

# Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA)

Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k návrhu zákona o dani z digitálních služeb

1. Základní identifikační údaje	
Název návrhu: Zákon o dani z digitálních služeb	
Zpracovatel / zástupce předkladatele Ministerstvo financí	Předpokládaný termín nabytí účinnosti, v případě dělené účinnosti rozveďte 1. července 2020
Implementace práva EU: Ne	
2. Cíl návrhu zákona	
Cílem návrhu zákona je narovnání podnikatelského prostředí v odvětví digitálních služeb mezi společnostmi založenými na tzv. tradičních modelech a společnostmi založenými na digitálních modelech.	
3. Agregované dopady návrhu zákona	
3.1 Dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty: <i>Ano</i>	
Předpokládá se, že v souvislosti se zavedením daně z digitálních služeb dojde ke zvýšení příjmů veřejných rozpočtů v rozmezí od cca 1,2 mld. Kč do 5,4 mld. Kč. Předpokládá se, že tyto příjmy budou příjmem státního rozpočtu. Současně se předpokládají jednorázové výdaje státního rozpočtu na realizaci technické podpory pro správu daně z digitálních služeb cca 23,5 mil. Kč.	
3.2 Dopady na mezinárodní konkurenceschopnost ČR: <i>Ano</i>	
S ohledem na to, že plátcem daně z digitálních služeb budou především členské entity velkých skupin podniků, které poskytují své digitální služby uživatelům (spotřebitelům) v České republice, nebo využívají jejich data pro další specifické činnosti, lze očekávat, že navrhovaná právní úprava bude mít pozitivní dopad na narovnání daňových podmínek v rámci českého daňového prostředí. Cílem návrhu zákona je rovněž narovnání podnikatelského prostředí mezi společnostmi založenými na tradičních obchodních modelech a společnostmi založenými na digitálních modelech podnikání. Lze očekávat dopad i na mezinárodní konkurenceschopnost.  Daň obdobného charakteru se nově zavádí i v dalších členských státech Evropské unie. Například Velká Británie uvádí ve svém oficiálním politickém dokumentu v části	

ekonomického dopadu následující: “*This measure is not expected to have any significant macroeconomic impacts.*”<sup>1</sup>

### 3.3 Dopady na podnikatelské prostředí: *Ano*

Vzhledem k tomu, že plátcem daně z digitálních služeb budou poskytovatelé těchto služeb, kteří jsou považováni za podnikatelské subjekty, změna právních předpisů přímo ovlivní podnikatelské subjekty poskytující zdanitelné služby. Jedná se o velké subjekty s celosvětovým obratem nad 750 mil. €, čímž by mělo být dosaženo toho, že zákon nebude mít primární dopad na malé a střední podniky v oblasti digitální ekonomiky. Současně podnikatelské subjekty v rámci této skupiny nebo samostatně musí úplatně poskytovat na území České republiky zdanitelné služby a úhrn úplat za tyto služby připadající na Českou republiku musí přesahovat částku 100 000 000 Kč. Současně musí být překročen třetí práh, který v případě provedení cílené reklamní kampaně a poskytnutí dat o uživatelích představuje úhrn úplat za tyto služby připadající na Českou republiku převyšující 5 000 000 Kč a v případě využití mnohostranného digitálního rozhraní podmínku, že toto rozhraní musí mít více než 200 000 uživatelských účtů. Konečně čtvrtý práh zamezuje tomu, aby dani z digitálních služeb podléhaly subjekty, které poskytují digitální služby v rámci svých aktivit v členských státech Evropské unie, Evropského hospodářského prostoru nebo Švýcarska pouze v marginálním rozsahu, přestože jinak naplňují výše uvedené práhy.

### 3.4 Dopady na územní samosprávné celky (obce, kraje): *Ne*

### 3.5 Sociální dopady: *Ne*

### 3.6 Dopady na spotřebitele: *Ano*

U daně z digitálních služeb nelze vyloučit přesun této daně vpřed, tedy promítnutí do cen služeb pro spotřebitele. Teoreticky může dojít k tomu, že tato daň bude mít dopad na spotřebitele jako na uživatele digitálních služeb. Zároveň mohou poskytovatelé digitálních služeb absorbovat uvalenou daň do svých marží. Kvantifikace dopadu zákona o dani z digitálních služeb na spotřebitele je však velice obtížná, respektive nemožná.

O této obtížnosti vypovídá i absence kvantifikace tohoto dopadu ve státech Evropské unie, které zavádějí obdobná opatření. Viz například již uvedené hodnocení Velké Británie v části 3.2 Dopady na mezinárodní konkurenceschopnost.

### 3.7 Dopady na životní prostředí: *Ne*

### 3.8 Dopady ve vztahu k zákazu diskriminace a ve vztahu k rovnosti žen a mužů: *Ne*

<sup>1</sup> Srov. <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax>

3.9 Dopady na výkon státní statistické služby: <i>Ne</i>
3.10 Korupční rizika: <i>Ne</i>
3.11 Dopady na bezpečnost nebo obranu státu: <i>Ne</i>

## Obsah

1	Důvod předložení a cíle.....	6
1.1	Název .....	6
1.2	Definice problému .....	6
1.3	Popis existujícího právního stavu v dané oblasti.....	9
1.4	Identifikace dotčených subjektů .....	14
1.5	Popis cílového stavu .....	14
1.6	Zhodnocení rizika .....	15
2	Návrh variant řešení .....	16
3	Vyhodnocení nákladů a přínosů .....	17
3.1	Identifikace nákladů a přínosů.....	17
3.2	Náklady.....	17
3.3	Přínosy .....	18
3.4	Vyhodnocení nákladů a přínosů .....	18
4	Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení.....	21
5	Implementace doporučené varianty a vynuovení .....	21
6	Přezkum účinnosti regulace .....	22
7	Konzultace a zdroje dat .....	22

## 1 Důvod předložení a cíle

---

### 1.1 Název

---

Zdanění digitálních služeb.

### 1.2 Definice problému

---

Digitální ekonomika každým dnem mění způsoby a možnosti jak uskutečňovat vzájemné interakce, spotřebu i obchodování. Uživatelé digitálních služeb jsou stále více zapojováni do procesu vytváření hodnoty, ať už vědomě, či nikoli. Tito uživatelé poskytují data, sdílejí znalosti a obsah, umožňují tvorbu rozsáhlých a rozmanitých sítí. Tím vším se v současné ekonomice vytváří enormní hodnota, jež v budoucnu ještě poroste. Růst digitálních společností je mnohem rychlejší než růst ekonomiky jako celku, přičemž největší digitální společnosti mají v České republice také svou uživatelskou a spotřebitelskou základnu.

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 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 podniků založených na digitálních modelech je ve výši 9,5 %. Nadnárodní skupiny podniků založených na „tradičních“ obchodních modelech podléhají efektivnímu průměrnému daňovému zatížení ve výši 23,2 %<sup>2</sup>.

Pro spravedlivé a účinné zdanění je nezbytná zásada, aby podniky platily daně tam, kde vytváří zisky, a tím vzniká hodnota. Současná pravidla úpravy pro daň z příjmů právnických osob jsou založena na konceptu fyzické přítomnosti a neodpovídají zcela dnešnímu modernímu kontextu snadného přeshraničního obchodování bez nutnosti fyzické přítomnosti. Digitální společnosti tak mohou využívat veřejné služby a tržní infrastrukturu ve státě, ve kterém současně nemusí odvádět daně, pokud v něm nejsou významným způsobem přítomny také fyzicky.

Evropská komise dále uvádí, že pravidla, kdy osoby, které nejsou daňovými rezidenty, podléhají daňové povinnosti v určitém státě pouze v případě, že tam mají zastoupení na úrovni stálé provozovny, neodrážejí celosvětový dosah digitálních činností, kdy schopnost poskytovat digitální služby již nadále nevyžaduje fyzickou přítomnost. Kromě toho mají digitální podniky ve srovnání s tradičními podniky odlišné charakteristiky, pokud jde o způsob vytváření hodnoty, a to kvůli schopnosti vykonávat činnost na dálku, podílu konečných uživatelů na vytváření hodnoty, významu nehmotných aktiv i tendenci ke struktuře trhu, kde vítěz bere nejvíc, která je důsledkem silné přítomnosti síťových účinků a hodnoty dat velkého objemu.

Jak je rovněž uvedeno v Návrhu směrnice Rady, kterou se stanoví pravidla týkající se zdanění právnických osob v případě významné digitální přítomnosti {SWD(2018) 81 final} - {SWD(2018) 82 final}, uplatňování stávajících pravidel pro daň z příjmů právnických osob na digitální ekonomiku vedlo k tomu, že místo, kde jsou zisky zdaňovány, neodpovídá místu,

---

<sup>2</sup> 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.

kde je vytvářena hodnota, a to zejména v případě obchodních modelů, které do značné míry závisí na zapojení uživatelů. Tyto skutečnosti představují z daňového pohledu dvojí výzvu:

- Zaprvé vstup získaný podnikem od uživatelů, který ve skutečnosti představuje vytváření hodnoty pro daný podnik, by se mohl nacházet v daňové jurisdikci, kde podnik vykonávající digitální činnost není fyzicky usazen (a tudíž podle stávajících pravidel není usazen pro daňové účely), a kde tedy zisky plynoucí z takových činností nelze zdaňovat.
- Zadruhé i v případě, že podnik má stálou provozovnu v jurisdikci, kde se nacházejí uživatelé, se při rozhodování o tom, jak vysoká daň by měla být placena v každé zemi, nepřihlíží k hodnotě vytvářené zapojením uživatelů. To má rovněž důsledky z pohledu rizika umělého vyhýbání se pravidlům o stálé provozovně, vede to k narušení hospodářské soutěže mezi aktéry na digitálním trhu a má to negativní dopad na výnosy. Například při získávání nových uživatelů sociální sítě hraje soubor nehmotných aktiv, která by byla přičitatelná podnikání sociální sítě, klíčovou roli při zajišťování pozitivních externalit sítě, tj. že se uživatelé mohou připojit k velkému počtu dalších uživatelů. Rozšíření sítě, kterého je dosaženo prostřednictvím významné digitální přítomnosti, posiluje tentýž soubor nehmotných aktiv. Tento soubor nehmotných aktiv by byl dále posílen zpracováním dat uživatelů, které by sociálním sítím umožnilo prodávat reklamní prostor za prémiovou cenu, neboť by tento reklamní prostor byl přizpůsoben zájmům uživatelů.

Současný stav je jednoznačně neudržitelným ve stále více globalizovaném a propojeném světě a vede ke stále větším a rozmanitějším 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 mezi společnostmi.

Z výše uvedených důvodů je vnímána rostoucí potřeba nalezení vhodného řešení pro úpravu zdanění digitálních společností. Globální řešení na úrovni Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) je považováno stále za nejvhodnější variantu, neboť má jít o jednotné celosvětové řešení. Jedině takové řešení umožní systematickou změnu zabezpečující zavedení odpovídajících daňových pravidel, která mají ambici plně a dlouhodobě odpovídat celému konceptu zdanění na základě digitální přítomnosti. Lze očekávat, že tyto dlouhodobé změny budou změnami pravidel v rámci současných systémů daní z příjmů právnických osob, které, pro umožnění jejich funkčnosti, musí být nepochybně koordinovanými změnami v globálním měřítku. Dosavadní jednání, která k dané problematice probíhala na úrovni Evropské unie a OECD, jsou důkazem toho, že se jedná o poměrně složitou oblast a státy v ní jen těžko nalézají shodu. I z tohoto důvodu se řešení hledá již poměrně dlouhou dobu a je pravděpodobné, že tato jednání budou vyžadovat ještě určitý čas pro přijetí finálního řešení. S ohledem na to, že digitální ekonomika a její možnosti rostou enormní rychlostí každým dnem, dochází současně i ke stále většímu prohlubování možností daňové optimalizace společností založených na těchto nových obchodních modelech, které tak stále více využívají nastavení celého systému zdanění na základě fyzické přítomnosti a tím prohlubují nerovné podmínky mezi společnostmi.

Nutnost zavedení rychlého řešení, které by lépe odpovídalo zdanění na základě digitální přítomnosti, si uvědomovala i Evropská unie. Z tohoto důvodu byla otevřena jednání o možnostech digitálního zdanění, jejichž výsledkem byl návrh směrnice Rady o společném systému daně z digitálních služeb jako daně z příjmu z poskytování určitých digitálních

služeb<sup>3</sup>. Tento návrh však neměl ambici zavést pravidla zdanění na základě digitální přítomnosti v rámci přímých daní (tedy harmonizací na úrovni daní z příjmů právnických osob). Jednalo se o ambici zavedení nové nepřímé daně, jejíž možnost zavedení by byla rychlá a co možná nejjednodušší. Evropská unie si byla vědoma, že na úkor jednoduchosti a rychlosti není takové řešení ideální a navrhovala toto řešení jako řešení krátkodobého charakteru na dobu před nalezením globální shody na úrovni OECD.

Původní návrh této směrnice pro novou daň krátkodobého charakteru (dále jen „DST“) obsahoval 3 okruhy zdanitelných příjmů, a to z online cílené digitální reklamy, ze zpřístupnění digitálních rozhraní uživatelům a umožnění jim interakcí mezi nimi a také z prodeje uživatelských dat. Později se ukázalo, že dosáhnout jednomyslné shody napříč členskými státy v této daňové otázce je nemožné. Na základě iniciativy Francie a Německa představené v rámci jednání Rady ECOFIN v prosinci 2018 vytvořilo tehdejší rakouské předsednictví nové znění kompromisního textu s omezením rozsahu působnosti směrnice pouze na 1 okruh zdanitelných příjmů – online cílenou digitální reklamu (dále jen „DAT“).

Následně se ukázalo, že dosáhnout jednomyslné shody v této otázce je momentálně na úrovni Evropské unie také nemožné a členské státy postupně zavádějí svá unilaterální opatření. V současné době je známo, že příslušná právní úprava ve Francii je již účinná (retrospektivní účinnost od 1. 1. 2019, obdoba DST s vyšší sazbou 5 %). Také Španělsko již předložilo svoji úpravu založenou na principech DST, která by měla vstoupit v účinnost od roku 2020. Mezi další státy, které plánují zavedení digitálního zdanění po vzoru DST, patří například Itálie. Velká Británie představila svoji vlastní komplexní úpravu již v minulosti. Tato úprava je založena na odlišných principech než řešení na úrovni Evropské unie. Svoji vizi představilo i Rakousko, které se vydalo cestou omezené působnosti této daně ve verzi DAT. Existují i další státy, které avizovaly své unilaterální úpravy – např. Portugalsko či Polsko. Lze očekávat, že další státy budou následovat.

Následující tabulka poskytuje přehled zemí, které do současné chvíle informovali o plánovaném zavedení daně z digitálních služeb:

Země EU	Fáze rozpracovanosti	Výchozí model rozsahu zdanění	Limity pro registraci k dani (roční)	Sazba	Odhadované příjmy veřejných rozpočtů
Návrh EU	Nepřijato	DST	1) celosvětový obrat 750 mil. EUR, 2) 50 mil. EUR obrat ze zdanitelných činností na území EU	5%	5 mld. EUR
ČR	Oznámeno	DST	1) celosvětový obrat 750 mil. EUR, 2) 100 mil. Kč obrat ze zdanitelných činností na území ČR 3) vyloučení zdanění v případě poskytování zdanitelných služeb pouze v zanedbatelné míře (5 mil. Kč, resp. 200 000 uživatelů) 4) vyloučení společností, které poskytují zdanitelné služby pouze v zanedbatelném rozsahu oproti jejich ostatním aktivitám (10 %)	7%	3,8 mld. Kč
Belgie	Oznámeno	Není známo	Není známo	3%	Není známo
Francie	Účinný (retrospektivně)	DST	1) celosvětový obrat ze zdanitelných služeb 750 mil. EUR, 2) 25 mil. EUR obrat na území FR	3%	500 mil. EUR

<sup>3</sup> 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.



<b>Itálie</b>	Schváleno	DST	1) celosvětový obrat 750 mil. EUR, 2) 5,5 mil. EUR obrat ze zdanitelných činností na území IT	3%	600 mil. EUR
<b>Nizozemí</b>	V diskusi	Není známo	Není známo	5%	Není známo
<b>Polsko</b>	V diskusi	Není známo	Není známo	Není známo	Není známo
<b>Rakousko</b>	V diskusi	DAT	1) celosvětový obrat 750 mil. EUR 2) 10 mil. EUR obrat ze zdanitelných činností z online reklamy na území AU	5%	200 mil. EUR
<b>Slovinsko</b>	V diskusi	Není známo	Není známo	Není známo	Není známo
<b>Španělsko</b>	Oznámeno	DST	1) celosvětový obrat 750 mil. EUR 2) 3 mil. EUR obrat ze zdanitelných činností na území ES	3%	1 200 mil. EUR
<b>Velká Británie</b>	Schváleno	Obdoba DST	1) celosvětový obrat 500 mil. GBP ze zdanitelných činností 2) 25 mil. GBP obrat z činností s účastí UK uživatel	2%	275 mil. UK

**Zdroj dat:** vlastní zpracování MF na základě dat OECD a členských států EU

Je zcela evidentní, že většina těchto států vychází z původního konceptu návrhu směrnice o DST, tedy 3 okruhů zdanitelných služeb. Pouze Rakousko uvádí, že plánované unilaterální opatření bude zahrnovat pouze jeden z těchto okruhů zdanitelných služeb – cílenou online reklamu.

### 1.2.1 Přístup České republiky

Česká republika se přidala ke státům Evropské unie, které vidí nutnost okamžité reakce v oblasti daní na výzvy vyplývající z digitální ekonomiky. Nejedná se jen o snahu zavést rychlé opatření zmírňující stav umožňující zvýhodnění společností s digitálními obchodními modely a narovnávání podmínek v českém daňovém prostředí. Jedná se v neposlední řadě o opatření posilující tlak na urychlení prací na úrovni OECD.

Analýzy Ministerstva financí ukazují, že společnosti poskytující obdobné digitální služby založené na datech o uživatelích České republiky (hodnota vytvářena právě těmito uživateli), čelí velmi rozdílné míře zdanění této hodnoty zejména s ohledem na koncept zdanění dle fyzické přítomnosti, který ale není pro tento způsob generování hodnoty určující. Pokud současně vycházíme z analýz Evropské komise a výsledku, že digitální společnosti v Evropské unii čelí nižšímu efektivnímu průměrnému daňovému zatížení než společnosti obchodující na bázi „tradičních“ obchodních modelů, je evidentní, že skutečně existuje potřeba rychlé reakce.

Česká republika nemá v žádném případě ambici měnit na unilaterální úrovni stávající systém pravidel pro zdanění příjmů, proto se považuje v současné době za nejvhodnější řešení zavést dočasnou úpravu v podobě nepřímé daně. Tato daň by tedy měla, alespoň do určité míry, zabránit prohlubování nerovností v českém daňovém prostředí.

## 1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Digitální ekonomika je fenoménem moderní doby. Díky tomu není digitální ekonomika omezena pouze na národní úroveň, neboť se jedná o globální záležitost související s rozvojem a dostupností informačních a komunikačních technologií.

Digitální technologie zásadně a rapidním tempem mění ekonomiku i život společností na celém světě. Změny, které digitální revoluce přináší, se nevyhnutelně dotknou fungování

společnosti i života všech jednotlivců. Pro podnikatele a spotřebitele tento vývoj znamená škálu nových příležitostí a s nimi rozvoj inovativních služeb, jež mají pozitivní dopad na kvalitu života nás všech.<sup>4</sup>

O tom, že digitální ekonomika stále silněji ovlivňuje společnost, svědčí i fakt, že česká internetová populace dnes čítá více než 6,8 milionu osob. Dopad internetové ekonomiky, tedy činností přímo spojených se sítí Internet, odpovídá zhruba 3 % HDP. Je však nutné uvést, že digitální technologie mají velmi průřezový charakter a ovlivňují tím celou řadu dalších odvětví. Pokud vezmeme v potaz toto komplexní pojetí, odhaduje se, že fenomén internetu se do HDP promítá téměř 10 %.<sup>5</sup>

Evropská komise pod vedením Jeana-Clauda Junckera si při svém nástupu v roce 2014 stanovila vznik propojeného jednotného digitálního trhu jako jednu ze svých 10 priorit. V návaznosti na tuto prioritu představila Komise v květnu 2015 Strategii pro jednotný digitální trh v Evropě, v níž se zavázala přezkoumat a přizpůsobit stávající právní rámec podmínkám digitálního věku. Strategie obsahuje 3 pilíře, které čítají 14 oblastí. V květnu 2017 následně zveřejnila střednědobé zhodnocení implementace této strategie. Na základě tohoto zhodnocení se Evropská komise zavázala do budoucna kromě dokončení projednávání návrhů, které už byly projednávány, zaměřit na tři prioritní oblasti – datovou ekonomiku, kybernetickou bezpečnost a on-line platformy.<sup>6</sup>

Pojem on-line platforma je v prostředí evropských institucí významněji skloňován od zveřejnění *Strategie pro jednotný digitální trh v Evropě*. Ačkoliv prozatím není význam tohoto slovního spojení přesně definován, je neoddiskutovatelné, že subjekty souhrnně označované jako on-line platformy, jimiž jsou např. vyhledávače, sociální média, platformy pro elektronické obchodování, obchody s aplikacemi, internetové stránky porovnávající ceny atd., hrají stále důležitější roli v ekonomice i v životě společnosti. Platformy jsou inovátory v digitální ekonomice, neboť pomáhají podnikům fungovat v on-line světě a zprostředkovávají jim tak získávání nových trhů. Nové platformy služeb v audiovizuální oblasti, v oblasti mobility, cestovního ruchu, vzdělávání, financí, ubytování a přijímání pracovníků se rychle staly výraznou výzvou pro tradiční obchodní modely a enormně rychle se rozrůstají. Nástup ekonomiky založené na sdílení rovněž nabízí příležitosti, jak prostřednictvím lepšího výběru pro spotřebitele zvýšit efektivitu, růst a zaměstnanost, ale také potenciálně vyvolává nové regulační otázky. Platformám proto věnuje náležitou pozornost také Komise ve *Strategii pro jednotný digitální trh v Evropě*.<sup>7</sup>

I když dopad platformy závisí na konkrétním druhu a její tržní síle, některé platformy mohou kontrolovat přístup k on-line trhům a mohou mít významný vliv na odměňování různých aktérů na trhu. To vede k řadě obav z rostoucí tržní síly některých platform, jako je nedostatečná transparentnost při využívání získaných informací, silná vyjednávací pozice ve srovnání s jejich klienty, která se může odrazit zejména v obchodních podmínkách MSP, propagace vlastních služeb v neprospěch konkurence a netransparentní cenová politika nebo omezení z hlediska cenových nebo prodejních podmínek.<sup>8</sup>

Česká republika dlouhodobě podporuje budování funkčního jednotného digitálního trhu, který považuje za předpoklad rozvoje digitální ekonomiky v Evropské unii. Od představení Strategie pro jednotný digitální trh byla přijata řada legislativních aktů. Došlo ke zrušení roamingových poplatků v EU, dohodě na zabránění neopodstatněného zeměpisného

---

<sup>4</sup> Akční plán pro rozvoj digitálního trhu, str. 2.

<sup>5</sup> Tamtéž.

<sup>6</sup> Program Digitální Česko, Digitální ekonomika a společnost, 2018, ze dne 20. 9. 2018, str. 2.

<sup>7</sup> Poziční dokument ČR k problematice elektronického obchodu, prosinec 2015, str. 18.

<sup>8</sup> Tamtéž, str. 19.

blokování, modernizaci ochrany údajů, přeshraniční přenositelnosti on-line obsahu nebo například k přijetí jasných pravidel pro zajištění přeshraničních služeb.<sup>9</sup>

Mezi cíle vlády České republiky stanovené tímto dokumentem patří například podpora rozvoje vysokorychlostních přístupových sítí k internetu, posílení samoregulačních mechanismů digitální ekonomiky, podpora celoživotního vzdělávání za účelem posílení digitální gramotnosti či zvyšování dostupnosti ICT pro všechny bez ohledu na lokalitu či sociální postavení.<sup>10</sup>

*Česko v digitální Evropě* je základní vládní koncepcí, která se zaměřuje na jednotný digitální trh v Evropě (Digital Single Market, DSM) a stanovuje hlavní a dílčí cíle České republiky v oblasti vyjednávání o digitálních agendách.

Dokument *Česko v Digitální Evropě* je provazován na další strategické a poziční dokumenty vlády. Navazuje obecně na Koncepci působení České Republiky v EU, rámcovou pozici České republiky ke Strategii pro jednotný digitální trh v Evropě a schválené poziční materiály k jednotlivým iniciativám a legislativním návrhům. Jednotný digitální trh v Evropě je horizontální oblastí, která v sobě nese řadu témat – od autorskoprávního rámce, přes ochranu soukromí on-line až po digitální zdanění.

V obecné rovině se nejeví nezbytné zavádět zvláštní regulaci pro elektronický obchod, resp. pro internetové prostředí, v oblastech, které jsou již nyní plně harmonizovány, neboť takto nastavená pravidla jsou dostatečná. Na druhou stranu harmonizaci pravidel, která sjednotí alespoň na úrovni EU přeshraniční on-line obchodování, ať už jde např. o prodej hmotného zboží nebo produktů s digitálním obsahem, bude Česká Republika podporovat.<sup>11</sup>

Diskuse o povaze digitálních služeb a digitální ekonomiky by neměla v České republice vyústit jen k negativistickému postoji vůči digitálním službám dnes operujícím na trhu s cílem tyto služby co nejrychleji podrobit ve všech směrech a oblastech regulaci, tj. v mnoha případech tak, aby se na tyto služby, které ve srovnání s tradičními službami disponují odlišujícím prvkem, uplatnily ve všem stejné podmínky, jakým jsou vystaveny právě ony tradiční služby.

Kompromisní cesta u digitálních služeb by se měla vyhnout extrémům vznikajícím na obou stranách: na jedné straně ignorace předpisů ze strany aktérů digitální ekonomiky, která má za následek vznik nerovného konkurenčního prostředí vůči tradičním poskytovatelům. Na druhé straně administrativní snaha o podrobení služeb současnému rámci, a tím zamezení dalšího růstu tohoto segmentu trhu ve prospěch zachování tradičních podnikatelských modelů.

Kroky, které by stanovily jasný právní rámec pro další směřování regulace sdílené ekonomiky: Cílem jakékoliv úpravy by mělo být především takové podnikatelské prostředí, které bude předvídatelnější a přívětivější, nikoliv však takové, které by hrálo ve výlučný prospěch jednoho či druhého modelu.

Co se týče stavu digitální ekonomiky v České Republice, při hodnocení indexu DESI 2015 (Digitální ekonomika a společnost), který připravila Evropská komise, dosáhla Česká Republika v roce 2015 pouze na 17. místo z 28 členských států EU. Čeští občané vykazují podle studie dobrou úroveň digitálních dovedností (76 % z nich používá internet pravidelně, 57 % disponuje alespoň základními digitálními dovednostmi). Díky tomu mohou sít Internet využívat k široké škále aktivit. Čeští uživatelé sítě Internet si také poměrně oblíbili

---

<sup>9</sup> Program Digitální Česko, Digitální ekonomika a společnost, 2018, ze dne 20. 9. 2018. str. 2.

<sup>10</sup> Poziční dokument ČR k problematice elektronického obchodu, prosinec 2015, str. 5.

<sup>11</sup> Poziční dokument ČR k problematice elektronického obchodu, prosinec 2015, str. 29.

internetové bankovníctví (58%) a na internetu také nakupují (52 %). České malé a střední podniky jsou v EU na špičce v online prodeji, a pokud jde o obrat z tohoto prodeje, patří jim přední místa. Česká republika však dosahuje podprůměrných výsledků v zajišťování vyspělých digitálních veřejných.<sup>12</sup>

V indexu digitální ekonomiky a společnosti (DESI), který Evropská komise používá, Česko v roce 2019 obsadilo 18. místo z 28 členských států EU. Díky lepším výsledkům v některých oblastech, které index měří, sice získalo lepší skóre, ale v celkovém pořadí se oproti indexu DESI 2018 propadla o jednu příčku níž. Nejvýše se Česko umístilo v oblasti integrace digitálních služeb, a to zejména díky vysokému skóre za elektronické obchodování a nakupování online.<sup>13</sup>

#### Přehled vybraných strategických či jiných vládních dokumentů v oblasti Digitálního Česka<sup>14</sup>:

- Usnesení Vlády České republiky ze dne 15. dubna 2019 č. 255 k Implementačním plánům programu "Digitální Česko"
- Shrnutí implementačních plánů pro 2019
- Usnesení Vlády České republiky ze dne 3. října 2018 č. 629 k programu Digitální Česko a návrhu změn Statutu Rady vlády pro informační společnost
- Digitální Česko: Česko v digitální Evropě (2018)
- Digitální Česko: Koncepce Digitální ekonomika a společnost (2018)
- Digitální Česko: Informační koncepce České republiky (2018)
- Poziční dokument ČR k problematice elektronického obchodu, 2015
- Akční plán pro rozvoj digitálního trhu, Úřad vlády ČR, 2015
- Zpráva o plnění Digitálního Česka 2.0 a Digitální agendy pro Evropu, 2014
- Usnesení Vlády České republiky ze dne 20. 3. 2013 č. 203 k programu – Digitální Česko v. 2.0, Cesta k digitální ekonomice

#### Zdanění podniků v souvislosti s přeshraničním obchodem

Vzhledem k tomu, že digitální ekonomika je v 21. století především ekonomikou globální, je nutné zohlednit i celkový mezinárodní prvek digitální ekonomiky. Jedná se nejen o postavení České Republiky v rámci EU, ale o globální provázanost s vývojem v oblasti digitálních technologií a digitální ekonomiky na mezinárodní trhy, které velmi výrazně formují globální digitální ekonomiku, jako např. USA, Čína, Japonsko, Izrael, Jižní Korea a další.<sup>15</sup>

Pokud jde o přímé daně, v této oblasti Komise vydala dne 17. června 2015 tzv. *Akční plán pro spravedlivý a efektivní systém daně z příjmů právnických osob v Evropské unii*. Komise ve sdělení uvádí, že nedostatek koordinace politik a postupů při zdaňování právnických osob v rámci 28 různých daňových systémů vytváří překážky pro podniky, vede k vysoké administrativní zátěži a současně umožňuje společně využívat nesoulady mezi těmito systémy k umělému snižování daňové zátěže. Z tohoto důvodu se Komise rozhodla navrhnout balíček opatření, který má představovat nový přístup v oblasti zdanění příjmů právnických

<sup>12</sup> Akční plán pro rozvoj digitálního trhu, str. 2.

<sup>13</sup> Index digitální ekonomiky a společnosti (DESI), Zpráva z roku 2019 (Česko), str. 3.

<sup>14</sup> Zdroj: <http://www.digitalnicesko.cz>.

<sup>15</sup> Program Digitální Česko, Digitální ekonomika a společnost, 2018, str. 1.

osob směřující k vytvoření prorůstového, spravedlivého a transparentního systému zdanění právnických osob v EU a který má vést k účinnému vypořádání se s obcházením daňových povinností. Z hlediska přeshraničního obchodu je významné především opatření, které uvádí, že zisky by měly být zdaněny tam, kde byla hodnota vytvořena, a to i v digitální ekonomice.<sup>16</sup>

Téma zdanění digitální ekonomiky se v poslední době dostává do popředí zájmů řady zemí. Iniciativy se mj. zabývají zdaněním zisků společností operujících v rámci digitální ekonomiky a kladou za cíl koncepční změnu pravidel pro zdaňování zisků společností, hlavním argumentem potřeby změny je hypotéza, že stávající pravidla mezinárodního zdaňování příjmů již neodpovídají dnešní době a výsledkem jejich aplikace může být v konkrétních situacích nežádoucí stav.

To je způsobeno tím, že se podle existujících pravidel korporátní daň platí v souladu s tím, kde je společnost daňovým rezidentem, či je fyzicky přítomna (koncept tzv. stálé provozovny, jejímž prostřednictvím je činnost v zahraničí vykonávána). Pro společnosti působící v digitální ekonomice však dnes již fyzická přítomnost v zahraničí nehraje téměř žádnou roli, své zboží a služby mohou totiž dodávat s minimální fyzickou přítomností na daném trhu, popř. zcela bez ní.

Aktuálně OECD vydala v únoru 2019 k veřejné diskusi dokument (Project Public Consultation Document ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY 13 February – 6 March 2019) přinášející návrhy možných řešení daňových výzev plynoucích z digitalizace ekonomiky – Česká republika se opět účastní procesu diskuse.

#### Z hlediska českého platného právního řádu

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

Poskytovatel 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, ve znění pozdějších předpisů, a daní z přidané hodnoty podle zákona č. 235/2004 Sb., o daní z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, 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 digitálních služeb, na které se nová úprava zdanění vztahuje, nemusí nastat 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.

Pojem „digitální služba“ vymezuje pro své účely zákon č. 181/2014 Sb., o kybernetické bezpečnosti a o změně souvisejících zákonů (zákon o kybernetické bezpečnosti), ve znění pozdějších předpisů. Pro své účely jej vymezují také některé předpisy evropského práva, například směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/770 ze dne 20. května 2019 o některých aspektech smluv o poskytování digitálního obsahu a digitálních služeb. Každý z těchto předpisů digitální službu vymezuje s ohledem na své potřeby, ať již jde o zajištění kybernetické bezpečnosti, nebo o zvláštní institut spotřebitelského práva. V současné době tak neexistuje univerzální vymezení digitální služby.

Předložený návrh zákona je na těchto definicích do značné míry nezávislý, protože pojem digitální služba nevymezuje, ale pouze jej používá v názvu daně. Cílem návrhu je zdanit vybrané digitální služby. Digitální služby, které tvoří jednotlivé předměty dílčích daní, jsou

---

<sup>16</sup> Poziční dokument ČR k problematice elektronického obchodu, prosinec 2015, str. 23.

pak vymezeny dostatečně určitě tak, aby nebyly v kolizi s jinými právními předpisy, které pojem digitální služba také používají.

Současně lze konstatovat, že poskytování digitálních služeb není jako takové v České republice zdaněno.

## **1.4 Identifikace dotčených subjektů**

---

### Subjekty provozující digitální služby

Jedná se o přímo dotčené subjekty, které budou postihnuty navrhovanou regulací. Konkrétně se jedná o poskytovatele digitálních služeb, tj. poskytovatele cílené digitální reklamy, poskytovatele služeb využití mnohostranných digitálních rozhraní a subjekty poskytující data o uživatelích.

### Správce daně

V případě zavedení daně z digitálních služeb budou správu této daně vykonávat orgány Finanční správy České republiky. Konkrétně se jedná o Specializovaný finanční úřad.

### Stát

Stát je dotčeným subjektem, protože v případě zavedení daně z digitálních služeb bude příjem této daně příjmem státního rozpočtu.

### Uživatelé digitálních služeb

Jedná se o nepřímo dotčené subjekty (pokud poskytovatelé digitálních služeb absorbují daň do své marže, nemusí k žádnému sekundárnímu efektu na nepřímo dotčené subjekty vůbec dojít). Konkrétně se jedná např. o zadavatele cílené digitální reklamy nebo uživatele mnohostranných digitálních rozhraní.

## **1.5 Popis cílového stavu**

---

Cílem návrhu zákona je narovnání podnikatelského prostředí mezi společnostmi založenými na tzv. tradičních modelech podnikání a společnostmi založenými na digitálních modelech. Návrh zákona dopadá na velké subjekty (celosvětový obrat nad 750 mil. €, ať již jednotlivě nebo konsolidovaně za celou skupinu), které využívají slabin současných tradičních daňových systémů a jsou schopny využívat i mezinárodních optimalizačních schémat. Návrh zákona by tak měl vést k narovnání daňového prostředí a tedy ke sblížení průměrných efektivních daňových sazeb těchto společností.

Účinnost návrhu zákona je stanovena s ohledem na minimální požadavky na legisvakanci právních předpisů na patnáctý den po jeho vyhlášení. Přitom bylo přihlédnuto k tomu, že zákon bude dopadat na společnosti se silným administrativním aparátem, které legislativní proces aktivně sledují již v jeho průběhu a zároveň důsledně monitorují vývoj problematiky v oblasti digitální daně, a to celoevropsky.

Zákon nemusí s ohledem na přechodné ustanovení nabýt účinnosti prvním dnem zdaňovacího období (tedy 1. ledna) a může tak nabýt účinnosti zásadně v kterýkoliv den, protože se nezohledňují ta úplatná poskytnutí zdanitelné služby, která byla uskutečněna přede dnem nabytí účinnosti zákona.

Sekundárním cílem návrhu je navýšení příjmů veřejných rozpočtů.

Současně se tímto návrhem zákona Česká republika přidává k dalším státům Evropské unie, které zaváděním vlastního unilaterálního opatření pro digitální zdanění vysílají jasný signál pro urychlení prací na globální úrovni, které v současné chvíli postupují velmi pomalu.

## 1.6 Zhodnocení rizika

---

Navrhovaná právní úprava by měla zohlednit možná rizika a cílit na jejich eliminaci nebo alespoň jejich snížení. Výčet rizik je zohledněn ve stanovených kritériích, podle nichž je vybrána nejvhodnější varianta řešení. Byla identifikována následující rizika:

### Ztížená spravovatelnost daně

Je nutné navrhnout takový systém zdanění, který bude ze strany správce daně realizovatelný. Jde zejména o to podrobit zdanění ty subjekty, u nichž je předpoklad, že budou plnit své daňové povinnosti.

Vzhledem k tomu, že se plátcem daně z digitálních služeb může stát osoba, která není usazena v tuzemsku a ani nevykonává další aktivity na území České republiky, nemusí si být tato osoba vědoma své registrační povinnosti. Návrh zákona dopadána velké společnosti s velmi rozsáhlými sítěmi svých podnikatelských aktivit po celém světě. Lze tedy předpokládat, že se jedná o společnosti se silným administrativním aparátem a riziko neregistrování z důvodu nevědomosti je tedy velmi malé. Lze také předpokládat, že dotčené společnosti monitorovaly, veřejně často komentovaný, vývoj návrhů digitálního zdanění v rámci společného postupu v rámci Evropské unie či OECD a následně i konkrétní návrhy na zavedení digitálních daní v jednotlivých členských státech Evropské unie.

Mohlo by docházet i k situacím **vědomého neregistrování se k daní**. Toto riziko je v kontextu toho, že návrh zákona dopadá zejména na velké společnosti, které by si neplněním svých zákonných povinností mohly poškodit své dobré jméno, malé. Výše uvedené riziko se tedy nepovažuje za zásadní.

Riziko je zároveň eliminované možnostmi mezinárodní spolupráce a výměnou informací mezi státy s obdobným unilaterálním opatřením. V případě, že se podaří dosáhnout efektivní mezinárodní spolupráce v oblasti této daně, bude se bezesporu jednat o důležitou součást eliminace rizika ztížené spravovatelnosti daně.

Daň je uložena společnostem, které většinou nemají sídlo ani místo podnikání v tuzemsku. Tyto společnosti neměly dosud povinnost vést a uchovávat evidenci údajů, na základě kterých by mohlo dojít ke stanovení výše daňové povinnosti daně z digitálních služeb. Nově bude pro dané společnosti tato povinnost stanovena a společnosti budou muset vést a uchovávat údaje, na základě kterých lze stanovit výši daňové povinnosti (např. IP adresy či jiný způsob identifikace uživatele, výše daných transakcí). Nicméně existují **omezení pro možnosti vymáhání a daňovou kontrolu** vyplývající z této daně.

**Riziko vyhnutí se zdanění** je přímo spojené s rizikem neregistrování plátců. Z tohoto titulu by mohl být výnos daně omezen. Samozřejmě může docházet také ke zkreslování daňové povinnosti plátců. Nicméně návrh zákona obsahuje prvky, které by měly vést ke snížení tohoto rizika (zejména seznam nespolehlivých plátců daně z digitálních služeb). Dalším z nástrojů je mezinárodní spolupráce mezi správci daně a dále například i výměna informací přímo o výnosech digitálních daní konkrétních poskytovatelů v jednotlivých státech, které obdobnou daň zavádějí.

### Přenos daně do cen spotřebitelů

V případě zavedení daně z digitálních služeb nelze vyloučit přesun této daně vpřed, tedy promítnutí do cen služeb pro spotřebitele. Teoreticky může dojít k tomu, že tato daň bude mít dopad na spotřebitele jako na uživatele digitálních služeb. Jedná se o přesun daně např. na uživatele digitálních služeb či například zadavatele cílené digitální reklamy.

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. Kvantifikace daňové incidence v kontextu zákona o dani z digitálních služeb je tedy velice obtížná, respektive nemožná. Daňová teorie zmiňuje, že například v oligopolním prostředí, vzhledem k tvorbě cen, poptávková křivka pro každého producenta služeb či zboží je zcela nepředvídatelná a o chování firem neexistuje žádná široce přijímaná teorie, která by umožňovala predikci daňových dopadů incidence. Cenotvorba je výsostným právem a pouze interním rozhodnutím subjektů, na které se nová daň bude vztahovat. Jejich rozhodnutí, bez znalosti dokonalé nákladové a výnosové struktury nelze odhadovat. Daňová incidence je závislá, kromě dalších faktorů, na elasticitě nabídky a poptávky. Ekonomická teorie empiricky potvrzuje, že poptávka i nabídka je elastičtější v delším časovém období. Daň z digitálních služeb je navržena jako pouze dočasné řešení, než bude v rámci OECD nalezeno dlouhodobé konsenzuální řešení. Za předpokladu pouze dočasné účinnosti této nové daně je tak logické, že v krátkém období nebude pravděpodobně efekt přesunu daně na konečné spotřebitele markantní.

Nejdůležitějším faktorem, který znemožňuje přesnou analýzu a kvantifikaci daňové incidence je fakt, že navrhovaná daň bude uvalena i na mnohostranná digitální rozhraní, na kterých dochází k transakcím se zbožím a službami různého charakteru (jedná se tak o různé elasticity pro konkrétní statky či služby v rámci jednotlivých komoditních trhů). Z logiky věci je tudíž nemožné kvantifikovat souhrnnou daňovou incidenci, která může být v extrémním případě nově zdaněnými subjekty dokonce odlišně nastavena pro různé komodity rozdílně vzhledem k odlišné elasticitě poptávky a vzhledem k odlišné cenové konkurenci na jednotlivých komoditních trzích.

## **2 Návrh variant řešení**

---

Česká republika se řadí svojí iniciativou týkající se zdanění digitálních služeb mezi státy Evropské unie, které plánují zavedení tohoto zcela nového konceptu daně vycházejícího z evropského návrhu směrnice DST. Většina členských států Evropské unie (jak ukázala jednání Rady ECOFIN) si, až na výjimky, se zavedením této daně na evropské úrovni souhlasila. Vzhledem k pravidlu jednomyslnosti při přijímání rozhodnutí v oblasti daní, nebyl návrh směrnice DST doposud schválen.

S ohledem na skutečnost, že Česká republika plánuje zavedení této daně mezi prvními státy Evropské unie, nejsou k dispozici zkušenosti s navrhovanou daní a hodnocení její funkčnosti a výměna zkušeností a dat mezi státy bude tedy otázkou příštích období. Je rovněž žádoucí zachovat co možná nejjednodušší řešení napříč státy Evropské unie, které povede k možnosti lepší orientace dotčených subjektů, jejich právní jistotu a zároveň podpoří eliminaci dodatečných nepřímých administrativních nákladů. Takové řešení by pak také podpořilo efektivnější spolupráci mezi státy.

V rámci přípravy návrhu zákona byly diskutovány níže uvedené varianty řešení.

### Varianta 0 – Zachování stávající právní úpravy

Jedná se o současnou právní úpravu, tj. úpravu bez zavedení digitální daně, kdy jsou digitální služby v České republice zdaněny pouze daní z příjmů a ostatními daněmi.



### Varianta 1 – Zdanění cílené reklamy

Tato varianta znamená zavedení daně pouze na cílenou digitální reklamu a je inspirována návrhem směrnice ve verzi DAT. Tento návrh byl projednán na půdě Evropské unie jako kompromisní návrh na základě iniciativy Francie a Německa k projednávání návrhu výše uvedené směrnice s omezeným rozsahem působnosti a nebyl schválen. O přijetí tohoto konceptu informovalo do současné doby pouze Rakousko.

### Varianta 2 – Zdanění vybraných digitálních služeb

Tato varianta znamená zavedení daně na tři okruhy zdanitelných služeb, které zahrnují jak cílenou digitální reklamu (varianta č. 1), tak využívání mnohostranných digitálních rozhraní uživatelům a poskytnutí dat o uživateli. Tato varianta zdanění tří okruhů zdanitelných služeb vychází z návrhu směrnice Rady o společném systému daně z digitálních služeb jako daně z příjmu z poskytování určitých digitálních služeb {SWD(2018) 81} - {SWD(2018) 82}, (DST). Tento návrh, jak už bylo výše zmíněno, byl původně projednáván na půdě Evropské unie jako návrh s širším rozsahem působnosti a nebyl schválen. O přijetí širšího konceptu informovalo do současné doby několik členských států Evropské unie - Francie, Itálie, Španělsko a Velká Británie (podobný rozsah zdanění jako u DST, koncept daně je ale odlišný).

## **3 Vyhodnocení nákladů a přínosů**

---

### **3.1 Identifikace nákladů a přínosů**

---

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hlavní hodnotící kritéria byla identifikována:

- administrativní náklady,
- jednotnost systému úpravy v rámci států Evropské unie
- narovnání podnikatelského prostředí
- daňový výnos.

Dále z analýzy rizik vyplynula další hodnotící kritéria:

- riziko ztížené spravovatelnosti daně,
- riziko přenosu daně do cen spotřebitelů.

### **3.2 Náklady**

---

#### Administrativní náklady

Subjekty nesoucí náklady jsou soukromé subjekty, na které se navrhovaná právní úprava vztahuje, a orgány veřejné správy, především orgány Finanční správy České republiky. Obecně platí zásada, že při přípravě zákonů je třeba dbát na minimalizaci administrativní zátěže (při současném naplnění stanovených cílů a respektování náležitostí a kvality legislativního textu).

Na straně daňových subjektů je nákladovost velmi obtížně kvantifikovatelná, protože významnou část nákladů bude tvořit čas, který musí subjekt věnovat seznámení se s novou právní úpravou, a následná implementace do vnitropodnikových procesů. Jedním z faktorů, který byl brán při hodnocení těchto nákladů v úvahu, je také charakter unilaterálních opatření

avizovaných členskými státy Evropské unie, který by pro eliminaci těchto nákladů měl být co možná nejjednodušší.

Náklady na straně správce daně jsou především náklady na úpravu informačního systému správy daní, náklady na vytvoření formulářů a procesů, zaškolení úředních osob správce daně apod. Zároveň by mělo platit, že náklady spojené se správou daně nesmí být neproporcionálně vysoké k předpokládanému výnosu příslušné daně.

### **3.3 Přínosy**

---

#### Narovnání podnikatelského prostředí

Přínos vyjadřuje míru narovnání podnikatelského prostředí.

#### Daňový výnos

Přínos je vyjádřen jako rozpočtový dopad v důsledku změny daňových výnosů. Přínosem nové právní úpravy je zvýšení příjmů veřejných rozpočtů, respektive státního rozpočtu. Toto kritérium tedy zohledňuje vliv na veřejné rozpočty, tj. výši výnosu plynoucího do státního rozpočtu.

### **3.4 Vyhodnocení nákladů a přínosů**

---

#### **3.4.1 Varianta 0 – Zachování stávající právní úpravy**

##### Administrativní náklady

V souvislosti s variantou č. 0 čili zachováním stávajícího stavu nevzniknou žádné dodatečné náklady.

##### Jednotnost systému úpravy v rámci států Evropské unie.

V souvislosti s variantou č. 0, čili zachováním stávajícího stavu, zůstane Česká republika v souladu se státy, které unilaterální opatření nezavedou.

##### Narovnání podnikatelského prostředí

Ve variantě č. 0 nedojde ke změně stávajícího stavu, kdy některé subjekty mají daňovou výhodu. Dojde k zakonzervování stávajícího stavu, kdy některé společnosti poskytující digitální služby využívají možnosti mezinárodní daňové optimalizace a i přesto, že v České republice využívají veřejné služby a tržní infrastrukturu, neplatí odpovídající výši daně.

##### Daňový výnos

Ve variantě č. 0 se nepředpokládá žádný dodatečný rozpočtový výnos.

##### Riziko ztížené spravovatelnosti daně

S ohledem na skutečnost, že nedojde k zavedení nového zdanění, nebude mít tato varianta dopad na spravovatelnost daně.

##### Riziko přenosu daně do cen spotřebitelů

S ohledem na to, že nedojde k zavedení nového zdanění, nevznikne potřeba přenášet jej do cen spotřebitelům.

### 3.4.2 Varianta 1 – Zdanění cílené reklamy

#### Administrativní náklady

V případě realizace varianty č. 1 se předpokládá vznik přímých administrativních nákladů na straně správce daně jednorázově ve výši cca 23,5 mil. Kč a v dalších letech personální náklady na dva až tři pracovníky, kteří budou tuto daň spravovat.

Nepřímé administrativní náklady na straně plátců (poskytovatelů) nelze přesně kvantifikovat, ale je předpoklad, že v případě subjektů, na které se daň bude vztahovat, se bude jednat o „velké entity“ se stávajícím silným a rozsáhlým daňovým a účetním zázemím (tyto subjekty působí vesměs mezinárodně či celosvětově). Pro tyto subjekty by vzniklé administrativní náklady neměly představovat nadměrnou zátěž.

#### Jednotnost systému úpravy v rámci států Evropské unie

Zavedení obdoby varianty č. 1 bylo v rámci Evropské unie avizováno pouze ze strany Rakouska. Nejedná se tedy o systém vedoucí k jednotnosti přijímaných opatření a zpřehlednění systému. Pro dotčené subjekty z uvedeného vyplývá, že jejich administrativní náklady mohou být tímto faktorem negativně ovlivněny. Rovněž se jedná o variantu vedoucí ke ztížené výměně zkušeností a dat o obdobném systému zcela nové daně s více státy napříč Evropskou unií.

#### Narovnání podnikatelského prostředí

Dojde k částečnému narovnání podnikatelského prostředí, pokud jde o subjekty působící v České republice pouze v oblasti cílené digitální reklamy.

#### Daňový výnos

Varianta č. 1 předpokládá dodatečný rozpočtový výnos ze zdanění cílené digitální reklamy ve výši cca 1 mld. Kč ročně.

#### Riziko ztížené spravovatelnosti daně

Varianta č. 1 přináší možnosti pro vyhýbání se daňové povinnosti vyplývající z úzkého vymezení zdanitelné služby např. pomocí umělého dělení schémat poskytnuté služby vlivem absence zdanitelné služby poskytnutí uživatelských dat.

#### Riziko přenosu daně do cen spotřebitelů

Nelze přesně determinovat průběh poptávkové a nabídkové křivky na konkurenčním trhu cílené digitální reklamy. Není známa ani individuální cenová a obchodní politika jednotlivých společností na uvedeném trhu. Vzhledem k dostupným informacím se předpokládá, že poskytovatelé služeb digitální reklamy mohou absorbovat tuto daň do svých marží a k sekundárnímu dopadu na spotřebitele tak nemusí vůbec docházet.

### 3.4.3 Varianta 2 – Zdanění vybraných digitálních služeb

#### Administrativní náklady

V případě realizace varianty č. 2 se předpokládá vznik přímých administrativních nákladů na straně správce daně jednorázově ve výši cca 23,5 mil. Kč a v dalších letech personální náklady na dva až tři pracovníky, kteří budou tuto daň spravovat.

Nepřímé administrativní náklady na straně plátců (poskytovatelů) nelze přesně kvantifikovat, ale je předpoklad, že v případě subjektů, na které se daň bude vztahovat, se bude jednat o „velké entity“ se stávajícím silným a rozsáhlým daňovým a účetním zázemím (tyto subjekty působí vesměs mezinárodně či celosvětově).

#### Jednotnost systému úpravy v rámci států Evropské unie

Zavedení obdoby varianty č. 2 bylo v rámci Evropské unie avizováno ze strany členských států, tudíž se jedná systém vedoucí k co možná největší míře jednotnosti přijímaných opatření a ke zpřehlednění. Pro dotčené subjekty z uvedeného vyplývá, že jejich administrativní náklady mohou být tímto faktorem pozitivně ovlivněné a může docházet k jejich eliminaci. Rovněž se jedná o variantu umožňující výměnu zkušeností a dat o obdobném systému zcela nové daně v rámci Evropské unie.

#### Narovnání podnikatelského prostředí

Dojde k narovnání podnikatelského prostředí pro subjekty působící v České republice v širším rozsahu než v případě varianty č. 1.

#### Daňový výnos

Varianta č. 2 předpokládá vyšší dodatečný rozpočtový výnos než varianta č. 1 vyplývající ze zdanění vybraných digitálních služeb, a to ve výši cca 1,2 až 5,4 mld. Kč ročně. Krajní hodnota +1,2 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 +5,4 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 3,8 mld. Kč).

Z dopadové analýzy zároveň jasně vyplynulo, že zhruba 20% podíl na celkovém daňovém výnosu je tvořen z titulu poskytnutí zdanitelné služby provedení cílené reklamní kampaně a zhruba 80% podíl na celkovém daňovém výnosu je z titulu poskytnutí služeb využití mnohostranného digitálního rozhraní. Okruh zdanitelných služeb poskytnutí dat o uživatelích, není předmětem analýzy (očekává se pouze minimální dopad na veřejné rozpočty a tyto služby nelze zcela přesně identifikovat).

Provedená analýza „zdola-nahoru“ zahrnuje 15 subjektů, přičemž jejich obchodní modely jsou často smíšené. Pět společností bylo identifikováno pouze z titulu poskytování služeb využití mnohostranného digitálního rozhraní. Tři společnosti pouze z titulu poskytnutí zdanitelné služby provedení cílené reklamní kampaně. Zbylé společnosti byly identifikovány pro účely daně z digitálních služeb více či méně z obou titulů současně. Každá z těchto společností byla posuzována individuálně s ohledem na dostupná data.

#### Riziko ztížené spravovatelnosti daně

Varianta č. 2 má eliminováno toto riziko z pohledu vyhýbání se daňové povinnosti z důvodu širšího vymezení okruhu zdanitelných služeb a tím související menší možnost umělého dělení schémat.

### Riziko přenosu daně do cen spotřebitelů

Nelze přesně determinovat průběh poptávkové a nabídkové křivky na konkurenčních trzích poskytovaných zdanitelných služeb. Není známa ani individuální cenová a obchodní politika jednotlivých společností na uvedených trzích. Vzhledem k dostupným informacím se předpokládá, že poskytovatelé těchto služeb mohou absorbovat daň do svých marží a k sekundárnímu dopadu na spotřebitele tak nemusí vůbec docházet.

## **4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení**

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v kapitole 3.4. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zřehlednit vyhodnocení variant. Varianty jsou řazeny podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

**Tabulka 1: Vyhodnocení navržených variant řešení**

	Administrativní náklady	Jednotnost systému úpravy v rámci států Evropské unie	Narovnání podnikatelského prostředí	Daňový výnos	Riziko ztížené spravovatelnosti daně	Riziko přenosu daně do cen spotřebitelů
<b>Varianta 0</b>	1	1-2	3	3	1	1
<b>Varianta 1</b>	2	3	2	2	3	2-3
<b>Varianta 2</b>	3	1-2	1	1	2	2-3

Při hodnocení variant byly jako klíčové parametry zohledněny parametry narovnání podnikatelského prostředí a daňového výnosu a ostatní parametry byly zohledněny jako doplňkové.

Na základě vzájemného porovnání jednotlivých variant optikou zvolených kritérií vyplynula jako nejvhodnější varianta č. 2.

Byla zvolena varianta vycházející z původní verze návrhu směrnice v podobě DST, a to nejen z důvodů co možná nejjednotnějšího řešení v rámci Evropské unie, ale také proto, že všechny tři okruhy zdanitelných služeb jsou založeny na principu uživatelské přidané hodnoty a omezení se pouze na cílenou digitální reklamu není opodstatněné. S omezeným rozsahem působnosti by zároveň vznikl i prostor pro obcházení daňové povinnosti dělením poskytovaných zdanitelných služeb a vytvářením dalších schémat, která nespádají do působnosti. Současně byla s ohledem na fiskální význam daně zvolena varianta s vyšším očekávaným daňovým výnosem.

Navrhovaná daň je zamýšlena jako daň dočasná a měla by zaniknout v momentě nalezení globálního řešení na úrovni tzv. *Inclusive Framework* OECD a jeho následné implementaci. Práce v rámci OECD ale probíhají poměrně pomalu a nalezení tohoto řešení může být otázkou i mnoha let. I z tohoto důvodu se Česká republika rozhodla zavést vlastní, dočasné, unilaterální opatření.

## **5 Implementace doporučené varianty a vynucování**

Ministerstvo financí zajistí implementaci regulace tím, že předloží návrh zákona o dani z digitálních služeb do legislativního procesu. Daň z digitálních služeb bude spravována podle zákona o dani z digitálních služeb a dále se bude řídit obecnou úpravou správy daní podle

zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Příslušným správcem daně bude Specializovaný finanční úřad. Správce daně bude disponovat všemi vynucovacími nástroji podle daňového řádu (např. možnost aktivně vyhledávat subjekty, provádět daňovou kontrolu, uložit pokutu za opožděné tvrzení daně a další).

## **6 Přezkum účinnosti regulace**

---

Vyhodnocení účinnosti právního předpisu bude provedeno Ministerstvem financí ve spolupráci s dotčenými subjekty, a to následně po uplynutí tří zdaňovacích období. Tyto indikátory jsou stanoveny interně a budou pravidelně posuzovány (např. výše inkasa). Podněty a zkušenosti s uplatňováním právní úpravy v praxi budou vyhodnocovány na pravidelných setkáních zástupců Ministerstva financí se zástupci Finanční správy České republiky, případně s dotčenými subjekty. Zároveň účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna úředními osobami správce daně.

## **7 Konzultace a zdroje dat**

---

Návrh unijního řešení digitálního zdanění byl konzultován v rámci pracovních skupin Rady EU skládající se ze zástupců členských států (WPTQ Digital Taxation). V rámci diskuzí ohledně globálního řešení digitálního zdanění probíhala jednání pracovních skupiny v rámci OECD (Task Force on the Digital Economy), kterých se zúčastnili zástupci Ministerstva financí. V rámci přípravy národního legislativního řešení byla zároveň využita data a studie publikované na úrovni Evropské unie a OECD<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> např.: ORGANIZACE PRO HOSPODÁŘSKOU SPOLUPRÁCI A ROZVOJ. *Tax challenges arising from digitalisation - interim report 2018: inclusive framework on BEPS*. Paříž, Francie: OECD, 2018. ISBN 9789264293052.

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.

EVROPSKÁ 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.