

Univerzita Hradec Králové
Fakulta informatiky a managementu
Katedra ekonomie

Digitální daň a její dopad na firmy a veřejnost v ČR

Autor práce: Jakub Demel

Studijní obor: Ekonomika a management

Vedoucí práce: Ing. Jan Mačí, Ph.D.

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Digitální daň a její dopad na firmy a veřejnost v ČR“ vypracoval samostatně a v seznamu zdrojů jsem uvedl veškerou literaturu a prameny, které jsem použil.

V Hradci Králové dne

.....

Jakub Demel

Poděkování

Rád bych poděkoval mému vedoucímu práce Ing. Janu Mačímu, PhD. za jeho podporu, odborné poznatky a konzultace, které mi vytrvale poskytoval po celý čas tvorby závěrečné práce. Dále bych chtěl poděkovat společnosti Ernst & Young za možnost uskutečnit kvalifikovaný rozhovor a na závěr bych rád poděkoval své rodině za neochvějnou podporu v průběhu celého mého studia.

Anotace

Bakalářská práce se zabývá analýzou konceptu digitální daně zaváděného na vnitrostátní bázi jednotlivých členských států Evropské unie včetně České republiky a mezinárodního konceptu zdanění globálních firem v rámci OECD/G20 projektu BEPS. V rešeršní části práce je popsána základní daňová teorie s vybranými pojmy, které jsou důležité v následujících tématech analytické části. Ta představuje jednotlivé iniciativy členských zemí při zavádění jejich forem zdanění digitálních služeb, novou směrnicí Evropské unie DAC 7 a rozpracovává aktuální nastavení dvou pilířů projektu BEPS. Práce v závěru hodnotí – na základě poznatků získaných z kvalifikovaného rozhovoru s daňovým manažerem poradenské společnosti Ernst & Young – mezinárodní koncept zdanění v oblasti jeho potenciální aplikace, dopadu na prostředí České republiky, obecné daňové spravedlnosti a aktuálního nastavení mezinárodního konceptu zdanění.

Klíčová slova: Digitální daň, zdanění digitálních služeb, DAC 7, OECD, Projekt BEPS

Abstract

Digital tax and its impact on companies and the public in the Czech Republic

The bachelor thesis deals with the analysis of the digital tax concept introduced on a national basis in individual EU Member States, including the Czech Republic, and the international concept of taxation of global companies within the OECD/G20 BEPS project. The research part of the thesis describes the basic tax theory with selected concepts that are important in the following topics of the analytical part. The latter introduces the various initiatives taken by member countries in implementing their forms of taxation of digital services, the new EU DAC 7 Directive and elaborates on the current setup of the two pillars of the BEPS project. Finally, the thesis evaluates, on the basis of the knowledge gained from a qualified interview with a tax manager of the consulting company Ernst & Young, the international concept of taxation, in the area of its potential application, its impact on the Czech environment, general fairness and its current setting.

Key words: Digital tax, taxation of digital services, DAC 7, OECD, BEPS project

Obsah

Úvod	6
1 Obecná daňová teorie	8
1.1 Vlastnosti daní	8
1.2 Funkce daní.....	9
2 Daňová spravedlnost	12
2.1 Princip platební schopnosti	12
2.2 Princip prospěchu.....	13
3 Daňová incidence	14
4 Daňová efektivnost.....	16
5 Daňová politika v globálním světě.....	18
5.1 Daňová koordinace.....	18
5.2 Harmonizace daní.....	19
6 Daňový domicil	20
7 Digitální daň – institucionální pohled.....	21
7.1 Podnět k řešení digitální daně	21
7.2 Digitální zdanění v rámci Evropské unie.....	22
7.3 Historie zavádění digitální daně	24
7.4 Digitální daň a Česká republika	24
7.5 DAC 7	27
8 Zdanění nadnárodních společností v rámci OECD.....	31
8.1 Projekt BEPS	31
8.2 První pilíř.....	36
8.3 Druhý pilíř.....	42
9 Analýza zdanění nadnárodních společností pomocí rozhovoru s daňovým manažerem společnosti Ernst & Young.....	44
10 Shrnutí.....	52
Závěr.....	56
Zdroje	58

Seznam obrázků a tabulek

Obrázek 1: Graf přesunu daně z prodávajícího na kupujícího (Kubátová, 2018).....	14
Obrázek 3: Mapa zdanění digitálních služeb v Evropě	35
Obrázek 4: Vzorec pro výpočet testu průměrné ziskovosti	38
Obrázek 5: Diagram postupu výpočtu daňové povinnosti v rámci pravidel Pilíře 1	40
Tabulka 1: Navrhované či zavedené daně z digitálních služeb evropských zemí OECD.....	34

Úvod

Ve spojení s neustále se digitalizující ekonomikou přicházejí změny v oblasti daňové problematiky. Jedním z nejvíce diskutovaných problémů, jak na vnitrostátní, tak i mezinárodní úrovni, je digitální zdanění. Celosvětová ekonomika je stále více digitalizována a nejrůznější činnosti se přesouvají právě do prostředí internetu. Vzhledem k tomu se však objevuje situace, která spočívá v tom, že digitální společnosti mohou své služby poskytovat kdekoliv po světě a zároveň mohou mít i svá sídla na nejrůznějších místech světa, tj. mohou si vlastně vcelku pohodlně určovat své daňové rezidenství. Díky tomuto mechanismu pak mohou stahovat své zisky vygenerované na územích jednotlivých států a přesouvat je do míst s nízkým daňovým zatížením. Pomocí tohoto postupu tak země, na jejichž území firmy reálně vygenerovaly příslušné zisky (a ve „staré ekonomice“ by zde musely mít své provozovny a staly by se daňovým rezidentem), přichází o daňové příjmy. Jurisdikce daných států přemýšlí nad tím, jak s touto problematikou zacházet a objevují se první myšlenky nové digitální daně, která by se týkala právě digitálních nadnárodních společností s určitým celosvětovým obratem. Vzápětí se však ukazuje, že zavádění daně z digitálních činností na vnitrostátní úrovni pravděpodobně nebude příliš efektivní. Proto vznikají iniciativy mezinárodních společenství, které se snaží tuto problematiku vyřešit na mezinárodní bázi. Efektivnost digitálního zdanění není jedinou otázkou, která zde vyvstává. Dalším důležitým bodem je samotný dopad daně. Zda-li zdanění dopadne na ekonomické subjekty, podnikající v digitální sféře a obcházející daňové povinnosti výše popsaným způsobem, anebo skutečný dopad digitální daně pocítí spíše malé a střední podniky či dokonce jednotlivci na území, kterým se bude tato práce zabývat, a to České republiky.

S ohledem na výše uvedené nastínění problematiky je hlavním cílem práce zpracovat analýzu současného stavu v oblasti digitální daně včetně výhledu dalšího vývoje a představení potenciálních dopadů na vybrané zájmové skupiny.

Co se struktury týče, je tato závěrečná práce pojata standardně, tedy dělí se na část rešeršní a analytickou. Cílem rešeršní části práce je podat čtenáři obecnou představu o problematice daňové teorie s důrazem na její aspekty, které hrají důležitou roli v analytické části. Dále má rešeršní část práce za úkol vysvětlit pojem digitální daň, její podstatu a jednotlivé možné způsoby, jak daň implementovat do daňového systému. Má

za cíl prohloubit povědomí o jednotlivých názorových proudech na digitální daň a představit souhrn zemí, které do určité míry digitální daň ve svých jurisdikcích navrhly či dokonce implementovaly do svých daňových systémů. Mimo konceptu digitální daně jako daně z obratu nadnárodních digitálních firem na vnitrostátní bázi jednotlivých členských států Evropské unie má práce za úkol popsat nový koncept zdanění digitální ekonomiky na úrovni OECD/G20, kterým je projekt BEPS neboli Eroze daňových základů a přesouvání zisku. Tento koncept již nelze nazývat digitální daní, jelikož zasahuje, v rámci svých dvou pilířů, do většího pole působnosti. Vzhledem k nastaveným parametrům do něj spadají i společnosti, které nejsou založeny výhradně na digitálním podnikání, ale i společnosti poskytující produkty či služby podnikající na globálním trhu s určitým globálním obratem.

V analytické části práce představuje projekt BEPS, průřez historie jeho vzniku a zavádění a následně se soustředí na Pilíř 1 a jeho parametry od rozsahu působnosti až po finální vypočtení daňové povinnosti. Ve stručnější verzi je představen i Pilíř 2 a nakonec analytická část popisuje rozhovor s daňovým manažerem auditorské, daňové a poradenské společnosti Ernst & Young o problematice zdanění digitální ekonomiky, o nastavení projektu BEPS a jeho aplikaci, o pojmu spravedlnosti v rámci zdanění globálních firem a taktéž o potenciálních dopadech na prostředí České republiky na úrovni veřejných rozpočtů, firem či jednotlivců. A konečně o samotné iniciativě těchto subjektů danou problematiku řešit.

Práce je zakončena shrnutím poznatků získaných z rozhovoru a jejich analýze vzhledem k předpokladům, které jsou uvedeny v popisu jednotlivých otázek. Vytyčené předpoklady potvrzuje či vyvrací v souvislosti s uskutečněným rozhovorem o dané problematice.

1 Obecná daňová teorie

Vznik a historický vývoj daní koresponduje se vznikem státu jako takového. Stát, představovaný kýmkoliv, vždy cítil nutnost hradit určité potřeby, ať už byly ve formě obrany země, dobývání nových územích či provoz panovnického dvora. Postupem času se však začala vyvíjet idea o tvoření rezerv na horší časy. Zmíněné potřeby nebylo možné uspokojovat bez vymezení subjektů, které budou příspěvky do společné pokladny hradit, bez vymezení výše daného příspěvku a stanovení určitého data, kdy se určený příspěvek bude platit. Státní moc postupem času začala jednotlivé obyvatele k přebírání vymezeného podílu na úhradě společných výdajů zavazovat. Tím se začala formovat myšlenka daňového systému. (Vančurová a kol., 2020)

1.1 Vlastnosti daní

Na daň lze pohlížet ze dvou hledisek a to právního, kdy je daň definována jako platba do veřejného rozpočtu a je vymezena tímto pojmem. Z ekonomického hlediska však není stěžejní její název, ale zejména je charakterizována svými vlastnostmi. Jak Alena Vančurová a kolektiv ve své knize uvádí: *„Daň je povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová.“* (Vančurová a kol., 2020) **Povinnost** daň platit je v právním státě, kterým je i Česká republika, uložena všeobecně závaznou právní normou, kterou je v případě daní vždy **zákon**. Tím se daň jednoznačně liší od příspěvku, který se poskytuje dobrovolně a převážně účelově. Vzhledem k tomu, že jsou daně určeny k hrazení společných potřeb, plynou do **veřejných rozpočtů**, ze kterého se následně hradí. A to ve všech případech veřejných rozpočtů, ať už jde o státní rozpočet České republiky, rozpočty krajů, obcí či různých typů státních fondů. Daně nemusí však vždy končit pouze na území České republiky, ale část z nich končí i v nadnárodních rozpočtech, například v rozpočtu Evropské unie. Tím, jak se daň odlišuje od příspěvku v rámci povinnosti ji hradit a jejího ukotvení v zákonech ČR, se daň též odlišuje od zápůjčky v rámci **nenávratnosti daně**, která je její další vlastností. Daň je nenávratná, jelikož se subjektu, který ji uhradil nevrací a zároveň mu jejím zaplacením nevzniká žádný konkrétní nárok. (Vančurová a kol., 2020)

Další důležitou vlastností daní je její **neekvivalentnost**. Podstata neekvivalentnosti daní spočívá v tom, že téměř neexistuje vztah mezi dílem, který jedinec uhradí do veřejného rozpočtu a výší jeho participace na výdajích veřejných rozpočtů nebo spotřebě veřejně financovaných statků. Některé z platných daní v daňovém systému České republiky mají dokonce za úkol omezit rozdíly v důchodech jednotlivců. V praxi to znamená, že v rámci některých daní by jednotlivec s vyšším důchodem měl do veřejného rozpočtu přispět více. To však neznamená, že z něho bude i více čerpat. (Vančurová a kol., 2020)

Ve výše uvedené definici je sděleno, že daň je zpravidla **neúčelová**. Daň je neúčelová z toho důvodu, že nikdo neví, co bude z jím odvedených prostředků financováno. Zároveň uhrazením daně nikomu nevzniká nárok na konkrétní plnění z veřejných rozpočtů. To ale ne zcela platí vždy. U určitých druhů daní je částečně předurčen účel, za kterým se daň vybírá. Může tomu tak být například u silniční daně, kdy se z jejích výnosů zpravidla hradí výstavba a údržba silnic a dálnic. I přesto tento fakt však nelze daň považovat za cenu veřejného statku. V návaznosti na příklad silniční daně zaplatí dva provozovatelé stejného typu motorového vozidla stejně vysokou silniční daň i přesto, že jeden z nich bude silnice využívat zřídka a druhý každý den. (Vančurová a kol., 2020)

1.2 Funkce daní

Daně v dnešní podobě už neznamenají pouze způsob, jak naplnit veřejné rozpočty. I přesto je stále nutné tuto funkci, která se nazývá **fiskální**, zachovat. Nelze však jednoznačně přijmout tvrzení, že plnění fiskální funkce je dostatečné odůvodnění pro změny v daních, např. pro zvýšení nominální sazby. Konkrétně tato operace může mít za následek pravý opak, než je zvýšení daňových výnosů, které by se zprvu mohlo zdát jako logický a kýžený následek. V tomto případě by to však mělo spíše za následek jiné negativní situace jako například **migrace základů daně** mezi jednotlivými státy (snaha daňových poplatníků zdanit základ daně v jiných, pro ně daňově výhodnějších, státech či obecné zvýšení neochoty daně platit. Fiskální funkci daní je zapotřebí brát v kontextu ostatních neméně důležitých funkcí, kterými jsou alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační. (Vančurová a kol., 2020)

Selhání tržních mechanismů na některých trzích napravuje **funkce alokační**. V oblastech nebo odvětvích, ve kterých je zájem o veřejné investice mohou daně plnit alokační funkci stejně jako přímé výdaje. Subjekt se v určitých případech nestará o to, zdali dostane od

státu dotaci či příspěvek, anebo získá potřebné prostředky na investici tím, že mu stát umožní odvést nižší daň. Proces zvýhodnění prostřednictvím daňových úspor se zpravidla nazývá **nepřímé financování** či **nepřímá daňová podpora**. Stát tím může usměrňovat spotřebu subjektů (např. podpora úspor na stáří v podobě práva odpočtu zaplacených příspěvků na penzijní připojištění od základu daně z příjmů nebo může poskytovat nižší sazbu daně z přidané hodnoty na různé například kulturní statky apod.). Často může i menší možnost snížení daně pomoci k alokaci prostředků tam, kde jsou považovány za účelné. (Vančurová a kol., 2020)

I přesto, že rozdělení důchodů ve společnosti může být na základě tržních mechanismů tržně efektivní, neznamená to, že musí být pro společnost akceptovatelné. V tomto případě se jedná o rozdíly v důchodech jednotlivých subjektů, které daně mohou korigovat svou **redistribuční funkcí**. Daně se totiž ve větší míře vybírají od bohatších subjektů, díky kterým je stát schopen prostřednictvím transferů zvyšovat příjmy chudším. Nemusí se však jednat striktně o jednotlivce, stejné situace nastávají i v podnikatelské sféře, kdy prostředky putují k začínajícím ještě nepříliš majetným, ale perspektivním odvětvím či ekologicky přívětivým výrobám. Obdobná situace může nastat také mezi jednotlivými regiony, kdy se jedná o redistribuci z bohatších do chudších regionů. Aby podstata redistribuční funkce daní mohla fungovat, musí platit, že subjekty, které mají více prostředků musí platit vyšší daň. To se určuje pomocí základu daně jednotlivých subjektů a v případech některých druhů daní se proces umocňuje **progresivní daní** (např. u daně z příjmů, kdy jsou v ČR od roku 2021 nastaveny dvě sazby 15 % a 23 %, přičemž základ daně v podobě celoročních příjmů subjektu, který svou částkou nepřevyšuje limit 48násobku průměrné mzdy, se daní nižší 15% sazbou a vše nad tento limit sazbou 23 %).

Daně jsou zpravidla subjekty vnímány jako újma a jsou ochotny dělat mnoho proto, aby omezily svou daňovou povinnost. Toho využívá další funkce daní, **funkce stimulační**. Stimulační efekt daní se dá rozdělit na **pozitivní** a **negativní**. V případě pozitivní stimulace stát poskytuje různé formy daňových úspor. Jedním z příkladů pozitivní stimulace může být možnost v podnikání snížit základ daně v následujících letech vygenerovanou ztrátou z let předchozích. Tím tak stát motivuje subjekty k podnikání. V případě negativní stimulace naopak stát vystavuje subjekty vyššímu zdanění v oblastech, u kterých cítí potřebu je regulovat. Typickým příkladem negativní stimulace

je vysoké zdanění alkoholických nápojů a tabákových výrobků, čímž chce stát regulovat jejich spotřebu, která negativně ovlivňuje jak jejich uživatele, tak i jejich okolí. Zde však vyvstává otázka, zdali jde o původem zamýšlený paternalismus (stát se chová jako rodič, který nabádá své dítě k správnému způsobu života), anebo je zde pouze snaha o zvýšení daňového výnosu, které je v souvislosti se škodlivostí daných statků obecně lépe ospravedlnitelné a akceptovatelné. (Vančurová a kol., 2020)

Poslední z výše uvedeného výčtu je **funkce stabilizační**. Stabilizační funkce slouží ke zmírnění výkyvů ekonomického cyklu. Ve fázi konjunktury, kdy rostou důchody i spotřeba, daně odčerpávají prostředky do veřejných rozpočtů, čímž zamezují přehřátí ekonomiky a zároveň vytváří rezervy pro období recese ekonomického cyklu. Právě v období stagnace ekonomiky daně naopak pomáhají, díky výdajům z veřejných rozpočtů, ekonomický růst znovu nastartovat. Stabilizační funkce daně nemůže správně fungovat bez odpovědné **rozpočtové politiky**. Vývoj rozpočtu je však vždy výsledkem určitého politického rozhodnutí a často nastávají situace, kdy se i v přívětivém období hospodářského cyklu netvoří rezervy a politické strany se snaží získat přízeň voličů zvyšováním rozpočtových výdajů ve formě transferů či snížení daňového zatížení. (Vančurová a kol., 2020)

2 Daňová spravedlnost

V předchozí kapitole byly daně rozpracovány v rámci jejich vlastností a funkcí, které dohromady naplňují její ekonomickou podstatu a definici. Vlastnosti ani funkce však nejsou jedinými aspekty, které lze u daní pozorovat. Na daně a obecně daňový systém se kladou určité požadavky. Mezi ně se řadí tzv. daňová spravedlnost, která v této kapitole rozpracována i díky své důležitosti v rámci digitální daně. U oblastí, kterých by se digitální daň potenciálně týkala, je totiž daňová spravedlnost určitými mechanismy, které budou v práci později také vysvětleny, často narušována.

Na pojem daňová spravedlnost se dá pohlížet z několika úhlů. Obecně se daňová spravedlnost formuluje tak, že díl, kterým subjekt přispívá prostřednictvím daní by měl odpovídat jeho možnostem a také prospěchu, který mu přináší služby poskytované státem. V prvním případě se jedná o princip platební schopnosti a ve druhém o princip prospěchu. (Vančurová a kol., 2020)

2.1 Princip platební schopnosti

Obecné vyjádření principu platební schopnosti je velmi jednoduché. Jak již bylo v nadřazené kapitole zmíněno, subjekt by měl platit daní právě tolik, kolik odpovídá jeho možnostem. To znamená, že pokud existují dva subjekty, které mají stejný důchod, tak jejich úhrada do veřejných rozpočtů v rámci daní by měla být stejná. Subjekt s vyšším důchodem než dva předchozí, by na daních měl odvést více. Naplnění principu platební schopnosti v realitě není však zdaleka tak jednoduché, jako jeho obecné vyjádření. Vystávají zde dvě základní otázky. Jak lze změřit, že dva subjekty mají stejně? Zde se jedná o horizontální spravedlnost. Druhá otázka zní: Podle čeho lze zjistit, že jeden subjekt má více než druhý? Doplňující otázka by mohla být o kolik by měl subjekt s větším důchodem platit více než ten s nižším. Zde se hovoří o vertikální spravedlnosti. Odpovědi na zmíněné otázky jsou nakonec vždy verdiktem určitých politických rozhodnutí, který musí schválit zákonodárna moc v Parlamentu ČR, jelikož jak již bylo zmíněno v předešlé kapitole, povinnost platit daň je v České republice uložena všeobecně platnou právní normou, kterou je v rámci daní vždy zákon. (Vančurová a kol., 2020)

2.2 Princip prospěchu

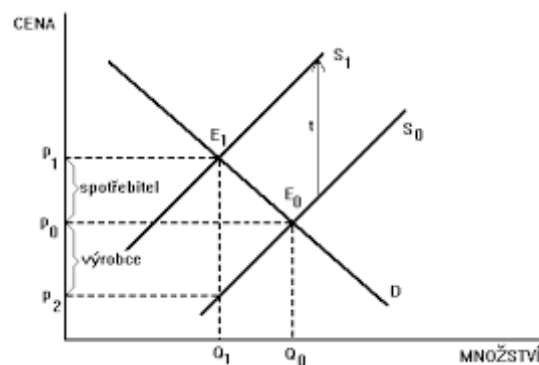
Pojetí daňové spravedlnosti z pohledu principu prospěchu vyžaduje, aby daň platil subjekt, který má užitek z veřejných služeb a ze statků hrazených z veřejných rozpočtů. Tento princip však opět naráží na problémy v rámci jeho reálného fungování. Jednak je často nemožné vyloučit subjekt neplatící daně z užívání některých veřejných statků. Lze si to představit třeba na příkladu veřejného osvětlení, které slouží všem bez výjimky. Jedná se o jeden z případů tržního selhání. Dalším problémem je rozkol principu prospěchu a redistribuční funkce daní. Těžko lze požadovat vyšší daně na sociální dávky od těch subjektů, kterým jsou tyto dávky kvůli jejich nízkým důchodům určeny. Tento proces má za úkol právě redistribuční funkce daně, která bohatství ve společnosti přerozděluje a zmírňuje tak rozdíly mezi důchody jednotlivých subjektů. (Vančurová a kol., 2020)

Aby se daňová spravedlnost dala nastavit, je zapotřebí vědět a určit, na koho daň dopadá. S tím je spojen další důležitý pojem, který bude v pozdějších kapitolách vysvětlen a bude využíván i v řešení problematiky digitální daně. Jedná se o pojmy daňové břemeno a daňová incidence.

3 Daňová incidence

V oblasti daní je důležité brát v potaz to, na koho daně v konečném důsledku dopadají. V praxi totiž často nastává situace, kdy daň uloženou zákonem určitému subjektu, ve skutečnosti platí jiný subjekt. Pojem daňová spravedlnost, která byla rozpracována v druhé kapitole je tak určena skutečnými dopady daně na jednotlivce nikoliv částkami odevzdávanými daňovým úřadům a putujícím do veřejných rozpočtů. Tato situace často nastává u nepřímých daní, jako je například daň z přidané hodnoty, kdy obchodník odvádějící daň nemusí být v rámci svého důchodu o tuto daň krácen. Daňová teorie však dokazuje, že ani u jiných druhů daní nemusí být zákonný poplatník ani plátce vždy stoprocentním nositelem skutečného daňového břemene. (Kubátová, 2018)

Co se týče daňové incidence je zapotřebí popsat dva způsoby dopadu daně na dotyčné subjekty. Jedním ze způsobů je zákonný dopad daně, který je oficiálně a legislativně ustanoven ve formě zákona. Z hlediska daňové praxe je zákonný dopad důležitý z toho důvodu, neboť přesně vymezuje subjekty, které jsou povinny daň řádně a ve stanoveném termínu platit, jinak se vystavují nebezpečí sankcí. Druhý způsob je brán z ekonomického hlediska. Jedná se o tzv. skutečný nebo také efektivní dopad daně. Tento dopad determinuje ceny, outputy a důchody. Týká se pouze jednotlivců, jelikož daně placené společnostmi v svém konečném důsledku dopadají právě na ně. (Kubátová, 2018)



Obrázek 1: Graf přenesení daně z prodávajícího na kupujícího (Kubátová, 2018)

Cenové změny způsobené uvalením daně jsou demonstrovány na předchozím grafu. Před zdaněním je rovnovážná cena P_0 stejná pro kupující i prodávající. Po uložení specifické daně na výrobek X o velikosti t s tím, že je daň mířena na prodávajícího, sníží se tím nabídka na S_1 a důsledkem bude vznik nové rovnovážné ceny P_1 . Nově vzniklá cena P_1 je placena kupujícími na trhu. Prodávající odvádí státu daň t , takže realizuje cenu $P_2 = P_1 - t$.

V důsledku uvalení daně t , která byla původně uložena prodávajícímu, tak došlo k jejímu přesunu na kupujícího, který ji částečně uhradil v podobě nově vzniklé, vyšší ceny (kupující z daně o velikosti t zaplatil pouze $P_1 - P_0$). Část daně o velikosti $P_0 - P_2$ zaplatil prodávající. (Kubátová, 2018)

V rámci přenášení daňového břemena na trhu existují dva směry. Přesun daňového břemena dopředu (na kupujícího) nebo dozadu (na prodávajícího), přičemž není vyloučeno, že subjekt, na nějž se daň přesune jí může přesunout dále. Takto se daňové břemeno přesouvá stále dál od původně zdaněného subjektu. Důležitou roli zde hraje také mikroekonomický jev zvaný křížová elasticita poptávky či nabídky. Uvalení daně na nabídku a poptávku působí a na základě principu křížové elasticity může daň uvalená na jednom trhu snížit či zvýšit cenu na jiném. (Kubátová, 2018)

V konkrétním případě si lze představit akciovou společnost. Uloženou daň akciové společnosti totiž efektivně ponese jednotlivci, domácnosti či další stakeholders dané firmy. Vlastníky akciové společnosti jsou její akcionáři, kteří část daně ponese. Jak moc progresivní na ně bude dopad této části daně poté záleží na jejich příjmové struktuře. Dále společnost přenesla část daňového břemena směrem dopředu na své odběratele ve formě zvýšení cen, takže konečný efekt dopadne na spotřebitele. V této situaci opět závisí na poměrech důchodů jednotlivých spotřebitelů daných výrobků. Podle výše jejich důchodu totiž bude možné určit, zdali vzniklý dopad bude progresivní, proporcionální nebo regresivní. Mimo důchodu spotřebitelů zde bude hrát velkou roli informace o jaké výrobky s jak vysokou elasticitou poptávky se jedná. Pokud výrobky budou nutné potřeby neboli výrobky s nízkou elasticitou poptávky, lze očekávat regresivní dopad. Část daně bude přesunuta dozadu mezi dodavatele výrobních faktorů, mezi které patří i zaměstnanci. Ti mohou přesun daně pocítit v podobě snížení mzdy. Lze tedy vidět, že daň ukládaná právnickým osobám nepostihují pouze je samotné, ale postihují ve značném měřítku i další fyzické osoby. (Kubátová, 2018)

4 Daňová efektivnost

Česká republika je státem prosazujícím smíšenou ekonomiku. To znamená, že trh se řídí zejména nabídkou a poptávkou a produkce není centrálně plánována. Proto by daňový systém měl, co nejméně zasahovat do tržních vztahů. Uložená daň totiž snižuje užitek subjektu, který ji nese. V praxi často nastává situace, kdy snížení užítku uvalením daně je vyšší než samotný přínos daně pro veřejné rozpočty. Pokud je požadováno, aby byla naplněna daňová efektivnost je zapotřebí minimalizovat zmíněný rozdíl mezi užtkem daňových subjektů a výnosem do veřejných rozpočtů. Za předpokladu, že by nastala situace, kdy uložená daň sníží užitek daňového subjektu a zároveň neznamená výnos do veřejného rozpočtu, jedná se o tzv. nadměrné daňové břemeno. V rámci minimalizace nadměrného daňového břemena je vhodné mít více menších daní než jednu velkou. Existence nadměrného daňového břemena není jediným problémem, který narušuje daňovou efektivnost. Snižují ji také přímé (vznikající na úrovni státu) a nepřímé (ty, které nese daňový subjekt) administrativní náklady. Pod přímými náklady si lze představit veškeré správní náklady spojené ať už s vytvořením samotného daňového systému, tvorbou a provozem daňových úřadů, vedením evidence daňových poplatníků, zpracováním daňových přiznání nebo kontrolou v této oblasti. Co se týče nepřímých administrativních nákladů neboli těch, které nese daňový subjekt, jsou zde například odměny účetním či daňovým poradcům, náklady na podávání daňových přiznání, platby záloh na určité daně apod. Obecně platí, že nepřímé administrativní náklady nelze zcela přesně vyčíslit a lze je pouze odhadovat. Jako nepřímý administrativní náklad totiž lze brát i čas vynaložený na správu daní a jejich platby. (Vančurová a kol., 2020)

V rámci digitální daně je otázkou, zdali by byly plně digitalizovány i veškeré procesy s ní spojené od výpočtu základu daně až po jejich platbu a zdali by patřičné kroky byly určitým způsobem automatizovány. To by mohlo snižovat nepřímé administrativní náklady daňových subjektů a ulehčovat celý proces. Doplňující otázkou však je, zdali by to tento efekt mělo pro všechny subjekty, anebo pouze pro část z nich a pro jiné by to znamenalo naopak zvýšení nepřímých administrativních nákladů. V problematice daňové efektivnosti je důležitý vztah mezi daňovým systémem a podnikatelskou aktivitou. Daně by ji neměly podlamovat a zároveň by měly motivovat k vyšším investicím a ty

upřednostňovat před spotřebou. V neposlední řadě by měly na území státu lákat produktivní zahraniční investice. (Vančurová a kol., 2020)

Ani v případě digitální daně nelze zapomínat na výše popsaný vztah mezi daní a podnikatelskou aktivitou. Její uvalení by totiž mohlo znamenat snížený zájem o podnikání i vzhledem k faktu, že velká spousta činností se do digitalizované podoby přesouvá, a tak by se jí digitální daň velmi pravděpodobně týkala. Dopad by to zřejmě mělo na menší subjekty, které by uvalení daně pociťovaly více. Tím by mohl být ohrožen potenciál nových, perspektivních, zejména technologických start-upů, které v České republice příliš nevznikají nebo se v jejich zárodku prodávají do zahraničí.

5 Daňová politika v globálním světě

Daňová politika, jako složitý mechanismus, má v globalizující se světové ekonomice stále větší mezinárodní rozměr. Nastavení daní v jednom státě může nepříznivě ovlivňovat tržní prostředí jiného státu. Zejména se tak může dít v situacích, kdy jeden ze států sníží určitou daň a bude tak přebírat zahraniční investory či spotřebitele. Postižený stát se zpravidla bude bránit tomuto odlivu kapitálu tím, že zavede stejné opatření a v konečném důsledku bude jediným efektem snížení daňových výnosů obou států. V tomto případě se jedná o škodlivou daňovou konkurenci. Daňová konkurence však nemusí mít vždy pouze negativní dopady. V závislosti na ekonomické situaci se přizpůsobovacími procesy mohou snižovat efektivní daňové sazby (nebo také průměrné sazby – poměru daně na základu daně), což uvítají daňové subjekty. V poslední době je však možné pozorovat spíš zvyšování daňových sazeb jako nástrojů k řešení následků ekonomických krizí, které se mimo jiné promítají i do veřejných rozpočtů. (Vančurová a kol., 2020)

5.1 Daňová koordinace

I přesto, že daňová konkurence má některé pozitivní účinky, je více brán zřetel na vzájemné dohody států v oblasti zdanění, a tak stále nabývá na významu mezinárodní koordinace daní a daňových politik. Důraz na vzájemnou daňovou koordinaci, ať už na bázi daňových správ či výměny informací, může významně omezit daňové úniky nebo agresivní daňové plánování.

Největší koordinací se podařilo docílit u celní politiky, přičemž vznikla Všeobecná dohoda o clech a obchodu (GATT), která je v současné době spravována Světovou obchodní organizací (WTO), které v současné době sdružuje už více jak 150 států světa. (Vančurová a kol., 2020) Ani digitální daň by se nemusela vyhnout zájmu Všeobecné dohody o clech a obchodu. Například v rámci působení společnosti Google v České republice se v podstatě jedná o import služeb. Digitální daň by se tak ve zkratce dala přirovnat k importnímu clu.

Další důležitou organizací v rámci koordinace daní je Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Členem této organizace je od roku 1995 také Česká republika. Výsledkem společného úsilí v rámci mezinárodní daňové politiky je zejména Modelová smlouva o zamezení mezinárodního dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku. Tato

smlouva má za úkol nastavit taková pravidla, aby v mezinárodním přesahu byl každý příjem nebo majetek zdaněn právě jednou v jednom státě. Nežádoucím účinkem tedy je nejen dvojitý zdanění (jak ve státu zdroje příjmu, tak ve státu ke je osoba usídlena), ale i situace, kdy se příjem (majetek) nezdaní ani v jednom s dotyčných států. Pravidla stanovená touto smlouvou jsou ve formě doporučení, která jsou dobrovolně členskými (ale i nečlenskými) státy přijímána pro její zjednodušení mezinárodních daňových vztahů. (Vančurová a kol., 2020)

Tato problematika velmi úzce souvisí s oblastí digitální daně. Společnosti, které digitální služby poskytují jsou totiž schopny je poskytovat kdekoliv, přičemž nemusí mít svůj daňový domicil ve všech místech jejich působení. Často se tak stává, že své daňové domicity mají ve státech s velmi nízkým daňovým zatížením a své tržby daní právě v nich. Tím připravují jednotlivé veřejné rozpočty zemí, kde působí, o značnou část daňových příjmů.

5.2 Harmonizace daní

Mimo daňové koordinace má Evropská unie ve svém programu také harmonizaci daní. V první řadě se zaměřuje zejména na zdanění spotřeby, protože složitost tohoto zdanění či dokonce možné dvojitý zdanění významně omezuje volný pohyb zboží a služeb. Aplikování harmonizace se zpravidla děje na základě směrnic, které členské státy EU (tedy i Česká republika) musí zpracovat do svých daňových řádů, v okruhu daní do daňových zákonů. V oblasti zdanění spotřeby jsou harmonizovány předměty daní a k tomu jsou nastaveny minimální sazby většiny daní ze spotřeby.

6 Daňový domicil

V předešlé kapitole byl zmíněn pojem daňový domicil, který zde bude více rozpracován, protože se jedná o důležitý status zejména v rámci problematiky digitálních daní. Jelikož budoucí výzkum práce bude zaměřen na prostředí České republiky, bude se tato kapitola věnovat daňovému domicilu z pohledu ČR. (IRS CZECH, 2019)

Daňový domicil není pouze pro právnické osoby. Může se týkat i fyzických osob. Zjednodušeně určuje, do které země dotyčná osoba z hlediska daní a jejich placení patří. Po zařazení a udělení daňového domicilu se stává daňovým rezidentem. Vzhledem k tomu, že se díky Evropské unii pracovní trh velmi otevřel, stále častější jsou případy, kdy se osoba, mající trvalé bydliště v jednom státě, vydává za prací do jiné země. To je právě ten případ, kdy se problematika daňového domicilu otevírá a je zapotřebí ho určit. Spolu s dalšími přibývajícími státy, kde osoba práci vykonává, roste nutnost daňový domicil určit. (IRS CZECH, 2019)

Určení daňového rezidenta není však v rámci České republiky vždy jednoznačné. Daňový rezident totiž není automaticky osoba, která má trvalé bydliště registrované na území České republiky. Stěžejní pro určení je tzv. středisko životních zájmů. To se určuje na základě toho, jak dlouho se daná osoba zdržuje na území daného státu. Jestliže její pobyt na území jednoho ze států čítá nejméně 183 za jeden kalendářní rok, pak se její daňový domicil nachází zde a osoba se zde stává daňovým rezidentem. (IRS CZECH, 2019)

7 Digitální daň – institucionální pohled

Digitální daní se rozumí daň uplatňovaná na digitální podnikatelské činnosti. Jedná se nejen o společnosti, které obchodují pouze s virtuálním zbožím, ale i firmy, které využívají při transformaci svého podnikání služeb pomocí digitálních technologií. Jako příklad mohou sloužit společnosti působící v oblasti sociálních medií (typicky inzerující své produkty či služby na těchto platformách) či poskytovatelé online obsahu.

7.1 Podnět k řešení digitální daně

Neustále se digitalizující ekonomika mění chování nejen firem a jejich manažerů případně domácností, ale také ovlivňuje řízení jednotlivých států. Dynamicky se rozvíjející nabízené digitální služby s sebou přináší nové způsoby, jak se daňovým povinnostem vyhnout, na což reagují vlády, aby nečelily poklesu daňových příjmů. Moderní ekonomika s dnes již pevnými digitálními možnostmi má tendenci být ještě více globální, a tak problematika digitálního zdanění přechází do režie mezinárodních organizací jaké jsou např. Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) nebo Evropská unie. (Jedlička V. a Jedlička P., 2020)

Společným a důležitým aspektem v rámci problematiky digitální daně, jakožto zvláštního režimu zdanění příjmů, je mobilita aktiv nebo samotných činností podniků. Společnosti, které provozují činnost s vyšší mobilitou či disponují aktivy s vyšší mobilitou, mají větší schopnost je přemísťovat po celém světě do takových míst, kde budou podléhat, co nejnižšímu zdanění. Příkladem mohou být banky, které k přesunu zisků do oblastí s nižším daňovým zatížením využívají finanční nástroje jako jsou půjčky či úroky. Obecně platí, že nehmotný majetek nejlépe umožňuje přesun základu daně do jiných oblastí. Mobilita je typickým znakem společností, které působí na digitálním trhu, protože své služby mohou nabízet zákazníkům takřka po celém světě. Tím se pro tyto společnosti otevírají nové možnosti, jak řešit jejich daňové plánování a docílit tak co nejnižšího daňového zatížení. Zároveň s tím se však objevují i nové možnosti pro vlády, jak zdanit výše uvedené činnosti. (Jedlička V. a Jedlička P., 2020)

Nové možnosti spočívají v digitalizaci ekonomiky, kdy se nejen obchodní činnosti, ale i ostatní činnosti firem nebo jednotlivců, přesouvají do prostředí internetu. Společnosti, které poskytují digitální služby, v rámci své vysoké mobility tak mohou přesouvat

vygenerované zisky do zemí s nižším daňovým zatížením, v nichž mají zpravidla svá sídla a zároveň i takzvané daňové domicily. Tímto způsobem se firmy poskytující digitální služby mohou velice efektivně, a v rámci legislativy i legálně, vyhnout daním a daňovým systémům jednotlivých zemí, ve kterých, díky digitální ekonomice, mohou působit. Na základě tohoto problému vznikla idea digitálních daní a otevřela se debata o problematice digitálního zdanění. Z pohledu vlád existuje několik způsobů, jak daný problém řešit:

- Uplatňovat zvláštní daň pro společnosti z digitálního sektoru.
- Zaměřit se na BEPS projekt OECD, v rámci něhož pokrýt i digitální transakce.
- Vzdát se řešení na mezinárodní bázi a předat pravomoci jednotlivým zemím.
- Uplatňovat daň na základě místa určení spotřeby dané služby.
- Rozšířit „režim převodních cen založených na vzorcích“ tak, aby zahrnoval i digitální sektor.

V zásadě má Evropská komise tři možnosti, jak změnit situaci v oblasti digitálního zdanění. První je daň z obratu, druhou možností je srážková daň z transakcí a třetí se skládá ze zdanění příjmů digitálních společností. (Jedlička V. a Jedlička P., 2020)

7.2 Digitální zdanění v rámci Evropské unie

Evropská unie má tendenci digitální služby zdaňovat, aby zajistila jeden z klíčových požadavků ohledně daní obecně, čímž je daňová spravedlnost. Zdůvodněním zdanění digitálních služeb je především fakt, že současná situace daňové legislativy není pro momentální digitální ekonomiku vhodná. Tento fakt lze doložit přehledem daňových předpisů zejména daňových smluv. Jednotlivé daňové smlouvy totiž často vznikly před dlouhou dobou a neobsahují žádné specifické části ohledně digitálních služeb. Problémem zdanění zůstává, v oblasti digitální ekonomiky, tvorba hodnot. Ta může být tvořena z činnosti zákazníků na internetu. Typicky se pak jedná o využití dat pro zisk z reklamy. Jak již bylo v předešlé kapitole zmíněno, nadnárodní korporace poskytující digitální služby mají sídla v různých zemích, a tak jejich zisky nejsou zdaňovány v zemích původu. (Jedlička V. a Jedlička P., 2020)

Diskuse se zároveň doplňuje údaji, které potvrzují posun ekonomiky do digitální podoby. Podíl digitálních služeb se v posledních letech zvyšuje, na druhé straně se ale daňové zatížení v rámci Evropské unie značně liší, a to zejména při porovnání společností z tradičních odvětví se společnostmi z digitálního odvětví. Efektivní daňová sazba digitálních společností je nižší než u ostatních společností. Tím pádem může mít digitální daň vyrovnávací efekt na podnikatelské prostředí a Evropská komise tím tak chce docílit vytvoření spravedlivějšího tržního prostředí. Nerovnost v daňovém zatížení však není nijak neobvyklá. Různé daně, které mají dopad pouze na určité společnosti jsou v téměř každém daňovém systému. Například se může jednat o různé úrovně DPH nebo spotřební daně, které jsou často spojeny pouze s podniky z jednoho konkrétního prostředí. Mimo tento fakt se v rámci Evropské unie vede debata, zdali je obecně správné, aby digitální společnosti platily nižší daně. (Jedlička V. a Jedlička P., 2020)

Jedním z návrhů, které představila Evropská komise, byla pravomoc, aby každý členský stát mohl zdanit digitální společnost, pokud přesáhne jednu z následujících prahových hodnot:

- Příjmy dané společnosti přesáhnou v členské zemi více než 7 milionů eur.
- V členské zemi se nachází více než 100 000 uživatelů konkrétní digitální služby.
- V členské zemi existuje více než 3 000 online obchodních smluv.

Výše uvedené prahové hodnoty však byly kritizovány a často označovány jako sporné. Problém spočíval v tom, že z pohledu malých členských států Evropské unie byly hodnoty až příliš vysoké a vedly by tak k znevýhodnění těchto států oproti větším zemím EU. Původní snaha o větší spravedlnost daní v rámci digitálních služeb by tak nebyla uskutečněna. Dalším návrhem Evropské komise bylo prozatímní uvalení daně z digitálních příjmů. Tímto dočasným řešením chtěla Evropská komise pokrýt problematiku zdanění do té doby, než bude mezinárodní daňový systém adekvátní a bude plně zohledňovat moderní digitalizovanou ekonomiku. V rámci tohoto návrhu byly taky stanoveny prahové hodnoty, a to příjmy nad 750 milionů eur celosvětově a nad 50 milionů eur v rámci Evropské unie. (Jedlička V. a Jedlička P., 2020)

7.3 Historie zavádění digitální daně

Země Evropské unie se v průběhu posledních let pokoušely zavést digitální daň na lokální úrovni. Příkladem je Francie, která v roce 2019 zavedla, a dokonce i uvedla v platnost digitální daň. Velké digitální společnosti působící na francouzském trhu byly povinny platit digitální daň za předpokladu, že jejich činnost spadala do vymezené oblasti. Jako měřítko velkých společností nastavila francouzská legislativa firmy s celosvětově vyššími tržbami než 750 milionů eur a místními tržbami (ve Francii) přesahujícími 15 milionů eur. Dalším důležitým aspektem francouzské legislativy také bylo vymezení odvětví, do kterého dané společnosti spadaly, a které byly považovány za digitální. Jednalo se zejména o společnosti, které zprostředkovávaly komunikaci mezi uživateli jejich služby. Další důležitou skupinou, které se daň týkala byly společnosti poskytující reklamu na internetu. Paradoxem však bylo, že firmy prodávající výrobky online či poskytující digitální obsah dani nepodléhaly. Základ daně by tvořil celosvětové hrubé příjmy, které byly sníženy o podíl zdanitelných služeb ve Francii. Sazbu daně Francie nastavila ve výši 3 %. (Jedlička V. a Jedlička P., 2020)

To nezůstalo bez odezvy zejména ze strany Spojených států amerických. Převážně z toho důvodu, že nastavené podmínky digitální daně se týkaly zejména amerických společností (Google, Facebook, Apple...). Z pohledu amerických zákonodárců bylo nastavení daně účelové a vůči jejich společnostem diskriminační. Kritizováno bylo retroaktivní uplatňování a uplatňování daně na příjmy nikoli zisky, které nejsou spojeny s fyzickou přítomností ve Francii. V reakci na krok francouzské vlády USA uvedly způsoby, jakými byly ochotny se ekonomicky bránit. Zejména se jednalo o uplatňování cel na dovážené francouzské zboží do USA. V určitých případech se jednalo až o 100% cla v celkové hodnotě 2,4 miliard dolarů. (Reuters, 2019)

7.4 Digitální daň a Česká republika

Ani Česká republika netvořila výjimku a byla další zemí, která chtěla digitální daň uplatňovat. Původní návrhy předpokládaly, že služby podléhající dani se budou skládat z cílených reklamních kampaní, využívání univerzálního digitálního rozhraní a poskytování uživatelských dat. Mimo tyto vymezené oblasti počítaly české návrhy také se vztažením daně na velké nadnárodní korporace s vysokou úrovní tržeb. V tomto kontextu měly být za velké společnosti považovány ty s tržbami nad 750 milionů eur

celosvětově. Lze si všimnout, že horní hranice částky je stejná jako ve zmíněné francouzské legislativě. Obě pravděpodobně v tu dobu vycházely z legislativy Evropské komise. Česká republika nestanovila pouze hodnotu celosvětových tržeb, ale taky lokálních neboli těch, které daná společnost vygenerovala na území České republiky. Tuto částku stanovila na 100 milionů korun. Původní návrh sazby daně činil 7 % z digitálních příjmů. (KDPCR, 2019)

Právě sazba 7 % rozpoutala debatu mezi jejími příznivci a odpůrci. Kritici poukazovali zejména na nejasnosti v evidování tržeb, dopady na tuzemské firmy či na reakci USA. Jednalo se v tu dobu totiž o nejvyšší sazbu daně z Evropských zemí, které začaly o digitální dani jednat na lokální úrovni. S výjimkou Rakouska, které nastavilo sazbu daně na 5 %, počítaly návrhy Francie, Velké Británie či Itálie s 3% sazbou, která byla i v návrhu pro celoevropské řešení. (KDPCR, 2019)

V roce 2017 vyvedl Google z Evropské unie na Bermudy necelých 20 miliard eur. V případě České republiky to znamenalo, že o rok později dvě globální platformy Google a Facebook zaplatily do státního rozpočtu ČR na daních bezmála devět milionů korun. Navíc celá částka pocházela od Googlu, jelikož společnost Facebook ani neměla v ČR žádnou pobočku. Společnost Google v té době podle odhadů na území České republiky ročně utržila cca šest miliard korun. To by znamenalo v případě 7% zdanění zhruba 420 milionů Kč ročně. Odhady vycházely zejména z porovnání vzhledem k tuzemským konkurenčním platformám, jakou je například Seznam.cz. Tato česká společnost v roce 2018 odvedla na daních z příjmů 240 milionů korun. (KDPCR, 2019)

Zákon o dani z digitálních služeb navržený Poslaneckou sněmovnou Parlamentu ČR měl mít omezenou platnost do roku 2024. Tehdejší vláda totiž počítala s tím, že se do té doby najde společné řešení na úrovni mezinárodních organizací jako jsou Evropská unie a Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, a které ČR podle politiků nadále preferuje. (KDPCR, 2019)

Dalším problémem, který byl v rámci zavedení digitální daně diskutován, byla hrozba dvojího zdanění neboli situace, kdy by společnosti mohly být zdaněny jak na úrovni standardní daně z příjmů, tak i nové daně z digitálních služeb. Ministerstvo financí ČR by totiž muselo spoléhat na to, že dotčené společnosti by se samy registrovaly u Specializovaného finančního úřadu. V případě neplacení daní nepočítalo ministerstvo

s klasickými pokutami. Trestem za neplacení měla být černá listina nespolehlivých plátců a reputační újma. To bylo terčem kritiky z pozice zainteresovaných skupin, které zákon shledaly jako nejasný. Jak člen komorového Prezidia Komory daňových poradců Martin Kopecký uvedl: *„I přes opakované návrhy komory zákon neumožňuje, aby dotčené společnosti získaly formou závazného stanoviska od daňové správy informaci o tom, jak mají ve sporných případech postupovat. To se týká například vymezení pojmu mnohostranné digitální rozhraní, kterým mohou být jakékoli elektronické platformy, prostřednictvím kterých lze nabízet nějaké plnění. Jestliže stát trvá na zavedení této daně, měl by daňovým subjektům podat pomocnou ruku a závazně jim říci, jak mají v této, zcela nové oblasti, postupovat.“* (KDPCR, 2019)

Na problém dvojího zdanění neupozorňovala pouze Komora daňových poradců České republiky, ale také Svaz průmyslu a dopravy. Zároveň s tím tvrdil, že díky jeho námitkám došlo v zákoně ke zvýšení limitu pro příjmy v ČR z 50 na 100 milionů Kč. Podle svazu by to spolu s kritériem, podle kterého dani nepodléhají společnosti poskytující digitální služby jen okrajově, mělo zajistit, že se zdanění nebude týkat českých firem. I přesto zde však vládla nejistota a mimo problému dvojího zdanění bylo také sporné určování českých uživatelů na základě IP adres a jejich evidování a možný dohled ze strany státu. (KDPCR, 2019)

Další velkou komplikací je samotný dopad zdanění. V tehdejší zprávě Ministerstva financí bylo uvedeno, že navrhovaná digitální daň koncové uživatele nezdaňuje. Toto tvrzení bylo samo o osobě pravdivé, jelikož uvalením daně by koncovým uživatelům (jednotlivcům) žádná nová daňová povinnost nevznikla. V konečném důsledku by to však neznamenalo, že by na zavedení daně nemohli doplatit právě koncoví uživatelé. V případě, že by nějaká firma na území ČR musela platit novou daň působilo by to negativně na její zisky, které by tím byly sníženy. Proti tomu by se firma mohla bránit zvýšením tržeb, které by se následně promítnulo například zdražením dané služby či zpoplatněním služby, která do té doby byla poskytována bezplatně. Jedná se o praktický případ v práci již uvedeného přenesení daňového břemena ze společností na koncové spotřebitele (v tomto případě uživatele). (KDPCR, 2019)

Zajímavý je pohled regionálního manažera pro střední Evropu společnosti Bolt. V letech, kdy se o digitální dani jednalo, nebylo příliš jasné, na koho by se měla daň uplatňovat.

Regionální manažer společnosti Bolt pro střední Evropu Roman Sysel uvedl: „Opakovaně poukazujeme na skutečnost, že je v tomto případě třeba rozlišovat mezi firmami a maržemi, se kterými v jednotlivých segmentech operují. Návrh zákona se dá prozatím vnímat několika způsoby. Současný návrh chápeme tak, že cílí na firmy typu Google nebo Facebook, jejichž příjem plyne především z reklamy a operují s minimálními náklady, a tedy vysokými maržemi. V porovnání s tím platformy typu Bolt, různá internetová tržiště a další operují s naprosto minimálními maržemi v úrovni několika procent a často ani nejsou v počáteční investiční fázi v zisku. Uvalení stejné digitální daně na tyto subjekty by tak mohlo mít fatální následky na jejich činnost.“ (KDPCR, 2019)

Plán, který poslala do sněmovny vláda v roce 2019 se nestihl projednat ani do roku 2021. Poslanci odkládali projednání zákona tak dlouho, až na tento bod nezbyl v daném volebním období čas. Otázkou však zůstává, jestli spěch na zákon o digitální dani je na místě, vzhledem ke stálému projednávání tématu na globální úrovni. Dalším zbrzděním procesu uvádění zákona v platnost byly reakce USA. Šlo již o výše zmíněné výstrahy, že Spojené státy všem evropským zemím, které uvalí, z jejich pohledu, diskriminační digitální daň, zvýší clo na jimi exportované výrobky do USA. ČR na to reagovala upravováním návrhu zejména v oblasti výše sazby, která byla snížena z původních sedmi na pět procent. Úplným pozastavením jednání o digitální dani v ČR byl počátek práce na společném systému zdanění ekonomicky nejsilnějších zemí světa G20 ve spolupráci s členskými zeměmi Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) a to takovém systému, který by vyhovoval všem stranám, včetně USA. (KDPCR, 2021)

7.5 DAC 7

Ještě, než se pozornost zaměří na iniciativu zemí OECD/G20 a jejich projektu BEPS, je na místě zmínit nově vzniklou směrnici Evropské unie zvanou DAC 7. Ta vzniká na bázi mezinárodní spolupráce a dopadá na všechny provozovatele internetových platforem, které přes své webové rozhraní umožňují prodej zboží a vybraných služeb. Jinými slovy platí to, že od ledna 2023 mají všechny e-shopy, online tržiště, sharingové služby a jiné digitální platformy povinnost sbírat informace o vybraných činnostech, prodejcích a jejich tržbách a na bázi pravidelnosti tyto informace hlásit správci daně. (Deloitte, 2022) Mezi vybrané činnosti jsou zařazeny konkrétně tyto:

- poskytnutí nemovité věci – a to, ať už se jedná o obytnou nemovitost či nemovité věci určené k podnikání, parkoviště, byty nebo jakékoliv jiné nemovité věci či jejich jednotlivé části;
- poskytnutí dopravního prostředku – v tomto konkrétním bodě je myšlena možnost využití dopravního prostředku bez řidiče, jelikož v opačném případě se jedná o poskytnutí dopravní služby a ta je osobní službou;
- osobní služba – ani však osobní služby nechybí ve výčtu vybraných činností s nahlašovací povinností v rámci směrnice DAC 7. Osobní službou je myšlena práce fyzické osoby založená buď na časovém rozsahu, nebo na úkolovém rozsahu, přičemž nezáleží na tom, zdali je služba poskytována online nebo ve fyzickém prostředí (týká se i služeb poskytovaných OSVČ)
- prodej zboží – poslední čtvrtá kategorie vybraných činností se vztahuje ne prodej zboží, kterým jsou v tomto případě myšleny hmotné věci a zvířata. (Deloitte, 2022)

Z posledního bodu vyplývá, že zvýšenou pozornost na směrnici DAC 7 by měli vyvinout nejen provozovatelé digitálních platforem, přes které jsou jednotlivé uvedené činnosti provozovány, ale i sami prodejci, kteří přes tyto platformy prodávají své zboží. Jednotlivé platformy po nich totiž mohou vyžadovat spolupráci. Zejména však budou povinny informace o jejich obchodech a tržbách poskytovat správci daně. Prodejci, o kterých se budou zjišťovat a sbírat informace, jsou veškeré právnické či fyzické osoby, a to včetně osob bez právní subjektivity, ale pouze za předpokladu, že nejsou zákonem vyloučeni z této povinnosti (vyloučenými subjekty mohou být například veřejnoprávní subjekty, kótování prodejci, prodejci zboží malého rozsahu či poskytovatelé ubytování ve velkém rozsahu). (Deloitte, 2022) Prodejci malého rozsahu jsou myšleni takoví, kteří neuskuteční **více jak 30 transakcí** s úhrnnou hodnotou příjmů z nich do **2 000 euro** za jeden kalendářní rok. Naopak poskytovatelé ubytování ve velkém rozsahu jsou definováni jako ti, kteří během jednoho kalendářního roku uskuteční více jak **2 000** takových činností ve vztahu k jednotlivé nemovité věci. Další výjimkou z nahlašovací povinnosti budou tvořit platformy, které slouží k pouhému přesměrování zákazníka na konkrétní **prodejní** digitální platformu. (TPA Group, 2022)

Důvodem proč se tato směrnice objevuje je problém ve správné identifikaci subjektů, které díky digitálním platformám generují zisk. Cílem je tak zabezpečit řádné zdanění z hlediska všech daní. Ohlašovací povinnosti jsou dané, jednotné řešení však neexistuje a je zapotřebí brát v potaz právní a daňový kontext. (Deloitte, 2022) Důležitými kroky, které by měli udělat poskytovatelé platforem či webu jsou:

1. Identifikovat aktivity prodejců, kteří jsou, na základě výše zmíněných parametrů, předmětem ohlašovací povinnosti
2. Zaměřit se na slabá místa v oblasti dat a schopnost požadované informace reportovat
3. Implementovat potřebný sběr dat a nastavit proces jejich kontroly
4. Získaná a zkontrolovaná data konsolidovat a zaslat finanční správě

(Deloitte, 2022)

Kroky, na které by se měli zaměřit jednotliví prodejci, využívající webového rozhraní, jsou:

1. Identifikovat platformy, přes které uskutečňují prodej zboží či služeb
2. Zanalyzovat svůj profil na jehož základě určit, zdali jsou prodejcem zahrnutým do ohlašovací povinnosti
3. Zanalyzovat své činnosti (prodeje), zdali odpovídají nastaveným parametrům v rámci směrnice či budou díky jim podléhat oznamování
4. Adaptovat účetnictví takovým způsobem, aby byli schopni zjistit, které hodnoty jejich činnosti by měly být oznamovány přes jednotlivé digitální platformy

(Deloitte, 2022)

Sběr dat pro účely směrnice začal od 1. 1. 2023, kdy zároveň platila povinnost se ohlásit/registrovat na Specializovaný finanční úřad s limitem do 15 dní od doby, kdy se provozovatel dané platformy stane povinný k oznamovací činnosti. Pokud platforma, která spadá pod oznamovací činnost nesplní jednotlivé povinnosti, může správce daně

takové platformě uložit různé druhy sankcí, kdy každá z nich může být až do výše 1 500 000 Kč. Samotný první report o prodejích budou provozovatelé platforem podávat (za kalendářní rok 2023) do konce ledna roku 2024. Následně Specializovaný finanční úřad poskytne získané informace z reportů jednotlivým orgánům správců daně, aby na jejich základě mohli z předložených daňových přiznání ověřit správnost, například v oblasti deklarovaných příjmů. Mimo to budou tyto informace sdíleny v rámci mezinárodní spolupráce mezi dalšími státy a jejich příslušnými orgány. (TPA Group, 2022)

8 Zdanění nadnárodních společností v rámci OECD

Další mezinárodní organizací, která se problematikou digitálního zdanění zabývá je OECD. Ta má jednu výraznou výhodu oproti Evropské unii a tou je přítomnost USA, s níž dohoda v rámci digitálního sektoru hraje klíčovou roli už jen kvůli faktu, že většina největších nadnárodních digitálních korporací pochází právě ze Spojených států amerických. OECD je také obeznámena se stále více zastarávajícími daňovými systémy a faktem, že nové technologie ruku v ruce s novými typy služeb poskytují nové způsoby, jak obcházet daňové povinnosti. Tyto problémy se OECD snaží vyřešit pomocí projektu BEPS. (Jedlička V., Jedlička P., 2020)

Jedna z iniciativ posledních let, v rámci projektu BEPS – první pilíř, byla zaměřena na práva zdanění a řešila otázku rozdělení zisku. Druhý pilíř vyzýval k zavedení pravidel, která by zastavila využívání struktur daňového plánování v rámci digitálních služeb. V zásadě lze říct, že tendence OECD směřovala a stále směřuje k nastavení mezinárodní legislativy tak, aby odpovídala moderní digitální ekonomice. Snaha OECD spočívá v uzavření takové dohody, v níž by se vlády dokázaly dohodnout na jednotném mezinárodním digitálním zdanění. Dva pilíře projektu BEPS jsou pro toto téma stěžejní. (Jedlička V., Jedlička P., 2020)

8.1 Projekt BEPS

Jak již bylo výše zmíněno, projekt BEPS je iniciativou zemí OECD. Jedná se vlastně o akronym a jeho celkové znění je „Base Erosion and Profit Shifting“ neboli „Eroze daňových základů a přesouvání zisků“. Projekt obsahuje komplexní a koordinované reformy mezinárodních daňových pravidel, která mají za úkol odstranit nedostatky stávajících daňových systémů v rámci zemí OECD. 15 opatření, která byla vypracována v rámci projektu OECD/G20 BEPS, obsahuje pravidla a nástroje pro řešení vyhýbání se daňovým povinnostem, jak na vnitrostátní, tak i na mezinárodní bázi. Poskytuje tak jednotlivým vládám určitý návod, jak předcházet situacím, kdy jsou zisky firem zdaňovány na jiných územích, než kde byly opravdu vytvořeny. (OECD, 2022)

Daňové problémy a jejich řešení způsobené digitalizací ekonomiky jsou hlavní prioritou inkluzivního rámce OECD/G20 a zároveň tvoří klíčovou oblast projektu BEPS. Od svého

vzniku tato iniciativa přinesla hned několik důležitých výstupů, týkajících se jak přímých, tak i nepřímých daní. Od počátku října 2021 se k novému dvou pilířovému plánu na reformu mezinárodních daňových pravidel a zajištění toho, aby nadnárodní podniky platily odpovídající podíl daní bez ohledu na to, kde působí, připojilo více než 135 zemí a jejich jurisdikcí. (OECD, 2022)

Digitální transformace, která v celém světě už několik let probíhá, přináší bezesporu společnosti nespočet výhod, jako je podpora inovací, výrazné zvyšování efektivity v nejrůznějších oblastech, zlepšování služeb a další benefity, plynoucí z digitalizace a vedoucí k obecné podpoře udržitelného růstu a zvyšování blahobytu. Vzhledem k tomu, že transformace probíhá kvůli své digitální povaze velmi rychle, přináší tím nové výzvy v mnoha oblastech politiky, včetně zdanění. Z toho důvodu je reforma mezinárodního zdanění a řešení daňových výzev, plynoucí z digitalizace ekonomiky, v popředí zájmu mezinárodního společenství, které se zavázalo k předložení řešení dané problematiky. (OECD, 2020)

Daňové problémy, vyvstávající z digitalizace světové ekonomiky, byly poprvé identifikovány jako primární bod, na který se zaměřila OECD/G20 v rámci vypracovaného projektu BEPS. Projekt BEPS vydal zprávu (tzv. Action 1) s konstatováním, že se celá ekonomika digitalizuje a bude představovat problém pro oddělení digitální ekonomiky od té tradiční. V březnu roku 2018 IF (The Inclusive Framework) vydal pomocí své skupiny TFDE (Task Force on the Digital Economy) zprávu zvanou „Tax Challenges Arising from Digitalisation“, kde byla uznána potřeba globálního řešení daňové problematiky v dnešní digitální ekonomice. (OECD, 2020)

Od té doby pracuje 137 členů IF na globálním řešení, které je založeno na dvou pilířích označených jako **Pilíř 1** (Pillar One) a **Pilíř 2** (Pillar Two). První pilíř je zaměřen na nová pravidla pro nexus a rozdělení zisků takovým způsobem, aby rozdělení daňových práv v oblasti zisků nebylo omezeno pouze na fyzickou přítomnost, která ve stále se více digitalizující ekonomice postrádá na zásadním významu. Produktem tohoto nového pohledu je fakt, že globalizace a digitalizace zpochybňují základní prvky mezinárodního daňového systému (konkrétně v oblasti daní z příjmů), jako je koncept stálé provozovny

a princip tržního odstupu¹. Na místo toho se snaží vnést do popředí potřebu vyšší úrovně daňové jistoty dosažené rozsáhlejší mnohostrannou daňovou spoluprací. Celá iniciativa vznikla na pozadí rostoucí pozornosti veřejnosti, která začala netransparentní a nerovné zdanění digitalizovaných globálních podniků vnímat a vyvinula tlak tuto otázku řešit. (OECD, 2020)

Základní parametry, které si členové IF vytyčili a na kterých by jakákoli nová pravidla měla být založena, jsou zdanění na čistém základu², zamezení dvojího zdanění a jednoduchost. Dalším důležitým bodem v oblasti zdanění je zajištění rovných podmínek pro všechny jurisdikce, ať už jde o velké či malé, rozvinuté či rozvojové. V oblasti jednoduchosti mají členové IF na paměti zejména úskalí dodržování předpisů a administrativní náročnosti. Proto se shodli, že veškerá pravidla budou tak jednoduchá, jak to kontext daňové politiky dovolí. (OECD, 2020)

Právě zabránění dvojímu zdanění je jedním z důležitých předmětů mezinárodní debaty. Pilíř 1 projektu BEPS (který bude podrobněji představen v příští kapitole) by svou podstatou nahradil některé stávající formy pro zdanění nadnárodních společností a tím pádem by byl v rozporu s některými politikami evropských zemí, které iniciativu zdanění globálních digitálních společností převzaly do svých rukou. Jak již bylo dříve v práci zmíněno, určité státy EU zdanění zavedly na své vlastní vnitrostátní bázi. Nejběžnějším příkladem takového zdanění je daň z digitálních služeb, což představuje daň z vybraných hrubých příjmů velkých digitálních společností. Navrhované či přímo zavedené daně digitálních služeb se výrazně liší svou strukturou, ať už v oblasti předmětu daně či jeho základu, tak v jednotlivých sazbách. (Asen, Bunn, 2022) Přehled jednotlivých, navrhovaných či zavedených daní z digitálních služeb v evropských zemích OECD k 27. červnu 2022 je uveden v následující tabulce:

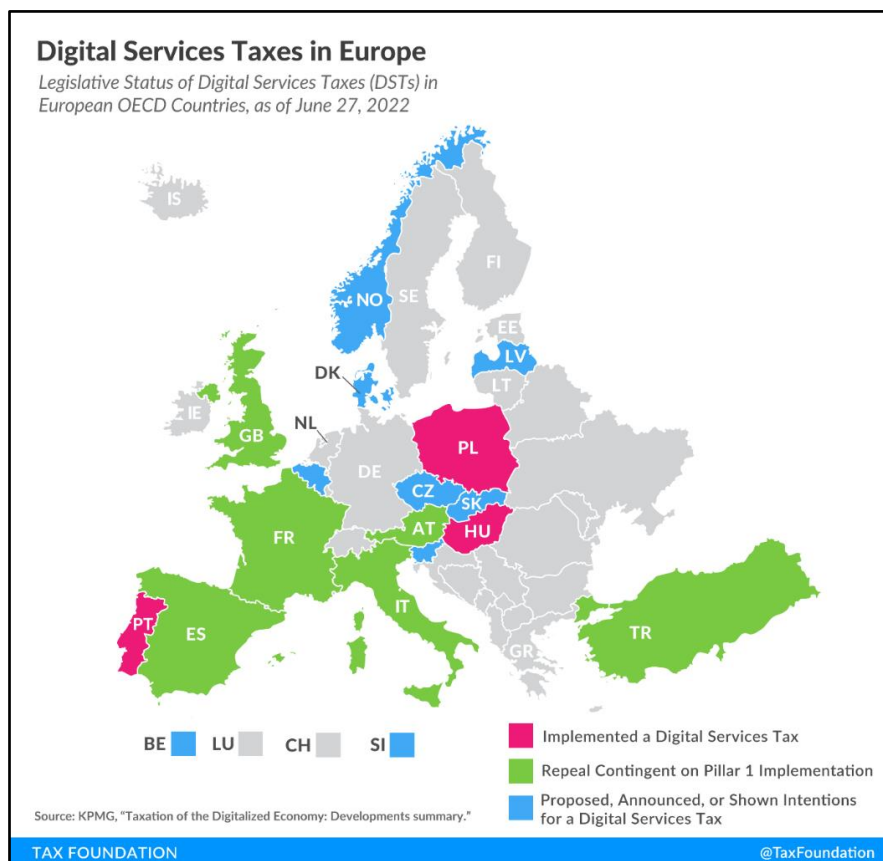
¹ Princip tržního odstupu stanovuje, že transakce mezi spojenými osobami musí být uzavřeny za podmínek srovnatelných s transakcemi, které by jinak vznikly mezi dvěma na sobě nezávislými subjekty.

² Zdanění na čistém základu znamená, že daň je placena z příjmu po odečtení nezdaniitelných částí základu daně.

Tabulka 1: Navrhované či zavedené daně z digitálních služeb evropských zemí OECD, zdroj: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2022/>, vlastní zpracování

Země	Sazba daně	Předmět daně	Práh hodnoty globálních tržeb	Práh hodnoty tuzemských tržeb	Stav
Rakousko	5%	Online reklama	750 milionů €	25 milionů €	Implementováno (s účinností od ledna 2020); 21. října 2021 připojeno prohlášení, že zrušení daně bude podmíněno zavedením Pilíře 1 projektu BEPS.
Belgie	3%	Prodej uživatelských dat	750 milionů €	5 milionů €	Navrhuto (poprvé byl návrh představen v lednu 2019, ale v březnu téhož roku byl zamítnut); upravený návrh daně byl znovu předložen v červnu 2020; nová vláda 1. října 2020 však oznámila, že počká na globální řešení.
Česká republika	5%	Cílená reklama; Využití mnohostranného digitálního rozhraní; Poskytování údajů o uživateli	750 milionů €	100 milionů €	Navrhuto (projednávání se odložilo kvůli pandemii COVID-19); poté byl navržen pozměňovací návrh, který snižoval sazbu daně ze 7 % na 5 %; čeká se na řešení OECD
Dánsko	6%	Online streamovací služby	Neuvedeno	Neuvedeno	Navrhuto k implementaci v roce 2024
Francie	3%	Poskytnutí digitálního rozhraní; Reklamní služby založené na údajích uživatelů	750 milionů €	25 milionů €	Implementováno (se zpětnou platností od 1. ledna 2019); 21. října 2021 připojeno prohlášení, že zrušení daně bude podmíněno zavedením Pilíře 1 projektu BEPS.
Itálie	3%	Reklama na digitálním rozhraní; Využití rozhraní k nákupu a prodej zboží a služeb; Přenos uživatelských dat z využití rozhraní	750 milionů €	5,5 milionů €	Implementováno (s účinností od ledna 2020); 21. října 2021 připojeno prohlášení, že zrušení daně bude podmíněno zavedením Pilíře 1 projektu BEPS.
Maďarsko	7,5%	Příjmy z reklamy	100 milionů Ft	Neuvedeno	Implementováno (jako dočasné opatření byla sazba daně z reklamy snížena na 0 % s účinností od 1. července 2019 do 31. prosince 2022)
Portugalsko	4%, 1%	Audiovizuální komerční komunikace na platformách pro sdílení videoobsahu (4%); Předplatné služeb na těchto platformách (1%)	-	-	Implementováno (s účinností od února 2021)
Velká Británie	2%	Platformy sociálních médií; Internetové vyhledávače; Online tržiště	500 milionů £	25 milionů £	Implementováno (se zpětnou platností od 1. dubna 2020) 21. října 2021 připojeno prohlášení, že zrušení daně bude podmíněno zavedením Pilíře 1 projektu BEPS.
Španělsko	3%	Online reklamní služby; Prodej online reklamy; Prodej uživatelských dat	750 milionů €	3 miliony €	Implementováno (s účinností od ledna 2021); 21. října 2021 připojeno prohlášení, že zrušení daně bude podmíněno zavedením Pilíře 1 projektu BEPS.
Turecko	7,5%	Online služby včetně reklamy, prodeje obsahu a placených služeb na webových stránkách sociálních médií	750 milionů €	20 milionů TL (cca 950 000 €)	Implementováno (s účinností od března 2020) 21. října 2021 připojeno prohlášení, že zrušení daně bude podmíněno zavedením Pilíře 1 projektu BEPS.

První pilíř projektu BEPS se zaměřuje na změnu zdanění zisku nadnárodních společností, včetně mnoha digitálních, a tak se očekává, že jednotlivé, na národní úrovni upravené daně z digitálních služeb budou v rámci přechodného procesu na projekt BEPS zrušeny. V průběhu roku 2021 vydaly státy jako Rakousko, Francie, Španělsko, Itálie, Velká Británie a Spojené státy prohlášení, ve kterém společně představily plán na zrušení stávajících daní z digitálních služeb a odvetných celních opatření (jak bylo uvedeno v kapitole Historie zavádění digitální daně) po zavedení pravidel Pilíře 1 projektu BEPS. 22. listopadu 2021 souhlasilo se stejnými podmínkami i Turecko. V uvedeném prohlášení byl popsán přístup k překlenutí daňové povinnosti, u již zavedených daní z digitálních služeb a u daňové povinnosti plynoucí z pravidel prvního pilíře. Tím chtějí jednotlivé země zabránit dvojímu zdanění společností, které spadají pod oba případy zdanění. Země, které vydaly toto prohlášení však nejsou jediné, na které by dohoda OECD prostřednictvím projektu BEPS, měla vliv. Iniciativu pro zdanění digitálních služeb buď oznámila, navrhla nebo zavedla zhruba polovina evropských zemí OECD. (Asen a Bunn, 2022) Konkrétní seznam zemí, které do určité míry vyvinuly iniciativu pro zdanění digitálních služeb, je ukázán na následující mapě k 27. červnu 2022:



Obrázek 2: Mapa zdanění digitálních služeb v Evropě, zdroj: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2022/>

Státy označené **fialovou** barvou jsou ty, které dokončily implementaci svých vnitrostátních forem zdanění digitálních služeb, země vyznačené **zeleně** jsou výše uvedené státy, které souhlasily s pozastavením a zrušením stávajících zdanění digitálních služeb po zavedení pravidel Pilíře 1 projektu BEPS. **Modře** znázorněné státy pak v rámci svých legislativ zveřejnily návrhy zdanění digitálních služeb či oficiálně oznámily nebo projevíly záměr implementovat digitální zdanění do jejich daňových systémů.

8.2 První pilíř

Základním cílem prvního pilíře projektu je přizpůsobení mezinárodního systému daně z příjmu novým obchodním modelům tím, že se změní pravidla pro rozdělování zisku a nexus, který se vztahuje na příslušné zisky z podnikání. V tomto kontextu první pilíř rozšiřuje práva na zdanění tržních jurisdikcí (což mohou být, u některých společností, jurisdikce, kde se nachází jednotliví uživatelé), za předpokladu, že existuje trvalá a aktivní účast podniku v dané ekonomice, ve formě činností přímo v ní nebo činností do ní vzdáleně směřujících. Pro první pilíř je rovněž cílem zvýšit daňovou jistotu zavedením inovativních mechanismů pro předcházení jednotlivých sporů a jejich následných řešení. (OECD, 2020)

Následně jsou uvedeny klíčové oblasti, které by měly být zohledněny při implementaci nových pravidel na základě Pilíře 1.

Rozsah působnosti Pilíře 1

Tato oblast úzce souvisí s původní motivací OECD/G20 přehodnotit daňová pravidla v reakci na změny v ekonomice. Stávající mezinárodní daňová pravidla jsou obecně spojována s právem na zdanění zisků plynoucích z fyzické přítomnosti v dané jurisdikci. To je však v rozporu s globalizací a digitalizací ekonomiky, která umožňuje podnikům se aktivně a trvale podílet na hospodářské aktivitě jednotlivé jurisdikce i bez fyzické přítomnosti v ní. V zásadě to znamená, že by se nová pravidla měla dotýkat zejména nadnárodních digitálních společností, jejichž ekonomická aktivita je založena na možnosti podnikat téměř všude bez nutnosti fyzické přítomnosti. Postupně však OECD dodává, že nová pravidla Pilíře 1 by se nemusela vztahovat pouze na digitální společnosti, ale obecně na společnosti s globální přítomností. Nakonec byly stanoveny dvě kategorie, které jsou zahrnuty do nového práva na zdanění uvedeného v prvním pilíři. Těmito dvěma

kategoriemi byly automatizované digitální služby (Automated Digital Services – ADS) a podniky zaměřené na spotřebitele (Consumer Facing Businesses – CFB). (OECD, 2020)

Nový nexus

Jedná se o nové pravidlo nexu, které platí pro společnosti uvedené v rozsahu Pilíře 1, neboli ty, které nelze v rámci zdaňovacího práva určovat pouze podle fyzické přítomnosti v jednotlivých jurisdikcích. Aspekt fyzické přítomnosti už nebude na základě nového pravidla stěžejní, a místo něho bude o vznikutí či nevznikutí nexu rozhodovat zejména objem tržeb společností. Jinými slovy nexus odkazuje na kritéria, která musí být splněna, aby byly jurisdikce oprávněny k uplatnění ziskového přerozdělení, které je vysvětleno v definici částky A. V rámci tohoto pravidla budou mít jednotlivé jurisdikce možnost nastavit svá pravidla nexu takovým způsobem, aby i při nižších obratech mohly zdanit nadnárodní korporace. Tento rozšiřující detail, v oblasti nexu, je dán především kvůli rozvojovým ekonomikám s nižším HDP. (OECD, 2020)

8.2.1 Princip výpočtu daňové povinnosti

Výpočet daňové povinnosti v rámci Pilíře 1 je založen na třech částech (definice částky A, stanovení základu daně, definice částky B). Má zajišťovat jednoznačnost v postupu výpočtu ze strany poplatníka daně a příslušných orgánech finanční správy. Částka A představuje rozdíl mezi ziskem celé nadnárodní skupiny na konsolidované bázi (tzn. ve všech jurisdikcích) a domnělého zisku z rutinních aktivit, za který je považován ten, který je vytvořen v rámci rutinních a standardních aktivit, vykonaných na území příslušné jurisdikce. (OECD, 2020)

Definice částky A

Rozsah prvního pilíře zaujímá stanovisko, že společnosti, na které se dohoda vztahuje, jsou nadnárodní podniky s celosvětovým obratem **nad 20 miliard eur** a **ziskovostí nad 10 %** (jedná se o zisk před zdaněním/celkové tržby) vypočtenou pomocí mechanismu průměrování s doplňujícím faktem, že prahová hodnota bude snížena na 10 miliard eur za podmínky úspěšného provedení a udržení daňové jistoty u částky A, přičemž daný přezkum bude zahájen sedm let po vstupu dohody v platnost a dokončení přezkumu bude nejpozději do jednoho roku. Toto stanovisko se nevztahuje na těžební průmysl a regulované finanční služby. (OECD, 2021)

Dále bude zavedeno pravidlo vazby, které umožní přidělit částku A tržní ekonomice daného státu, pokud nadnárodní společnost na jeho území utrží příjmy ve výši alespoň **1 milion eur**. Pro státy s HDP nižším než 40 miliard eur bude výše příjmů stanovena na **250 000 eur**. Toto pravidlo bude využíváno výhradně pro státy, které splňují podmínky pro přidělení částky A. (OECD, 2021)

Důležité je zmínit, že podmínka ziskovosti 10 % by měla být splněná ve dvou ze čtyř po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích nebo by měla průměrná ziskovost za čtyři za sebou jdoucí zdaňovací období, které předcházejí sledovanému (běžnému) období, převyšovat hranici 10 % (test průměrné ziskovosti). Při splnění těchto dvou podmínek by měla být nadnárodní společnost zahrnuta do skupiny poplatníků daně na základě Pilíře 1. Pro test průměrné ziskovosti je od OECD stanoven následující vzorec:

$$\frac{\sum_{n=-4}^0 x_n y_n}{\sum_{n=-4}^0 y_n}$$

Obrázek 3: Vzorec pro výpočet testu průměrné ziskovosti, zdroj: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-draft-rules-for-scope-under-amount-a-of-pillar-one.htm>

kde,

n = zdaňovací období, kde 0 je běžné zdaňovací období;

x_n = ziskovost vypočtena na základě výsledku hospodaření před zdaněním v daném zdaňovacím období;

y_n = celkové výnosy v daném zdaňovacím období.

K ilustraci se uvažuje zjednodušená situace, kdy společnost za čtyři po sobě jdoucí zdaňovací období a běžné (za běžné se považuje rok 2023) disponovala následujícími hodnotami:

Zdaňovací období	X_n – zisk před zdaněním / celkové tržby	Y_n – celkové tržby v mld. €
2019	28 %	27
2020	31 %	39
2021	30 %	36
2022	45 %	62
2023	38 %	55

Výpočet průměrné ziskovosti pak bude dle vzorce vypadat následovně:

$$= \frac{(0,28 \times 27) + (0,31 \times 39) + (0,30 \times 36) + (0,45 \times 62) + (0,38 \times 55)}{27 + 39 + 36 + 62 + 55}$$

$$= \frac{7,56 + 12,09 + 10,8 + 27,9 + 20,9}{219}$$

$$= \frac{79,25}{219}$$

$$= 0,361872146$$

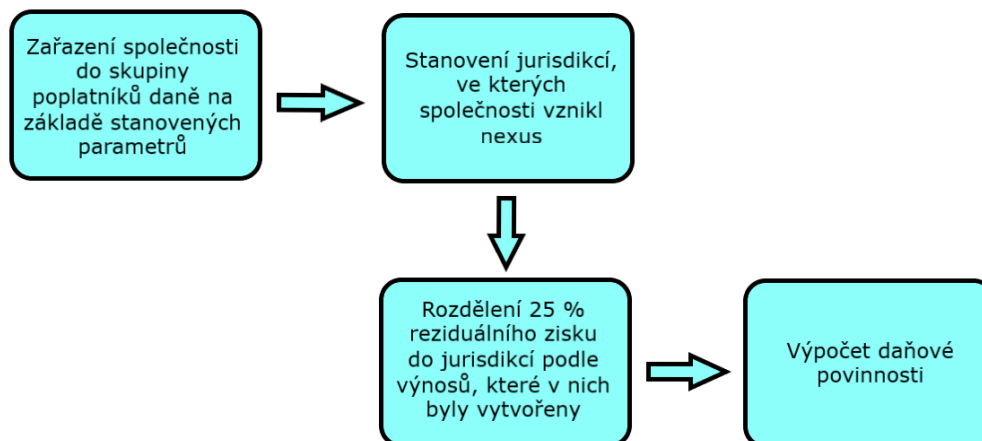
$$\cong 0,36$$

Test průměrné ziskovosti zde vychází **36 %**, což splňuje podmínku dosažení průměrné ziskovosti za čtyři po sobě jdoucí zdaňovací období a vyšší jak 10 % a společnost se tak na základě výpočtu řadí do skupiny poplatníků daně.

Stanovení základu daně

Pro stanovení daňového základu nadnárodní skupiny (té, která splňuje výše uvedené podmínky pro dodatečné zdanění) budou s určitými výjimkami zohledněny všechny položky v rámci konsolidovaného výkazu zisku a ztráty. Jinými slovy výpočet základu daně pro Částku A začne u výsledku hospodaření před zdaněním, dostupného v základním finančním výkazu – výkazu zisku a ztráty. (OECD, 2021)

V momentu, kdy se stanoví, zda nadnárodní skupina spadá do skupiny poplatníků daně (na základě pravidel pro Částku A), kdy se dále určí jurisdikce, ve kterých je, dle pravidel nového nexu, skupina přítomna a kdy je stanoven základ daně pro nadnárodní skupinu, dochází k samotnému výpočtu daňové povinnosti. Ten probíhá na základě návrhu OECD z roku 2021 tím způsobem, že 25 % reziduálního zisku se rozdělí podle alokačního klíče vytvořeného podle výnosů jednotlivých jurisdikcí, ve kterých nadnárodní skupině vznikl nexus. Zmíněný reziduální zisk se pro tyto účely určí jako výsledek hospodaření před zdaněním po odečtení 10 % z globálního obrátu nadnárodní skupiny. (OECD, 2021)



Obrázek 4: Diagram postupu výpočtu daňové povinnosti v rámci pravidel Piliře 1, vlastní zpracování

Výnosy, ze kterých se bude nadále vycházet, budou pocházet z konečného trhu, kde se zboží nebo služby používají či spotřebovávají. K zjednodušení uplatňování této zásady budou vypracována pravidla o zdrojích pro konkrétní kategorie jednotlivých transakcí. Při uplatňování stanovených pravidel o zdrojích musí nadnárodní podnik, působící v konkrétní oblasti, použít spolehlivou metodu založenou na přesných skutečnostech a okolnostech podniku. (OECD, 2021)

Při určování zisku nebo ztráty podniku v oblasti působnosti bude příslušné měřítko určeno odkazem na příjmy z finančního účetnictví s určitým malým počtem úprav. Ztráty budou převedeny do dalších období. Pokud jsou zbytkové zisky nadnárodního podniku v oblasti působnosti již zdaněné v dané tržní jurisdikci, bude tzv. „bezpečný přístav“ pro zisky z uvádění na trh a distribuce omezovat zbytkové zisky přidělené tržní jurisdikci prostřednictvím Částky A. Jinými slovy zisk přidělený dané jurisdikci na základě Částky A bude snížen o zisk v rámci „bezpečného přístavu“, nemůže však zisk snížit pod nulu. Pro eliminaci dvojího zdanění v jednotlivých tržních jurisdikcích bude takové zdanění zmírněno buď metodou osvobození nebo metodou zápočtu. Subjekty, které ponosou daňovou povinnost, budou vybrány z těch, které dosahují zbytkového zisku. (OECD, 2021)

Nadnárodním podnikům, kterých se dané nařízení bude týkat, budou napomáhat mechanismy předcházení sporů a jejich řešení, které mají primární úkol zamezit dvojímu zdanění částky A, včetně všech dalších otázek souvisejících s touto částkou (mohou jimi být například spory o převodní ceny a zisky z podnikání). Tyto mechanismy budou

probíhat povinným a závazným způsobem a to tak, aby nedošlo k prodlení v rámci mechanismu předcházení a řešení věcných sporů. (OECD, 2021)

Definice Částky B

V projektu BEPS se objevuje, vedle částky A, také částka B. Ta by měla v původním znění sjednocovat proces odměňování společností, které jsou součástí skupin vykonávajících tzv. základní marketingové a distribuční činnosti. Dále by měla částka B zjednodušit správu pravidel převodních cen jednotlivým daňovým úřadům a zároveň tím snížit náklady daňových poplatníků na dodržování těchto předpisů. Dalším cílem implementace částky B je zvýšit daňovou jistotu a eliminovat rozpory mezi daňovými poplatníky a daňovými úřady. V rámci této problematiky je hlavním potenciálem částky B řešit problémy, s nimiž se daňové úřady zabývají při posuzování tržního charakteru cen distribučních ujednání přijatých skupinami nadnárodních podniků, kdy distribuční ujednání představují obávanou oblast, jak z pohledu daňových správ, tak i z pohledu daňových poplatníků a jsou častým předmětem sporů o vnitrostátní převodní ceny. V mnohých případech vyžadují řešení na základě vícestranných daňových smluv. Proto mnoho vlád a podniků vyhlíží toto zlepšení jako klíčový výsledek prvního pilíře za předpokladu, že konstrukční prvky částky B a jejich výhody budou realizovány v praxi. (OECD, 2020)

Další bod projektu je zaměřen na zjednodušení dodržování daňových předpisů, a to včetně povinností podávat daňové přiznání. Umožní tak nadnárodním společnostem v oblasti působnosti řídit tento proces prostřednictvím jediného subjektu. (OECD, 2021)

Mnohostranná úmluva (MLC – The Multilateral Convention) bude vyžadovat, aby všechny strany zrušily všechny dosud zavedené daně z digitálních služeb a další podobná opatření ke všem dotyčným společnostem a zavázaly se, že podobná opatření nebudou v budoucnu zavádět. V období od 8. října 2021 do 31. prosince 2023 či do vstupu MLC v platnost (podle toho, co nastane dříve) nebudou na žádnou ze společností v oblasti působnosti uvaleny nově zavedené daně z digitálních služeb ani jiná opatření. Proces odstraňování již zavedených daní z digitálních služeb a dalších s tím spojených opatření bude vhodně koordinován. (OECD, 2021)

8.3 Druhý pilíř

Druhý pilíř projektu BEPS se skládá z:

- dvou vzájemně provázaných domácích pravidel (společně nazývaných Globální pravidla proti erozi základny (GloBE), z nichž první je pravidlo pro zahrnutí příjmů (Income Inclusion Rule – IIR), které ukládá mateřskému subjektu dodatečnou daň vzhledem k nízkým zdaněným příjmům dceřiné společnosti či jiného subjektu zahrnutého do konsolidované účetní závěrky a pravidlo pro nezdaněné platby (Undertaxed Payment Rule – UTPR), které odepírá odpočty nebo požaduje ekvivalentní úpravu v rozsahu, ve kterém nízké daněné příjmy dceřiných společností nepodléhají dani podle IIR. (OECD, 2021)
- pravidla zdanitelného subjektu (Subject to Tax Rule – STTR), které umožňuje zdrojovým státům uvalit omezené zdanění u zdroje na určité platby spřízněných stran podléhajících dani nižší než minimální sazba, kterou je 15 %. (OECD, 2021)

Pravidla GloBE budou fungovat na základě společného přístupu, což znamená, že členové IF (Inkluzivního rámce OECD/G20 pro erozi základu daně a přesouvání zisku):

- pokud se rozhodnou přijmout stanovená pravidla GloBE, budou je uplatňovat a řídit se dle nich způsobem, který je v souladu s výsledky vycházejícími z druhého pilíře, a to s ohledem na vzorová pravidla a pokyny schválené IF
- přijímají uplatňování pravidel GloBE, která jsou uplatňována dalšími členy IF, včetně dohody o jejich pořadí a dodržování všech dohodnutých bezpečných přístavů

Pravidla GloBE se budou svou funkčností vztahovat na nadnárodní společnosti splňující nastavenou hranici 750 milionů eur, přičemž země mají možnost uplatnit IIR (pravidlo pro zahrnutí příjmů – Income Inclusion Rule), i přesto, že nesplňují výše uvedenou prahovou hodnotu. Výjimku z pravidel GloBE tvoří vládní subjekty, mezinárodní organizace, neziskové organizace, penzijní či investiční fondy, včetně jimi využívaných holdingových nástrojů, které jsou, v rámci skupin nadnárodních podniků, konečnými mateřskými subjekty (dále UPE – Ultimate Parent Entities). (OECD, 2021)

Druhé pravidlo UTPR (pravidlo pro nezdaněné platby – Undertaxed Payment Rule) přiděluje doplňkovou daň dceřiným společnostem s nízkou daní, a to včetně těch, které mají své místo v jurisdikci UPE. Výjimka z pravidla UTPR je stanovená pro nadnárodní podniky v počátku jejich mezinárodní činnosti. Počáteční fáze mezinárodní činnosti podniku je definovaná jako stav, kdy má firma zahraniční hmotný majetek v hodnotě maximálně 50 milionů eur a která působí v dalších maximálně pěti jurisdikcích. Tato výjimka z pravidla UTPR je časově omezena na dobu pěti let poté, co nadnárodní podnik poprvé vstoupí do působnosti obecných pravidel GloBE. (OECD, 2021)

9 Analýza zdanění nadnárodních společností pomocí rozhovoru s daňovým manažerem společnosti Ernst & Young

Vytváření pravidel pro zdanění nadnárodních společností v rámci obou pilířů projektu BEPS je velmi složitý a zdlouhavý proces. Dokládá to fakt, že samotná práce na konkrétním znění všech podmínek obou pilířů trvá několik let, stále nejsou definitivní a podléhají dalším úpravám a diskusím na mezinárodní bázi. Právě mezinárodní aspekt této problematiky je dalším bodem, který je třeba brát v potaz. Na společném konsensu se totiž OECD musí domluvit společně s vládami různých zemí, daňovými poradci, mezinárodními organizacemi se všemi dalšími zainteresovanými stranami. Mimo to probíhají veřejné diskuse, během kterých může i veřejnost vstupovat do tohoto procesu a poskytovat tak své názory a připomínky k navrhovaným pravidlům.

K lepšímu pochopení a posouzení rozsáhlosti této mezinárodní iniciativy byl o tématu mezinárodního zdanění nadnárodních společností, a obecně zdanění v novém stále více digitalizovaném světě, uskutečněn rozhovor s daňovým manažerem společnosti Ernst & Young, která poskytuje auditorské, daňové a poradenské služby. Rozhovor byl veden zejména o mezinárodním zdanění globálních společností v rámci projektu BEPS a jeho vybraných aspektech. Otázky položené v rámci rozhovoru jsou níže součástí této práce.

V první části byla první otázkou pozornost zaměřena na aplikaci zdanění a komu by měly být daňové příjmy hrazeny. Otázka je tím směřována ke zjištění, zdali bude projekt splňovat předpoklad, že daňové příjmy budou odváděny do rozpočtů jurisdikcí, na kterých byl vytvořen základ daně. Druhá otázka této části se dotazovala na podobnosti zdanění nadnárodních společností a konceptu digitální daně (v podobě iniciativy jednotlivých členských států EU před konstrukcí a začátkem implementace pravidel Pilíře 1 a 2 projektu BEPS) s jinými již existujícími a fungujícími daněmi.

Druhá část byla věnována dopadům mezinárodního zdanění globálních digitálních společností, a to konkrétně na prostředí České republiky. V úvodu je kladen dotaz, zdali lze na základě aktuálního nastavení projektu BEPS očekávat dodatečný daňový výnos do veřejných rozpočtů České republiky. V rámci nastavení Pilíře 1 projektu BEPS je stěžejní,

zdali společnostem dle pravidel pilíře vznikne nexus na území České republiky. Předpoklad je ale takový, že česká ekonomika je v porovnání s jinými evropskými či světovými ekonomikami natolik malá, že lze očekávat, že nexus v ČR nevznikne a do českých veřejných rozpočtů tak nebudou hrazeny žádné dodatečné daně. Druhá otázka je zaměřena na české firmy a jak je mezinárodní zdanění, v této části konkrétně globálních digitálních firem (Google, Facebook), které české společnosti využívají ke svému podnikání, ovlivní. Podstatou této otázky je potenciální daňová incidence, kdy se vlivem dodatečného zdanění výše zmíněným digitálním společnostem sníží zisk a tím pádem se tento negativní jev budou snažit odstranit například cenovou politikou. Ta v důsledku dopadne na firmy využívající například Google či Facebook ke svému podnikání (například v oblasti reklamy). Třetí otázka úzce souvisí s předchozí a ptá se na dopad zdanění digitálních firem na samotné uživatele. Zdali lze očekávat daňovou incidenci přímo na stupni zdaněných digitálních firem vůči uživatelům. Čtvrtá otázka má za úkol zjistit, zdali z pohledu činnosti společnosti Ernst & Young české podniky přikládají relevanci OECD iniciativě BEPS či které z dnešních výzev v oblasti zdanění digitální ekonomiky považují za nejdůležitější. Otázka má zároveň prověřit, jestli české firmy řeší problematiku Evropské směrnice DAC 7.

Poslední třetí část bere problematiku zdanění nadnárodních společností z pohledu její spravedlnosti a případných nedostatků nastavení projektu BEPS. Třetí část má za cíl otevřít ve veřejném prostoru často diskutovanou otázku, zdali je dodatečné zdanění nadnárodních korporací, v rámci pravidel dvou pilířů projektu BEPS, spravedlivé. Druhá otázka poslední části se dotazuje, zda by, podle daňového manažera EY, mělo být takové zdanění zavedeno, případně jaké jsou jeho momentální nedostatky.

Všechny odpovědi jsou vyjádřením soukromého postoje dotazované osoby a nejsou postojem společnosti Ernst & Young.

Okruh otázek 1 - Aplikace mezinárodního zdanění nadnárodních společností

- 1. Měla by být daň z příjmů nadnárodních společností hrazena výhradně do veřejných rozpočtů jednotlivých jurisdikcí, na nichž byl základ daně vytvořen, či by se měl daňový příjem rozdělit mezi dotyčnou jurisdikci a rozpočet Evropské unie?**

Hlavní plán OECD v této problematice je jasně nastaven. Cílem je uchopit do jaké míry nadnárodní společnosti či skupiny nadnárodních společností mají jejich hlavní činnost podnikání postavenou na tom, že jejich zdroj příjmů souvisí s jejich globálním businessem. Příkladem může být ruská společnost Yandex, která funguje na principu internetového vyhledávače, jakým je například český Seznam, nicméně funguje na mnohem větším trhu a tím pádem má podstatně vyšší obraty. Velmi pravděpodobně by tak splňovala definici OECD, jako společnost, na kterou by dopadaly, jak staré koncepty digitálních daní, tak i nové koncepty, jako jsou Pilíř 1 a Pilíř 2 projektu BEPS. Společnost splňuje i charakteristiku nadnárodní společnosti, jelikož většina uživatelů a s nimi souvisejících obrátů pochází mimo Ruska z dalších zemí, jako jsou Ukrajina, Kazachstán, Kyrgyzstán, Arménie, Gruzie atd. Nicméně poměr uživatelů této platformy je velký v jedné zemi a lze tedy očekávat, že daň z příjmů s tím související by pravděpodobně byla hrazena v ní. V tomto konkrétním případě by to znamenalo i tam, kde daná společnost má tzv. UPE – Ultimate Parent Entity neboli hlavní mateřskou společnost.

Otázkou je, jakým způsobem by to fungovalo například u společnosti Google, která svůj nejvyšší podíl tržeb získává z USA. *„Když se zamyslíme nad tím, že Google bude mít najednou povinnost se registrovat k nějaké dani v každé zemi, kde působí, přijde mi, že je to administrativně nereálné“*. Proto je možné, že zde nastane určité zjednodušení v podobě placení daně v zemi, ve které má společnost výše uvedenou hlavní mateřskou společnost a následně proběhne komunikace mezi ní a zeměmi, kde dále společnost působí, ale neprobíhá zde hlavní business dané společnosti.

Na druhou stranu lze v původním konceptu Pilíře 2 (tedy zavedení minimálního zdanění 15 %) projektu BEPS vidět, že návrh počítal s tím, že daň bude hrazena v jurisdikci, kde má daná společnost hlavní mateřskou společnost. Nicméně ten byl následně upraven o směrnici EU, která obsahovala pravidlo o dodatečné domácí dani, pakliže na daném státu, na základě výpočtu, dojde k tomu, že je efektivní sazba daně z příjmů nižší než 15

% . Jinými slovy tím Evropská unie privilegovala dané členské země, které by toto pravidlo implementovali do svého daňového systému a které by disponovali nižší sazbou daně z příjmů než 15 %, dodatečně zdanit společnosti do výše 15 %. Příkladem může být Maďarsko se sazbou 9 %, které by po přijetí těchto pravidel a implementaci směrnice do svých daňových zákonů, bylo oprávněno zdanit dané společnosti dodatečnými 6 procenty. *„Dokážu si představit, že pokud bude Pilíř 1 spuštěn, tak bude fungovat podobný mechanismus. Členské státy vyhodnotí počet uživatelů a obrat dané společnosti v jejich jurisdikci, vypočte se částka A, potažmo částka B a C, a daň se odvede na území příslušného státu. Pak bude pravděpodobně fungovat nějaký zjednodušený proces registrace k dani u příslušných daňových orgánů.“*

V rámci shrnutí této otázky lze říci, že daň z příjmů nadnárodních společností by měla být hrazena výhradně do veřejných rozpočtů jednotlivých jurisdikcí, na kterých byl základ daně vytvořen, ale v praxi lze, kvůli velmi náročnému administrativnímu hledisku tohoto procesu, očekávat, že bude daňový příjem rozdělen.

2. K jaké dani byste, z pohledu charakteristik i dopadů, digitální daň nejvíc připodobnili?

V této oblasti je třeba rozlišit to, jestli bereme v potaz prvotní koncept digitální daně, založený na tom, že společnosti budou platit určité procento z obratu anebo je předmětem nový koncept zdanění v podobě dvou pilířů projektu BEPS. V prvním případě je daň možné připodobnit k americké dani tzv. „sales tax“ neboli dani z prodeje. Tuto daň lze také připodobnit k vybraným daním z příjmů fyzických osob, kdy v některých státech (spíše ve třetích zemích), existuje zjednodušená forma tohoto zdanění v rámci, kterého se z určité hranice obratu daň vypočítává z příslušné daňové sazby.

Pokud bereme zdanění digitální ekonomiky tak, jak je definována v Pilíři 1, lze ji připodobnit k DPH a s tím spojeného tzv. One Stop Shop neboli zvláštního režimu jednoho správního místa. Uvedeno na příkladu: *„Pokud prodáváte nějakou službu, ku příkladu nějaký marketingový nástroj, fyzické osobě přeshraničně, například z Česka do Německa, tak v praxi to většinou funguje tak, že daná transakce proběhne přes určitou platební bránu. Potom vzniklé daňové povinnosti řeší dotyčná platební brána. V tom případě vy, jako poskytovatel dané služby, neprovádíte daný obchod ve vztahu B2C, ale*

B2B. Jinými slovy službu přeprodáváte přes zmíněnou platební bránu, která už dále funguje na principu B2C a řeší tím vznikající povinnosti, za které si bere nějaký komisioní poplatek. A přijde mi, že to je podobné tomu, jak by měl fungovat Pilíř 1.“

Okruh otázek 2 - Dopady mezinárodního zdanění globálních digitálních společností na prostředí ČR

3. Lze předpokládat dodatečný daňový výnos do veřejných rozpočtů ČR na základě aktuálního nastavení projektu BEPS?

Česká republika je v porovnání s jinými státy, ve kterých digitální společnosti operují, tak malou jurisdikcí, s tak málo uživateli, že i pokud by se Pilíř 1 s nastaveným počtem uživatelů či s nastavenou výší obratu (potřebných k vytvoření nexu v dané jurisdikci) uvedl v platnost, ČR by pravděpodobně ani nesplnila podmínky pro vzniknutí nexu a tím pádem by žádný dodatečný výnos do veřejného rozpočtu ČR nebyl hrazen. Nehledě na to, že není žádná česká společnost, která by splňovala podmínky pro aplikaci Pilíře 1, tedy že by její obrat dosahoval částky, která je hranicí pro její zahrnutí do poplatníků daně v rámci Pilíře 1.

4. Byly by v rámci zdanění digitálních služeb znevýhodněny české firmy využívající platform, na které je zdanění primárně nastaveno (Google, Facebook), ke svému podnikání v rámci daňové incidence?

Teoreticky se může stát, že navýšení ceny ze strany společnosti Google navýší náklady českých firem, které tuto platformu využívají ke svému podnikání, typicky pak ke svým marketingovým činnostem. Jak ale respondent uvádí: *„Reálně si však nemyslím, že to bude mít materiální dopad. Minimálně ne v České republice. Dokážu si představit, že například v Německu by tato situace mohla být zajímavější. Zároveň si však myslím, že kvůli tomu nebude nikdo měnit svůj marketingový systém z Google ads na něco jiného. Protože je to svým způsobem monopol.“* Lze tedy předpokládat, že zdanění globálních digitálních společností nebude mít nějak významný materiální dopad na české firmy, a to i z toho důvodu, že pokud by zvýšení cen ze strany digitálních platform negativně ovlivnilo nákladovou stránku českých firem, ty mají stále možnost přesunout tento efekt prostřednictvím své cenové politiky na koncového zákazníka, což je zároveň odpovědí na následující otázku:

5. Byli by v rámci zdanění digitálních služeb znevýhodněni čeští uživatelé, využívajících výše zmíněných platforem, v rámci daňové incidence?

Mimo několikastupňové daňové incidence, popsané v odpovědi na předchozí otázku a která je teoreticky možná, v praxi však málo pravděpodobná, je na místě zmínit další problematiku spojenou s pojmem uživatelé. Otázkou je, jak by v tomto případě byli definováni „čeští uživatelé“. V dnešním světě VPN (virtuální privátní síť), kdy je možné libovolně své zařízení připojovat na nejrůznější IP adresy prakticky po celém světě, je těžké určit, z jakého místa se daný uživatel připojil. I z toho důvodu lze očekávat, že dopad na fyzické osoby bude minimální.

6. Jak velkou relevanci české firmy přikládají zdanění digitálních služeb v rámci projektu BEPS z pohledu činnosti společnosti Ernst & Young, případně které výzvy v rámci zdanění digitálních služeb považují v dnešní době za nejdůležitější?

„Myslím si, že relevance je velká, nicméně ne tak v projektu BEPS, jako pozornost firem na podnikatelskou činnost v online prostředí. Například přeshraniční aspekty businessu řešíme odjakživa, problém je v tom, že se to momentálně přesouvá do formátu reportingových povinností než daňových.“ Dobrým příkladem může být nově vzniklá směrnice EU DAC 7, kdy finanční úřad chce vědět, odkud jsou příjmy plynoucí z obchodů fungujících přes digitální platformy, kdo je v tomto případě konečný uživatel a v zásadě s tím spojit daňové povinnosti subjektu v jiné zemi, jakými mohou být registrace k dani z přidané hodnoty, vznik stálé provozovny či další, již existující koncepty. „Řešíme to, děláme na to alerty, voláme si kvůli tomu s klienty, a nejen kvůli DAC 7, ale velmi řešeným tématem jsou například kryptoměny, jejich regulace a podobně. Můj osobní pocit je, že je snaha o to, pokusit se o nastavení povinného reportingu téměř na všechno, aby to pomohlo správcům daní aplikovat staré existující daňové koncepty na nový business.“

Okruh otázek 3 - Spravedlnost mezinárodního zdanění nadnárodních společností

7. Je mezinárodní zdanění nadnárodních společností a jeho momentální nastavení v rámci OECD projektu BEPS spravedlivé?

„Myslím si, že nadměrné zdanění globálních společností není spravedlivé. Pokud je společnost velkým hráčem na trhu, tak to neznamená, že by měla být zdaněná více než ostatní. Na druhou stranu si myslím, že stávající daňový systém, který souvisí s globálním zdaněním, je natolik neaktuální, a navíc natolik složitý, že změny, které tam potenciálně proběhnou, jsou rozumné a očekávané. Nicméně ty změny a nové koncepty, které zde vznikají by neměly dopadnout diskriminačně pouze z toho důvodu, že dané firmy jsou téměř monopoly. Je to z toho důvodu, že praxe ukazuje, že pokud nějaká taková pravidla vzniknou, tyto společnosti dokážou najít různé způsoby řešení, jak dané povinnosti obejít přes různé metody, které nemusejí souviset pouze s konceptem daňového plánování, ale obecně restrukturalizace businessu, rozdělení businessu na několik částí, odštěpení činnosti z jedné společnosti do druhé atd.“ Dalším důležitým bodem je administrativní zátěž, která by měla být adekvátní k potenciálnímu dodatečnému daňovému výnosu. Druhý pilíř projektu BEPS je dobrým příkladem toho, že i přes dobrou snahu, je jeho výstup obrovsky složitý a jaký bude jeho reálný dopad zatím nikdo neví. *„Na spravedlnost je potřeba nahlížet spíš z technického hlediska neboli jestli je spravedlivé, že jednotlivé státy chtějí po společnostech vybírat daně tam, kde generují příjmy. To spravedlivé je.“*

8. Pokud byste měl/a vliv na zavedení mezinárodního zdanění nadnárodních společností, zavedl/a byste ho, případně jak?

„Pokud bych to rozdělil na Pilíř 1 a Pilíř 2, tak první pilíř je koncepčně v pořádku, ale z technické stránky si nedokážu představit, jak bude realizován a druhý pilíř je zase velice nejednoznačný. Logika je v obou, problém je nicméně v tom, že je to oblast daně z příjmů, která není harmonizována. Myslím, že vznikající návrhy na to, aby společnosti platily daně tam, kde mají své uživatele a kde generují příjmy, jsou v pořádku, ale jediný problém spočívá v tom, jakým způsobem to bude zjištěno a spočítáno. Nějaký silně alternativní názor, jak by měl být spočítán například Pilíř 1 nemám a koncepčně s tím souhlasím, ale velký problém vidím v tom, jak bude definována báze pro ten samotný výpočet. Nejdřív by změna měla jít ze strany jednotlivých států předtím, než bude zaveden mezinárodní koncept. Čili to, co bych udělal jinak je, že bych buď tak přesně nedefinoval samotnou bázi výpočtu anebo bych kladl

větší důraz na statistické údaje, které jsou sbírané na území jednotlivých států a jejich využití daňovými orgány. Můj požadavek, jako pracovníka EY je, aby texty OECD byly kratší a jednodušší.

Prostorů pro úpravy by se dalo nalézt několik. Hlavními požadavky jsou však užší spolupráce s vybraným statistickým úřadem a jasný odkaz na to, jak bude stanoven základ daně a co bude kritériem, které bude rozdělovat potenciální daň mezi jednotlivými zeměmi a redukce a zjednodušení textů, které popisují pravidla, aby byly uživatelsky více přívětivé.

10 Shrnutí

Samotná aplikace zdanění nadnárodních společností představuje pravděpodobně vůbec největší výzvu. Příklady ukazují, že u společností působících po celém světě, je téměř nemožné, aby se k dani registrovaly v každé zemi, kde působí. Ať už z organizačního, tak i administrativního hlediska, je tento proces nejspíše nereálný. Na druhou stranu to na první pohled podrývá původní myšlenku celé iniciativy, a to stav, kdy by společnosti měly platit daně na území, kde byla vytvořena určitá hodnota. Aby tato základní myšlenka byla uskutečněna, lze v rámci prvního pilíře projektu BEPS očekávat, že společnosti budou daně hradit na území, kde mají poměrově největší obrat či uživatele a následně bude probíhat komunikace mezi touto a dalšími jurisdikcemi, na kterých společnost taktéž generovala příjmy, ale v menším měřítku. Samozřejmě za podmínky toho, že má společnost v dané zemi nexus. Původní proces hrazení daně přímo v jednotlivých jurisdikcích, kde nadnárodní společnost působí, však lze očekávat u takových firem, které nejsou z hlediska globálnosti zastoupené v tolika zemích a administrativní náročnost by nebyla v této problematice tak vysoká. I v tomto případě by však pravděpodobně probíhala určitá zjednodušené registrace k dani za cílem minimalizovat administrativní náklady společností.

Podobnost konceptů digitální daně či dvou pilířů projektu BEPS se stávajícími daněmi je užitečná k odhadu, jakým způsobem se po spuštění budou tyto typy zdanění chovat. V rámci staršího konceptu digitální daně, kdy je daň vypočítávána jako určité procento z obratu, je možné ji přirovnat k americké sales tax neboli dani z prodeje zboží či služeb. To je zajímavé zjištění z toho důvodu, že je tato daň považována za nepřímou, jelikož je v konečném důsledku placena konečnými spotřebiteli. Na rozdíl od toho koncept digitální daně je stanoven na základě daně z tržeb neboli de facto jako daň z příjmů, která je sama o sobě daní přímou. Vyvstává tedy otázka, jaký dopad by mělo takové zdanění na konečné spotřebitele a do jaké míry by se společnosti pokusily dopad daně přesunout právě na jejich zákazníky.

Zdanění digitální ekonomiky tak, jak ho popisuje první pilíř projektu BEPS, lze připodobnit k dalšímu typu nepřímé daně a to DPH, z pohledu administrace pak spíš k procesu zvanému One Stop Shop. Situaci, kdy společnost přeshraničně přeprodává službu s tím, že se registruje k DPH či dalším povinnostem pouze v jedné členské zemi

a společnost, přes kterou službu přeproává řeší následné daňové povinnosti v cílové členské zemi za určitý komisioní poplatek. Podobnost lze spatřit nejvíce asi v procesu hrazení daně v rámci Pilíře 1 pouze v jedné, z pohledu obratu či počtu uživatelů, nejsilnější jurisdikci s následným rozdělením daňového příjmu do ostatních zemí se vzniklým nexem.

V další části byl projednáván potenciální dopad mezinárodního zdanění, tentokrát zejména digitálních, nadnárodních společností na prostředí České republiky. V první řadě je namísto otázka, zdali by spuštění prvního pilíře projektu BEPS přineslo do veřejných rozpočtů České republiky dodatečný daňový výnos, který je, vzhledem k aktuální ekonomické situaci, více než žádaný. Po diskusi s daňovým manažerem z Ernst & Young a v souvislosti pravidel Pilíře 1 však vychází najevo, že Česká republika je příliš malou jurisdikcí na to, aby měla parametry pro vznik nexu u globálních digitálních společností, jakými jsou například Google či Facebook. Z toho důvodu je velmi nepravděpodobné očekávat dodatečný daňový výnos do veřejných rozpočtů České republiky.

U problematiky dopadu daně na české firmy v rámci daňové incidence, kdy dodatečné zdanění globální firmy promítnou ve své cenové politice a zvýší tak ceny například za placenou propagaci v rámci jejich platformy, lze teoreticky takový dopad očekávat. V praxi je však minimálně pravděpodobné, že by jednotlivé české společnosti měnily svůj marketingový koncept z Google ads na nějakou jinou platformu, jelikož je Google v tomto ohledu prakticky monopol. Stejně by tak společnosti s největší pravděpodobností neměnily placenou propagaci na sociální síti Facebook či jiná sociální média patřící pod Meta Platforms. Jinými slovy lze, v rámci daňové teorie, očekávat dopad zdanění nadnárodních společností na české firmy, ale nejspíše ne nějak významný a pravděpodobně ne stěžejní pro to, aby společnosti měnily své stávající marketingové koncepty, jak bylo výše uvedeno. Nehledě na to, že dopad zdanění mohou české firmy přesunout dále, a to na koncové zákazníky, což je i další provázanou otázkou v části analýzy dopadů mezinárodního zdanění nadnárodních společností. Opět je v teoretické rovině možné to, že prvotním navýšením cen ze strany globálních digitálních společností vzrostou českým společnostem využívající těchto platforem ke svému podnikání náklady, které se pokusí eliminovat přesunem na koncové zákazníky a tím tak uskutečnit daňovou incidenci na další úrovni. Souvislost dodatečného zdanění globálních firem s jejich

přímým dopadem na uživatele platforem typu Google či Facebook je však minimální a spíše nepravděpodobný.

Obecně je pro české společnosti podnikání v online prostředí velice relevantním. Pravděpodobně nejaktuálnější výzvou v oblasti zdanění digitální ekonomiky pro české firmy není ani tak projekt BEPS, o čemž je diskutováno výše, jako spíše jiné iniciativy a směrnice Evropské unie. Konkrétním a aktuálním příkladem je směrnice DAC 7, která stanovuje ohlašovací povinnost pro provozovatelů internetových platforem, přes které probíhá prodej zboží i služeb. Do určité míry se netýká pouze zmíněných provozovatelů, ale i jednotlivých subjektů, které přes platformy uzavírají obchody. V konečném důsledku tak DAC 7 může dopadat i na prodejce, kteří jsou pouze fyzické osoby. Mimo DAC 7 jsou další oblasti, které jsou pro české podnikatele relevantní jako například kryptoměny a jejich regulace apod.

Diskuze nad spravedlností daní je vždy problematická. Z pohledu daňové teorie je totiž důležité, z jakého pohledu se na daňovou spravedlnost pohlíží. Základním aspektem mezinárodního zdanění globálních společností je to, aby dotyčné společnosti platily daně tam, kde je vytvářena a spotřebována hodnota. Tento koncept sám o sobě spravedlivý je, problém by mohl nastat tehdy, kdy by nadnárodní společnosti byly zdaněny nadměrně či více než společnosti jiné. Spravedlnost daní bude vždy předmětem debaty a bude ovlivňována nejrůznějšími myšlenkovými či ekonomickými směry. V uváděné problematice však jde zejména o to, aby daň byla odváděna tam, kde je vytvořen její základ.

Stávající nastavení projektu BEPS a jeho dvou pilířů je z hlediska neaktuálnosti a složitosti dosavadního mezinárodního daňového systému očekávané a žádoucí, nikoliv však bezchybné. Problémy projektu spočívají zejména v jeho rozsahu a složitosti. V rámci Pilíře 1 je koncepční stránka v pořádku, avšak technicky není jasné, jak by pilíř fungoval (viz diskuse o aplikaci a rozdělení daňových příjmů). Dalším jeho problémem je stanovení základu daně, s čímž je spojena problematika určení uživatelů, kdy je v dnešní době používání virtuálních privátních sítí nereálné zjistit přesný počet uživatelů na území jednotlivé jurisdikce. V tomto ohledu se nabízí větší spolupráce se statistickými údaji a v zásadě lepší definice pojmu uživatel. V neposlední řadě by bylo pro lepší implementaci

a pochopení projektu dobré, kdyby celkové jeho znění bylo kratší, jednodušší a přívětivější, co se uživatelské stránky týče.

Závěr

Mezinárodní zdanění v dnešním digitalizovaném a globalizovaném světě prošlo, a stále prochází, značnou transformací. I přesto, že existují oblasti daňové problematiky, které se na určité úrovni podařilo harmonizovat, obecně lze říci, že jsou daně v různých zemích velmi rozdílné a je obtížné najít oblast, kde by míra harmonizace byla vysoká. Kvůli neaktuálnosti stávajících daňových systémů jsou globální společnosti díky digitalizaci ekonomiky schopny alokovat své zisky do zemí s nízkým daňovým zatížením a jurisdikce, ve kterých základ daně reálně vzniká tak přicházejí o daňové příjmy. Problém eroze daňových základů řeší iniciativa OECD a zemí G20 v podobě projektu BEPS, o kterém práce, mimo předešlých verzí digitální daně, pojednávala, přičemž cílem práce bylo zpracovat analýzu současného stavu digitálního zdanění včetně výhledu dalšího vývoje a představení potenciálních dopadů na vybrané zájmové skupiny.

Po úvodních teoretických kapitolách zabývajících se tématem obecné daňové teorie práce představila jednotlivé verze zdanění digitálních služeb, které vznikaly na bázi států Evropské unie. Dále představila projekt BEPS s důrazem na první pilíř, jeho podstatu a pravidla pro proces vypočtení daňové povinnosti. V závěru práce popsala informace zjištěné z uskutečněného rozhovoru s daňovým manažerem společnosti Ernst & Young, přičemž byl rozhovor zaměřen na projekt BEPS, jeho aplikaci, spravedlnost a potenciální dopad na prostředí ČR.

Práce ukázala, že v případě konceptu digitální daně jako daně z obratu, jejíž podoby projednávaly, navrhovaly či schvalovaly jednotlivé členské země Evropské unie, nebyly přístupy ke zdanění harmonizovány. Návrhy měly velmi často odlišné parametry, ať už v oblasti sazby daně, předmětu daně či prahových hodnot tržeb, od kterých se jednotlivé společnosti počítaly jako poplatníci daně. Fakt o rozdílných parametrech jednotlivých daní je tématu globální harmonizace daní vzdálený. Proto iniciativu převzala OECD ve spolupráci s G20, které představily projekt BEPS. Jak z práce vyplynulo, ani tento projekt však není jednoduché sestavit a spustit takovým způsobem, aby co do funkčnosti, techničnosti a srozumitelnosti správně a efektivně fungoval. Nutnost mezinárodního zdanění je však pocíťována nejen ze strany jednotlivých jurisdikcí, které kvůli neaktuálnímu mezinárodnímu daňovému systému přicházejí o daňové příjmy, ale do jisté míry je vnímána i firmami a jednotlivci. Otázkou je, zdali by je ovlivnila implementace

aktuálního nastavení dvou pilířového projektu BEPS a pokud ano, jakým způsobem a do jaké míry. Práce proto v analytické části rozpracovala dílčí pravidla Pilíře 1 projektu BEPS, přičemž tento proces ukázal, že prahové hodnoty rozhodující o vstupu společnosti mezi poplatníky daně jsou natolik vysoké, že firmy v České republice nový koncept mezinárodního zdanění nadnárodních společností přímo neovlivní. Ovlivnit by je však mohl nepřímo v rámci daňové incidence. To se ukázalo na základě rozhovoru s daňovým manažerem společnosti Ernst & Young jako teoreticky možné, v praxi však materiálně ne tak relevantní, aby to české společnosti nutilo zásadně transformovat nastavení jejich podnikání. Zároveň však rozhovor ukázal, že české firmy obecně přikládají velkou relevanci podnikání v online prostředí. Aktuálně je pozornost společností upřena na směrnici DAC 7, která stanovuje ohlašovací povinnost pro poskytovatele digitálních platform, přes které prodejci uskutečňují své obchody. V rámci nastavených parametrů do této směrnice spadá velké spektrum českých podnikatelských subjektů od velkých firem až po jednotlivce a primární dopad tak vidí právě v DAC 7. Mimo dopadu zdanění na české společnosti či povinného reportingu diskuse přinesla i pravděpodobnou podobu aplikace konceptu zdanění na základě pravidel projektu BEPS. V této oblasti byl řešen zejména proces placení a rozdělení daňového příjmu, kde se ukázalo, že ačkoliv by dle základní myšlenky měly být jednotlivé daňové příjmy hrazeny výhradně do rozpočtů jurisdikcí, kde byl základ daně vytvořen, v praxi pravděpodobně kvůli vysoké administrativní náročnosti dojde k určitému rozdělení. Řešena byla i daňová spravedlnost těchto nových mezinárodních konceptů zdanění digitální ekonomiky. V této problematice vyšlo najevo, že spravedlnost zdanění na základě projektu BEPS lze najít zejména v rozdělení daňového základu na ta místa, kde byl daňový základ vytvořen, nikoliv ve výši zdanění. Nadměrné zdanění globálních firem, i přes jejich často dominující pozici na světovém trhu, by nemuselo být efektivní v kontextu s administrativní náročností a mohlo by negativně dopadnout na další podnikatelské i nepodnikatelské subjekty. Aktualizace stávajících mezinárodních daňových konceptů je však nutná a je pociťována od veřejnosti až po mezinárodní organizace, které tento problém řeší.

Zdroje

Knižní zdroje

JEDLIČKA, Vít, JEDLIČKA, Pavel. (2020). New Trends in Sectoral Taxation – Digital Taxes. In *Hradec Economic Days*. Vol. 10. Part 1. s. 285-292. Hradec Králové: Univerzita Hradec Králové, 2020. s. ISBN 978-80-7435-776-3.

KUBÁTOVÁ, Květa. (2018). *Daňová teorie a politika*. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. (2020). *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4.

Internetové zdroje

ASEN Elke a BUNN Daniel. *What European Countries are Doing about Digital Services Taxes*. [online]. Tax Foundation 2022 [cit. 2023-04-12]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2022/>

Deloitte. *DAC 7: Nová oznamovací povinnost pro digitální platformy a jejich prodejce*. Deloitte [online]. 2022 [cit. 2023-4-12]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/tax/articles/dac7.html>

IRS CZECH. *Daňový domicil a cizinci v ČR*. [online]. 2019 [cit. 2022-6-16]. Dostupné z: <https://irsczech.com/danovy-domicil-a-cizinci-v-cr>

NESROVNAL, Jiří. (2021). *Digitální daň opět stranou. Jako by o její schválení neměl nikdo zájem*. [online]. KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY, 2021 [cit. 2022-10-25]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/pronbspmedia/temata-a-komentare/digitalni-dan-opet-stranou-jako-by-o-jeji-schvaleni-nemel-nikdo-zajem>

KOPECKÝ, Martin. (2019). *Stát chce zavést digitální daň. Nejspíš ji ale zaplatí uživatelé.* [online]. KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY, 2019 [cit. 2022-10-25]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/pronbspmedia/temata-a-komentare/stat-chce-zavest-digitalni-dan-nejspis-ji-ale-zaplati-uzivatele-sluzeb>

KOPECKÝ, Martin. (2019). *Nejtvrdší digitální daň v Evropě trpí nejasnostmi.* [online]. KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY, 2019 [cit. 2022-10-23]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/pronbspmedia/temata-a-komentare/nejtvrdsi-digitalni-dan-v-evrope-trpi-nejasnostmi>

OECD. *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation.* [online]. 2022 [cit. 2022-11-10]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>

OECD. *Public Consultation Document, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope.* [online]. 2022 [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-draft-rules-for-scope-under-amount-a-of-pillar-one.htm>

OECD. *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.* [online]. 2021 [cit. 2022-11-10]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint.* [online]. 2020 [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint beba0634-en>

LAWDER David a SHALAL Andera. (2019). *U.S. vows 100% tariffs on French Champagne, cheese, handbags over digital tax.* [online]. REUTERS, 2019 [cit. 2022-10-23]. Dostupné z: <https://www.reuters.com/article/us-usa-trade-france-idUSKBN1Y62HC>

TPA Group. *Nová oznamovací povinnost provozovatelů digitálních platforem (DAC7) byla implementována do české legislativy.* [online]. 2022 [cit. 2023-04-12]. Dostupné z: <https://www.tpa-group.cz/cs/nova-oznamovaci-povinnost-provozovatelu-digitalnich-platforem-dac-7-byla-implementovana-do-ceske-legislativy/>

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Otázky k rozhovoru s daňovým manažerem společnosti Ernst & Young

Mezinárodní zdanění nadnárodních společností – otázky pro rozhovor

Aplikace mezinárodního zdanění nadnárodních společností

Daňové příjmy

- Měla by být daň z příjmů nadnárodních společností hrazena výhradně do veřejných rozpočtů jednotlivých jurisdikcí, na nichž byl základ daně vytvořen, či by se měl daňový příjem rozdělit mezi dotčnou jurisdikci a rozpočet Evropské unie?
- K jaké dani byste, z pohledu charakteristik i dopadů, digitální daň nejvíc připodobnili?

Dopady mezinárodního zdanění globálních digitálních společností

Dopady zdanění na prostředí ČR.

- Lze předpokládat dodatečný daňový výnos do veřejných rozpočtů ČR na základě aktuálního nastavení projektu BEPS?
- Byly by v rámci zdanění digitálních služeb znevýhodněny české **firmy** využívající platform, na které je zdanění primárně nastaveno (Google, Facebook), ke svému podnikání v rámci daňové incidence?
- Byli by v rámci zdanění digitálních služeb znevýhodněni čeští **uživatelé**, využívajících výše zmíněných platform, v rámci daňové incidence?
- Jak velkou relevanci české firmy přikládají zdanění digitálních služeb v rámci projektu BEPS z pohledu činnosti společnosti Ernst&Young, případně které výzvy v rámci zdanění digitálních služeb považují v dnešní době za nejdůležitější?

Spravedlnost mezinárodního zdanění nadnárodních společností

- Je mezinárodní zdanění nadnárodních společností a jeho momentální nastavení v rámci OECD projektu BEPS spravedlivé?
- Pokud byste měl/a vliv na zavedení mezinárodního zdanění nadnárodních společností, zavedl byste ho případně jak?

Zadání bakalářské práce

Autor: Jakub Demel

Studium: I2000121

Studijní program: B0413A050021 Ekonomika a management

Studijní obor: Ekonomika a management

Název bakalářské práce: **Digitální daň a její dopad na firmy a veřejnost v ČR**

Název bakalářské práce AJ: Digital tax and its impact on companies and the public in the Czech Republic

Cíl, metody, literatura, předpoklady:

Cílem bakalářské práce je zpracovat analýzu současného stavu v oblasti digitální daně včetně výhledu dalšího vývoje a představení potenciálních dopadů na vybrané zájmové skupiny.

1. Úvod
2. Daňové teorie
3. Digitální daň
 1. Dosavadní vývoj
 2. Výhled působení digitální daně
4. Analýza vnímání digitální daně vybraných zájmových skupin
5. Diskuse a závěr

JEDLIČKA Vít a JEDLIČKA Pavel. New trends in sectorial taxation – Digital taxes. In *Hradec Economic Days 2020*. Hradec Králové: University of Hradec Králové, 2020. ISBN 978-80-7435-776-3

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

SÁNCHEZ ROJAS, Ariel Andrés. *Deconstruct to reconstruct: is it possible to tax the digital economy?* Bogotá: Universidad de los Andes, Facultad de Derecho, Ediciones Uniandes, 2020. ISBN 978-958-774-918-2.

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4.

Zadávající pracoviště: Katedra ekonomie,
Fakulta informatiky a managementu

Vedoucí práce: Ing. Jan Mačí, Ph.D.

Datum zadání závěrečné práce: 11.3.2020