

Důvodová zpráva

I. Obecná část

1. Zhodnocení platného právního stavu

V současné době není zavedena zvláštní daň z vybraných digitálních služeb, a tak je poskytování těchto služeb případně zdaněno pouze v rámci ostatních daní.

Poskytovatel vybraných digitálních služeb je tak v souvislosti s poskytováním těchto služeb zdaněn daní z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a daní z přidané hodnoty podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), pokud jsou splněny podmínky dané těmito zákony.

Pokud nejsou splněny zákonné podmínky výše uvedených právních norem, což obecně může ve větší míře platit v případě vybraných digitálních služeb, na které se nová úprava zdanění vztahuje, v mnoha případech tak vůbec nedochází ke zdanění těchto aktivit na území České republiky. Navrhovaná právní úprava v podobě nové daně má za cíl zdanit tyto aktivity na území České republiky, kde jsou realizovány.

Současně lze konstatovat, že poskytování vybraných digitálních služeb není samo o sobě v České republice zdaněno.

Současná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace.

2. Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy

2.1. Subjekt daně

Subjektem daně budou právnické osoby nebo jednotky bez právní osobnosti, které buď patří do velké skupiny podniků s celkovými konsolidovanými výnosy překračujícími částku 750 000 000 EUR (cca 20 mld. Kč), nebo které takových výnosů dosahují samy, pokud současně v rámci této skupiny nebo samostatně úplatně poskytují na území České republiky zdanitelné služby a úhrn úplat za tyto služby přesahuje částku 50 000 000 Kč, opět buď celkově v rámci skupiny, nebo samostatně za danou právnickou osobu nebo jednotku bez právní osobnosti.

Práh týkající se konsolidovaných výnosů omezuje působnost zákona na podniky určité velikosti, jimiž jsou ty, které dosáhly silného postavení na trhu, které jim umožňuje mít relativně vyšší přínos ze síťových účinků a využívání dat velkého objemu, a tudíž vybudovat své obchodní modely na základě zapojení uživatelů. Takové obchodní modely, které vedou k vyšším rozdílům mezi místem, kde jsou zisky zdaňovány, a místem, kde je vytvářena hodnota, tudíž spadají do působnosti této daně. Ekonomická kapacita společností, které se mohou stát plátcí, by měla být brána jako ukazatel jejich schopnosti přilákat velké množství uživatelů nezbytné pro to, aby byly tyto obchodní modely životaschopné. Příležitosti zapojit se do agresivního daňového plánování se kromě toho skýtají právě velkým společnostem. Záměrem stanovení takového prahu je rovněž poskytnout právní jistotu a zajistit, aby společnosti a správce daně mohly snáze a méně nákladně určovat, zda vznikla povinnost k dani z vybraných digitálních služeb, a to zejména s ohledem na to, že některé společnosti nemusí

vést zvláště záznamy o výnosech z činností spadajících mimo působnost této daně. Tato prahová hodnota by rovněž měla vyloučit malé a začínající společnosti, u kterých by zátěž spojená s dodržováním předpisů týkajících se nové daně měla pravděpodobně nepřiměřené dopady.

Druhý práh, celkový úhrn částí úplat za poskytování zdanitelných služeb v České republice, naopak omezuje oblast působnosti daně na případy, kdy existuje významná digitální stopa na území České republiky v souvislosti s druhem poskytované zdanitelné služby, která je předmětem daně z vybraných digitálních služeb. Tato prahová hodnota má zabezpečit, aby se plátcem nestaly entity, u nichž úhrn úplat za poskytnutí zdanitelných digitálních služeb představuje nízkou částku nebo je tato jejich činnost pouze nahodilého charakteru, a nebyly tak zbytečně zatíženy související administrativou.

Pokud jde o členskou entitu skupiny, pro účely účetního výkaznictví se uplatňují prahové hodnoty podle celkových výnosů konsolidované skupiny.

Subjektem daně je samostatná společnost nebo členská entita skupiny. V případě skupiny se pro účely stanovení výše výnosů, resp. úhrnu částí úplat, pro dosažení prahových hodnot pro registraci vychází ze součtu výnosů, resp. úhrnu částí úplat, v rámci celé této skupiny. Každý, kdo poskytuje zdanitelné služby na území České republiky a je členskou entitou skupiny, která překračuje prahové limity, se musí povinně registrovat pro účely daně z vybraných digitálních služeb. Tato povinnost nastane bez ohledu na to, zda je entita, která splňuje obě výše uvedené podmínky, usazena v České republice, Evropské unii nebo v nečlenském státě Evropské unie.

2.2. Předmět daně

Předmětem daně je poskytování zdanitelných služeb na území České republiky. S ohledem na to, že jde o služby poskytované digitálně, rozumí se poskytováním na území České republiky zásadně to, že službu využil uživatel ze zařízení, které se v době poskytnutí služby nacházelo na území České republiky.

Daň z vybraných digitálních služeb je selektivní daní odváděnou z úplat obdržených z poskytování určitých digitálních služeb charakterizovaných vytvářením hodnoty uživateli. Služby podléhající dani z vybraných digitálních služeb jsou ty, u nichž podíl uživatele na digitální činnosti představuje pro společnost vykonávající tuto činnost základní vstup. Jinými slovy obchodní modely, na které je tento zákon vztažen, jsou ty, které by bez zapojení uživatelů nemohly ve své současné podobě existovat. Role, kterou hrají uživatelé těchto digitálních služeb, je jedinečná a komplexnější, než jakou mají zákazníci tradičně poskytovaných služeb. Tyto služby mohou být poskytovány na dálku, aniž by poskytovatel služby byl fyzicky usazen v téže jurisdikci jako uživatelé, a kde je vytvářena hodnota.

Existuje několik způsobů, jak může zapojení uživatelů přispívat k hodnotě společnosti. Digitální společnosti mohou například získávat data o aktivitách uživatelů na digitálním rozhraní, která se obvykle používají k zacílení reklamy na tyto uživatele nebo mohou být předána za protiplnění třetím stranám. Jiný způsob je aktivní a trvalé zapojení uživatelů mnohostranných digitálních rozhraní, která mohou vytvářet síťové efekty, kdy se, obecně řečeno, hodnota služeb zvyšuje s počtem uživatelů využívajících toto rozhraní. Hodnota takových rozhraní spočívá ve spojeních mezi uživateli a v interakci mezi nimi, což s sebou často může nést stahování a sdílení informací uživateli v rámci sítě. Taková mnohostranná digitální rozhraní mohou rovněž usnadnit související dodávky zboží nebo poskytování služeb přímo mezi uživateli, což představuje další zřejmou formu zapojení uživatelů.

Na základě různých forem zapojení uživatelů popsaných výše do působnosti daně z vybraných digitálních služeb spadají následující služby:

- služby spočívající v umístování cílené reklamy na digitální rozhraní zaměřené na uživatele tohoto rozhraní, a související doplňkové služby;
- služby spočívající ve využití mnohostranných digitálních rozhraní, jež uživatelům umožňují uzavření transakce mezi uživateli mnohostranného digitálního rozhraní, nebo jiné využití mnohostranného digitálního rozhraní;
- prodej dat shromážděných o uživatelích.

Poskytování digitálních reklamních služeb spočívajících v umístování reklamy klientů na digitální rozhraní, která je zaměřena na uživatele tohoto digitálního rozhraní, je v širším smyslu v souladu se zkoumanými obchodními modely. A to proto, že umístování takové reklamy v digitálním kontextu představuje typický způsob, jak společnost umožňující zobrazování reklamy na digitálním rozhraní zpeněžuje uživatelský provoz a data uživatelů, která se při umístování cílené digitální reklamy zohledňují. Zákon nezohledňuje, zda poskytovatel reklamních služeb digitální rozhraní, na kterém se reklama objevuje, vlastní. Pokud dodavatel reklamních služeb umístuje reklamu na rozhraní, které mu bylo přenecháno k užití, není osoba, která tuto část rozhraní poskytla, povinna k této dani. Cílem je zamezit možnému dominovému efektu nebo dvojímu zdanění týchž transakcí v rámci daně z vybraných digitálních služeb.

Využitím mnohostranného digitálního rozhraní se rozumí uzavření transakce mezi uživateli daného mnohostranného digitálního rozhraní (umožňuje poskytovatelům těchto služeb mít prospěch ze síťových účinků) a také zpřístupnění tohoto rozhraní uživateli či jeho jiné využití. Dílčím základem daně z poskytnutí zdanitelné služby je výše plnění, která plyne provozovateli tohoto rozhraní za zprostředkování dané transakce. Pro účely daně není tedy rozhodující samotná výše uskutečněné transakce. Do dílčího základu daně dále vstupuje např. pravidelný poplatek plynoucí provozovateli rozhraní za poskytování dalších zdanitelných služeb spojených s využitím mnohostranného digitálního rozhraní.

Schopnost těchto rozhraní vytvářet spojení mezi uživateli odlišuje tyto zprostředkovatelské služby od jiných služeb, které lze rovněž považovat za služby usnadňující interakci mezi uživateli, avšak jejichž prostřednictvím uživatelé nemohou mezi sebou navazovat kontakty, pokud již dříve nenavázali kontakt s použitím jiných prostředků, jako např. služby okamžitého zasílání zpráv. Vytváření hodnoty pro tyto jiné služby, které lze obecně definovat jako komunikační nebo platební služby, spočívá ve vývoji a prodeji podpůrného softwaru, který umožňuje tuto interakci, a je méně vázáno na zapojení uživatelů, tudíž na tyto služby nebude nová daň uvalena. Stejně tak bude z působnosti této daně vyloučen např. prodej konečným uživatelům přes internet (v podobě e-shopů).

Z oblasti působnosti tohoto zákona jsou vyloučeny také regulované finanční služby. Tyto služby mají za cíl poskytnout bezpečné prostředí pro finanční transakce. Subjekt poskytující tyto služby tedy určuje konkrétní podmínky, za kterých může být finanční transakce provedena, aby byly zaručeny základní prvky, jako je kvalita provedení transakcí, úroveň transparentnosti na trhu a spravedlivé zacházení s investory. Takové služby mají základní a specifický cíl usnadnit financování, investice nebo spoření. Dále se za zdanitelnou službu nepovažuje provozování hazardních her. Není zde tak silná provázanost s uživatelskou přidanou hodnotou a v současné době je v České republice provozování hazardních her zdaněno na úrovni svého potenciálu. Předmětem daně také není zpřístupnění či využití digitálního rozhraní za účelem dodávání digitálního obsahu uživatelům subjektem prostřednictvím digitálního rozhraní, jako je video, audio nebo text, vlastněného subjektem nebo v jehož případě subjekt nabyt práva na jeho šíření. Toto vymezení v sobě obsahuje i poskytování služeb hraní počítačových her.

Prodejem uživatelských dat je prodej individuálních dat generovaných činnostmi uživatelů na digitálním rozhraní. Prostřednictvím zdanění této služby je, mimo jiné, zamezeno umělému dělení schémat, ke kterému by mohlo v rámci umístování cílené reklamy docházet. Služby

v působnosti daně z vybraných digitálních služeb jsou ty, které využívají digitální rozhraní jako prostředek k vytváření vstupů uživatelů, spíše než služby, které využívají rozhraní jako způsob přenášení jinak generovaných dat. Daň z vybraných digitálních služeb tedy není daň ze shromažďování nebo využívání dat shromážděných společnostmi pro jejich interní účely nebo sdílení dat shromážděných společnostmi s jinými stranami zdarma. Daň z vybraných digitálních služeb je zaměřena na předávání dat získaných z velmi specifických činností (činností uživatele na digitálním rozhraní) za protiplnění.

Den uskutečnění zdanitelné služby se liší s ohledem na konkrétní poskytnutí zdanitelné služby. U umístění cílené reklamy se jedná o den, kdy nastala poslední úplatná událost, např. den, kdy daná reklamní kampaň byla zobrazena posledního uživateli a tato kampaň byla účtována na základě počtu zobrazení uživatelům. U využití mnohostranného digitálního rozhraní může, vzhledem k charakteru této služby, nastat více variant. Pokud při tomto využití dochází k uzavření transakce mezi uživateli, za den uskutečnění zdanitelné služby se rozumí den, ke kterému jsou známi všichni účastníci dané transakce. V případě jiných schémat využití těchto rozhraní se hledí na splatnost úplaty nebo její první části. U prodeje dat o uživatelích se za tento den považuje den, ve kterém jsou známi všichni uživatelé, jejichž data jsou předmětem dané transakce.

Pro určení, že je dané poskytnutí služby zdanitelnou službou pro účely této daně, tedy že místo poskytnutí zdanitelné služby je v tuzemsku, slouží primárně IP adresa zařízení, ze kterého je daná transakce provedena. V případech, kdy není na základě této IP adresy možné stanovit, zda místo poskytnutí zdanitelné služby je v tuzemsku, vychází se z lokace na základě bydliště uživatele.

2.3. Základ a sazba daně

Základ daně je založen na transakční bázi, tvoří jej tak úhrn úplat za jednotlivé zdanitelné služby uskutečněné ve zdaňovacím období. Protože se tyto úplaty nemusí týkat pouze poskytnutí zdanitelné služby v České republice, vstupuje do základu daně pouze jejich poměrná část odpovídající tomu, v jaké míře byla daná služba poskytnuta v České republice. Základ daně se člení na jednotlivé dílčí základy, přičemž se každý určuje samostatně a samostatně se zaokrouhluje.

Navrhuje se jednotná sazba ve výši 7 %.

2.4. Další základní konstrukční prvky daně

Daň je splatná ve lhůtě 3 měsíců od konce zdaňovacího období, kterým je kalendářní rok.

Navržená daň je výlučnou daní státní, její výnos je tedy příjmem státního rozpočtu.

2.5. Správa daně

Správu daně bude vykonávat Specializovaný finanční úřad. Plátce, kterému vznikne daňová povinnost, bude mít povinnost podat přihlášku k registraci.

Při správě daně se použije tzv. samovyměření, daň se tak bude stanovovat právní fikcí přímo na základě podání daňového přiznání.

Daň bude placená primárně zálohově, a to v měsíčních zálohách odpovídajících jedné dvanáctině daně tvrzené za předchozí zdaňovací období.

Stanoví se zvláštní následky porušení povinností při správě daně, a to institut nespolehlivého plátce a blokáce plateb na platební účty používané při poskytování zdanitelných služeb a plateb z nich.

Daňové subjekty budou se správcem daně komunikovat zásadně elektronicky. Pokud mají daňové subjekty sídlo mimo Evropskou unii, Evropský hospodářský prostor nebo Švýcarsko, budou si muset zvolit zmocněnce, aby s nimi mohl správce daně efektivně komunikovat.

3. Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy

Digitální ekonomika každým dnem mění způsoby a možnosti, jak uskutečňovat vzájemné interakce, spotřebu i obchodování. Digitální transformace přináší společnosti mnoho výhod. Aby se plně využil její potenciál, musí být včas zaveden vhodný politický a právní rámec, který přispěje k vytvoření nových příležitostí pro inovace a také k tomu, aby byly nastaveny rovné podmínky v tržním prostředí České republiky.

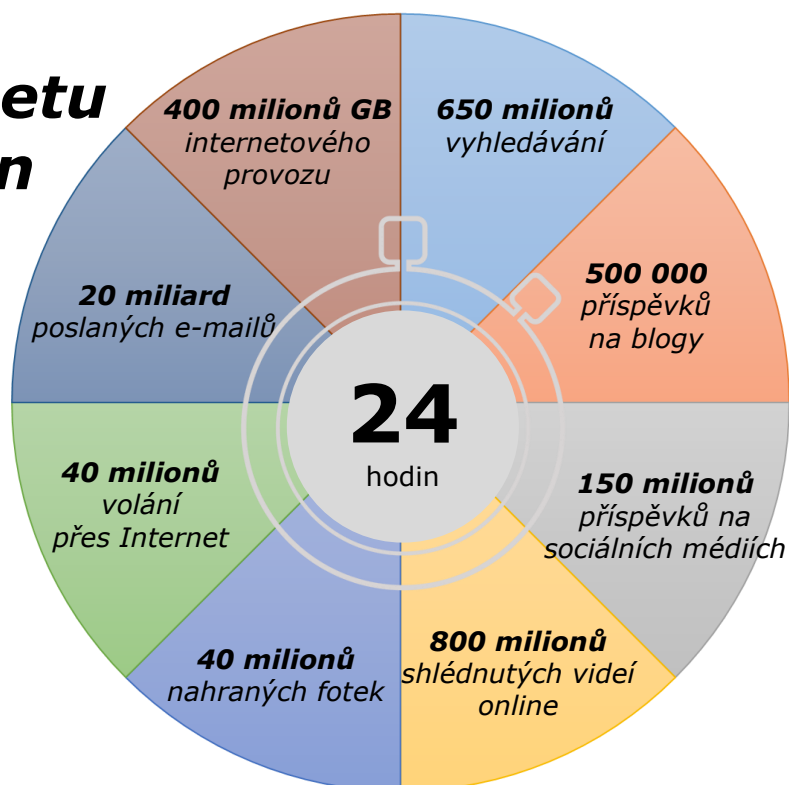
Uživatelé digitálních služeb jsou stále více zapojováni do procesu vytváření hodnoty, ať už vědomě, či nikoli. Tito uživatelé poskytují data, sdílejí znalosti, obsah a umožňují tvorbu rozsáhlých a rozmanitých sítí. Tím vším se v současné ekonomice vytváří enormní hodnota, jež v budoucnu ještě poroste. Následující diagram ukazuje, jak je činnost uživatelů v rámci internetového prostředí v rámci Evropské unie velmi intenzivní.

Obrázek 1: Denní činnost uživatelů Internetu v Evropské unii (zdroj: Evropská komise¹)

Co se stane

na Internetu v EU za den

Více než...



Růst digitálních společností je mnohem rychlejší než růst ekonomiky jako celku, přičemž největší digitální podniky mají v Evropské unii obrovskou uživatelskou a spotřebitelskou základnu. Uživatelé Facebooku je například 42 % Evropanů. V České republice se nachází necelá 2 % těchto evropských uživatelů.

V rámci digitální ekonomiky je většina internetových stránek lokálních (tzn. navštěvovaných pouze v rámci jedné země). Nicméně největší podíl celkového provozu digitálního prostředí

¹EVROPSKÁ KOMISE. *Sdělení Evropské komise Evropskému parlamentu a Radě. Čas zavést moderní, spravedlivou a účinnou normu v oblasti zdanění digitální ekonomiky*. Brusel, Úřad pro publikace, 2018. COM (2018) 146 final.

případá na mnohem menší množství globálních internetových stránek (a tím tedy společností, které jsou globálními lídry – např. Facebook, Alphabet, Microsoft, Priceline Group a další)

Jak uvádí Evropská komise (2018)², průměrný roční růst příjmů předních digitálních společností činil v uplynulých sedmi letech přibližně 14 % (např. průměrná míra růstu sektoru digitální reklamy činila v uplynulých pěti letech přibližně 14 %, přičemž lze očekávat trend postupného snižování této průměrné míry růstu). U společností působících v oblasti informačních technologií a telekomunikací dosahoval průměrný roční růst zhruba 3 % a u ostatních nadnárodních společností 0,2 %. Toto svědčí o dynamice a potenciálu digitálního odvětví.

Digitální technologie transformují tradiční obchodní modely společností do modelů zcela nových, což vytváří tlak na daňové systémy. Daňové systémy nejsou v současné podobě v mnohých aspektech vhodně nastaveny a nedokáží se samy pružně těmto novým, dynamicky se rozvíjejícím, obchodním schématům přizpůsobit. Evropská komise (2018)³ uvádí, že digitální společnosti v Evropské unii čelí nižšímu efektivnímu průměrnému daňovému zatížení než společnosti obchodující na bázi „tradičních“ obchodních modelů. Efektivní průměrné daňové zatížení nadnárodních skupin společností založených na digitálních modelech je ve výši 9,5 %. Naproti tomu nadnárodní skupiny společností založených na „tradičních“ obchodních modelech podléhají efektivnímu průměrnému daňovému zatížení ve výši 23,2 %.

Pro spravedlivé a účinné zdanění by společnosti měly ideálně platit daně tam, kde vytváří zisky a vzniká hodnota. Současná úprava daně z příjmů právnických osob je založena mj. na konceptu daňového rezidentství a stálé provozovny (předpoklad fyzické přítomnosti a reálně vykonávaných aktivit), který již zcela neodpovídá a přestává fungovat v dnešním moderním kontextu snadného přeshraničního provádění činností mezi subjekty bez nutnosti fyzické přítomnosti. Digitální společnosti tak mohou využívat veřejné služby a tržní infrastrukturu, například soudní systém ve státě, ve kterém současně nemusí odvádět daně, pokud v něm nejsou významným způsobem přítomny také fyzicky.

Současný stav je jednoznačně neudržitelným ve stále více globalizovaném a propojeném světě a vede k rozmanitým příležitostem pro vyhýbání se daňovým povinnostem, nižším daňovým příjmům pro veřejné rozpočty, negativním dopadům na sociální spravedlnost včetně eroze veřejných rozpočtů a vytváří nerovné podmínky pro společnosti. Digitální společnosti neusazené v České republice jsou často zvýhodněné ve srovnání s usazenými společnostmi povinnými odvádět daně z příjmů právnických osob na území České republiky.

Česká republika si je vědoma, že nejefektivnějším řešením v reakci na nové výzvy digitální ekonomiky pro současné daňové systémy jsou bezesporu opatření prosazovaná a zaváděná jako výsledek společných a koordinovaných kroků v širokém mezinárodním kontextu. Dosavadní vývoj debat k dané problematice na mezinárodní úrovni však prokázal, že nalezení shody na společném postupu států v rámci Evropské unie a zejména Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) je nesmírně náročný proces. V současné chvíli je přijetí daně z digitálních služeb i otázkou politickou. Přijetí vlastní úpravy je tedy, mimo jiné, projevem vytvoření tlaku na tyto mezinárodní instituce a uspišení prací a přijetí řešení na mezinárodní úrovni. Zaváděná daň je zamýšlena jako daň dočasná a měla by zaniknout

² EVROPSKÁ KOMISE. *Commission staff working document impact assessment accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*. Brusel, Úřad pro publikace, 2018. SWD(2018) 81 final.

³ EVROPSKÁ KOMISE. SWD(2018) 81 final, op. cit.

v momentě nalezení globálního řešení na úrovni tzv. *Inclusive Framework* OECD a počátku jeho provádění.

4. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem

Základní meze pro uplatňování právních předpisů stanoví Ústava a Listina základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Podle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být také ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). K tomu se v daňové oblasti uplatní ještě ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny, které stanovuje, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Přezkumu ústavnosti zákonné úpravy daní, poplatků nebo jiných obdobných peněžitých plnění se Ústavní soud věnoval již mnohokrát, např. v nálezech sp. zn. Pl. ÚS 3/02, Pl. ÚS 12/03 či Pl. ÚS 7/03 (vyhlášeném pod č. 512/2004 Sb.). Z této judikatury vyplývá, že:

1. Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy), plyne pro zákonodárce široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a peněžitých sankcí. Zákonodárce přitom nese za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost.
2. Jakkoli je daň, poplatek, příp. peněžitá sankce veřejnoprávním povinným peněžitým plněním státu, a tedy zásahem do majetkového substrátu, a tudíž i vlastnického práva povinného subjektu, bez naplnění dalších podmínek nepředstavuje dotčení ústavním pořádkem chráněné, vlastnické pozici (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod).
3. Ústavní přezkum daní, poplatků a peněžitých sankcí zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny. K principu rovnosti Ústavní soud ve své konstantní judikatuře uvádí, že se nejedná o kategorii absolutní, nýbrž relativní (srov. Pl. ÚS 22/92).
4. Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti nepředstavuje-li daň, poplatek nebo jiná peněžitá sankce případný zásah do práva vlastnického (čl. 11 Listiny), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivce státu, vůči majetkovému substrátu jednotlivce, nabývá škrtícího (rdousícího) působení. Jinými slovy ke škrtícímu (rdousícímu) působení dochází, má-li posuzovaná daň, poplatek nebo peněžitá sankce ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.

Nad rámec výše uvedeného Ústavní soud zejména v novější judikatuře v určitých případech v daňové oblasti provádí test proporcionality (např. při zásahu do práva na ochranu soukromí), nebo test racionality (např. při zásahu do práva na podnikání).

V případě navrhované právní úpravy jsou splněna výše uvedená ústavní hlediska pro ukládání povinných peněžitých plnění plynoucích do veřejných rozpočtů, neboť

- z hlediska neakcesorické a akcesorické rovnosti nedochází ke svévolnému odlišování daňových subjektů, neboť navrhovaná právní úprava nečiní neodůvodněné rozdíly mezi subjekty, na něž se vztahuje,
- z hlediska vyloučení majetkové diskriminace, resp. z hlediska posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň z vybraných digitálních služeb případný zásah do práva vlastnického, se nejedná o případ, kdy je možné hovořit vůči majetkovému substrátu jednotlivce o škrtícím (rdousícím) působení či o konfiskačních dopadech na jednotlivce.

Navrhovaná právní úprava je z výše uvedených hledisek plně v souladu s ústavním pořádkem České republiky, a to i s judikaturou Ústavního soudu vztahující se k této problematice.

5. Zhodnocení slučitelnosti navrhované právní úpravy se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z jejího členství v Evropské unii

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem Evropské unie a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem Evropské unie ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie. Daň z vybraných digitálních služeb není právem Evropské unie sama o sobě upravena.

Kromě článku 113 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“) jako základu pro harmonizaci v oblasti nepřímých daní jsou členské státy povinny při výkonu svých pravomocí respektovat principy dané SFEU (zejména články 19, 45, 49, 56 a 63 SFEU) a dbát na to, aby nedocházelo k neodůvodněné diskriminaci na základě státní příslušnosti nebo neodůvodněnému omezování volného pohybu osob, služeb a kapitálu nebo svobody usazování, jak bylo opakovaně potvrzeno Soudním dvorem Evropské unie. Navrhovanou právní úpravou budou tyto principy plně respektovány.

Z procesního hlediska se pak navrhovaná úprava dotýká sekundárního práva Evropské unie ve vztahu k mezinárodní spolupráci při správě daní a mezinárodní spolupráci při vymáhání některých finančních pohledávek. Jmenovitě jsou dotčeny tyto sekundární akty práva Evropské unie:

- směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření (transponována do českého právního řádu zákonem č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů) a
- směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (transponována do českého právního řádu samostatným zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů).

Daň z vybraných digitálních služeb bude daní podle čl. 2 odst. 1 písm. a) výše uvedené směrnice Rady 2010/24/EU a daní podle čl. 2 odst. 1 výše uvedené směrnice Rady 2011/16/EU. V souvislosti s tím bude nutné novelizovat zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, což bude provedeno v samostatném zákoně.

5.1. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy se směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty

Navrhovaná právní úprava je v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Ta v čl. 401 stanoví, že tato směrnice nebrání tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl daně z pojistných smluv a ze sázek a her, spotřební daně, kolkovné a obecně jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které nemají povahu daně z obratu, pokud výběr těchto daní, dávek nebo poplatků nevede při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic. Při posouzení skutečnosti, zda se v případě daně z vybraných digitálních služeb může jednat o daň, která by mohla mít povahu daně z obratu, je třeba vycházet zejména z judikatury Soudního dvora Evropské unie.

Na základě existující judikatury Soudního dvora Evropské unie (C-475/03 Banca popolare di Cremona a rozsudky navazující) je třeba vykládat čl. 401 směrnice o DPH v tom smyslu, že cílem harmonizace obratových daní je dosažení stejných podmínek zdanění těžké operace a nahrazení daní z obratu platných v jednotlivých členských státech společným systémem daně z přidané hodnoty. Tím mají být odstraněny rozdíly zdanění, které by mohly narušovat hospodářskou soutěž. Čl. 401 směrnice o DPH umožňuje členským státům zavádět jiné daně, dávky nebo poplatky, ale pouze v případě, že nemají charakter daně z obratu, resp. nevykazují jeden ze základních znaků DPH. Pro posouzení, zda se jedná o daň z obratu ve smyslu uvedeného článku směrnice o DPH, stanovil Soudní dvůr Evropské unie čtyři základní znaky daně z přidané hodnoty:

1. obecné použití daně na plnění, která se týká zboží nebo služeb;
2. stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby;
3. daň je vybírána v každém stupni výrobního nebo distribučního procesu;
4. odpočet částek odvedených v předchozích fázích procesu (daň se v dané fázi použije pouze na přidanou hodnotu v této fázi a konečné zatížení spočívá v důsledku na spotřebiteli).

Pokud jde o konstrukci daně z vybraných digitálních služeb, nejedná se na základě stanovených parametrů o daň, která by měla charakter daně z obratu, a to zejména proto, že nesplňuje třetí a čtvrtý znak stanovený Soudním dvorem Evropské unie.

Vzhledem k výše uvedenému lze konstatovat, že navrhovaná právní úprava je v souladu s podmínkami, které jsou stanoveny ve směrnici o DPH.

5.2. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy se směrnicí o obecné úpravě spotřebních daní

Navrhovaná právní úprava je v souladu se směrnicí Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní. Ta v čl. 1 odst. 3 stanoví, že členské státy mohou vybírat daně z výrobků jiných než zboží podléhající spotřební dani a z poskytnutí služeb, včetně těch, která se týkají zboží podléhajícího spotřební dani, jestliže tyto daně nemají povahu daní z obratu. Výběr těchto daní však nesmí vést k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy. Posouzení, že se v případě daně z vybraných digitálních služeb nejedná o daň, která by mohla mít povahu daně z obratu, je uvedeno v kapitole 5.1.

5.3. Zhodnocení nutnosti notifikace podle směrnice o postupu při poskytování informací v oblasti technických předpisů a předpisů pro služby informační společnosti

Navrhovaná právní úprava nezakládá povinnost oznámit tento návrh zákona podle směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/1535 ze dne 9. září 2015 o postupu při poskytování informací v oblasti technických předpisů a předpisů pro služby informační společnosti (dále jen „technická směrnice“), protože nejde o technický předpis, a to ani technický předpis *de facto* ve smyslu technické směrnice.

Návrh zákona nestanovuje žádné technické specifikace nebo jiné požadavky na výrobky, ani nejde o předpis pro služby. Nejde ani o fiskální opatření podle čl. 1 odst. 1 písm. f) druhého pododstavce bodu iii) technické směrnice, protože nejde o daňové opatření, které by vyzývalo ke shodě s určitými technickými specifikacemi, jinými požadavky nebo s předpisy pro služby.

Navržená právní úprava zakládá osobám povinným k dani záznamní povinnost, avšak toliko standardním způsobem ve standardním rozsahu.

5.4. Závěr

Vzhledem k výše uvedenému pak lze konstatovat, že navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem Evropské unie a respektuje všechny závazky, které pro Českou republiku v této oblasti z členství v Evropské unii vyplývají.

6. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána

Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána (tzv. prezidentské mezinárodní smlouvy), mají z hlediska hierarchie právních předpisů aplikační přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Vztah tzv. prezidentských mezinárodních smluv vůči vnitrostátním právním předpisům je vymezen v čl. 10 Ústavy, kde je princip aplikační přednosti těchto mezinárodních smluv výslovně stanoven. Stanoví-li tedy tzv. prezidentská mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se tato mezinárodní smlouva. Článek 10 Ústavy tak zaručuje, že při případném nesouladu vnitrostátního práva s tzv. prezidentskou mezinárodní smlouvou musí být respektována tzv. prezidentská mezinárodní smlouva. Mezinárodní smlouvy upravující daně přitom mají vždy povahu tzv. prezidentských mezinárodních smluv (čl. 49 písm. e) Ústavy ve spojení s čl. 11 odst. 5 Listiny). Ústavní soud navíc v nálezu publikovaném pod č. 403/2002 Sb. rozhodl, že si tehdy platné mezinárodní smlouvy o lidských právech a základních svobodách zachovávají hierarchickou přednost před zákonem.

6.1. Úmluva o ochraně lidských práv

Pokud jde o aplikaci Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (viz sdělení č. 209/1992 Sb., dále jen „Úmluva“) v oblasti daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění plynoucích do veřejných rozpočtů, je třeba zajistit soulad daňových předpisů s touto úmluvou hned v několika oblastech.

6.1.1. Právo na spravedlivý proces

Pokud jde o zajištění práva na spravedlivý proces, které je zaručeno ustanovením čl. 6 odst. 1 Úmluvy, lze poukázat na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci

Ferrazzini proti Itálii, rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 12. července 2001, stížnost č. 44759/98. Podle tohoto rozhodnutí daňové záležitosti dosud tvoří součást tvrdého jádra výsad veřejné moci, přičemž veřejný charakter vztahu mezi daňovým subjektem a daňovým úřadem nadále převládá. Ustanovení čl. 6 odst. 1 Úmluvy se tak podle názoru Evropského soudu pro lidská práva na samotné daňové řízení v rozsahu, v němž se týká zjištění a stanovení daně, nevztahuje, neboť se nejedná o řízení o občanských právech a závazcích.

Jelikož však za nedodržení daňových povinností hrozí daňovému subjektu sankce, na hmotněprávní i procesní aspekty s ní související se použijí ustanovení Úmluvy, která se vztahují na trestní obvinění. Je proto třeba při posuzování souladu navrhované právní úpravy v oblasti daňových předpisů s Úmluvou přihlídnout i k trestním aspektům článku 6, ale i k článku 7 Úmluvy nebo k článku 2 a 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě. Tento přístup byl potvrzen i Evropským soudem pro lidská práva např. v rozsudku ve věci *Jussila proti Finsku*, rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 23. listopadu 2006, stížnost č. 73053/01. Článek 6 odst. 1 Úmluvy sice hovoří o trestním obvinění, nikoliv o řízení o uložení sankce za nesplnění povinnosti, jde však o autonomní pojem práva Úmluvy, který může mít (a také má) jiný obsah než obdobný pojem vnitrostátního práva. Slučitelnost s tímto, ale i dalšími ustanoveními Úmluvy, zejména s požadavkem na uložení trestu (v tomto případě sankce) jen na základě zákona nebo na právo nebýt souzen nebo potrestán (sankciován) dvakrát v téže věci, je přitom zajištěna možností daňového subjektu bránit se takovému jednání jako nesprávnému postupu správce daně obdobně, jak je popsáno ve smyslu ochrany proti svévoli dle článku 1 Protokolu č. 1 Úmluvy. Jedná se tedy jak o využití řádných i mimořádných opravných prostředků, tak o možnost domoci se soudní ochrany ve správním soudnictví v případě, že dojde k vyčerpání všech opravných prostředků podle daňového řádu. Daňový subjekt se tedy může obrátit na soud s žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní. Takové soudní řízení přitom v zásadě respektuje základní principy uvedené v článku 6 Úmluvy.

Přestože tedy na daňové řízení v rozsahu, v němž se týká zjištění a stanovení daně, není možno aplikovat ustanovení čl. 6 odst. 1 Úmluvy, v řízení o sankci za nesplnění daňové povinnosti naopak musí být všechny aspekty práva na spravedlivý proces zachovány.

Navrhovaná právní úprava nijak neomezuje možnost domoci se soudní ochrany, která proto zůstává i v tomto případě zajištěna. Lze tedy říci, že navrhovaná právní úprava je v souladu s požadavkem Úmluvy na zajištění práva na spravedlivý proces.

6.1.2. Ochrana majetku

Z výše uvedeného rozhodnutí ve věci *Ferrazzini proti Itálii*, op. cit., dále vyplývá, že článek 1 Protokolu č. 1, týkající se ochrany majetku, vyhrazuje státům právo přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní. Státům je tedy umožněno přijmout zákony, kterými ukládají povinnost platit daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, avšak s určitým omezením vyplývajícím z požadavku na respektování samotné podstaty vlastnického práva, do kterého je uložení daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění zasahováno. Takový zásah do vlastnického práva proto musí odpovídat požadavkům zákonnosti, legitimacy a proporcionality.

Požadavek **zákonnosti** je naplněn tehdy, pokud je zásah umožněn právním předpisem, který je v souladu s ústavním pořádkem, je dostupný, předvídatelný a obsahuje záruky proti svévoli.

- Posouzení **ústavnosti** navrhované právní úpravy je provedeno v bodu 4. Z hlediska Úmluvy přitom hraje roli jen zjevná neústavnost, případně neústavnost potvrzená příslušným orgánem (Ústavním soudem), jehož rozhodnutí nejsou právním předpisem

respektována (viz rozsudek Evropského soudu pro lidská práva *R & L, s. r. o., a ostatní proti České republice*, rozsudek ESLP ze dne 3. července 2014, stížnosti č. 37926/05, 25784/09, 36002/09, 44410/09 a 65546/09).

- **Dostupnost** daňových předpisů (v širokém slova smyslu) je zajištěna vyhlášením ve Sbírce zákonů. Vzhledem ke skutečnosti, že daně a poplatky (resp. jiná obdobná peněžitá plnění) lze ukládat pouze na základě zákona, což je zaručeno i na ústavní úrovni čl. 11 odst. 5 Listiny, resp. čl. 4 odst. 1 Listiny, lze konstatovat, že všechny základní povinnosti daňového subjektu jsou dnes upraveny na zákonné úrovni, a požadavek dostupnosti je tudíž naplněn.
- Otázka **předvídatelnosti** tuzemských daňových předpisů (v širokém slova smyslu) byla v minulosti opakovaně řešena Evropským soudem pro lidská práva (např. *AGRO-B, spol. s r. o., proti České republice nebo CBC-Union, s. r. o., proti České republice*, rozsudek ESLP ze dne 1. února 2011, stížnost č. 740/05), kde byla jejich předvídatelnost potvrzena. Předvídatelnost daňového předpisu souvisí s tím, nakolik je povinnost v právním textu jednoznačně formulována. Navrhovaná úprava formuluje požadavky na jednotlivé daňové subjekty jednoznačně, a tedy i požadavek předvídatelnosti je naplněn.
- **Záruku proti svévoli** a účinnou obranu proti nesprávnému postupu správce daně představují primárně řádné opravné prostředky, tedy odvolání popř. rozklad podle § 109 a násl. daňového řádu. Povinností správce daně je přitom v souladu s § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu uvést ve svém rozhodnutí poučení o tom, zda je možné proti danému rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává a zároveň upozornit na případné vyloučení odkladného účinku. Pokud by toto poučení bylo nesprávné, neúplné nebo by zcela chybělo, je to spojeno s důsledky *pro bono* daného daňového subjektu (srov. § 261 daňového řádu). Vedle řádných opravných prostředků lze využít i mimořádných opravných prostředků podle daňového řádu, upravených v § 117 a násl. Kromě toho připouští daňový řád i jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět: námitku (srov. § 159 daňového řádu), stížnost (srov. § 261 daňového řádu) a podnět na nečinnost (srov. § 38 daňového řádu). Teprve tehdy, dojde-li k vyčerpání všech opravných prostředků podle daňového řádu, může se daňový subjekt obrátit na soud s žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Riziko svévole je tak díky existenci opravných prostředků, ale i díky možnosti obrátit se na soud eliminováno v nejvyšší možné míře, což platí obecně pro všechny daňové předpisy. Lze tedy konstatovat, že navrhovaná právní úprava nemění možnost daňových subjektů využít opravných prostředků, a tím je zajištěna slučitelnost návrhu úpravy s tímto požadavkem Úmluvy.

Požadavek **legitimity** znamená, že je nezbytné zajistit, aby zásah, ke kterému má na základě právního předpisu dojít, sledoval legitimní cíle ve veřejném nebo obecném zájmu. Aby byl požadavek legitimacy naplněn, je třeba tyto cíle specifikovat. Legitimním cílem je přitom každý cíl, který zákonodárce za cíl prohlásí, neboť neexistuje žádný, ani demonstrativní výčet takových cílů, jež by zákonodárce omezoval. V tomto případě je cílem navrhované úpravy zvýšení příjmů státního rozpočtu, a to v důsledku zavedení nové daně z vybraných digitálních služeb.

Proporcionalita (přiměřenost) jako poslední požadavek se na poli čl. 1 Protokolu č. 1 váže k tomu, že jednotlivec nesmí být nucen nést nadměrné individuální břemeno, typicky takové, které ohrožuje samotnou jeho existenci v rovině majetkových poměrů (hrozba ukončení podnikání či úpadku u právnické nebo fyzické osoby), včetně zabezpečování obživy pro sebe a pro rodinu v případě fyzické osoby. Sazby daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých

plnění, stejně jako výše případných pokut, by proto neměly být likvidační (viz *Mikrotechna, s. r. o., proti České republice*, rozsudek ESLP ze dne 27. května 2008, stížnost č. 23177/04, nebo *ORION Břeclav, s. r. o., proti České republice*, rozsudek ESLP ze dne 13. ledna 2004, stížnost č. 43783/98). To, zda navrhovaná právní úprava nepovede k tzv. škrtícímu (rdousícímu) efektu, je přitom třeba posuzovat i ve vztahu k ústavnímu pořádku (viz 4. část důvodové zprávy). Navrhovaná právní úprava sice směřuje k zavedení zdanění poskytování vybraných digitálních služeb, nicméně byla připravena tak, aby byla pro subjekty únosná, a proto je plně slučitelná s požadavkem proporcionality. S ohledem na charakter navrhovaných opatření nelze ve vztahu k tomuto návrhu zákona hovořit o rdousícím účinku.

6.1.3. Další dotčená ustanovení

S požadavkem záruky proti svévoli, uvedeném v předchozím bodě, úzce souvisí ustanovení článku 13 Úmluvy, které deklaruje právo na účinný vnitrostátní prostředek nápravy v případě porušení práva zaručeného Úmluvou. Ten je při správě daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění zajištěn možnostmi využít řádné i mimořádné opravné prostředky a kromě toho i další prostředky, jako jsou námitky, stížnost nebo podnět na nečinnost, popř. možnost domáhat se soudní ochrany, a také právem domáhat se náhrady škody a nemajetkové újmy, která byla porušením základního práva chráněného Úmluvou způsobena. Z tohoto hlediska je tedy soulad navrhované úpravy s Úmluvou zajištěn.

Zákaz **diskriminace** vyjádřený v článku 14 Úmluvy směřuje proti takovému zacházení, kdy by s osobami, které jsou ve stejném nebo obdobném postavení, bylo zacházeno nerovně, nebo naopak, kdy by s osobami, které se nacházejí v odlišném postavení, bylo zacházeno stejně. Pokud by tento přístup neměl žádné opodstatnění, tedy pokud by nebyl opřen o žádný legitimní a objektivní důvod, byl by diskriminační.

Návrh zákona nerozlišuje daňové subjekty podle jejich pohlaví, rasy, barvy pleti, jazyka, víry, náboženství, politického a jiného smýšlení, národního nebo sociálního původu, příslušnosti k národnostní nebo etnické menšině, majetku, rodu nebo jiného postavení. Navrhovaná právní úprava je tak v souladu s požadavkem Úmluvy zakazujícím diskriminaci.

Lze tak konstatovat, že návrh zákona nezavádí žádné opatření, na základě kterého by byl zákaz diskriminace porušen.

6.1.4. Celkové zhodnocení navržené právní úpravy

V rámci celkového zhodnocení navržené právní úpravy v kontextu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod lze konstatovat, že s ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti je navrhovaná právní úprava plně slučitelná s touto Úmluvou.

6.2. Mezinárodní pakt o občanských a politických právech

Mezinárodní pakt o občanských a politických právech ze dne 19. prosince 1966, vyhlášený ve Sbírce zákonů pod č. 120/1976 Sb. (dále jen „Pakt“), zakotvuje

- v článku 2 odst. 3 právo domáhat se ochrany před případným zásahem do práv garantovaných Paktem,
- v článku 3 zákaz diskriminace na základě pohlaví,
- v článku 26 zákaz diskriminace na základě dalších důvodů.

Tato práva mají zásadně stejný obsah jako obdobná práva zakotvená v Úmluvě, která byla posuzována výše. Výjimkou je zákaz diskriminace podle článku 26 Paktu. Zatímco zákaz diskriminace zakotvený v Úmluvě má povahu akcesorického práva (tedy se ho lze dovolat

pouze spolu s porušením jiného práva), v případě Paktu má zákaz diskriminace povahu neakcesorickou, a tedy se jej lze dovolat přímo. Zhodnocení vztahu k zákazu diskriminace provedené v části 6.1.3. však nezáviselo na tom, zda má toto právo akcesorickou nebo neakcesorickou povahu. Na základě tohoto zhodnocení tedy lze dovodit, že navržená právní úprava je v souladu s článkem 26 Paktu.

S odkazem na výše uvedenou argumentaci k Úmluvě tedy lze konstatovat, že navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s Paktem.

6.3. Mezinárodní smlouvy o spolupráci při správě daní

Pokud jde o oblast mezinárodní spolupráce při správě daní, je Česká republika stranou Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech ve znění Protokolu z roku 2010, která byla ve Sbírce mezinárodních smluv publikována pod č. 2/2014 Sb. m. s., a je pro Českou republiku platná od 1. února 2014.

Po přijetí zákona Česká republika musí nahlásit generálnímu tajemníkovi Rady Evropy nebo generálnímu tajemníku OECD změnu v Příloze A, kde jsou uvedeny daně, na které se Úmluva vztahuje. Daň z vybraných digitálních služeb Česká republika navrhne zařadit do kategorie zvláštní daně ze zboží a služeb - například spotřební daně. Podle klasifikace OECD pak bude daň z vybraných digitálních služeb podřaditelná pod kód 5126 – Daně ze zvláštních služeb.

Česká republika má dále uzavřeno 13 bilaterálních smluv o výměně informací v daňových záležitostech (tzv. smlouvy TIEA). Co se týče jejich obsahu, je každá taková bilaterální smlouva individualizovaná. V kontextu těchto smluv musí být výslovně dojednáno, že se budou vztahovat na konkrétní daň. Okruh daní, na které se vztahují, lze však rozšiřovat, a to vzájemnou dohodou smluvních stran formou výměny dopisů. V současné době se žádná z těchto smluv výslovně na daň z vybraných digitálních služeb nevztahuje.

6.4. Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění žádným způsobem nezakazují smluvnímu státu zavádět nové daně, v tomto směru je návrh zákona se smlouvami v souladu.

Současně je však třeba posoudit otázku, nakolik je daň z vybraných digitálních služeb těmito smlouvami pokryta, pokud jde o zamezení dvojímu zdanění, protože by o tom mohly vyvstat pochyby.

Působnost norem obsažených v těchto smlouvách je obvykle v kontextu příjmových daní limitována vztahem k dani z příjmů fyzických osob a k dani z příjmů právnických osob. Daň z vybraných digitálních služeb však není daní z příjmů fyzických osob ani daní z příjmů právnických osob.

Nadto se nicméně ve vymezeném druhu smluv vyskytují typová ujednání o „nástupnické dani“, obsažená mimo jiné ve Vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojímu zdanění,⁴ typicky např. v mezinárodní smlouvě o zamezení dvojímu zdanění s Rakouskem č. 31/2007 Sb. m. s. ve znění: „*Smlouva se bude rovněž vztahovat na jakékoliv daně stejného nebo v zásadě podobného druhu, které budou ukládány po datu podpisu Smlouvy vedle nebo místo současných daní.*“ Obdobná formulace se vyskytuje i ve starších smlouvách o zamezení dvojímu zdanění, např. ve smlouvě č. 18/1984 Sb. uzavřené se Spolkovou republikou Německo. Daň z vybraných digitálních služeb však není ukládána namísto daně z příjmů fyzických osob ani daně z příjmů právnických osob a nemá tedy povahu „nástupnické daně“ ve smyslu těchto ustanovení.

⁴ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

Navíc se považuje za nutné zdůraznit, že z pohledu smluv o zamezení dvojímu zdanění daň z vybraných digitálních služeb nelze považovat ani za daň podobného druhu jako daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Předmětem daně z příjmů fyzických osob je v kontextu zákona o daních z příjmů příjem (viz § 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů u poplatníků daně z příjmů fyzických osob a § 18 zákona o daních z příjmů u poplatníků daně z příjmů právnických osob) a obecným základem pro výpočet daně pak částka (rozdíl), o kterou příjmy (ve smyslu zákona o daních z příjmů) převyšují výdaje (ve smyslu zákona o daních z příjmů). Oproti tomu je předmětem daně z vybraných digitálních služeb úplatné poskytnutí zdanitelné služby na území České republiky, tedy spotřeba a nikoliv příjem. U daně z vybraných digitálních služeb navíc není možné uplatnit náklady, a zdanění probíhá na principu zdanění v místě spotřeby, což jsou další dílčí argumenty nasvědčující tomu, že jde o nepřímou daň.

V případě posuzování, zda je daň daní pokrytou pro účely konkrétní bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění je důležité brát v úvahu celou řadu faktorů a hodnotit je v celkovém kontextu.

Některé daně mohou mít znaky jak daní příjmových, tak i některé znaky nepřímých daní. Obecně lze konstatovat, že jedním z hlavních principů při určování, zda je daň smlouvou pokrytá či nikoliv, je zda uvalení této daně působí mezinárodní právní dvojí zdanění (daň je přirovnatelná k dani ve druhém smluvním státě, daň uvalena na jednu a tu samou osobu a v souvislosti s jedním „předmětem“). Pokud existuje podobnost daní uvalených v obou zemích, daň by měla být smlouvou pokryta právě z důvodu, aby mohlo být efektivně dosahováno cíle a účelu smluv o zamezení dvojímu zdanění (jedním z hlavních cílů je právě zamezení či alespoň maximální eliminace dvojího zdanění).

Na druhou stranu i OECD v některých svých dokumentech vyslovuje názor, že daň, která (i) je uvalena na dodání konkrétního typu služby a na strany transakce bez jakékoliv vazby na ekonomickou a daňovou pozici dodavatele, (ii) je stanovena fixní sazbou daně s odkazem na platbu za tuto konkrétní službu a (iii) není započitatelná či není možný jakýkoliv způsob úlevy ve vazbě na daň zaplacenou v druhém smluvním státě, nebude pravděpodobně smlouvami pokryta.

Ujednání sjednaná v rámci smluv o zamezení dvojímu zdanění tak na navrhovanou právní úpravu z výše uvedených důvodů nedopadají. Výjimkou jsou pouze vybraná partikulární ustanovení těchto smluv dopadající na daně všeho druhu a pojmenování platná ve státech, jež jsou smluvními stranami, tj. ujednání o daňové nediskriminaci, o výměně informací a případně o pomoci při vybírání daňových pohledávek, nejsou navrhovanou právní úpravou dotčena.

Lze tak shrnout, že daň z vybraných digitálních služeb je v souladu se smlouvami o zamezení dvojímu zdanění, a není jimi pokryta, pokud jde o zamezení dvojímu zdanění.

6.5. Závěr

Navrhovaná právní úprava není v rozporu se závazky, které pro ČR vyplývají z mezinárodních smluv,

S ohledem na to, že návrh zákona respektuje výše uvedené požadavky, lze jej považovat za plně slučitelný s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána.

7. Předpokládaný hospodářský a finanční dopad navrhované právní úpravy

7.1. Zhodnocení současného stavu zdanění digitálních společností

Právní úprava zdanění příjmů digitálních společností je v současné době postavena na principech fyzické přítomnosti. S rychlým růstem nových obchodních modelů, založených spíše na digitální přítomnosti, je tedy nezbytně nutné upravit stávající pravidla zdanění tak, aby korespondovala s tímto dynamickým vývojem a tyto úpravy by měly být přijímány co možná nejdříve. Tato navrhovaná právní úprava je tedy rychlou odpovědí na některé výzvy vyplývající z digitální ekonomiky. Jedná se o úpravu, která je přijata na přechodné období, než dojde k nalezení řešení na globální úrovni. Globálním řešením se v současné době zabývá OECD. Toto globální řešení spočívá v celkové úpravě mezinárodních pravidel zdanění především u daně z příjmů právnických osob a je možné, že najít vhodný konsenzus bude trvat po několik let. Do té doby je nutné pružně reagovat na stávající systém zdanění digitálních společností, které mohou využívat výhod současných daňových systémů, které jim umožňují neodvádět daně ve státech, kde generují zisky zejména z digitálních transakcí a tyto zisky jsou podrobeny zdanění v jiných státech, kde je míra zdanění mnohdy nižší.

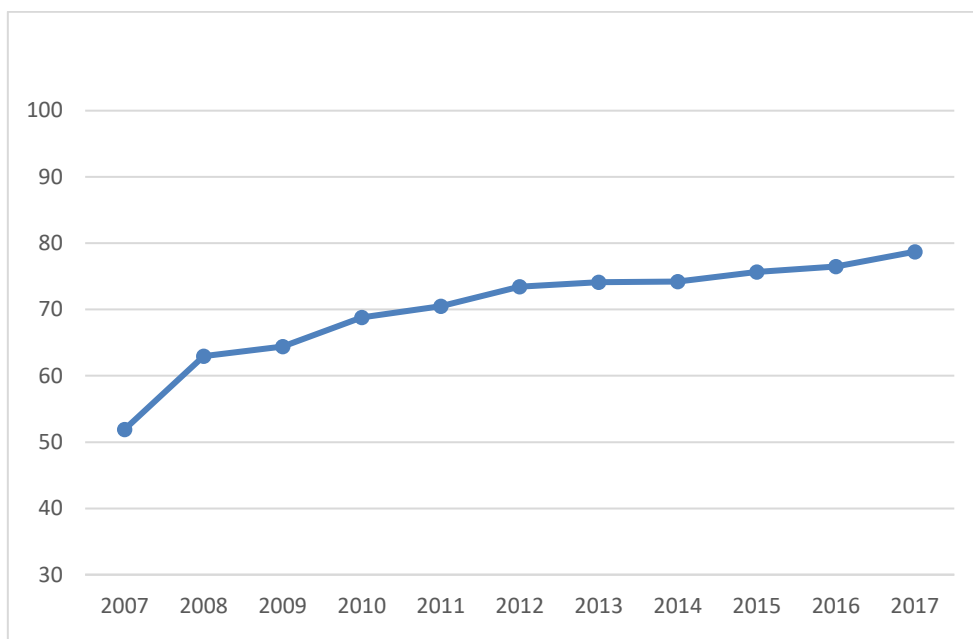
Trh, na kterém digitální společnosti působí, je trhem velmi rozmanitým s mnoha schémata pro generování tržeb. Je nutné zajistit, aby nadnárodní společnosti řádně odváděly přiměřené daně v České republice a přispívaly tak, stejně jako společnosti fyzicky usazené v tuzemsku, do veřejných rozpočtů. Návrh tohoto zákona by tak měl vést k narovnání podmínek v českém daňovém prostředí.

7.2. Počet uživatelů Internetu v České republice

Předmět daně navrhované právní úpravy je založen na principu zdanění „uživatelské přidané hodnoty“. Digitální společnosti často generují velké objemy tržeb, které jsou zásadním způsobem postaveny na uživatelích. Tyto společnosti zároveň těží ze síťových efektů, které díky těmto uživatelům vznikají. Počty uživatelů Internetu neustále rostou a s tím tedy roste i objem poskytovaných služeb založených na uživatelích.

Jak uvádí následující graf, počet uživatelů Internetu vzrostl v České republice mezi lety 2007 – 2017 z 52 % na 79 % všech obyvatel České republiky. Tento růst je bezesporu způsoben nejen vývojem v digitálních technologiích a trendy ve světě Internetu (např. nárůst mobilních uživatelů Internetu), ale také přirozeným stárnutím obyvatel, kteří se přizpůsobují současným technologickým trendům a pro které je využívání digitálních technologií již přirozenou součástí každodenního života.

Graf 1: Podíl počtu uživatelů Internetu* v ČR (% obyvatel)



Zdroj dat: Světová banka

* Uživatelé Internetu jsou jednotlivci, kteří v posledních 3 měsících používali Internet (z jakéhokoli místa). Internet lze využít prostřednictvím počítače, mobilního telefonu, osobního digitálního asistenta, herního automatu, digitální televize apod.

Podle údajů Světové banky bylo v roce 2007 20,5 % celosvětové populace uživateli Internetu. V roce 2017 se tento údaj více než zdvojnásobil na úroveň 48,6 %. Data vypovídají o poměrně dynamickém vývoji a rychlém šíření internetového připojení a lze očekávat, že počet uživatelů Internetu i nadále poroste, čímž poroste i objem generovaných tržeb se značným přispěním uživatelů.

V roce 2017 evropští uživatelé Internetu tvořili přibližně 11,3 % z celkového počtu uživatelů Internetu na světě. Z celkového počtu evropských uživatelů potom připadá zhruba 2 % na uživatele z České republiky.⁵

7.3. Analýza dopadu na veřejné rozpočty

Sektor digitálních společností je, vzhledem ke svému rozsahu a možnostem, velmi široký. Každým dnem jsou v rámci tohoto sektoru uskutečněny velké objemy transakcí. Společnosti nemusí doposud vykazovat detailnější informace o jejich působení a vzhledem ke globálnímu dosahu a fungování digitální ekonomiky se z určitého pohledu této nové daně jedná o sektor informačně poměrně netransparentní. Zavedení daně z vybraných digitálních služeb pomůže ke zvýšení transparentnosti a dostupnosti dat velkých digitálních společností, na které bude daň uvalena. Ministerstvo financí se ve svých výpočtech dopadu na tuzemské veřejné rozpočty opírá z části o výpočty provedené Evropskou komisí pro potřeby návrhu směrnice Rady o společném systému daně z digitálních služeb jako daně z příjmu z poskytování určitých digitálních služeb⁶.

K přesnému výpočtu dopadu daně na vybrané subjekty v rámci České republiky by bylo nutné disponovat datovou základnou v detailnějším rozdělení, která z dostupných výročních zpráv, analytických reportů či účetních závěrek dotčených subjektů není plně dosažitelná. Svým

⁵ Podle www.internetworldstats.com.

⁶ EVROPSKÁ KOMISE. *Návrh směrnice Rady o společném systému daně z digitálních služeb jako daně z příjmu z poskytování určitých digitálních služeb*. Brusel: Úřad pro publikace, 2018. COM(2018) 148 final.

způsobem, z hlediska dostupnosti údajů, se jedná o vzdálenou obdobu datové základny tzv. „šedé ekonomiky“, která není v současné době oficiálně plně zmapována a není v České republice ani zdaněna (zde je nutné zdůraznit, že oblast zdanění digitální ekonomiky nelze jednoduše zaměňovat s daňovými úniky, protože tyto digitální aktivity mohou být oficiálně zdaněny v jiných státech s odlišnou mírou zdanění). Analogie nedostupnosti dat týkající se zdanění digitální gigantů a šedé ekonomiky se tudíž odráží i ve způsobu odhadu rozpočtového dopadu, který byl vypracován na základě dvou rozdílných datových zdrojů a vychází tak jako interval pozitivní části možného rozpočtového dopadu. K přesné predikci tuzemského rozpočtového dopadu by bylo nutné znát nejen všechny digitální entity působící v České republice (jelikož je jejich působnost pouze digitální, nemusejí zde v současné době přiznávat svoji přítomnost tak jako entity produkující „fyzické“ zboží či služby ve formě stálé provozovny), ale i detailní přehled tržeb generovaných v České republice (z výročních zpráv či podobných analytických dokumentů lze dohledat v mnoha případech pouze celosvětové tržby digitálních společností či tržby na základě sice geografického rozdělení, ale bez detailu na území pouze České republiky). Z tohoto důvodu byly pro odhad rozpočtového dopadu využity individuální předpoklady získané na základě některých dostupných dat (např. podíl tržeb generovaných v České republice na celosvětových u konkrétní entity, podíl uživatelů v České republice na celkovém počtu uživatelů u konkrétní entity a další), které byly následně agregovány pro celý výpočet odhadu a i pro ostatní subjekty.

Přesné údaje za jednotlivé subjekty a jejich tržby generované uživateli usazenými v České republice budou dostupné až po přijetí tohoto zákona na základě podaných daňových tvrzení.

7.4. Analýza dopadu prozatímního opatření zdanění digitální ekonomiky v rámci Evropské unie

Evropská komise provedla v návaznosti na návrh směrnice Rady o společném systému daně z digitálních služeb jako daně z příjmu z poskytování určitých digitálních služeb⁷ vyhodnocení dopadů na veřejné rozpočty v rámci celé Evropské unie. Výchozím bodem pro provedenou analýzu „shora-dolů“ byly údaje a prognózy zveřejněné společností Statista o příjmech na různých digitálních trzích v rámci celé Evropské unie. Společnost klasifikuje digitální trh do 8 hlavních kategorií: e-services, e-commerce, digitální média, digitální reklama, e-travel, connected car, e-health, smart home, které jsou dále členěny do podkategorií. Referenčním rokem byl zvolen rok 2019 a analýza tedy vychází z predikovaných dat společností Statista. Na základě tohoto výpočtu bylo zjištěno, že při 3% sazbě daně bude daňový dopad z umístění cílené online reklamy +0,8 mld. EUR a velmi hrubý odhad daňového výnosu souvisejícího s poskytnutím zdanitelných služeb v rámci mnohostranných rozhraní (vzhledem k nemožnosti zcela přesné identifikace objemů poskytovaných tohoto okruhu zdanitelných služeb) +3,9 mld. EUR. Zbýlý okruh představující prodej dat nebyl pro tuto kalkulaci vůbec kvantifikován vzhledem k nedostupnosti dat.

Vyčíslen byl také dopad pro 5% sazbu daně a to na úroveň +1,3 mld. EUR plynoucích z poskytnutí cílené online reklamy a +6,5 mld. EUR z poskytnutí zdanitelných služeb využití mnohostranných digitálních rozhraní. Analýza opět nezahrnuje příjmy z prodeje uživatelských dat. Lze však předpokládat, že se bude jednat pouze o nízkou částku výnosu daně. Prodej uživatelských dat je do okruhu zařazen zejména jako prevence proti obcházení daňové povinnosti prostřednictvím umělého dělení schémat.

Druhým způsobem výpočtu provedeným Evropskou komisí je analýza „zdola-nahoru“. Do této analýzy bylo zahrnuto cca 112 společností, nicméně i Evropská komise si byla vědoma

⁷ EVROPSKÁ KOMISE. COM(2018) 148 final, op. cit.

nemožné identifikace všech společností a pouze hrubě odhadovala počet osob povinných k dani v rámci celé Evropské unie na cca 200. Analýza zároveň nepracovala se smíšenými obchodními modely, které digitální společnosti ve svém podnikání často využívají. Tento způsob výpočtu vedl k celkovému dopadu vyčíslenému na +4,7 mld. EUR při sazbě 3 % (z toho cílená reklama tvořila daňový příjem cca +1,1 mld. EUR). Při sazbě 5 % se jedná o daňový příjem +7,8 mld. EUR (z toho cílená reklama tvořila daňový příjem cca +1,8 mld. EUR).

7.5. Analýza dopadu zavedení daně z vybraných digitálních služeb v České republice

7.5.1. Odhadovaný příjem veřejných rozpočtů

Vzhledem k nemožnosti zcela přesné identifikace plátců daně z vybraných digitálních služeb, lze pracovat jen s velmi omezenými vstupními daty, a to i ve vztahu k registračním limitům k této dani. Nelze určit přesnou výši obratu, kterou společnosti dosahují v souvislosti s poskytováním uvedených 3 okruhů zdanitelných služeb. Společnosti nemají povinnost tato data vykazovat a uvádět ve svých výročních zprávách, a tak tato geograficky dekomponovaná data nejsou dostupná (některé společnosti vykazují jen informace o obratech dosahovaných z poskytování cílené digitální reklamy).

Při analýze rozpočtového dopadu v České republice bylo využito opět dvou různých přístupů, které vedly k odlišným výsledkům. Součástí níže predikovaného výnosu veřejných rozpočtů odhadovaného dvěma přístupy není explicitně uvedený pozitivní rozpočtový dopad daně z přidané hodnoty, který nelze přesně odhadnout. Nová daň z vybraných digitálních služeb bude součástí základu daně z přidané hodnoty, což teoreticky znamená, že výběr daně z přidané hodnoty může být v souvislosti se zavedením této nové daně vždy minimálně vyšší. Nicméně tento předpoklad závisí na daňové incidenci poskytovatelů vybraných digitálních služeb, která je plně pouze interním rozhodnutím jednotlivého podnikatelského subjektu, konkrétně na rozhodnutí o tom, zda daň z vybraných digitálních služeb tyto subjekty plně absorbují do svých ziskových marží či ji naopak z části přesunou na další subjekty jako např. dodavatele či odběratele svých služeb. Druhým důvodem po možné zvýšení daně z přidané hodnoty je dodatečný kontrolní mechanismus v podobě dat z kontrolní činnosti v rámci této nové daně, který bude dostupný správci daně.

Prvním z přístupů byl přepočít z původního výpočtu Evropské komise přístupem „shora-dolů“. Pokud se vyjde z toho, že základna uživatelů Internetu v České republice tvoří cca 2 % všech těchto uživatelů v Evropské unii, lze při jednotné sazbě 7 % dojít k výsledku kladného příjmu veřejných rozpočtů +5,6 mld. Kč v roce 2019. Lze očekávat, že se ekonomika založená na službách, a zejména digitální ekonomika bude i nadále rozvíjet. Evropská komise odhadla tempo růstu mezi 6 a 17 %. Průměrné tempo růstu odhadované Ministerstvem financí pro sektor digitální reklamy je mezi lety 2016–2021 cca 12 %. Je tedy evidentní, že po zohlednění faktoru tempa růstu digitálního sektoru by odhadovaný dopad na veřejný rozpočet v roce 2020 mohl být až mezi +6 mld. Kč a +6,6 mld. Kč. Ani v tomto rozpočtovém dopadu nebyl zohledněn pozitivní příspěvek z prodeje dat.

Druhým přístupem, stejně jako v případě výpočtů Evropské komise, je analýza „zdola-nahoru“. Do této analýzy bylo zahrnuto 15 společností z oblasti poskytování zdanitelných internetových služeb v rámci České republiky. Stejně jako Evropská komise si je Ministerstvo financí ale vědomo faktu a pracuje se s předpokladem, že konečný počet společností podléhajících zdanění podle zákona o dani z vybraných digitálních služeb může být vyšší a jedná se tak o konzervativní odhad. Přesný počet společností působících v České republice nelze na základě dostupných dat identifikovat. Společnosti byly vybrány na základě informace o výši obratu

z databáze ORBIS. Není ale zcela možné vybrat společnosti i s ohledem na druhý registrační práh, vzhledem k nepovinnému vykazování a evidenci dekomponované podoby obrátu a údajů o geografickém působení společnosti, v tomto případě pouze na území České republiky. Nicméně tento druhý způsob výpočtu vedl k nižším výsledkům, což s ohledem na neúplný seznam zahrnutých společností není překvapivé. Dle tempa růstu by příjem pro veřejné rozpočty v roce 2020 mohl činit na základě tohoto výpočtu +2,4 mld. Kč až +2,9 mld. Kč. Opět je nutné zdůraznit, že ani tento výpočet nezohledňuje prodej dat a je tak o tento pozitivní rozpočtový dopad nižší.

7.5.2. Odhadované přímé administrativní náklady a dodatečná personální kapacita

Na základě předběžných odhadů Generálního finančního ředitelství je odhadována výše přímých administrativních nákladů 23,5 mil. Kč s dodatečnou nutností nové personální kapacity ve výši + 2 zaměstnanců pro správu (kontrolu) na Specializovaném finančním úřadě a +1 zaměstnanec pro metodiku v rámci Generálního finančního ředitelství.

7.5.3. Daňová incidence

Efektivní dopad daně z vybraných digitálních služeb nelze zcela přesně určit a kvantifikovat. Všechny tři okruhy zdanitelných služeb jsou poskytovány v rámci konkurenčních trhů, avšak nelze přesně determinovat průběh poptávkové a nabídkové křivky, které jsou pro efektivní dopad daně určující.

Nelze teoreticky vyloučit přesun daně vpřed, tedy promítnutí do cen služeb pro spotřebitele. Důležitým faktorem je v tomto případě individuální obchodní a cenová politika jednotlivých společností, kterou nelze přesně předvídat. Tato daň může zároveň pomoci při narovnávání podmínek mezi velkými nadnárodními společnostmi, které mohou poskytovat své služby levněji než menší tuzemské subjekty, které jsou v rámci České republiky zatíženy jinými daněmi a nemají možnost rozmanité daňové optimalizace.

7.6. Shrnutí rozpočtových dopadů

Z výše uvedených důvodů, kdy podnikatelské entity nemusí v současné době vykazovat údaje týkající se vybraných digitálních služeb (na které bude nově uvalena daň) podle geografického rozdělení potřebného pro přesný výpočet daňového výnosu pouze za uživatele v České republice, je přínos pro veřejné rozpočty odhadován dvěma rozdílnými způsoby výpočtu s výsledkem v intervalu mezi +2,4 mld. Kč až +6,6 mld. Kč. Jedná se o celoroční odhadovaný akruální přínos, který bude pouze příjmem státního rozpočtu. V mezích tohoto intervalu není zahrnut pozitivní dopad ze zdanění prodeje dat o uživateli, který by celý výsledný interval posunul směrem doprava a který nelze ani rámcově kvantifikovat, stejně jako možný pozitivní rozpočtový dopad na daň z přidané hodnoty. S vysokou pravděpodobností se výsledný rozpočtový dopad bude nacházet uvnitř výše uvedeného intervalu. Krajní hodnota +2,4 mld. Kč reprezentuje konzervativní odhad, jehož nízká výsledná hodnota je ovlivněna tím, že vstupní data nejsou pravděpodobně dostupná za všechny podnikatelské entity, na které bude tato nová daň uvalena. Naproti tomu hodnota +6,6 mld. Kč reprezentuje proporcionálně upravený odhad pro Českou republiku vycházející z celoevropského odhadu provedeného Evropskou komisí. Z tohoto důvodu se odhaduje výsledný rozpočtový dopad v okolí poloviny intervalu (cca 5 mld. Kč).

8. Zhodnocení dopadu navrhovaného řešení ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů

Subjektem daně z vybraných digitálních služeb jsou pouze právnické osoby nebo jednotky bez právní osobnosti.

Předložený návrh zákona tak nemá dopad na ochranu soukromí a osobních údajů, protože nestanovuje práva a povinnosti fyzickým osobám.

9. Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)

Při hodnocení korupčních rizik bylo postupováno v souladu s metodikou hodnocení korupčních rizik (CIA)⁸.

Obecně lze k navrhované úpravě ve vztahu ke vzniku korupčních rizik uvést následující:

9.1. Identifikace korupčních rizik

9.1.1. Přiměřenost a jednoznačnost

Po stránce věcné představuje navržená právní úprava regulaci práv a povinností v oblasti daní, které lze ukládat pouze na základě zákona. Práva a povinnosti v daňové oblasti musí být regulovány právním předpisem o síle zákona jako jediným přiměřeným nástrojem.

Jedním z hlavních cílů návrhu zákona je vždy jednoznačnost a vnitřní bezrozpornost jednotlivých ustanovení, neboť jediné jednoznačné a jasně formulované ustanovení je méně náchylné z hlediska zneužití ke korupčnímu jednání, protože jeho výklad připouští minimální pochybnosti. Návrh zákona zakládá správním orgánům možnost diskrece, pokud jde o možnost blokace plateb ve prospěch a k tíži platebních účtů nespolehlivých plátců používaných při poskytování zdanitelných služeb.

Pokud jde o rozsah působnosti správního orgánu, je rozhodující jak zákonný okruh působností, tak míra diskrece, kterou zákon při výkonu jednotlivých působností správnímu orgánu umožňuje, resp. jakou míru diskrece zákon předpokládá. Jakýkoli normativní text zakotvující určitou míru diskrece sám o sobě představuje potenciální korupční riziko. Proto se při přípravě předmětné právní normy vždy poměřuje nezbytnost zavedení takové diskrece daného orgánu s mírou zásahu do individuální sféry subjektu, o jehož právech a povinnostech by se v rámci této diskrece rozhodovalo.

Navržená právní úprava mění kompetence správních orgánů pouze způsobem, který zpřesňuje rozsah kompetencí stávajících, nebo stávající kompetence ve stejném nebo upraveném rozsahu svěřuje jinému správnímu orgánu, který je schopen tyto kompetence vykonávat efektivněji, anebo zavádí kompetenci novou, a to pouze v rozsahu nezbytném pro úpravu vztahů, které mají být právní úpravou nově regulovány, přičemž míra diskrece je vzhledem k vymezení povinností minimální.

Pokud jde o přiměřenost nově zaváděných sankcí, je diskrece prakticky eliminována tím, že podmínky pro ukládání sankcí jsou jasně stanoveny. Fakticky zbývá jen otázka určení toho, zda má nebo nemá daná povinná osoba podat oznámení. Koherentní ukládání vynucování plnění daňových povinností bude záležitostí praktického uplatňování předpisu ze strany

⁸ ÚŘAD VLÁDY. Metodika hodnocení korupčních rizik (Corruption Impact Assessment). In: *JUSTICE.CZ. Boj proti korupci*. [online] [2015]. [cit. 17. května 2019]. Dostupné z: <https://korupce.cz/protikorupcni-agenda/metodika-cia/>

finanční správy, která může uplatnit standardní nástroje, kterými čelí korupčním rizikům v této oblasti.

9.1.2. Efektivita

Z hlediska efektivity lze k předložené úpravě uvést, že k uložení i k vynucování splnění povinnosti při správě daní je věcně a místně příslušný správce daně. Správce daně obvykle disponuje podklady pro vydání daného rozhodnutí, ale i potřebnými odbornými znalostmi, čímž je zaručena efektivní implementace dané regulace i její efektivní kontrola, případně vynucování. Nástroje kontroly a vynucování jsou v oblasti správy daní upraveny jako obecné instituty daňového řádu.

Daň z vybraných digitálních služeb cílí na specifickou množinu daňových subjektů, o kterých se předpokládá, že mají sídlo mimo území České republiky. Z tohoto důvodu je správcem daně z vybraných digitálních služeb Specializovaný finanční úřad, který disponuje potřebnými odbornými znalostmi a zázemím k zajištění efektivní implementace regulace zaváděné tímto návrhem zákona.

Efektivita správy daně z vybraných digitálních služeb je posílena ustanoveními, která upravují samovyměření a samodoměření daně, která představují efektivnější a vhodnější způsob stanovení daně s ohledem na okruh daňových subjektů, vůči nimž regulace směřuje a jimž jsou práva a povinnosti stanovovány na principu rovnosti. Za účelem podpory efektivní správy této daně jsou upraveny také zvláštní následky porušení povinností daňových subjektů při správě daně.

9.1.3. Odpovědnost

Z hlediska odpovědnosti lze k návrhu zákona uvést, že ze zvolené úpravy příslušnosti v rámci výkonu správy daní je vždy zřejmé, jaký konkrétní správce daně je v daném případě příslušný. Zvolená právní úprava vždy jasně reflektuje požadavek čl. 79 odst. 1 Ústavy, podle něhož musí být působnost správního orgánu stanovena zákonem.

Odpovědnou osobou na straně správce daně, resp. jiného správního orgánu je v daňovém řízení vždy úřední osoba. Určení konkrétní úřední osoby je prováděno na základě vnitřních předpisů, resp. organizačního uspořádání konkrétního správního orgánu, přičemž popis své organizační struktury je správní orgán povinen zveřejnit na základě zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Totožnost konkrétní úřední osoby je přitom seznatelná zákonem předvídaným postupem (srov. § 12 odst. 4 daňového řádu); úřední osoba je povinna se při výkonu působnosti správního orgánu prokazovat příslušným služebním průkazem.

Ustanovení § 102 odst. 1 daňového řádu stanoví, že každé rozhodnutí musí obsahovat jak označení správce daně, který rozhodnutí vydal, tak podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka, případně uznávaný elektronický podpis úřední osoby. Tím je vždy možno původce rozhodnutí jasně a osobně identifikovat.

9.1.4. Opravné prostředky

Z hlediska opravných prostředků existuje možnost účinné obrany proti nesprávnému postupu správce daně v první řadě v podobě řádného opravného prostředku, kterým je odvolání, resp. rozklad (srov. § 109 a násl. daňového řádu). V souladu s § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu má správce daně povinnost v rozhodnutí uvést poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. Neúplné, nesprávné nebo chybějící poučení je spojeno s důsledky *pro bono* daného subjektu uvedenými v § 110

odst. 1 daňového řádu. Existuje také možnost užití mimořádných opravných prostředků podle daňového řádu (srov. § 117 a násl. daňového řádu). Vedle opravných prostředků daňový řád připouští rovněž jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět: námitku (srov. § 159 daňového řádu), stížnost (srov. § 261 daňového řádu), podnět na nečinnost (srov. § 38 daňového řádu).

9.1.5. Kontrolní mechanismy

Z hlediska systému kontrolních mechanismů je nutno uvést, že oblast daňového práva se pohybuje v procesním režimu daňového řádu, jenž obsahuje úpravu kontroly a přezkumu přijatých rozhodnutí, a to primárně formou opravných prostředků. Proti rozhodnutím je možno podat odvolání anebo v určitých případech užit mimořádných opravných prostředků či jiných prostředků ochrany (viz předchozí bod). Vedle toho lze využít rovněž dozorčí prostředky, čímž je zaručena dostatečná kontrola správnosti a zákonnosti všech rozhodnutí vydávaných v režimu daňového řádu.

Soustavy orgánů vykonávajících správu daní současně disponují interním systémem kontroly v rámci hierarchie nadřízenosti a podřízenosti včetně navazujícího systému personální odpovědnosti. V případě vydání nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu je s odpovědností konkrétní úřední osoby spojena eventuální povinnost regresní náhrady škody, za níž v důsledku nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu odpovídá stát.

Z hlediska transparency a otevřenosti dat lze konstatovat, že navrhovaná úprava nemá vliv na dostupnost informací podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

Při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti. Informace o poměrech daňových subjektů jsou tak chráněny povinností mlčenlivosti pod hrozbou pokuty do výše 500 000 Kč a nemohou být zpřístupněny veřejnosti. Tím ovšem nemůže být dotčeno právo samotného daňového subjektu na informace o něm soustřeďované. Toto právo je realizováno prostřednictvím nahlížení do spisu a osobních daňových účtů. Získání informací je daňovým subjektům umožněno také prostřednictvím daňové informační schránky podle § 69 daňového řádu.

9.2. Eliminace korupčních rizik

Navržená regulace byla v kapitole 9.1 analyzována z hlediska sedmi kritérií, pokud jde o identifikaci korupčních rizik. Byl prověřován potenciál korupčního rizika související nejen výhradně s agendou, která je předmětem navržené regulace (zavedení zvláštní daně, kterou se bude zdaňovat poskytování vybraných služeb prostřednictvím sítě Internet), ale také širší rámec uvedené agendy (správa daní jako celek).

V rámci správy daní je podstatným faktorem i z hlediska korupčního rizika možnost ovlivnění výše vyměřené a odvedené daně. Tento faktor se projevuje jak v rovině stanovení výše daně, tak i v rovině platební.

Účinná jsou také opatření daňového práva. Při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti a daňové mlčenlivosti. Informace o poměrech daňových subjektů jsou tak chráněny povinností mlčenlivosti pod hrozbou pokuty do výše 500 000 Kč a nemohou být zpřístupněny veřejnosti. Další represivní sankce jsou stanoveny trestním zákoníkem v případě, že jednání konkrétní úřední osoby nebo skupiny úředních osob naplní podstatu trestného činu, například trestný čin přijetí úplatku.

Za další opatření k eliminaci korupčních rizik lze považovat odpovídající organizační zajištění výkonu příslušné agendy.

10. Zhodnocení dopadů na bezpečnost nebo obranu státu

Navrhovaná právní úprava nemá dopad na bezpečnost nebo obranu státu ve smyslu usnesení vlády č. 343/D z roku 2015.

II. Zvláštní část

1 Daň

1.1 Subjekt daně

1.1.1 Obecná ustanovení

K § 1:

Subjektem daně z vybraných digitálních služeb je plátce, který je vymezen prostřednictvím pojmu osoba povinná k dani.

Zákon vymezuje dvojí osobu povinnou k dani, buď samostatnou osobu (§ 3) nebo osobu, která je členskou entitou skupiny (§ 5).

Plátcem je pak taková osoba povinná k dani, která naplní další specifické podmínky (§ 7).

K § 2:

Ustanovení definuje pro účely daně skupinu a její členské entity. Vychází se přitom ze stávajících definic obsažených v zákoně o mezinárodní spolupráci při správě daní.

V případě skupiny se pro účely stanovení výše celkových konsolidovaných výnosů a úhrnu úplat za poskytování zdanitelných služeb v České republice pro dosažení prahových hodnot pro registraci vychází ze součtu těchto výnosů a úhrnu úplat v rámci celé této skupiny. Každý subjekt, který poskytuje zdanitelné služby na území České republiky a je členskou entitou skupiny, která překračuje prahové limity, se musí povinně registrovat pro účely daně z vybraných digitálních služeb. Tato povinnost je bez ohledu na to, zda je společnost, která splňuje obě výše uvedené podmínky, usazena v České republice, jiném státě Evropské unie nebo ve třetí zemi.

Poskytování zdanitelných služeb subjektem jiným subjektům patřícím do stejné skupiny pro účely účetního výkaznictví, je od daně osvobozeno.

Účetní předpisy umožňují vyloučení některých účetních jednotek z konsolidace, přesto, že spadají do konsolidačního celku (srov. např. § 22a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Stejně jako ale tyto účetní jednotky nejsou vyňaty z povinnosti být zahrnuty do zpráv podle zemí podle zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, protože mohou být významné z daňového hlediska, je také nežádoucí, aby nebyly zahrnuty do skupiny pro účely daně z vybraných digitálních služeb.

1.1.2 Samostatná osoba povinná k dani

K § 3:

Subjekt, který není členskou entitou skupiny, je pro účely této daně osobou povinnou k dani v případě, že splňuje současně obě uvedené prahové hodnoty.

Zprv musí subjekt dosáhnout celosvětových výnosů vyšších než 750 000 000 EUR. Pro účely stanovení tohoto prahu se výnosy rozumí takové výnosy, které subjekt získal z veškerých svých činností za rozhodné období. Jde o veškeré výnosy tohoto subjektu, ať již plynou ze zdanitelných služeb, nebo ne. Vymezení výnosů vychází z účetních předpisů aplikovatelných na tento subjekt, tedy zpravidla účetních předpisů jeho domovského státu.

Zadruhé úhrn úplat z poskytnutí zdanitelných služeb vztahujících se podle tohoto zákona k České republice musí u tohoto subjektu přesáhnout 50 000 000 Kč. Těmito úplatami se rozumí pouze ta část úplat, která plyne z poskytování zdanitelných služeb s místem plnění v tuzemsku za rozhodné období.

Samostatnou osobou povinnou k dani se tedy mohou stát pouze velké společnosti s významnou digitální stopou v České republice.

K § 4:

Rozhodné období je nutné pro určení podmínek, které budou-li splněny v tomto období, pak se subjekt, který není členskou entitou skupiny, stává osobou povinnou k dani. Výše výnosů, resp. úhrn úplat, rozhodných pro registraci subjektu k dani vychází z posledního účetního období, za které je před prvním dnem zdaňovacího období sestavena účetní závěrka.

1.1.3 Osoba ze skupiny povinná k dani

K § 5:

První práh (celkové roční konsolidované výnosy) omezuje uplatnění daně na společnosti určité velikosti, jimiž jsou ty, které dosáhly silného postavení na trhu, které jim umožňuje mít relativně vyšší přínos ze síťových účinků a využívání dat velkého objemu, a tudíž vybudovat své obchodní modely na základě zapojení uživatelů. Takové obchodní modely, které vedou k vyšším rozdílům mezi místem, kde jsou zisky zdaňovány, a místem, kde je vytvářena hodnota, tudíž spadají do působnosti daně. Ekonomická kapacita společností, které se mohou stát plátcí, by měla být brána jako ukazatel jejich schopnosti přilákat velké množství uživatelů nezbytné pro to, aby byly tyto obchodní modely životaschopné. Příležitosti zapojit se do agresivního daňového plánování se kromě toho skýtají právě velkým společnostem. Záměrem stanovení takového prahu je rovněž poskytnout právní jistotu a zajistit, aby společnosti a správce daně mohly snáze a méně nákladně určovat, zda vznikla povinnost k dani z vybraných digitálních služeb, a to zejména s ohledem na to, že některé společnosti nemusí vést zvlášť záznamy o příjmech z činností spadajících mimo působnost této daně. Tato prahová hodnota by rovněž měla vyloučit malé a začínající společnosti, u kterých by zátěž spojená s dodržováním předpisů týkajících se nové daně měla pravděpodobně nepřiměřené dopady. Jde o veškeré konsolidované výnosy skupiny, ať již plynou ze zdanitelných služeb nebo ne. Vymezení výnosů vychází z účetních předpisů aplikovatelných na tuto skupinu, tedy zpravidla účetních předpisů domovského státu nejvyšší mateřské entity.

Druhý práh (celkový roční úhrn úplat z poskytování zdanitelných služeb v České republice) naopak omezuje oblast působnosti daně na případy, kdy existuje významná digitální stopa na území České republiky v souvislosti s druhem výnosů, které jsou předmětem daně z vybraných digitálních služeb. Tato prahová hodnota má zabezpečit, aby se plátcem nestaly entity, které mají jen velice nízké či nahodilé příjmy z vybraných digitálních služeb a nebyly tak zbytečně zatíženy související administrativou.

K § 6:

Rozhodné období je nutné pro určení podmínek, které budou-li splněny v tomto období, pak se subjekt stává osobou povinnou k dani. Výše výnosů, resp. úhrn úplat, rozhodných pro registraci subjektu k dani vychází z posledního účetního období, za které je před prvním dnem zdaňovacího období sestavena konsolidovaná účetní závěrka skupiny.

1.1.4 Plátce

K § 7:

Plátcem daně z vybraných digitálních služeb je pouze ta osoba povinná k dani, která naplní některou z následujících podmínek:

- tato osoba musí v rozhodném období mít více než 200 000 registrovaných uživatelů, pokud v rozhodném období uskutečnila poskytnutí zdanitelné služby využití mnohostranného digitálního rozhraní,
- tato osoba uskutečnila poskytnutí pouze jednoho druhu zdanitelné služby, ale nešlo o zdanitelnou službu využití mnohostranného digitálního rozhraní, nebo
- tato osoba v rozhodném období uskutečnila poskytnutí alespoň dvou druhů zdanitelných služeb.

Z působnosti daně z vybraných digitálních služeb se tak vylučuje subjekt, který v rozhodném období (viz § 4 nebo 6) poskytuje výlučně zdanitelnou službu využití mnohostranného digitálního rozhraní, na kterém je registrováno v tomto období nejvíce 200 000 uživatelů.

1.2 Předmět daně

1.2.1 Obecná ustanovení o předmětu

K § 8:

Předmětem daně je poskytování určitých digitálních služeb charakterizovaných vytvářením hodnoty uživateli. Služby podléhající dani jsou ty, u nichž podíl uživatele na digitální činnosti představuje pro společnost vykonávající tuto činnost základní vstup, který umožňuje společnosti dosáhnout příjmy z této činnosti. Jinými slovy jsou obchodní modely, na které se tento zákon vztahuje, ty, které by bez zapojení uživatelů nemohly ve své současné podobě existovat. Role, kterou hrají uživatelé těchto digitálních služeb, je jedinečná a komplexnější, než jakou mají zákazníci tradičně poskytovaných služeb. Tyto služby mohou být poskytovány na dálku, aniž by poskytovatel služby byl fyzicky usazen v téže jurisdikci jako uživatelé, a kde je vytvářena hodnota. Proto lze takovým obchodním modelům přičíst odpovědnost za to, že způsobují největší rozdíl mezi místem, kde jsou zisky zdaňovány, a místem, kde je vytvářena hodnota. Zdanění však podléhají výnosy získané ze zpeněžení uživatelských vstupů, ne zapojení uživatelů samo o sobě.

Existuje několik způsobů, jak může zapojení uživatelů přispívat k hodnotě společnosti. Digitální společnosti mohou například získávat data o aktivitách uživatelů na digitálním rozhraní, která se obvykle používají k zacílení reklamy na tyto uživatele nebo mohou být předána za protiplnění třetím stranám. Jiný způsob je aktivní a trvalé zapojení uživatelů mnohostranných digitálních rozhraní, která mohou vytvářet síťové efekty, kdy se obecně řečeno hodnota služeb zvyšuje s počtem uživatelů využívajících toto rozhraní. Hodnota takových rozhraní spočívá ve spojeních mezi uživateli a v interakci mezi nimi, což s sebou často může nést stahování a sdílení informací uživateli v rámci sítě. Taková mnohostranná digitální rozhraní mohou rovněž usnadnit související dodávky zboží nebo poskytování služeb přímo mezi uživateli, což představuje další zřejmou formu zapojení uživatelů.

K § 9:

V určitých případech nemusí být ke dni uskutečnění zdanitelné služby celková výše úplaty ještě známa, proto povinnost přiznat daň připadá až na den, kdy je známa výše úplaty.

K § 10:

Definice úplaty jako peněžního prostředku či hodnoty nepeněžního plnění.

Není rozhodné, zda úplata byla skutečně zaplacená, nebo zda zaplacená teprve má být. Pro účely určení základu daně je rozhodné, v jaké výši má být úplata nakonec zaplacená.

Úplata v podobě nepeněžního plnění může nabývat různých forem. Typicky se jedná např. o formu barteru (čili v naturáliích), převzetí dluhu vůči třetí osobě, vystavení směnky a šeku a další.

Do základu daně nevstupují jiné daně, které jsou v rámci poskytnutých zdanitelných služeb vybírány na národní úrovni, na úrovni jiných členských států Evropské unie a také třetích zemí.

K § 11:

Předmětem daně z vybraných digitálních služeb je poskytnutí následujících služeb, u kterých jsou generovány výnosy s významným přispěním uživatelů z České republiky:

1. umístování reklamy na digitální rozhraní zaměřené na uživatele tohoto rozhraní, a související doplňkové služby,
2. zpřístupňování mnohostranných digitálních rozhraní, která uživatelům umožňují vyhledávat jiné uživatele a interakci s nimi a která mohou rovněž umožňovat poskytování související dodávky zboží nebo poskytování služeb přímo mezi uživateli (někdy označováno jako „zprostředkovatelské“ služby) a
3. předávání dat shromážděných o uživateli, která byla generována činností těchto uživatelů na digitálních rozhraních.

K § 12:

Definice základních pojmů souvisejících s použitými technickými termíny v tomto zákoně.

Primárním vodítkem pro určení, zda uživatel je z České republiky, je IP adresa jeho zařízení. Pokud podle tohoto údaje nelze určit stát uživatele, je nutné využít jiné způsoby identifikace.

Uživatelem může být jak fyzická osoba, tak právnická osoba nebo jednotka bez právní osobnosti. Pokud je uživatelem právnická osoba nebo jednotka bez právní osobnosti, může jít například o prodejce, restaurace apod., bude fakticky toto digitální rozhraní ovládat fyzická osoba, jejíž jednání jim je přičitatelné, například jejich zaměstnanci. V takovém případě je uživatelem přímo tato právnická osoba nebo jednotka bez právní osobnosti a nikoliv fyzická osoba, která pro ně vykonává činnost. Uživatel digitálního rozhraní bude zpravidla mít na digitálním rozhraní zřízen uživatelský účet, i když to není podmínkou.

Správce daně posoudí, zda je daný jev digitálním rozhraním, jako předběžnou otázku podle § 99 daňového řádu.

K § 13:

Definice finanční služby, která nespadá pod působnost této daně. Tyto služby pouze usnadňují interakci mezi uživateli, ale jejich prvotním cílem není samotná interakce s jinými uživateli. Služby spočívající v usnadnění poskytování úvěrů a poskytované poskytovateli služeb skupinového financování, kteří podléhají regulaci, nespadají do působnosti daně z vybraných digitálních služeb. Zejména regulované služby, které jsou vyloučeny z oblasti působnosti tohoto zákona, mají za cíl poskytnout bezpečné prostředí pro finanční transakce. Subjekt poskytující tyto služby tedy určuje konkrétní podmínky, za kterých může být finanční transakce provedena, aby byly zaručeny základní prvky, jako je kvalita

provedení transakcí, úroveň transparentnosti na trhu a spravedlivé zacházení s investory. Takové služby mají základní a specifický cíl usnadnit financování, investice nebo spoření.

Finanční službou se ve smyslu čl. 2 písm. b) směrnice Evropského parlamentu a Rady 2002/65/ES ze dne 23. září 2002 o uvádění finančních služeb pro spotřebitele na trh na dálku a o změně směrnice Rady 90/619/EHS a směrnic 97/7/ES a 98/27/ES rozumí jakákoli služba bankovní, úvěrové, pojistné, osobní důchodové, investiční nebo platební povahy.

1.2.2 Provedení cílené reklamní kampaně

K § 14:

Služby spočívající v umístování reklamy klientů na digitální rozhraní, která je zaměřena na uživatele tohoto rozhraní, by neměly být definovány odkazem na subjekt vlastníci digitální rozhraní, prostřednictvím kterého se reklama na zařízení uživatelů zobrazuje, ale spíše odkazem na subjekt, který je odpovědný za umožnění toho, aby se reklama na rozhraní zobrazila. Důvodem je, že hodnota pro společnost umístující reklamu klienta na digitální rozhraní závisí na uživatelském provozu a datech o uživateli, která jsou obvykle pro účely umístování reklamy zohledňována, bez ohledu na to, zda rozhraní vlastní samotná společnost, nebo třetí strana, která pronajímá digitální prostor, v němž se reklama objevuje. Mělo by však být objasněno, že pokud dodavatel reklamních služeb a provozovatel digitálního rozhraní jsou různé subjekty, neměl by být provozovatel digitálního rozhraní považován pro účely daně z vybraných digitálních služeb za poskytovatele zdanitelné služby. Cílem je zamezit možnému dominovému efektu a dvojímu zdanění.

Doplňkovou službou cílené reklamy je taková služba, která je přímo přiřaditelná konkrétní poskytnuté zdanitelné službě umístění cílené reklamy. Jedná se např. o služby marketingového zhodnocení reklamní kampaně, uskladnění reklamy a další.

K § 15:

Ustanovení odkazuje na definici reklamy, která se nachází v § 1 odst. 2 zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání. Definice cílené reklamy je založena na individuálních datech o uživateli, která jsou pro účely umístování této reklamy zohledňována.

Cílená reklama má v praxi různé modely zpoplatnění, může se vázat na zobrazení reklamy, kliknutí na ni či na určitou návaznou událost, například uskutečnění objednávky, telefonického hovoru, sdílení příspěvku na sociální síti nebo vložení komentáře. Všechny tyto činnosti se označují souhrnně jako „úplatná událost“, tedy událost, ke které se váže úplata.

Správce daně posoudí, zda je daný jev cílenou reklamou jako předběžnou otázku podle § 99 daňového řádu.

K § 16:

V některých případech může probíhat realizace cílené reklamy (kampaně) v rámci delšího časového období. Po uplynutí tohoto období je na základě výsledků realizované kampaně cílené reklamy zaplacená příslušná celková úhrada, která je základem daně.

K § 17:

V případě zdanitelných služeb spočívajících v umístování cílené reklamy na digitální rozhraní se pro účely stanovení úhrnu částí úplat, které mají být přiděleny v určitém zdaňovacím období

České republice, vezme v úvahu, kolikrát se reklama zobrazila na zařízení uživatele v tomto zdaňovacím období v České republice či kolikrát došlo ke kliknutí.

K § 18:

V případě, že nelze podle IP adresy identifikovat, ze kterého státu uživatel přistupuje pomocí zařízení na digitální rozhraní, je toto zařízení lokalizováno v České republice v případě, že je zobrazovaná cílená reklama, která je předmětem této daně, zaměřena na uživatele z České republiky (např. cílená reklama v českém jazyce).

1.2.3 Využití mnohostranného digitálního rozhraní

K § 19:

Služby poskytované mnohostrannými digitálními rozhraními jsou vymezeny odkazem na jejich schopnost umožňovat uživatelům vyhledávat jiné uživatele a interakci s nimi. Mnohostranná digitální rozhraní se odlišují tím, že umožňují interakci s uživateli, k níž by nemohlo dojít bez rozhraní párujících uživatele mezi sebou (jinými slovy rozhraní umožňuje uživatelům navázat kontakt s jinými uživateli). Některé služby, obvykle označované jako komunikační nebo platební, jako například služby okamžitého zaslání zpráv, e-mailové služby nebo služby elektronických plateb, lze rovněž považovat za služby usnadňující interakci mezi uživateli prostřednictvím digitálního rozhraní, avšak uživatelé obvykle mezi sebou nemohou navazovat kontakty, pokud již dříve nenavázali kontakt s použitím jiných prostředků. Příjmy plynoucí z poskytování komunikačních nebo platebních služeb by proto měly zůstat mimo oblast působnosti této daně, protože jejich poskytovatelé nefungují jako tržiště, nýbrž spíše vytvářejí podpůrný software nebo jiné nástroje informačních technologií, které zákazníkům umožňují oslovit jiné osoby, s nimiž ve většině případů již mají určitý vztah.

V případech, kdy se jedná o mnohostranná digitální rozhraní, která umožňují související dodávku zboží nebo poskytování služeb přímo mezi uživateli takového rozhraní, by měly související transakce a příjmy z příslušných transakcí získané uživateli zůstat mimo působnost této daně. Do oblasti působnosti daně z vybraných digitálních služeb by rovněž neměly spadat příjmy pocházející z maloobchodních činností představujících prodej zboží nebo služeb, kdy je smlouva uzavřena online prostřednictvím internetových stránek dodavatele tohoto zboží nebo služeb a kdy dodavatel nevystupuje jako zprostředkovatel, protože vytváření hodnoty pro maloobchodníka spočívá ve zboží nebo službách, které poskytuje, a digitální rozhraní je využíváno pouze jako prostředek ke komunikaci. To, zda dodavatel prodává zboží nebo služby online na svůj vlastní účet nebo poskytuje zprostředkovatelské služby, by se určovalo s přihlédnutím k právní a ekonomické podstatě transakce tak, jak je vyjádřena v ujednáních mezi příslušnými stranami. Například dodavatel digitálního rozhraní, kde je zpřístupněno zboží třetích stran, by mohl být považován za poskytovatele zprostředkovatelské služby (jinými slovy subjekt zpřístupňující mnohostranné digitální rozhraní), pokud se nepředpokládají žádná významná rizika související se zásobami nebo pokud cenu zboží ve skutečnosti určuje dotčená třetí strana.

Služby spočívající v dodání digitálního obsahu subjektem prostřednictvím digitálního rozhraní by měly být vyloučeny z působnosti daně bez ohledu na to, zda digitální obsah tento subjekt vlastní, nebo získal práva na jeho šíření. Dokonce i v případě, že je určitá interakce mezi příjemci digitálního obsahu povolena, a tudíž by bylo možné poskytovatele těchto služeb považovat za dodavatele, který zpřístupňuje mnohostranné digitální rozhraní, není zcela jasné, zda uživatel hraje při vytváření hodnoty pro podnik dodávající digitální obsah ústřední úlohu. Místo perspektivy vytváření hodnoty se zaměření přesouvá na samotný digitální obsah, který subjekt dodává. Příjmy získané z tohoto dodání by proto neměly spadat do působnosti této daně.

Digitální obsah by měl být vymezen jako data dodávaná v digitální podobě, jako jsou počítačové programy, aplikace, hry, hudba, videa či texty, bez ohledu na to, zda jsou přístupná prostřednictvím stahování nebo přehrávání, s výjimkou dat představovaných samotným digitálním rozhraním. Účelem je zachytit různé formy, které může digitální obsah mít, když si ho uživatel pořizuje, což nic nemění na skutečnosti, že jediným nebo hlavním účelem z pohledu uživatele je pořízení digitálního obsahu.

Měly by se rozlišovat služby spočívající ve zpřístupňování mnohostranného digitálního rozhraní, prostřednictvím něhož mohou uživatelé vkládat a sdílet digitální obsah s jinými uživateli, a zpřístupňování rozhraní, které usnadňuje dodání souvisejícího digitálního obsahu přímo mezi uživateli. Tento druhý případ představuje zprostředkovatelskou službu a měl by tedy spadat do působnosti daně z vybraných digitálních služeb bez ohledu na povahu souvisejících transakcí.

K § 20:

Definice mnohostranného digitálního rozhraní pro účely tohoto zákona.

K § 21:

Zdanitelnou službou v rámci zpřístupnění mnohostranného digitálního rozhraní může být realizace transakce, kdy je nutné znát všechny její strany (prodejce, kupující), teprve poté je možné tento okamžik označit jako den uskutečnění zdanitelné služby.

Případně touto službou může být úhrada poplatku za zpřístupnění mnohostranného rozhraní. V tomto případě je dnem uskutečnění zdanitelné služby den této úhrady platby či její části.

K § 22:

Místem poskytnutí zdanitelné služby v rámci zpřístupnění mnohostranného digitálního rozhraní je Česká republika v případě, kdy dojde na mnohostranném digitálním rozhraní k uskutečnění transakce mezi uživatelem z České republiky na jedné straně či při uhrazení úplaty za zpřístupnění mnohostranného digitálního rozhraní uživatelem, který zakládal svůj účet na zařízení v České republice.

1.2.4 Prodej dat o uživateli

K § 23:

V kontextu daně z vybraných digitálních služeb se daty rozumí libovolné informace či údaje v elektronické podobě, standardně označovaná jako data, která jsou získávána, zpravidla automatizovaně, v návaznosti na činnost uživatele na digitálním rozhraní, které používá v daném státě prostřednictvím zařízení. Tato data mohou být získána jak během daného zdaňovacího období, tak v průběhu jakéhokoliv předchozího zdaňovacího období. Předmět daně je však naplněn tehdy, pokud jsou tato data prodána v daném zdaňovacím období.

Předmětem daně není prodej dat, která nevznikla sledováním činnosti uživatelů. Zdanitelné služby spočívající v prodeji dat shromážděných o uživateli by tak proto měly zahrnovat pouze ta data, která byla generována činností těchto uživatelů na digitálních rozhraních, ale nikoli data, která byla generována senzory. A to proto, že služby v působnosti daně z vybraných digitálních služeb by měly být ty, které využívají digitální rozhraní jako prostředek k vytváření vstupů uživatelů, jež zpeněžují, spíše než služby, které využívají rozhraní pouze jako způsob přenášení jinak generovaných dat.

Senzorem se rozumí zařízení, které poskytuje výstup detekcí změn veličin nebo událostí. Nejčastěji používané typy senzorů jsou klasifikovány také na základě veličin, jako jsou např. elektrický proud nebo potenciální, magnetické nebo radiové senzory, čidla vlhkosti, čidla rychlosti proudění nebo snímače průtoku, čidla tlaku, čidla teploty čidla přiblížení, optické senzory, snímače polohy, chemický senzor, čidlo prostředí, čidlo magnetického spínače atd. Mimo působnost daně tak stojí všechna data generovaná těmito senzory umístěnými na zařízeních, která rozhraní využívají pouze jako prostředek pro přenášení takto generovaných dat (typicky tzv. „internet věcí“).

K § 24:

Dnem uskutečnění zdanitelné služby je den, kdy lze podle jednotlivých uživatelů rozlišit soubor prodaných dat, která byla o užívatelích generována.

K § 25:

Pokud prodaná data byla generována alespoň na základě jednoho uživatele z České republiky, je v České republice generována i zdanitelná služba.

1.3 Osvobození od daně

K § 26:

Od daně se osvobozuje poskytnutí služeb jiným subjektům patřícím do stejné skupiny pro účely účetního výkaznictví (v rámci skupiny).

1.4 Základ daně

K § 27:

Definuje výpočet části základu daně, který připadá pouze České republice.

Jde o část celkové celosvětové úplaty za cílenou reklamu. Tato část odpovídá podílu Českých zařízení a počtu, kolikrát jim byla zobrazena cílená reklama (popřípadě počet kliknutí, pokud je pro výši úplaty rozhodující) na celosvětovém počtu zobrazení cílené reklamy (popřípadě počtu kliknutí, pokud je pro výši úplaty rozhodující).

K § 28:

Definuje výpočet části základu daně, který připadá pouze České republice.

Jedná se o platby za zpřístupnění mnohostranných digitálních rozhraní (vesměs např. fixní platby), které byly uhrazeny uživatelem z České republiky (založení uživatelského účtu na tomto rozhraní bylo provedeno zařízením z České republiky) a dále se jedná o část úplaty z transakcí na mnohostranném digitálním rozhraní, kdy jednou z těch stran (nabídka, poptávka) byl uživatel z České republiky. V tomto případě jde pouze o část celosvětových úplat, kdy tato část je definována jako podíl počtu uživatelů z České republiky a všech uživatelů zapojených do těchto transakcí.

Pokud jde o úplatu za uskutečněné využití mnohostranného digitálního rozhraní spočívající v uzavření transakce mezi uživateli připadající na Českou republiku, jsou zahrnuty pouze prostředky, které neplynou jiným uživatelům - účastníkům transakce. Prostředky, které plynou od uživatele uživateli, nejsou pojmově úplatou za uskutečněné využití mnohostranného digitálního rozhraní, a proto nevstupují do základu daně.

Ustanovení neobsahuje zvláštní vymezení výpočtu části úplaty podle § 28 odst. 1 písm. b) připadající na Českou republiku, protože tato úplata je vymezena tak, že připadá na Českou republiku celá (srov. § 22 odst. 1 písm. b)).

K § 29:

Definuje výpočet části základu daně, který připadá pouze České republice.

Jedná se o výpočet podílu, kdy České republice náleží z celosvětové úplaty za prodej dat pouze část, která se rovná podílu počtu českých uživatelů, kterých se data týkají, k počtu všech celosvětových uživatelů, kterých se prodaná data týkají.

1.5 Sazba, výpočet, zdaňovací období a rozpočtové určení daně

K § 30:

Z důvodu jednoduchosti byla nastavena jednotná sazba ve výši 7 % pro všechny dílčí základy daně.

K § 31:

Daň z vybraných digitálních služeb je složena ze třech dílčích daní, jejichž výše se vypočte samostatně z jednotlivých dílčích základů zaokrouhlených na celé tisíce Kč nahoru.

$$D = [DZ_{PCRK}] \cdot S + [DZ_{VMDR}] \cdot S + [DZ_{PDOU}] \cdot S$$

D daň z vybraných digitálních služeb

[X] veličina X zaokrouhlená na celé tisíce Kč nahoru

DZ_{PCRK} dílčí základ z provedení cílené reklamní kampaně

DZ_{VMDR} dílčí základ z využití mnohostranného digitálního rozhraní

DZ_{PDOU} dílčí základ z prodeje dat o uživatelích

S sazba 7 %

K § 32:

Roční zdaňovací období bylo zvoleno z toho důvodu, že realizace některých služeb může být z časového hlediska delší než kalendářní měsíc (v některých případech realizace cílené reklamy může trvat v rámci měsíců či v extrémních případech i let).

K § 33:

Daň z vybraných digitálních služeb je výlučnou daní státní a nejde tak o daň sdílenou.

Ustanovení je koncipováno obdobně, jako v § 28 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, nebo § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla).

2 Správa daně

V části druhé jsou obsažena ta ustanovení týkající se správy daně z vybraných digitálních služeb, která představují *lex specialis* vůči daňovému řádu, který se použije subsidiárně (viz § 4 daňového řádu ve spojení s § 1, § 2 odst. 1 a 3 písm. a) daňového řádu).

2.1 Obecná ustanovení

K § 34:

Protože daň z vybraných digitálních služeb cílí na specifickou množinu plátců, u kterých se navíc předpokládá, že mají sídlo v zahraničí, stanoví se výslovně, že správu daně vykonává Specializovaný finanční úřad.

Protože se nepředpokládá, že budou vybrané úkony provádět v dožádání jiné orgány Finanční správy České republiky, nestanoví se pravomoc Specializovaného finančního úřadu prostřednictvím úpravy okruhu vybraných subjektů v zákoně č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky.

K § 35:

Přihláška k registraci, daňové přiznání a dodatečné daňové přiznání se budou podávat pouze elektronicky. Důvodem je to, že v případě plátců poskytujících služby na síti Internet lze očekávat, že je omezení pouze na tento způsob podání nezatíží, a přitom dojde ke snížení administrativní náročnosti spojené se zpracováním těchto podání na straně správce daně.

Pro tato formulářová podání platí § 72 odst. 1 a 3 daňového řádu, podle kterého je možné tato podání učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Toto ustanovení je speciální vůči § 71 daňového řádu, které nahrazuje v plném rozsahu. Podání proto nelze učinit ani písemně, ústně do protokolu, ani formou tzv. e-tiskopisu.

Dále se stanovuje okruh způsobů, jakými lze datovou zprávu odeslat.

Formát a struktura těchto formulářových podání musí být správcem daně zveřejněna v dostatečném předstihu s ohledem na nutnost přípravy počítačových systémů plátce i správce daně. Formát a struktura těchto podání budou zveřejněny centrálně na internetových stránkách finanční správy obdobně, jako je tomu i u jiných formulářových podání.

K § 36:

Pro plátce, který nemá sídlo na území členského státu Evropské unie, smluvního státu Dohody o Evropském hospodářském prostoru nebo Švýcarské konfederace, není v zákoně zakotvena povinnost zvolit si zmocněnce. Nicméně v případě, že si plátce zmocněnce nezvolí, je mu stanovena povinnost zvolit si zmocněnce pro doručování se sídlem nebo místem pobytu v České republice.

Jde o období § 28 odst. 5 daňového řádu, který upravuje zmocněnce pro doručování v případě, že si daňový subjekt zvolí zmocněnce se sídlem nebo místem pobytu mimo území členského státu Evropské unie, smluvního státu Dohody o Evropském hospodářském prostoru nebo Švýcarské konfederace.

Důvodem pro zavedení povinného zastupování je skutečnost, že daň lze efektivně spravovat pouze v případě, kdy bude zajištěna možnost komunikace s daňovým subjektem nebo jeho zástupcem.

V odstavci 2 je stanoven následek pro případ porušení této povinnosti ze strany plátce, resp. zmocněnce, který spočívá v ukládání zaslaných písemností u správce daně s účinky doručení dnem jejich vydání, jde-li o rozhodnutí, v ostatních případech dnem jejich písemného vyhotovení. Správce daně pouze vyrozumí plátce, jehož sídlo zná, o těchto písemnostech. Ustanovení také vychází z § 28 odst. 5 daňového řádu a z § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

2.2 Registrace k dani

K § 37:

K odstavci 1:

Ustanovení zavádí povinnost plátce daně podat přihlášku k registraci k dani z vybraných digitálních služeb ve lhůtě nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy plátcí vznikla daňová povinnost. Lhůta 15 dnů je standardní lhůtou pro plnění registrační povinnosti (srov. např. § 39 zákona o daních z příjmů).

Podle § 3 daňového řádu vzniká daňová povinnost naplněním předmětu daně, jedná se tak o den, ve kterém činností plátce poprvé došlo k jeho naplnění, tedy k poskytnutí zdanitelné služby za úplatu na území České republiky.

Přihlášku k registraci má povinnost podat pouze plátce (srov. část první hlava I), tedy osoba nebo jednotka bez právní osobnosti, které v rozhodném období naplnily stanovené podmínky, ať již samostatně nebo společně s ostatními členskými entitami skupiny. Pokud tak předmět daně naplní jiná osoba nebo jednotka bez právní osobnosti, není povinna podávat přihlášku k registraci.

Za nesplnění registrační povinnosti, ať jde o nepodání přihlášky k registraci, nebo o uvedení nesprávných údajů v ní, lze uložit pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy až do 500 000 Kč podle § 247a daňového řádu. Při tom se použije moderace uvedená v § 248 daňového řádu.

K odstavci 2:

Ustanovení vyjmenovává náležitosti, které plátce musí uvést v přihlášce k registraci. Jedná se o údaje, které umožňují řádnou identifikaci plátce, jeho zmocněnce a den, kdy plátcí vznikla daňová povinnost. Povinnou náležitostí přihlášky je také údaj o úhrnu částí úplat za poskytnutí zdanitelné služby uskutečněné v rozhodném období (viz § 4 a § 6) připadajících na Českou republiku, který je základem pro výpočet zálohy na dani.

Přihlášku k registraci je možné v souladu s § 35 podat pouze elektronicky.

K § 38:

Právní osoba nebo jednotka bez právní osobnosti přestane být *ex lege* osobou povinnou k dani, a tedy i plátcem, od zdaňovacího období, které následuje po rozhodném období, ve kterém nebyly překročeny prahové hodnoty (srov. § 3 a § 5).

Tato skutečnost je však známa pouze bývalému plátcí, a proto se stanoví, aby ji oznámil správci daně ve stejné lhůtě, která je stanovena pro podání přihlášky k registraci. Toto oznámení nemá předepsanou formu a může proběhnout libovolným způsobem, který pro podání předepisuje daňový řád.

Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, ve kterých byla tato osoba plátcem, jí i přes ztrátu statusu plátce stále zůstávají práva a povinnosti, a to až do uplynutí lhůty pro stanovení daně (§ 20 odst. 2 daňového řádu).

Nesplnění oznamovací povinnosti podle tohoto ustanovení je možné postihnout pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a daňového řádu.

2.3 Záznamní povinnost

K § 39:

Z důvodu lepší spravovatelnosti daně a zvýšení schopnosti správce daně ověřit zpětně údaje tvrzené plátcem se stanoví záznamní povinnost ve vztahu k údajům, které jsou podkladem pro sestavení daňového přiznání. Tyto údaje je nutné vést vzhledem k jednotlivým poskytnutím zdanitelné služby, protože jejich souhrnné vedení by nemělo vypovídací hodnotu.

Ustanovení navazuje na § 97 daňového řádu, které stanoví obecné podmínky vedení záznamní povinnosti. V případě nesplnění záznamní povinnosti je možné plátcem uložit pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a daňového řádu.

K § 40:

Protože podle § 7 není plátcem ta osoba povinná k dani, která poskytuje pouze mnohostranné digitální rozhraní, ale má v rozhodném období méně než 200 000 registrovaných uživatelů, je nutné z důvodu lepší spravovatelnosti daně a zvýšení schopnosti správce daně ověřit tento údaj zpětně zavést záznamní povinnost ve vztahu registrovaným uživatelům mnohostranného digitálního rozhraní.

Tato záznamní povinnost se týká již osoby povinné k dani, protože až splněním sledované podmínky se tato osoba stane plátcem daně. Z tohoto důvodu se také vymezuje její procesní role ve vztahu ke správě daně podle daňového řádu.

Ustanovení navazuje na § 97 daňového řádu, které stanoví obecné podmínky vedení záznamní povinnosti. V případě nesplnění záznamní povinnosti je možné osobě povinné k dani uložit pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a daňového řádu.

2.4 Stanovení daně

K § 41:

K odstavci 1:

Ustanovení odstavce 1 upravuje povinnost plátce podat daňové přiznání. Pro další povinnosti týkající se daňového přiznání se subsidiárně uplatní § 135 daňového řádu, přičemž na lhůtu pro podání daňového přiznání se podle § 135 odst. 3 daňového řádu standardně váže splatnost daně. Daň z vybraných digitálních služeb je tak splatná v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání.

K odstavci 2:

Ustanovení odstavce 2 představuje speciální pravidlo o podávání daňového přiznání, podle kterého se toto přiznání podává nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce po uplynutí zdaňovacího období, a nepoužije se tak prodloužení lhůty až na šest měsíců podle § 136 odst. 2 daňového řádu.

K § 42:

V případě, že daň nebyla doměřena, je poslední známou daní daň samovyměřená na základě podaného nebo nepodaného daňového přiznání. Tou může být daň plátcem tvrzená v daňovém přiznání (§ 43 odst. 1), nebo daň, která se považuje za tvrzenou ve výši úhrnu záloh zaplacených ve zdaňovacím období v případě, že daňové přiznání nebylo ve lhůtě podáno (§ 43 odst. 2).

Pokud již daň byla samovyměřena a dochází k doměření daně, poté je poslední známou daní v případě, že jde o samodoměření, součet daně samovyměřené a samodoměřené rozdílu (§ 43

odst. 3). V případě doměření z moci úřední (§ 44) je poslední známou daní součet samovyměřené daně a správcem daně pravomocně doměřeného rozdílu (§ 143 odst. 2 daňového řádu).

Pokud již daň byla doměřena (ať už samodoměřením či správcem daně) a dochází k dalšímu doměření daně, poté je poslední známou daní v případě, že jde o samodoměřením součet daně samovyměřené, doměřeného rozdílu (ať už samodoměřením či správcem daně) a dalšího samodoměřeného rozdílu. Jde-li o doměření z moci úřední, je poslední známou daní součet samovyměřené daně, doměřeného rozdílu (ať už samodoměřením či správcem daně) a dalšího správcem daně pravomocně doměřeného rozdílu. Vždy se tak bude jednat o výslednou daň, tzn. celkový součet vyměřené daně a všech doměřených rozdílů bez ohledu na to, zda jde o rozdíly kladné (tj. doměření daně vyšší než je poslední známá daň), nebo záporné (tj. doměření daně nižší než je poslední známá daň).

Z povahy daně z vybraných digitálních služeb, která se stanoví za jednotlivé zdaňovací období, se i poslední známá daň bude vztahovat vždy k určitému zdaňovacímu období daně z vybraných digitálních služeb.

Důvodem pro popsanou právní úpravu je potřeba pojmenovat veličinu, vůči níž se plátce vymezuje v rámci svého dodatečného daňového přiznání, resp., vůči níž se správce daně vymezuje při doměření daně z moci úřední.

V případě doměření daně z moci úřední je z hlediska určení poslední známé daně rozhodující až okamžik právní moci rozhodnutí o doměření daně z moci úřední (tj. dodatečného platebního výměru), nikoli jeho účinnost. Dokud není řízení o doměření daně pravomocně ukončeno, nemůže dojít k samodoměření daně na základě dodatečného daňového přiznání.

K § 43:

Podstata samovyměření spočívá ve vyměření daně bez vydání individuálního právního aktu správce daně (tj. rozhodnutí). K vyměření nebo doměření dochází ze zákona (*ex lege*) na základě podání daňového tvrzení, ve kterém je tvrzena výše daně. Cílem této konstrukce je snížení administrativní zátěže na straně správce daně, který nebude nucen vydávat platební výměry, které by se zakládaly do spisu, popřípadě doručovaly jako je tomu v případě standardního vyměření nebo doměření podle daňového řádu. Výhodou je i právní jistota plátců, kteří jsou obeznámeni s výší poslední známé daně bez nutnosti nahlížet do spisu.

K odstavci 1:

Ustanovení odstavce 1 stanoví, že daň tvrzená plátcem ve včas podaném daňovém přiznání je vyměřena dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání (tj. k uplynutí 3 kalendářních měsíců po skončení zdaňovacího období - viz § 32 ve spojení s § 136 odst. 1 daňového řádu), a to ve výši, která je v něm tvrzena. Daň je vyměřena *ex lege* bez jakéhokoli autoritativního potvrzení správce daně. Daňový subjekt, který výši daně vypočítává, si ji *de facto* vyměří sám (odtud název samovyměření), byť *de iure* jde o vyměření ze zákona (*ex lege*). Pokud se správce daně domnívá, že výše tvrzené daně je nesprávná, bude postupovat podle § 44.

Pakliže plátce jím tvrzenou daň (která mu bude samovyměřena) nezaplatí, vznikne mu nedoplatek, ke kterému bude v souladu s § 252 a násl. daňového řádu vznikat úrok z prodlení. Exekucním titulem zde bude v souladu s § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu výkaz nedoplateků sestavený z údajů evidence daní.

K odstavci 2:

Ustanovení odstavce 2 stanoví, že pokud plátce nepodá daňové přiznání v zákonem stanovené lhůtě, má *ex lege* daň vyměřenu dnem uplynutí této lhůty, a to ve výši úhrnu záloh zaplacených

ve zdaňovacím období. Ačkoli daň fakticky netvrdil, zákon stanoví právní fikci, že uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání tvrdil daň ve výši úhrnu záloh zaplacených ve zdaňovacím období. Znamená to, že jeho poslední známá daň (§ 42) bude mít hodnotu úhrnu záloh zaplacených ve zdaňovacím období. Každé další tvrzení je činěno prostřednictvím dodatečného daňového přiznání, a daň tak bude už vždy doměřována vůči hodnotě úhrnu záloh zaplacených ve zdaňovacím období. Obdobně platí pro situaci, kdy dojde k doměření z moci úřední.

Daňové přiznání, které bude podáno opožděně, bude vždy dodatečným daňovým přiznáním. Také z tohoto důvodu nebude zpoždění při podání daňového tvrzení z povahy věci sankcionováno prostřednictvím pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu. Současně je vyloučena pokuta za opožděné tvrzení daně i pro případ nepodání daňového přiznání, neboť se uplatní právní fikce tvrzené daně ve výši úhrnu záloh zaplacených ve zdaňovacím období. Sankci, která plátcí hrozí, představuje penále (§ 251 daňového řádu). K jeho vzniku však dojde pouze v případě, kdy správce daně doměří daň z moci úřední. Při doměření daně na základě podaného dodatečného přiznání penále nevzniká (viz § 251 odst. 4 daňového řádu). Pokud zároveň dojde k prodlení s platbou daně, vznikne úrok z prodlení podle § 252 a násl. daňového řádu.

K odstavci 3:

Ustanovení odstavce 3 upravuje samodoměření daně. Daň tvrzená plátcem v dodatečném daňovém přiznání se považuje za doměřenou ke dni jeho podání. Správce daně nebude ani na základě dodatečného daňového přiznání vydávat autoritativní rozhodnutí a daň bude doměřena ze zákona.

Výše doměřené daně je odvozena od poslední známé daně a tvoří ji rozdíl mezi daní tvrzenou v dodatečném daňovém přiznání a poslední známou daní. Výsledná částka, která vznikne součtem rozdílu daně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání a dosavadní poslední známé daně, se pak stane novou poslední známou daní (viz § 42).

Část věty za středníkem v odstavci 3 vylučuje samodoměření daně na základě dodatečného daňového přiznání podaného v průběhu doměřovacího řízení zahájeného z moci úřední. Tato situace nastane tehdy, pokud správce daně v souladu s § 91 daňového řádu učiní první úkon ve věci doměření z moci úřední, nebo v souladu s § 44 odst. 3 uplyne lhůta stanovená ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 daňového řádu. První ze situací nastane zpravidla v důsledku daňové kontroly, nebo na základě postupu k odstranění pochybností k předchozí tvrzené dani, tj. k daňovému přiznání nebo dodatečnému daňovému přiznání. Ustanovení navazuje na § 44 odst. 4, podle kterého podání dodatečného daňového přiznání v průběhu doměřovacího řízení zahájeného z moci úřední nezahajuje doměřovací řízení. Údaje uvedené v takto podaném přiznání se využijí při doměření daně z moci úřední.

Doměřovací řízení zahájené z moci úřední je možné považovat za skončené až nabytím právní moci dodatečného platebního výměru, kterým je stanovena daň z moci úřední, nedejde-li mezitím k zastavení řízení v souladu s § 106 daňového řádu. Do té doby, než rozhodnutí o doměření daně z moci úřední (tj. dodatečný platební výměr) nabude právní moci, nelze podat dodatečné daňové přiznání s účinky samodoměření. Důvodem pro to je skutečnost, že plátcem, který s tímto rozhodnutím nesouhlasí, může proti dodatečnému platebnímu výměru brojit odvoláním, které má faktický odkladný účinek. V odvolání může poukázat na nové skutečnosti ve svůj prospěch, které nebyly dříve uplatněny. Do okamžiku právní moci dodatečného platebního výměru nelze považovat daň doměřenou z moci úřední za definitivní. Tomu odpovídá i konstrukce obsažená v § 42 písm. c), která za poslední známou daň označuje až pravomocně doměřenou daň.

K odstavci 4:

Ustanovení odstavce 4 se vymezuje vůči § 141 odst. 5 daňového řádu, který upravuje skutečnosti, jež se uvádějí v dodatečném daňovém přiznání. Dodatečné daňové přiznání tak nebude obsahovat den zjištění rozdílu oproti poslední známé dani. Důsledkem toho, že nebude vyžadováno uvedení dne zjištění rozdílu oproti poslední známé dani, je absence subjektivní lhůty podle § 141 odst. 1 daňového řádu, resp. lhůty podle § 141 odst. 8 daňového řádu. Daňový subjekt tak bude vázán toliko objektivní lhůtou pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu.

K odstavci 5:

Ustanovení odstavce 5 upravuje předepisování samovyměřené nebo samodoměřené daně do evidence daní, jejíž úprava je obsažena v § 149 a násl. daňového řádu. Pro předepsání daně doměřené správcem daně z moci úřední do evidence daní platí § 143 odst. 2 daňového řádu.

Předpis se vyznačuje na debetní straně osobního daňového účtu. V této souvislosti je třeba odlišit okamžik faktického předepsání, který nastane momentem, kdy příslušná úřední osoba provede zápis do evidence, od okamžiku právního předepsání, který v případě samovyměření nebo samodoměření nastane ke dni právní fikce vyměření podle odstavce 1, resp. doměření podle odstavce 3.

K § 44:

K odstavci 1:

Ustanovení odstavce 1 určuje, v jakých případech správce daně doměří daň z moci úřední (*ex officio*). Z povahy samovyměření vyplývá, že správce daně bude daň vždy doměřovat a nikdy ne vyměřovat, protože daň se považuje za vyměřenou dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, a to buď ve výši tvrzené v daňovém přiznání, nebo ve výši úhrnu záloh zaplacených ve zdaňovacím období, pokud přiznání podáno nebylo (viz § 43).

K doměření daně z moci úřední dojde na základě postupu k odstranění pochybností (viz § 89 a 90 daňového řádu), nebo na základě daňové kontroly (viz § 85 až 88 daňového řádu). Další situaci, kdy může dojít k doměření daně z moci úřední, upravuje odstavec 2.

Předpokladem zahájení postupu k odstranění pochybností je podání daňového přiznání či dodatečného daňového přiznání. Správce daně, který má pochybnost o tom, že daň samovyměřená nebo samodoměřená na základě těchto tvrzení nebyla ex lege stanovena ve správné výši, může prostřednictvím výzvy k odstranění pochybností tuto skutečnost vůči plátcovi deklarovat. Musí přitom respektovat požadavek dostatečné míry konkrétnosti při formulaci této výzvy. V případě, že postup k odstranění pochybností nepovede k odstranění pochybností, které správce daně ve výzvě uvedl, může dojít k doměření daně dodatečným platebním výměrem. Může též dojít k transformaci postupu k odstranění pochybností v daňovou kontrolu (viz § 90 daňového řádu).

Daňovou kontrolu lze využít jak v případě pochybností týkajících se podaného daňového tvrzení, které není vhodné řešit prostřednictvím postupu k odstranění pochybností, tak v případě, kdy daňové tvrzení nebylo vůbec podáno (tím pádem došlo k samovyměření daně ve výši úhrnu záloh zaplacených ve zdaňovacím období) a postup k odstranění pochybností je tak z povahy věci vyloučen. Daňová kontrola může být vedena rovněž z čistě preventivního hlediska, tj. nikoli na základě existujících pochybností či podezření.

Daň se doměřuje ve výši rozdílu poslední známé daně (§ 42) a částky nově zjištěné. Doměřená částka tak může mít kladnou či zápornou hodnotu a výsledná daň, která se po nabytí právní moci rozhodnutí stane novou poslední známou daní, tak může být vyšší i nižší než dosavadní poslední známá daň.

Správce daně rozhodne o doměření daně z moci úřední rozhodnutím, které se v souladu s § 147 odst. 1 daňového řádu označuje za dodatečný platební výměr. Jako odůvodnění rozhodnutí poslouží v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. V případě, kdy k doměření dojde na základě skutečnosti, že plátce nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového přiznání, musí být tato skutečnost popsána v odůvodnění rozhodnutí.

Proti rozhodnutí o stanovení daně z moci úřední je možné v souladu s § 109 odst. 1 daňového řádu brojit odvoláním. Odvolání má faktický odkladný účinek. Z hlediska určení poslední známé daně je tak rozhodující až okamžik právní moci rozhodnutí, nikoli jeho účinnost (viz § 42 písm. c)). Dokud však není rozhodnutí pravomocné, dodatečné daňové přiznání nezahajuje doměřovací řízení s tím, že údaje uvedené v takto podaném přiznání se využijí při doměření daně z moci úřední.

Daň dodatečně doměřená z moci úřední je splatná v náhradní lhůtě splatnosti, která činí 15 dnů ode dne, kdy dodatečný platební výměr nabyl právní moci (§ 143 odst. 5 daňového řádu). Náhradní lhůta splatnosti představuje překážku vykonatelnosti rozhodnutí. Tzn. dodatečný platební výměr je vykonatelný až po jejím uplynutí. Od původního dne splatnosti se odvozuje délka prodloužení a s tím související úroky (viz § 252 daňového řádu). Součástí dodatečného platebního výměru bude vždy i rozhodnutí o uložení penále (§ 251 odst. 3 daňového řádu).

K odstavci 2:

Podle odstavce 2 k doměření dojde rovněž v případě, že správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzval plátce, aby podal dodatečné daňové přiznání, a ten na výzvu ve stanovené lhůtě nereagoval. K vydání této výzvy správce daně přistoupí v případě, kdy je evidentní, že poslední známá daň nebyla stanovena správně (typicky v případě zjevných chyb v daňovém přiznání, v důsledku nichž dojde k samovyměření nesprávné výše daně). Tím se institut výzvy podle § 145 daňového řádu odlišuje od institutu výzvy k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu.

K odstavci 3:

Ustanovení odstavce 3 stanoví, že uplynutím lhůty, kterou správce daně ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání stanovil, je ex lege zahájeno doměřovací řízení z moci úřední. Při stanovení lhůty musí mít správce daně na zřeteli § 32 daňového řádu, který zakotvuje pravidla pro určení lhůty k provedení úkonu. Tato norma navazuje na úpravu obsaženou v odstavci 2 a vymezuje se vůči § 91 odst. 2 daňového řádu (podle kterého „...řízení je zahájeno dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci“). Bez navržené speciální úpravy, by vydání výzvy podle § 145 daňového řádu bylo prvním úkonem ve věci doměření daně z moci úřední. Tím by došlo k zahájení doměřovacího řízení, které by znamenalo překážku pro samodoměření na základě podaného dodatečného daňového přiznání (viz § 43 odst. 3). Bez ohledu na to, zda by došlo k vyhovění výzvě, by byla daň doměřena z moci úřední spolu se sankcí v podobě penále. Aby byla plátcům dána možnost na výzvu správce daně účinně reagovat, je zahájení doměřovacího řízení z moci úřední po výzvě k podání dodatečného daňového přiznání posunuto až na okamžik uplynutí lhůty stanovené správcem daně ve výzvě.

K odstavci 4:

Úprava obsažená v odstavci 4 navazuje na úpravu navrženou v § 43 odst. 3. Tato konstrukce vychází z toho, že je nutné vytvořit dostatečně účinnou motivaci pro dobrovolné plnění povinnosti tvrdit daň ve správné výši, není možné připustit, aby daňový subjekt mohl s podáním daňového tvrzení vyčkávat až do momentu, kdy je mu zřejmé, že doměřovací řízení zahájené správcem daně z moci úřední (typicky v rámci daňové kontroly) povede k doměření daně a tedy

i vzniku sankce v podobě penále. Pokud bylo doměřovací řízení zahájeno z moci úřední, nemůže k doměření daně dojít na základě podaného dodatečného daňového přiznání, nicméně pokud je takové daňové přiznání podáno, bylo by v rozporu se základním cílem správy daní, aby správce daně uvedené údaje ignoroval. Je proto stanoveno, že údaje obsažené v podaném tvrzení správce daně využije při doměření daně z moci úřední (srov. § 141 odst. 7 daňového řádu).

K § 45:

K odstavci 1:

Ustanovení odstavce 1 se vymezuje vůči maximální možné délce lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, která činí 10 let. Důvodem pro zamezení možnosti podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, v posledním roce absolutní lhůty pro stanovení daně je nutnost předejít situaci, kdy plátce podá dodatečné daňové přiznání například s nulovou daňovou povinností krátce před vypršením této desetileté lhůty, která ohraničuje možnost správce daně výslednou daň případně korigovat. Ze strany plátce by tak mohlo dojít ke zneužití této situace, neboť v režimu samodoměření je daň doměřena okamžikem podání dodatečného daňového přiznání. Při podání dodatečného daňového přiznání krátce před uplynutím desetileté lhůty pro stanovení daně by správce daně měl velice omezenou možnost na takové přiznání reagovat. Pokud by údaje uvedené v tvrzení neodpovídaly realitě, neměl by správce daně prostor vyvrátit plátcem tvrzené skutečnosti. Toto ustanovení dává správci daně alespoň roční časový prostor k provedení nezbytných kroků.

Výše zmíněná úprava má zejména preventivní charakter. V ideálním případě dojde ke stanovení daně v základní tříleté lhůtě a k maximální desetileté hranici se tak délka daňového řízení nepřiblíží. Pokud v průběhu prvních tří let nedojde ke skutečnosti presumované v § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, uplyne lhůta pro stanovení daně posledním dnem tříleté lhůty a norma zakotvená v odstavci 1 se nebude muset aplikovat.

Nadto lze dodat, že úprava směřuje i k ochraně práva daňového subjektu podat daňové tvrzení na daň vyšší. Pokud tedy subjekt zjistí i po 9 letech (lhůta pro stanovení daně však musí běžet), že jeho daň má být vyšší než poslední známá daň, ustanovení odstavce 1 mu v podání takového tvrzení nebrání. Aplikuje se obecné pravidlo zakládající povinnost subjektu podat dodatečné daňové přiznání v případě, kdy subjekt zjistil, že daň má být vyšší než poslední známá daň. Není žádoucí připustit situaci, kdy by subjekt ze svého zjištění věděl, že má daň být vyšší, a limitace pro podání dodatečného daňového přiznání podle odstavce 1 by mu zamezovala toto tvrzení podat. Nejenom, že by tento postup byl v rozporu s principem správného stanovení daně a základním cílem správy daní, ale mohlo by dojít i k tomu, že by správce daně v této situaci doměřil subjektu daň z moci úřední a vznikla by tak subjektu sankce v podobě penále (viz § 251 daňového řádu), která by zde v případě, kdy by subjekt měl možnost sám podat dodatečné daňové přiznání, vůbec nefigurovala.

K odstavci 2:

Ustanovení odstavce 2 vymezuje vztah ke lhůtě pro placení daně upravené v § 160 daňového řádu pro případ podání dodatečného daňového přiznání. Lhůta pro placení daně je časový úsek, ve kterém je možné realizovat dobrovolnou i nedobrovolnou úhradu daně (§ 160 daňového řádu). Je to lhůta prekluzivní (propadná), což znamená, že jejím uplynutím zaniká právo nedoplatek vybrat, zajistit a vymáhat. Pokud k úhradě daně nedojde ve stanovené lhůtě, výkon rozhodnutí již nelze vykonat, a nedoplatek tudíž zaniká.

Základní délka lhůty pro placení daně je šestiletá a její běh je vymezen primárně okamžikem splatnosti daně. Dojde-li k doměření daně, počítá se běh šestileté lhůty od okamžiku náhradní

lhůty splatnosti, tj. okamžiku, kdy má být podle dodatečného platebního výměru uhrazena doměřená daň. S ohledem na to, že navrhovaná konstrukce samodoměření nepředpokládá vydání dodatečného platebního výměru, ve kterém by byl náhradní den splatnosti stanoven, je nutné toto specifikum zohlednit i pro běh lhůty pro placení daně tak, aby byl garantován stejný časový prostor pro realizaci platební roviny daňového řízení, jako je tomu v případě standardního doměření. Za tím účelem je navrhována konstrukce předpokládající znovuzapočetí běhu lhůty pro placení daně v případě, že poplatník podá dodatečné daňové přiznání. Okamžikem podání dodatečného daňového přiznání tak počíná běžet nová šestiletá lhůta pro placení daně. Výsledný efekt odpovídá tomu, jako by ke dni samodoměření byl stanoven náhradní den splatnosti (k čemuž de facto dojde), tj. režim je obdobný jako u doměření daně z moci úřední.

2.5 Zálohy na daň

K § 46:

K odstavci 1:

Daň z vybraných digitálních služeb se platí prostřednictvím měsíčních záloh.

Výše zálohy je stejná po celé zálohové období (ve standardním případě období mezi podáním daňového přiznání, viz odstavec 2) a je zásadně odvozená od výše předchozí daně (odstavec 3).

K odstavci 2:

Zálohové období je období v délce zásadně 1 rok, avšak jeho první den připadá na den následující po posledním dni lhůty pro podání daňového přiznání, tedy jde zásadně o 2. duben daného kalendářního roku, pokud lhůta pro podání daňového přiznání neskončí z důvodu soboty, neděle nebo svátku v jiný den než 1. dubna.

K odstavci 3:

Záloha se platí měsíčně a má odpovídat měsíční částce předchozí daně, proto má záloha činit jednu dvanáctinu roční daně. Pokud však plátce nebyl plátcem po celé předcházející zdaňovací období, vychází výše zálohy z počtu celých kalendářních měsíců, po které byl plátcem plátcem.

K odstavci 4:

Výše zálohy zásadně vychází z údajů, které plátce tvrdil v daňovém přiznání.

Následně však může dojít k úpravě výše zálohy, pokud dojde ke zvýšení tvrzené daně nebo ke stanovení vyšší daně. V takovém případě vychází záloha z této vyšší tvrzené nebo stanovené daně.

K odstavci 5:

Zálohy se měsíčně předepisují do evidence daní, přičemž jsou splatné k 15. dni následujícímu po skončení daného kalendářního měsíce. Zálohy se nestanovují.

K odstavci 6:

Zálohy zaplacené v průběhu jednoho zdaňovacího období se započítávají na splatnou daň za toto zdaňovací období. Protože zdaňovací a zálohové období nemají stejný začátek a konec, znamená to, že se na daň započtou zálohy zaplacené ve dvou zálohových obdobích - konec prvního (leden až březen) a začátek druhého (duben až prosinec).

K § 47:

Právní úprava záloh podle § 46 počítá s jejich pravidelným opakováním v jednotlivých zálohových obdobích. Je však nutné stanovit zvláštní pravidla pro první zálohové období plátce, protože není jak navázat na období předcházející.

V prvním zálohovém období se proto výše záloh odvíjí od částky uvedené v přihlášce k registraci a toto období trvá ode dne vzniku první daňové povinnosti, tedy ode dne, od kterého běží lhůta pro podání přihlášky k registraci.

2.6 Následky porušení povinností při správě daně

S ohledem na specifika daně z vybraných digitálních služeb, zejména skutečnost, že její subjekty budou především zahraniční právnické osoby a jednotky bez právní osobnosti, u kterých nelze očekávat, že by měly majetek postižitelný daňovou exekucí a které lze jen velmi těžko postihnout sankcemi za platební delikty, navrhuje se zavést zvláštní následky porušení povinností při správě daní. To nevylučuje uplatnění standardních následků porušení povinností při správě daní podle daňového řádu, pokud by byly v daném případě použitelné.

K § 48:

Lze očekávat, že účinným prostředkem k vynucování povinností při správě daně z vybraných digitálních služeb by mohlo být postihnutí reputace daňového subjektu. Pro určité typy potenciálních plátců daně bude tento následek citelnější než postižení jejich majetku. Navrhuje se proto umožnit označení daňového subjektu, který závažným způsobem neplní své povinnosti při správě daně, za nespolehlivého plátce a zveřejnit tuto skutečnost.

K odstavcům 1 až 5:

Právní úprava rozhodování o tom, zda je plátce nespolehlivým plátcem, je převzata z § 106a a 106ab zákona o dani z přidané hodnoty.

K odstavci 6:

Informace o tom, že je daný plátce nespolehlivým plátcem, se zveřejní prostřednictvím sítě Internet. Ve vztahu k této informaci se tak neuplatní povinnost mlčenlivosti podle § 52 daňového řádu.

K § 49:

Lze očekávat, že úplata za poskytování zdanitelných služeb na území České republiky bude placena také z České republiky. Obdobně jako v případě § 83 zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách (dále jen „zákon o hazardních hrách“), se proto navrhuje, aby bylo možné rozhodnout o tom, že z České republiky nebude možné provádět platby na platební účty používané nespolehlivými plátcí při poskytování zdanitelných služeb, ani z těchto účtů.

Tento institut představuje druhý stupeň opatření vůči nespolehlivému plátcí, který se použije v případě, kdy ani zápis na seznam nespolehlivých plátců nepřinesl zlepšení plnění daňových povinností ze strany plátce daně.

Jde o specifické opatření, které se tak bude uplatňovat pouze jako prostředek *ultima ratio* a ke kterému bylo přistoupeno právě s ohledem na specifika daně z vybraných digitálních služeb, jejímiž plátcí budou zejména zahraniční osoby, vůči kterým je obtížné splnění daňových povinností vynucovat jinými prostředky.

3 Přestupky

K § 50:

Zákon stanovuje platebním institucím zákaz provádět platby ve prospěch nebo k tíži platebních účtů uvedených na seznamu nepovolených účtů vybraných digitálních služeb. Povinnost dodržet tento zákaz je nutné právně vynucovat, protože by jinak tento zákaz byl imperfektní právní normou.

Obvyklou sankcí v tomto případě je pokuta za přestupek (srov. např. § 123 odst. 6 zákona o hazardních hrách), přičemž navržená výše pokuty se shoduje s výší za stejné jednání postihované podle zákona o hazardních hrách (srov. § 123 odst. 11 zákona o hazardních hrách).

K § 51:

Specializovaný finanční úřad je personálně i odborně vybaven k řízení o přestupcích, a proto se navrhuje, aby tuto agendu také vykonával správce daně.

4 Ustanovení společná, přechodná a závěrečná

K § 52:

Protože lze očekávat, že při poskytování zdanitelných služeb budou úplaty hrazeny také v jiných měnách než v českých korunách, stanoví se standardní ustanovení pro kursový přepočítání odkazující na § 38 zákona o dani z příjmů (srov. např. § 3 odst. 5 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her).

Protože se však v tomto zákoně používají i částky v eurech (§ 3 odst. 1 písm. a) a § 5 odst. 1 písm. a)), stanoví se obdobný postup jako v případě přepočtu na českou měnu. Při tom se však nepoužijí kursy vyhlášené Českou národní bankou, ale použijí se kursy vyhlášené Evropskou centrální bankou, která je emisní bankou pro měnu euro.

K § 53:

Protože úplata za poskytnutí zdanitelné platby nemusí být pouze peněžní, může jít například o barterový obchod, stanoví se standardní postup pro určení nepeněžního plnění (srov. např. § 3 odst. 4 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her).

K § 54:

Protože se očekává, že zákon nabyde účinnosti v průběhu zdaňovacího období roku 2020, je nutné vyloučit ze zdanění ta poskytnutí zdanitelné služby, která byla uskutečněna před nabytím jeho účinnosti, aby se zabránilo právě retroaktivním účinkům tohoto zákona.

Zdaňovací období roku 2020 tak bude mít standardní délku 1 kalendářní rok, ale zdaňovat se budou pouze skutečnosti, které nastanou po nabytí jeho účinnosti.

K § 55:

Účinnost návrhu zákona je stanovena s ohledem na to, aby zákon začal platit co nejdříve.