj využívanie mnohostranného digitálneho rozhrania a predaj dát o užívateľoch.

služieb sa nemusí prejaviť len vo vzťahu ku cenám konečných spotrebiteľov, ale aj v rámci cien napr. voči objednávateľom cielených reklám. Z návrhu zákona a dôvodovej správy nevyplýva či ide o priamu alebo nepriamu daň, no so zreteľom na uvedené, pôjde pravdepodobne o nepriamu daň.

Česká republika sa tak rozhodla ísť cestou unilaterálneho riešenia daného problému, čo nie je určite koncepčný prístup. Ide tu však len o akési „dočasné“ opatrenie do momentu očakávaného konsenzu na úrovni EÚ či OECD.

3.3. Iné (vybrané) štáty a zdaňovanie digitálnych služieb

Už niekoľko rokov sa na medzinárodnej úrovni, na úrovni EÚ a na vnútroštátnej úrovni vyvíja úsilie o reformu zdaňovania s cieľom zabezpečiť, aby sa zisky zdaňovali tam, kde sa vytvára hospodárska hodnota. Táto práca sa v poslednom čase sústreďuje na digitálnu ekonomiku, avšak táto skutočnosť má korene v skúmaní stratégií daňového plánovania, ktoré využívajú nadnárodné spoločnosti pôsobiace vo viacerých jurisdikciách. Niekoľko štátov zoberalo zavedenie vlastných iniciatív týkajúcich sa vnútroštátnych daní pre digitálne spoločnosti „do vlastných rúk“, pričom tieto iniciatívy obsahujú „doložky o ukončení platnosti“ a ich platnosť sa skončí vtedy, ak sa dosiahne dohoda na medzinárodnej úrovni alebo na úrovni EÚ. Nedávny vývoj nastal v daňových systémoch v Rakúsku, Belgicku, Českej republike, Francúzsku, Maďarsku, Taliansku, Poľsku, Slovinsku, Španielsku a Spojenom kráľovstve. Niektoré tieto krajiny navrhli, oznámili alebo už implementovali určitú formu dane z digitálnych služieb, ktoré si v skratke rozoberieme nižšie.

FRANCÚZSKO

Francúzsko je prvým členským štátom EÚ, ktorý zaviedol daň z digitálnych služieb (DST). „Daň 21. storočia“ je platná od 1. januára 2019. DST bola nazvaná ako „daň GAFA“ (skratka hlavných amerických cieľov: Google, Apple, Facebook a Amazon). Na rozdiel od toho, čo naznačuje táto skratka, francúzska daň GAFA sa však nezameriava iba na americké skupiny, ale aj na iné medzinárodné skupiny vrátane francúzskych, čínskych, nemeckých španielskych a anglických skupín. Francúzska daňová správa odhadla, že táto daň by mohla mať vplyv na približne 30 medzinárodných skupín. Francúzska DST, podobne ako návrh EÚ DST, sa zameriava na dve kategórie služieb, v ktorých sú dominantné americké spoločnosti - internetová reklama a „digitálne rozhrania“, ktoré sa vzťahujú na online trhy s tovarom a službami a niektoré predplatné služby ako zoznamovacie webové stránky.

Francúzska DST ukladá 3% daň z príjmov vytvorených z dvoch kategórií „zdaniteľných služieb“: 1. „služby digitálneho rozhrania“ a 2. „cielené reklamné služby“. DST sa uplatňuje iba na príjmy, ktoré sa považujú za získané z poskytovania takýchto služieb „vo Francúzsku“, a zákon poskytuje usmernenie o tom, ako spoločnosti musia vypočítať podiel na svojich globálnych príjmoch pripadajúci Francúzsku. DST sa vzťahuje iba na spoločnosti, ktoré spĺňajú globálne a francúzske limity príjmov pre pokryté služby.²⁴

Dodávka digitálnej platformy sa týka umiestnenia používateľov. Ak sa jeden z používateľov platformy nachádza v príslušnom daňovom roku vo Francúzsku, služba sa bude považovať za poskytnutú vo Francúzsku. Francúzska daň GAFA sa nevzťahuje na platformy, pre ktoré zhromažďovanie údajov používateľov nie je hlavným cieľom. Ak podniky v zásade používajú digitálne rozhranie na poskytovanie nasledujúcich služieb používateľom, dodávka digitálnej platformy by nemala byť zdaniteľná:

²⁴ Office of the United States Trade Representative Ambassador Robert E. Lighthizer. *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*. [online]. [cit. 15-12-2019]. Dostupné z: https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf.

1. digitálny obsah, ako je elektronický obchod, video služby, hudba na požiadanie,
2. komunikačné služby,
3. regulované platobné služby.²⁵

Daň GAFA na to, aby sa mohla uplatňovať musí spĺňať dve kritéria, a to: celosvetový ročný obrat 750 miliónov EUR v prípade digitálnych služieb a domáci obrat 25 miliónov EUR v oblasti digitálnych služieb lokalizovaných vo Francúzsku. Francúzsko, tak ako bolo uvedené vyššie, prijalo sadzbu navrhovanú v návrhoch EÚ a uplatnilo 3% daň z príjmov pochádzajúcich z akýchkoľvek digitálnych služieb, ktoré spĺňajú vyššie uvedené kritériá, pričom za platiteľa sa považuje spoločnosť, ktorá dostáva platbu za príslušné digitálne služby. Základ dane bude preto závisieť od toho, aká časť platieb sa týka Francúzska, ďalej od druhu služieb a od druhu platformy.

Uvalením dane z digitálnych služieb (GAFA) sa predpokladá, že štátny rozpočet Francúzska vzrastie o 600 mil. EUR ročne.

ŠPANIELSKO

Španielska vláda pripravila návrh rámcového zákona, ktorý sa líši od európskeho návrhu. Oproti Francúzsku, španielska vláda predpokladá nárast príjmov z DST až vo výške 1 200 mil. EUR ročne.

Hlavnými črtami tohto návrhu zákona sú:

1. DST sa považuje za nepriamu daň a preto sa na ňu neuplatňujú zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia,
2. subjekty musia spĺňať nasledujúce kritéria: čisté príjmy za predchádzajúci kalendárny rok musia presahovať 750 mil. EUR a zároveň celková hodnota výnosov získaných z rozvoja činností, ktoré podliehajú DST v Španielsku musia presiahnuť 3 mil. EUR.

Medzi príjmy, ktoré sú zdaňované daňou z digitálnych služieb patria:

1. online reklamné služby,
2. služby prenosu údajov,
3. sprostredkovateľské služby.

Základom dane sú celkové príjmy získané z vyššie uvedených činností, bez DPH, pričom sadzba dane sa ustanovila rovnako ako vo Francúzsku vo výške 3 %.

SPOJENÉ KRÁĽOVSTVO

V júli 2019 britská vláda uverejnila svoj finančný návrh zákona 2019-20, ktorý obsahoval návrh právnych predpisov týkajúcich sa dane z digitálnych služieb vo výške 2%, pokiaľ ide o príjmy z: vyhľadávacích nástrojov, platforiem sociálnych médií a online trhovísk (finančné a platobné služby sú oslobodené) bez ohľadu na to, ako speňajú svoje platformy. DST by sa v Spojenom kráľovstve mala uplatňovať od apríla 2020 a predpokladá sa, že sa takto zvýšia príjmy krajiny v prvom roku o 275 mil. GBP a následne o 370 mil. GBP. DST sa bude vzťahovať iba na skupiny s globálnymi príjmami nad 500 mil. GBP a príjmami Spojeného kráľovstva nad 25 mil. GBP, čo zahŕňa príspevok, takže prvých 25 mil. GBP príjmov od používateľov vo Veľkej Británii nebude podliehať DST.²⁶

POLSKO

Iniciatívy zavedenia DST prebiehali aj u nášho severného suseda, avšak zatiaľ neúspešne. Začiatkom marca 2019 kancelária predsedu vlády oznámila, že poľský rozpočet bude mať

²⁵ DORIN, S. *Digital Services Tax in France*. [online]. [cit. 15-12-2019]. Dostupné na: <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2019/global/digital-services-tax-in-france>.

²⁶ GOUGH, S. *Digital Services Tax in the UK*. [online]. [cit. 15-12-2019]. Dostupné na: <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2019/global/digital-services-tax-in-the-uk>.

prospech zo zavedenia digitálnej dane s predpokladanou hodnotou cca. 1 miliarda PLN ročne. V máji však ministerstvo financií odložilo ďalšie oznámenie na tento účel. V júli ministerstvo financií oznámilo, že pracuje na návrhu zákona o zdaňovaní určitých digitálnych služieb, ktorého východiskovým bodom by mal byť návrh smernice ES prijatý v marci 2019. Po schválení návrhu rozpočtu na nasledujúci kalendárny rok, v ktorom absentovala digitálna daň a jej výber sa Poľsko vyhradilo k tomu, že v budúcnosti sa DST bude uplatňovať, avšak zatiaľ sa ministerstvo bude naďalej zapájať do diskusií na fórach EÚ a OECD a bude čakať na iniciatívy z prostredia EÚ. Teraz sa však predpokladá, že DST sa v Poľsku bude uplatňovať na: príjmy z online reklamy, predaja údajov získaných z informácií poskytnutých používateľom a z iných digitálnych služieb a určí sa vo výške 3 % ako to vyplýva z návrhu EÚ.²⁷

IV. ZÁVER

V predostretom príspevku sme si vytýčili ako hlavný cieľ rozanalyzovať vybrané aspekty digitálnej ekonomiky, a to najmä zdaňovanie digitálnych služieb a načrtnúť možné ďalšie tendencie smerom do budúcnosti za súčasného overenia nastolených hypotéz.

Bez nároku na úplnosť sme sa snažili poskytnúť stručný exkurz vybraným aspektom digitálnej ekonomiky – zdaňovania digitálnych služieb, a to nielen v podmienkach Slovenskej republiky, ale aj iných štátoch, pričom neopomenuli sme ani navrhované právne úpravy na medzinárodnej úrovni (EÚ a OECD).

Nosnou hypotézou, ktorú sme si v úvode článku stanovili overiť, bolo – či digitálne služby sa majú zdaňovať. Táto hypotéza sa nám potvrdila, a preto môžeme konštatovať, že digitálne služby by sa mali zdaňovať, a to odhliadnuc od toho, že sa zastiera primárny cieľ (rozpočtovo – právny význam) navrhovanej právnej úpravy zrovnoprávnením podnikateľov podnikajúcich na tradičnej báze a podnikateľov využívajúcich digitálne modely. Z nášho uhla pohľadu je najdôležitejší rozpočtový význam, keďže Európska komisia odhaduje, že členské štáty by mohli získať príjmy až vo výške 5 miliárd eur ročne. Otáznejšie je to, ako to dosiahnuť, a preto sme pokračovali v overovaní ďalších, čiastkových hypotéz.

Taktiež musíme konštatovať, že existujúce nástroje zdaňovania nepostačujú na zdaňovanie príjmov z digitálnych služieb a je preto potrebné zaviesť novú daň, ktorá by sa zakladala na princípe zdaňovania v mieste, kde sa hodnota a zisk skutočne generujú. Ide teda o odklon od tradičného zdaňovania založeného na fyzickej prítomnosti subjektu na konkrétnom mieste.

Keďže súčasné nástroje zdaňovania nepostačujú na zdaňovanie digitálnych služieb, nastolili sme ďalšie hypotézy s tým súvisiace, a síce či je potrebné najst' medzinárodný, či európsky model zdaňovania alebo bude vhodnejšie ponechať zdaňovanie digitálnych služieb v daňovej suverinite jednotlivých štátov. So zreteľom na to, že v rámci EÚ je vybudovaný jednotný vnútorný trh a slobody s tým súvisiace, sme toho názoru, že je potrebné hľadať aspoň európsky model zdaňovania digitálnych služieb.

Jedným dychom však treba dodať, že momentálne nie je možné dosiahnuť konsenzus na úrovni EÚ, a preto reálnejšími sa zdajú byť unilaterálne právne úpravy, čo bude zaujímavé aj z toho hľadiska, aké stanovisko k tomu zaujme Súdny dvor EÚ.

Spracovaná problematika predstavuje len úvod do diskusie, pretože len tou možno dospieť k efektívnemu riešeniu zdaňovania digitálnych služieb, ktorých význam a rozsah bude narastať vo svete digitálnej ekonomiky aj naďalej.

KLÚČOVÉ SLOVÁ

Digitálna ekonomika, digitálne služby, daň.

²⁷ SIKORA, B. *Digital Services Tax in Poland*. [online]. [cit. 15-12-2019]. Dostupné na: <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2019/poland/digital-services-tax-in-poland>.

KEY WORDS

Digital Economy, Digital services, Tax.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. 1. vydanie. Bratislava: EPOS, 2015. 750 s. ISBN 978-80-562-0091-9.
2. BHOGAL, S. et al. *European Union: Taxing The Digital Economy And Digital Service Tax Proposals Impacting The United Kingdom And The European Union*. 2019. [online]. [cit. 29-12-2019]. Dostupné na: <http://www.mondaq.com/uk/x/821258/withholding+tax/Taxing+The+Digital+Economy+And+Digital+Service+Tax+Proposals+Impacting+The+United+Kingdom+And+The+European+Union>.
3. BONK, F. O zdaňovaní príjmov v kontextoch zdieľanej ekonomiky. In *Justičná revue*, roč. 70, 2018, č. 12, s. 1342 - 1356.
4. BRÖSTL, A. a kol.: *Teória práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. s. 45. ISBN 978-80-7380-425-1.
5. DORIN, S. *Digital Services Tax in France*. [online]. [cit. 15-12-2019]. Dostupné na: <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2019/global/digital-services-tax-in-france>.
6. EURACTIV. *Štáty Únie sa na digitálnej dani nedohodli, krajiny V4 plánujú konať na vlastnú päsť*. [online]. [cit. 24-12-2019]. Dostupné na: <https://euractiv.sk/section/buducnost-eu/news/staty-unie-sa-na-digitalnej-dani-nedohodli-krajiny-v4-planuju-konat-na-vlastnu-past/>.
7. Európska komisia: *Zdaňovanie digitálneho hospodárstva*. [online]. [cit. 24-12-2019]. Dostupné na: <https://www.consilium.europa.eu/sk/policies/digital-taxation/>.
8. Európska komisia: *Európska rada, 19. – 20. októbra 2017*. [online]. [cit. 24-12-2019]. Dostupné na: <https://www.consilium.europa.eu/sk/meetings/european-council/2017/10/19-20/>.
9. GOUGH, S. *Digital Services Tax in the UK*. [online]. [cit. 15-12-2019]. Dostupné na: <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2019/global/digital-services-tax-in-the-uk>.
10. HRABČÁK, L. Výzvy pre daňové právo v podobe Blockchain technológie. In *Zborník príspevkov zo 6. ročníka Jarnej internacionalizovanej školy doktorandov UPJŠ 2019*. Košice: ŠafárikPress, 2019. 250 s. ISBN 978-80-8152-741-8.
11. HRABČÁK, L. „Virtuálna mena“ a právo. In *Vplyv moderných technológií na právo: recenzovaný zborník príspevkov z vedeckej konferencie*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2019. 310 s. ISBN 978-80-8152-728-9.
12. OECD (2019), *“Tax and Digitalisation”*, OECD Going Digital Policy Note, OECD, Paris. [online]. [cit. 29-12-2019]. Dostupné na: <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-and-digitalisation.pdf>.
13. Office of the United States Trade Representative Ambassador Robert E. Lighthizer. *Report on France’s Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*. [online]. [cit. 15-12-2019]. Dostupné na: https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf.
14. PAPULA, J. a kol. *Manažérska ekonomika*. 1. vydanie. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017. 258 s. ISBN 978-80-7552-808-7.

15. SIKORA, B. *Digital Services Tax in Poland*. [online]. [cit. 15-12-2019]. Dostupné na: <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2019/poland/digital-services-tax-in-poland>.

KONTAKTNÉ ÚDAJE AUTOROV

Mgr. Ladislav Hrabčák

Interný doktorand

UPJŠ v Košiciach, Právnická fakulta

Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie

E-mail: ladislav.hrabcak@student.upjs.sk

JUDr. Monika Stojáková

Interná doktorandka

UPJŠ v Košiciach, Právnická fakulta

Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie

E-mail: monika.stojakova@student.upjs.sk