



# bulletin

2 / 2019

## **předmluva**

Jana Tepperová ..... 2

**Rozhovor s Radimem Polčákem** ..... 3

## **zdanění digitální ekonomiky**

### **Dočasné řešení EU pro zdanění digitálních společností**

Ing. Aneta Borůvková, doc. Ing. Lenka Láchová ..... 13

### **Je možnost zavedení digitální daně něčím omezena?**

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, Ing. Stanislav Kryl ..... 17

### **Stála prevádzkareň a digitálna platforma**

JUDr. Ing. Miriam Galandová, Ph.D., LL.M., doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, Ph.D. .... 20

### **Zdanění digitální ekonomiky aneb Jak pokračuje hledání dlouhodobého řešení**

Ing. Jiří Kostohryz, LL.M. .... 22

### **Role online platforem při výběru DPH**

Ing. Růžena Hrušová ..... 26

### **Úvaha o odvodu DPH ze služeb poskytovaných digitálními platformami**

Mgr. Ing. Petr Toman, Ing. Petra Němcová ..... 32

### **Sdílená ekonomika a správa daní**

Ing. Gabriela Hoppe ..... 34

### **Vykazování kryptoměn v účetnictví**

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. .... 38

### **Zdanění kryptoměn**

Mgr. Ing. Michal Hanych, LL.M. .... 45

### **Tak trochu jiný článek o digitální ekonomice**

Jiří Fiala ..... 53

## **recenze**

**Manažerské účetnictví, 4. rozšířené a aktualizované vydání** ..... 58

**Národní účetní rada vydává všechny interpretace** ..... 59

## **ostatní**

**Noví daňoví poradci** ..... 60



Vážené čtenářky, vážení čtenáři,

vítám vás u dalšího čísla Bulletinu KDP. Současná pravidla zdanění mezinárodních příjmů nejsou vhodně nastavena pro zdanění nadnárodních digitálních společností. Tyto společnosti, typicky provozující online vyhledávače, sociální sítě a sdílené digitální platformy, tím získávají výhodu v podobě nízkého efektivního zdanění jejich příjmů. Státy, kde jsou takové příjmy generovány, z nich nemají odpovídající daňový výnos, a proto hledají jakékoli řešení. Dlouhodobé – zejména pod hlavičkou OECD, krátkodobé – samostatně v podobě různých forem digitální daně či nové vlastní definice *stále provozovny*. Sítí pravidel zdanění mezinárodních příjmů se tak stává nepřehledným propletením s mnoha záplatami a trhlinami.

Módní digitální daň dorazila i do České republiky. Ministerstvo financí připravuje návrh na zavedení digitální daně pro společnosti s globálním obratem nad 750 mil. EUR ve výši 7% z úplaty za digitální služby. Bohužel v době uzávěrky tohoto čísla není návrh digitální daně veřejný. Už teď je ale jasné, že i my si budeme, stejně jako v jiných zemích, kde digitální daň zavedli či o ní uvažují, klást otázku, jaká je to vlastně daň. Zda je to daň přímá, a tedy podléhající smlouvám o zamezení dvojímu zdanění, nebo daň nepřímá.

Zdanění digitální ekonomiky bylo tématem konference Digital Taxation Forum, pořádané na Vysoké škole ekonomické, v Praze v únoru letošního roku. Toto číslo na konferenci navazuje a témata podrobněji popisuje.

Téma otevíráme rozhovorem s právníkem a specialistou na právo informačních technologií Radimem Polčákem. Dotazy ke vztahu práva a informačních a komunikačních technologií pokládal Karel Šimka.

Dočasnému řešení zdanění digitálních společností jsou věnovány hned tři články. Autorky Aneta Borůvková a Lenka Láchová z Ministerstva financí se věnují digitální dani u nás i ve světě. Jiří Nesrovnal a Stanislav Kryl se pak zamýšlejí nad její podstatou, tedy zda je to daň přímá či nepřímá. Se slovenským experimentem v podobě národní definice *stále provozovny* bez ohledu na existující smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nás seznámí Miriam Galandová a Matej Kačaljak. Další článek se již zabývá tzv. dlouhodobým řešením. Kde se nacházíme při hledání tohoto dlouhodobého globálního řešení zdanění digitálních společností, vysvětluje Jiří Kostohryz.

Téma odvodu DPH při poskytování zboží a služeb online platformami pokrývají další dva články, první od Růženy Hrušové a druhý od dvou autorů, Petra Tomana a Petry Němcové. Úvahu nad správou daní u sdílené ekonomiky napsala Gabriela Hoppe, jedna z organizátorek konference Digital Taxation Forum.

Fanoušky kryptoměn jistě potěší články o jejich účtování, od Ladislava Mejzlíka, a zdanění, od Michala Hanycha. Článek Michala Hanycha byl již v minulosti publikován ve dvou samostatných člancích prostřednictvím e-Bulletinu; články přetiskujeme v komplexní a aktualizované podobě.

Na závěr zařazujeme *Tak trochu jiný článek o digitální ekonomice* z pera Jiřího Fialy. Článek je to rychlý a nabitý informacemi. Stejně jako technologický vývoj vás nenechá vydechnout. Zapněte si tedy bezpečnostní pás a pusťte se do čtení.

Přeji krásné léto

Jana Tepperová  
členka redakční rady

# Rozhovor s Radimem Polčákem

Otázky kladl  
JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.



**Doc. JUDr. Radim Polčák, Ph.D., (\* 1978)** je právník, specialista na právo informačních technologií. Jeho odborné působení je spojeno s brněnskou Právnickou fakultou Masarykovy univerzity. Studoval ji v letech 1997–2002 a již svoji diplomovou a posléze rigorózní práci věnoval právně-informatickému tématu – právu internetových domén.

Není však jen akademikem bez vztahu k právní a ekonomické praxi, právě naopak. V mládí působil v rodinných firmách a krátce studoval i ekonomii a management. Po absolutoriu práv působil necelý rok jako právník a legislativec na jihomoravském krajském úřadu.

Od roku 2003 je „čistým akademikem“, i když s mnoha přesahy do praxe. V letech 2003–2006 absolvoval v Brně doktorské studium v oboru obchodního práva. Na fakultě zůstal a roku 2013 se habilitoval v oboru teorie práva. Roku 2010 na své fakultě inicioval vznik Ústavu práva a technologií, specializovaného a v rámci ČR unikátního výzkumného pracoviště zaměřeného na právo informačních technologií, jehož je vedoucím. Pravidelně přednáší v zahraničí (mj. na univerzitách v Německu, USA či Austrálii), je rozhodcem v oblasti internetových domén a spolupracuje jako konzultant s veřejným sektorem (Evropská komise, Ministerstvo obrany, NBÚ, NÚKIB aj.) i firmami a advokátními kancelářemi.

Je hlavním autorem *Práva informačních technologií* (Wolters Kluwer, 2018), základní české monografie k danému oboru. Vedle toho je autorem či spoluautorem půl druhé stovky českých i zahraničních odborných publikací, zejména z oblasti IT práva. Je členem vědecké rady Právnické fakulty Masarykovy univerzity a řady edičních rad a dalších odborných grémií. Stal se Právníkem roku 2013 v oboru práva informačních technologií.

Osudné jsou však pro něho nikoli technologie, nýbrž rozhovory pro média. S půvabnou novinářkou, jež jej jako úspěšného absolventa Masarykovy univerzity zpovídala pro univerzitní časopis, se zapovídal tak, že si ji nakonec vzal za ženu. S ní a malým synem žijí poblíž centra Brna. Kromě vášně pro právo a informační technologie je i nadšeným zahrádkářem, skvělým kuchařem a milovníkem dobrého jídla.

■ **Možná se mýlím, ale dívám-li se po naší právnické komunitě, jsi dnes asi nejznámějším specialistou na právo informačních technologií. Tvůj věhlas proniká i do zahraničí, kam jsi často zván jako expert a přednášející. Kde se vzala tvá záliba v počítačích a informačních technologiích? Směřoval jsi k nim už jako kluk, anebo to přišlo až při studiu? A jak tvůj zájem o IT spojil s právem?**

Tuhle pozornost si úplně nezasloužím, protože výsledky, díky kterým jsme se dostali na mezinárodní mapu v oboru IT práva, nejsou jenom moje. Měl jsem v první řadě velké štěstí v tom, že témata, kterým se věnuji, postupně zaujala naše špičkové studenty a ti se pak v různých oblastech začali postupně prosazovat u nás i v zahraničí. Za štěstí považuju i skutečnost, že mě a moje spolupracovníky podporovala naše fakulta, a měli jsme tak prakticky volnou ruku v tom, co jsme chtěli dělat. Až s odstupem času mi došlo, jak riskantní byla z pohledu vedení fakulty rozhodnutí, která se třeba týkala různých mezinárodních aktivit nebo nových projektů. Dodnes si tak říkám, co asi vedlo tehdejšího děkana Svatoně a později děkanku Rozehnalovou k tomu, že věřili, že vím, co dělám – já to tehdy totiž, upřímně, úplně sám nevěděl.

S mým vztahem k počítačům je to podobné. Přestože jsme jako rodina neměli za reálného socialismu peněz nazbyt, podlehl rodiče mému naléhání a nechali mi odněkud ze Západu pokoutně dovézt Commodore 64. Ten se, společně s kazetovým datasetem a černobilou televizí Merkur, stal mou vstupenkou do světa informačních technologií. Tohle moje štěstí, kdy mě rodiče k vlastní nemalé škodě podporovali ve věcech, kterým jsme já ani oni pořádně nerozuměli, se pak ještě mnohokrát opakovalo.

Dodnes si také pamatuju, jak jsem za končící normalizace zbožně koukal na fotky osobních počítačů v katalogích dovezených z Německa. Až před pár lety jsem si uvědomil, že všechny ty fantastické věci, které pro mě kdysi z pochopitelných důvodů byly jen z říše snů, si teď vlastně můžu sám koupit. A tak jsem začal obřázet různé aukční servery a všechny ty parádní počítače z přelomu osmdesátých a devadesátých let, které jsem znal většinou jen z obrázků, jsem si prostě koupil. Moje někdejší sny si tím

pádem teď leží u nás doma ve sklepech a já jsem z toho spokojený jako želva.

■ **Jak moc vlastně jako vystudovaný právník rozumíš informačním technologiím z technické stránky – jako programátor či specialista na slaboproudou elektrotechniku? Skoro bych řekl, že bez vzhledu do technické stránky věci se tenhle obor práva dělat nedá, protože bys jinak jen obtížně rozuměl tomu, co jsou technologie, jejichž právními aspekty se zabýváš, vůbec schopný po věcné stránce dělat...**

Když dnes řeknu, že jsem programoval, vypadá to na první pohled jako velká věc. Skutečnost je ale taková, že v době, kdy jsem přišel k počítačům, byla nabídka programového vybavení extrémně omezená. Pokud člověk chtěl, aby počítač něco dělal, musel si to napsat sám. Třeba i výrobci kapesních počítačů v osmdesátých letech sázeli na to, že dovednosti spočívající v programování se stanou běžnou součástí standardního vzdělání. Člověk si tedy pořídí počítač a sám si na něm naprogramuje aplikace, které bude nosit u sebe a budou mu sloužit v osobním nebo pracovním životě. I v devadesátých letech s příchodem PC se počítalo s tím, že si uživatel vytvoří vlastní aplikace, a opravdu to tak v řadě oblastí fungovalo. Když jsem si chtěl třeba udělat pořádek ve videokazetách, sedl jsem si k FoxPro a napsal jednoduchou databázovou aplikaci. Nebylo to nic výjimečného, protože to tak tehdy dělali všichni.

Přestože jsem si tu a tam něco napsal, nikdy jsem se nepovažoval za programátora. Vždycky jsem byl jen uživatel a tím jsem dodnes. Rozdíl je jen v tom, že trocha programování byla dřív součástí běžného uživatelského přístupu k počítači. Ještě před nějakými 20 lety třeba nebylo nic výjimečného, pokud si člověk sám složil počítač. Jednak to bylo levnější a také to dávalo možnost vybrat si komponenty podle toho, k čemu se měl takový počítač ve výsledku používat. Ani to ale nebyla žádná geekovská elektrotechnika. Jednalo se o úplně normální postup „průměrného spotřebitele“.

Každopádně jsem díky tomu, že jsem jako uživatel musel tu a tam nakouknout do vnitřností některých technologií, získal úctu k opravdovým programátorům nebo lidem, kteří se zabývají hardwarem. Nebyla to pak nějaká důkladná znalost technologie, kterou jsem vlastně nikdy neměl, ale spíš povědomí o její složitosti a nátuře technologických profesionálů, co se mi později opravdu hodilo, když jsem se začal zabývat právem IT.

■ **Co to jsou vlastně informační a komunikační technologie a v čem se liší od jiných, řekněme mechanických technologií? Čím fundamentálním se liší počítač od počítačů a e-mail od dopisu v obálce?**

Podstatu informačních technologií dobře vysvětluje kybernetika. Je to filozofický obor, na který se i přes jeho

relativní mládí a důležitost dnes už skoro zapomnělo. Jeho zakladatel Norbert Wiener si v polovině minulého století kladl za cíl pochopit a napodobit mechanismus fungování živých organismů. Už na začátku dvacátého století se různým vědním disciplínám dařilo docela dobře popsat, v čem se život liší od všeho ostatního. Erwin Schrödinger to shrnul ve svých přednáškách trefně nazvaných „What is Life“ tak, že život má unikátní schopnost čelit entropii. Wiener na něj navázal a zjistil, že účinnou zbraní, kterou život pro boj s entropií používá, je informace.

Celá kybernetika, která bývá také označována za filozofii života, je tak vlastně o boji s entropií a snaze zabránit chaosu, tj. o tvorbě informace. Nejde tady o to, proč má život schopnost se organizovat a čelit entropii – to je spíš otázka teologická nebo metafyzická. Kybernetiku naproti tomu zajímá, jak se organizujeme, resp. informujeme, a jak bychom tuhle svou přirozenost mohli zdokonalit, nebo dokonce uměle napodobit.

Informatika, která je aplikovanou formou kybernetiky, se zabývá technologiemi, které používáme k informování. Jejím cílem je vytvářet nástroje, které učiní informační procesy pokud možno co nejefektivnějšími. I dopis je v tomhle směru informační nástroj, a tak se vzhledem ke své základní funkci vlastně neliší třeba od zprávy SMS nebo e-mailu. Rozdíl mezi technologií dopisu a digitálního přenosu dat je tedy vlastně pouze v míře jeho efektivity.

Z toho pak plyne i problém, který vzhledem k extrémní efektivitě digitálních informačních technologií v porovnání s těmi tradičními musíme řešit. Člověk má totiž sice přirozenou potřebu informovat sebe i ostatní, ale není schopen odlišit od sebe informaci a balast. Máme přirozené nutkání vytvářet data, ale už nejsme vybaveni schopností reflexe vzhledem k tomu, zda mají tato data organizující schopnost, tj. zda skutečně informují. Technologická složitost a ekonomická náročnost dopisu vede k tomu, že se člověk musí důkladněji zamyslet nad tím, co do něj napíše. E-mail nás oproti tomu díky své extrémní efektivitě nutká k tomu, že tvoříme a posíláme tuny dat, jejichž informační hodnota může být mizivá nebo žádná.

■ **Jak se technologie, které dnes běžně užíváme (počítač, chytrý mobil a GSM technologie, internet a jeho nadstavby jako e-maily či sociální sítě, satelitní navigace, digitálně řízené přístroje aj.) projeví v právu? Co do něho přineslo nového?**

Touhle otázkou jsem se soustavně zabýval několik let a vyšlo mi, že vlastně nic moc. Právo v současném euroatlantickém pojetí směřuje k člověku a ten je pořád ve své podstatě, v dobrém i špatném, stejný. Evropská moderní vzdělanost se odpradáвна potýká s tezí, že vše podstatné už bylo napsáno v antice, a i já si myslím, že na tom asi něco bude.

Proces technologicky motivované společenské změny popisuje třeba kanadský filozof Pierre Lévy a označuje jej jako virtualizaci. Tenhle pojem, který mimochodem taky pochází z antiky, se používá pro zásadní proměnu formy nějakého fenoménu při současném zachování jeho podstaty. Takovým fenoménem může být v právu smlouva, škoda nebo třeba soudní proces. Tím, že se najednou virtualizovaný fenomén realizuje prostřednictvím nové technologie, odpadnou samy od sebe některé jeho problémy. Současně ale připadnou nové a vtip je v tom, provést virtualizaci tak, aby ty nově nastalé problémy byly řádově méně závažné než ty odpadnuvší.

To, že tady nedochází k proměně podstaty, ale samozřejmě neznamená, že se právo nemusí novými technologiemi zabývat. Pokud má plnit roli společenského organizačního mechanismu, musí systém platného práva adekvátně reagovat na jakoukoli relevantní technologicky determinovanou společenskou změnu. Ta nespočívá ve změně fundamentů, ale pouze v drobných proměnách jednotlivých dílčích forem různých společensky významných transakcí. I tyhle drobné změny jsou ale každopádně pro každodenní praxi natolik důležité, že mě a plno dalších právníků v tomhle oboru už řadu let dobře živí.

■ **Dokázal bys detailněji popsat, v jakých oborech práva došlo či dochází k největším změnám? Co je nového například v civilním právu? Jak se liší třeba právo duševního vlastnictví dneška a doby předdigitalní? Co tradiční obory civilního práva jako rodinné či dědické? Prý i v nich se dějí věci... A co takové obory jako odpovědnost za škodu?**

V obecné rovině bych řekl, že se s tím, co Ovidius popisuje jako „proměnu tvarů do nových těl“, nejlépe vyrovnávají ty oblasti civilního práva, které mají nejstabilnější hodnotový a metodologický fundament. Ten totiž vždycky zafunguje při nepoužitelnosti konkrétní regulace šité na míru určité formě a zajistí příslušnému fenoménu kýžnou kontinuitu. Typickým příkladem jsou třeba instituty právní osobnosti, závazku nebo újmy. Trochu nám sice může trvat, než adekvátně pochopíme, co je třeba skutečnou právně relevantní podstatou profilu na sociální síti, ale díky stabilní doktríně a osvědčeným hodnotám se k tomu vždycky nějak dopracujeme.

Dalším pozitivním příkladem je třeba oblast dědického práva, na kterou se ptáš. Podstata dědění zůstává i v tomhle případě stále stejná a jde jen o to zjistit, co je tady vlastně majetkem a jakým způsobem by mělo dojít k adekvátní delaci. Nejde o bagatelní záležitosti, protože souhrnná hodnota takzvaného osobního virtuálního majetku, kterým může být třeba profil na Instagramu nebo účet ve hře s placeným obsahem, se už nyní v Evropě počítá v řádech desítek miliard EUR. Díky stabilnímu hodnotovému a metodologickému základu dědického práva se ale i tady postupně dopracováváme k solidním řešením a třeba

zjišťujeme, že věci způsobilou k dědění, o které tady má smysl uvažovat, nejsou nějaká data, ale nejčastěji jde o relativní práva ze závazků vůči poskytovatelům služeb. Od toho pak už je jen krok k nové úpravě konkrétních institutů, které zajistí, že se takový virtualizovaný majetek podaří v reálné praxi najít a dát jej k dispozici oprávněným dědicům.

Jiné oblasti civilního práva ale tohle štěstí hodnotového a metodologického fundamentu nemají. Odstrašujícím příkladem je v tomhle směru třeba autorské právo. To za uplynulých circa 150 let stihlo vzniknout, pak od základu změnit svoji hodnotovou orientaci a nyní se potácí na hraně desuetudinis, tj. praktického vyhynutí. V současné době jsme svědky toho, že ekonomicky efektivní formy tvorby a využití kreativní produkce téměř nepoužívají autorskoprávní instituty a spoléhají namísto toho na innominátní smluvní konstrukce. Zákonné právo autorské naproti tomu už pak jen jakousi zvláštní setrvačností paternalisticky chrání neefektivní modely a instituce, jejichž jediným reálným důvodem existence je často jen to, že jsme si na ně za posledních 50 let tak nějak zvykli.

■ **Jak se změnilo s nástupem informačních a komunikačních technologií trestní právo? Kupříkladu internet – dlouho se zdálo, že jde o prostor s faktickou imunitou, kde šlo dělat kde co a kde každý tak trochu počítal s nejistotou a nedůvěryhodnými lidmi. Nyní však trestní spravedlnost zasahuje stále častěji a úspěšněji i v něm. Přestává být internet a kyberprostor obecně Divokým západem?**

Zdánlivé omezení působnosti trestního práva nemělo podle mě ani tak hmotný, jako spíš procesní důvod. Chvilí totiž trvalo, než jsme zjistili, jak to udělat, aby se trestnou činností podařilo dostat z informační sítě do soudního spisu. Byli jsme i svědky příchodu několika nových skutkových podstat trestných činů, které reagovaly na virtualizaci různých perverzních forem lidské kreativity. Největší rozvoj ale v tomhle směru jednoznačně zaznamenala a zaznamenává úprava procesních nástrojů umožňujících odhalení a dokumentaci trestné činnosti on-line.

Ani v tomhle případě ale každopádně nejde v právu o nic zásadně nového. Pořád se jedná o tutéž potřebu opatřit právní hmotu odpovídajícími procesy k tomu, aby mohla reálně existovat. I náš Ústavní soud se ve svém posledním rozhodnutí o uchování provozních a lokalizačních údajů hlásí k jednomu z principů legality práva formulovaných Lonem Fullerem, podle kterého je nepřípustné nechat hmotná práva a povinnosti viset ve vzduchu bez toho, aby bylo možno je reálně vymoci. Zatímco nám důkaz k usvědčení pachatele dříve poskytl třeba svědek nebo informátor, dnes jej bereme z informačních systémů a tomu je potřeba přizpůsobit i procesní úpravu.

■ **Jak se mění s nástupem digitální doby některá klasická moderní paradigmat, například pojetí státu jako teritoriálního suveréna? Jak moc platí pro digitální technologie hranice? Zpočátku se zdálo, že příliš ne, ale úspěšné příklady z Číny, která je v zásadě schopna svůj internet odstříhnout od zbytku světa, když se rozhodne, i z Německa, jemuž se vcelku podařilo zregulovat projevy na Facebooku, ukazují, že státy zdaleka nejsou tak slabé... Nedává naopak internet možnost silným státům (EU, USA apod.) k tomu, aby jejich regulace měly silné extrateritoriální účinky? Němci možná dají Facebooku na výběr, že buď bude nenávistné projevy cenzurovat na celém světě, anebo nebude moci působit v Německu...**

K normativní teritoriální suverenitě jsme se bolestně dopracovali v pozdním středověku a podle mě je reálná existence tohoto právního konceptu jedním z největších výdobytků naší moderní kultury. O to je pak horší, že tenhle základní kámen současné civilizace v poslední době kvůli různým malichernostem otevřeně zpochybňují velké národy jako Rusko nebo Čína, které díky členství v Radě bezpečnosti nesou naopak největší díl odpovědnosti za jeho zachování.

Způsob, kterým do koncepce teritoriální suverenity zasahuje internet, se od téhle explicitní subverze diametrálně liší. Informační síť je přirozeně postavená na irelevanci fyzického umístění dat. I dnes módní cloudové služby ukazují, že delokalizovaný způsob zpracování dat je z hlediska využití příslušných kapacit nesrovnatelně efektivnější než lokalizované řešení. To pak ve výsledku znamená, že může docházet k datovým operacím, které, byť probíhají v určitém místě, jsou ve skutečnosti mimo efektivní kontrolu teritoriálního suveréna, a naopak je, zpravidla prostřednictvím výkonu své vrchnostenské moci nad příslušným poskytovatelem služby informační společnosti, může efektivně kontrolovat suverén z jiného území.

Možnosti, jak se s tímto problémem teritoriální suverenity vyrovnat, jsou v obecné rovině dvě. Můžeme se jednak pokusit nacpat internet do stejného režimu teritoriality, jaký má off-line svět. K tomu dnes slouží různé geoblockační technologie a další restriktivní nástroje, do kterých – vedle podnikatelů vydávajících na diskriminaci spotřebitele – masivně investují především autoritářské režimy. Z jejich pohledu je přeshraniční komunikace extrémně nebezpečná, protože průvodním jevem volné informační výměny je i výskyt hodnot, jakými jsou svoboda, solidarita, rovnost nebo pravdivost. Ani přes ohromné investice se to ale těmto režimům úplně nedaří. Měl jsem možnost to sám poznat třeba u našich čínských studentů, kteří i díky přístupu k – byť silně filtrovanému, ale přesto zčásti svobodnému – internetu mohou rozvíjet vlastní svobodné kritické myšlení a zdaleka pak nevykazují znaky nějakého tupého stáda. A informace o tom, že je nějaký libovolně velký národ, snad vyjma tragické Severní

Koreje, skutečně schopen se bez fatálních škod odstříhnout od internetu, považuju osobně spíš za propagandu.

Druhou možností řešení tohoto problému je doplnění teritoriálního konceptu suverenity o informační komponentu. Exkluzivní suverenitu v takovém případě necháme ve vztahu k místu, ale k procesu zpracování dat. Můžeme pak i v právu přijmout tezi, že k datům fyzicky umístěným na nějakém území vykonává v určitých aspektech jejich zpracování autoritativní moc i cizí suverén, a to prostřednictvím efektivní kontroly nad poskytovatelem příslušné služby. Jednu z možných koncepcí takové informační suverenity jsme se před pár lety pokusili dát dohromady ve společné knížce s Danem Svantessonem. Došlo nám, že k informační suverenitě státu by se dalo přistoupit podobně, jako když řešíme individuální informační suverenitu, respektive informační seburčení člověka. Vypadá to, že tahle komplementární koncepce informační suverenity by mohla v naší právní kultuře fungovat, a třeba v Evropě nebo USA se můžeme už nyní setkat s legislativou a judikaturou, která je na ní přímo založená.

V prvním i druhém řešení má každopádně zásadní roli poskytovatel služby a důležité je i místo jeho usazení. Je pochopitelné, že se poskytovatelům služeb nechce se suverénem moc spolupracovat tam, kde k tomu nejsou něčím vyloženě nuceni nebo motivováni. Velké národy mají v tomhle směru samozřejmě výhodu, protože provideri na jejich území realizují nezanedbatelný zisk, a to samo o sobě je zprostředkovaně nutí k nějaké míře souladnosti s místními regulatorními požadavky. Jediným reálným důvodem toho, že velcí poskytovatelé služeb, obvykle z USA, reflektují v určitých ohledech naše právo, je tím pádem naše členství v EU. Nebýt toho, mohli bychom na vynuovení českého práva prostřednictvím zahraničních služeb informační společnosti buďto zapomenout, nebo bychom si tu možnost museli draze koupit.

■ **Co právo a takzvaná sdílená ekonomika, tedy různé přes internet či mobil zprostředkované ubytovací, dopravní či jiné služby? Nejde jen o staré zboží v novém obalu, které se snaží uniknout dosavadním dusivým regulacím a možná také zdanění? Je zde nějaká fundamentálně nová kvalita, vyjma způsobu zprostředkování služby mezi poskytovatelem a zákazníkem?**

I tady je potřeba pochopit, co je vlastně předmětem virtualizace. Platformy tvrdí, že fungují jako zprostředkovatelé a plní jen roli lepšího inzertního servisu. U některých to opravdu platí, ale když se na řadu jiných podíváme blíže, zjistíme, že takzvaní dodavatelé služeb tady nedisponují ani elementární podnikatelskou svobodou. Platforma jim nadiktuje všechno včetně zákazníka, smluvních podmínek nebo ceny. Argument, že takový „dodavatel“ přece může „podnikat“ i nezávisle na platformě nebo si vybrat jinou

platformu, často nefunguje, protože evidentním průvodním jevem sdílené ekonomiky je extrémní tendence k monopolizaci trhu na straně platformy.

Velmi dobře to popsal Maciej Szpunar ve své zprávě k případu *Uber Spain*, z níž později vyšel i Soudní dvůr. Konstatoval tam, že tím, kdo reálně vykonává podnikatelskou svobodu v přepravě, je Uber, a tím pádem je potřeba považovat jej nikoli jen za zprostředkovatele, ale přímo za poskytovatele přepravní služby. V podobném duchu rozhodují i americké nebo anglické soudy, když posuzují třeba poměr řidičů a platformy a docházejí k závěru, že řidič tady reálně nevystupuje jako podnikatel, ale spíš jako závislý pracovník.

Adekvátní virtualizace nás tady každopádně navede i na otázky, které je opravdu potřeba řešit z pohledu státu. Typickou chybou je třeba zaměřit pozornost na ochranu spotřebitele. Když se podíváme na pražské taxikáře a porovnáme zde úroveň ochrany spotřebitele se službou Uber, je evidentní, že státní regulace je v tomhle směru oproti autonomní regulaci v rámci platformy až směšně neúčinná.

Pozornost je naproti tomu potřeba věnovat jiným oblastem, typicky zneužití tržní moci vzhledem k poskytovatelům služeb. Víme, že jde o pojem hojně používaný komunistickým slovníkem, ale to, co můžeme vidět ve vztahu mezi platformou Uber a řidiči třeba v Americe, se prostě nedá označit jinak než vykořisťování. Když jsme byli letos s rodinou na dovolené v Chicagu, bylo mi až stydno, jak málo jsme platili, když jsme někam jeli s Uberem, a jak moc se náš řidič snažil, abychom měli z jízdy dobrý pocit a dali mu pak za to hvězdičky v hodnocení. Řada soudních případů taky ukazuje, že ten vztah mezi platformou a řidičem tady snad už ani nevykazuje znaky závislé práce, ale spíš nějaké moderní formy nevolnictví. To samozřejmě nemá se svobodným podnikáním nic společného.

Druhým balíkem problémů jsou daňové povinnosti. Platforma tím, že si hraje na zprostředkovatele, přehazuje daňové povinnosti na jednotlivé poskytovatele služeb. Najít je a donutit k tomu, aby splnili daňovou nebo třeba poplatkovou povinnost, je pak pro orgány finanční správy nebo místní samosprávu při užití tradičních nástrojů často složité. I tady je ale k dispozici řada relativně elegantních řešení, jak ve výsledku dosáhnout efektivního fungování sdílené ekonomiky bez současného okrádání státu. Chce to ale invenci, kterou jsme u nás v České republice zatím moc neukázali. Celá debata se totiž u nás točí jen okolo toho, zda tu kterou službu sdílené ekonomiky jednoduše zakázat, nebo naopak povolit. K efektivním metodám chytré regulace nebo performativních pravidel jsme se zde zatím nějak nepropracovali.

Často nechceme slyšet ani na to, že vysoká efektivita platformy může v některých oblastech podnikání ukazovat

i na hypertrofovanou administrativu a samoučelnou regulaci a že snížení regulatorní zátěže by s sebou v takových případech vlastně neneslo žádné negativní důsledky. Je to přitom škoda, protože jsme učebnicovým příkladem ekonomiky, které by chytré regulovaná dostupnost sdílených forem podnikání prospěla opravdu v mnoha směrech.

■ **Co je to umělá inteligence? Jak se liší od klasického zpracování velkých objemů dat počítačem za pomoci programů, které fungují přesně tak, jak je lidé předem naprogramovali? Laicky viděno se běžný počítač liší od ručního počítání právě „jen“ onou schopností pracovat s velkými objemy dat. A v čem se, pokud vůbec, liší umělá inteligence od běžného počítače, pokud by měl dost velkou výpočetní kapacitu?**

Od klasického počítačového algoritmu se umělá inteligence liší tím, že samotné zpracování dat tady nekóduje programátor. Člověkem vytvořený program autonomního systému totiž není o tom, co a jak dělat, ale jak se to naučit. Autonomní systém tedy dostane od programátora jen základní zadání a mechanismus pro autonomní učení se. Pak už se programuje a vyvíjí sám, tj. autonomně.

Z právního hlediska považují za jeden z nejdůležitějších aspektů autonomních systémů malou nebo žádnou vysvětlitelnost jejich operačních algoritmů. U standardního algoritmu, i když je hodně složitý, můžeme rozebrat jednotlivé jeho kroky a pochopit, proč počítač dělá, co dělá. Autonomní algoritmus ale tímhle způsobem pochopit nedokážeme. Vytváří se totiž sám a ve výsledku jde o pro člověka nepochopitelnou změť dílčích nastavení ohromné sítě vzdáleně připomínající svou konstrukcí mozek.

Dobrym ilustrativním příkladem tohoto problému je epizoda s autonomním robotem Tay. Jeho tvůrcem byl americký Microsoft a jeho úkolem bylo autonomně tvořit populární tweety. Robot se učil jednak tím, že analyzoval stávající tweety, a jednak díky zpětné vazbě, kterou sám dostával od uživatelů Twitteru. Krátce po spuštění, nutno přiznat, že i za nemalého aktivního přispění úchylných uživatelů začal robot tweetovat nenávistné příspěvky a sprostárný nejhorského kalibru. Microsoft robota vypnul a snažil se jej opravit. Pokud by se jednalo o klasický algoritmus, prostě by se přepsal. Tady ale nešlo přepsat operační kód, jednak proto, že mu nikdo nerozuměl, a jednak proto, že jeho vlastností bylo permanentní učení se, a tím pádem se průběžně měnil. Jedinou možností bylo tedy upravit mechanismus učení a doufat, že to bude ve výsledku nějak fungovat. No a ono to ve výsledku nefungovalo. Po druhém pokusu tedy musel Microsoft robota nadobro vypnout a začít se neautonomně omlouvat všem možným skupinám lidí, které za svůj krátký život stihl robot tragicky porážet.

Tady ale každopádně stojí za připomenutí, že Microsoft není nějaká parta čučkařů. Jeho programátoři patří

k absolutní světové špičce. Ani jim se ale nepodařilo napsat autonomní algoritmus tak, aby se z Twitteru nenaučil rasismu, xenofobii, homofobii a jiným perverzím. Vedle malé míry vysvětlitelnosti můžeme tedy ve vztahu k právu hovořit také o relativně menší míře kontroly člověka nad tím, co výsledný autonomní algoritmus dělá. To může mít praktické důsledky třeba u některých typů odpovědnosti.

■ **S digitálním věkem přišel (či se spíše rozvinul) obor práva nazývaný ochrana osobních údajů. Ve světě v něm jsou velké rozdíly: V Evropě jsme na osobní data citliví a podrobujeme nakládání s nimi přísným kogentním regulacím. V USA ponechávají zatím víc možností smluvním ujednáním mezi jedincem, o jehož data jde, a tím, který o ně má zájem. Čína využila moderní technologie analýzy a zpracování dat ke komplexní kontrole lidí státem. Který z těchto modelů převládne? Anebo ani jeden? Neodrážejí nakonec základní charakter společností, v nichž vznikly, a sice americký liberální kapitalismus, evropský pečovatelský stát a východní despocii?**

Uvedené srovnání je ve skutečnosti trochu složitější. Severoamerická právní kultura tradičně stojí na ochraně lidské svobody a soukromí je i tady důležitým aspektem celé řady jejích nedílných součástí. V Americe je tak v porovnání s Evropou třeba daleko silnější ochrana soukromí jako aspektu svobody anonymního projevu. Bez zajímavosti není ani to, že historicky nejvyšší sankce za zásahy do informačního soukromí nebo za protiprávní zpracování zdravotnické dokumentace nepadly v Evropě, ale v USA.

Určitý systémový rozdíl můžeme ale určitě vidět v tom, že severoamerická právní kultura stojí obecně na předpokladu, že tím, kdo se má brát o svá práva, je každý jednotlivý člověk. V Evropě jsme zvyklí chránit svobodu člověka spíš tím, že díky vrchnostenské aktivitě vytváříme bezpečné prostředí k její realizaci. Oba přístupy mají svá pro a proti. V Evropě třeba řešíme zbytečnou administrativu, zatímco v USA se ze soukromí stává luxusní právo jen pro bohaté, kteří mají čas a peníze se o něj brát.

Čína je v tomhle směru úplně jiná. Její právní kultura nestojí na prioritě člověka, ale na dominantním významu jednoty v kombinaci s presumpcí, že jednotu zajišťuje vládce. Euroatlantická civilizace se v posledních dvou stoletích vyvinula k víře v to, že zásadně svobodní lidé se přirozeně sjednotí (zorganizují) k obraně své svobody. Čínské pojetí organizace naproti tomu stojí na prokazatelné schopnosti vládce vynutit si jednotu silou.

Nemyslím si, že bychom museli úplně uvažovat o tom, zda se časem spíš prosadí evropský, nebo americký přístup k ochraně informačního soukromí. Obě varianty jsou

totiž zásadně hodnotově kompatibilní a rozdíl je jen v metodě. Oba přístupy tak mohou docela dobře fungovat vedle sebe, nebo se v návaznosti na momentální okolnosti dokonce vzájemně nahrazovat. Třeba v GDPR je v porovnání s dřívějšími směrnicemi a národní zákonnou úpravou extrémně posílený aspekt individuálních práv, což by mohlo ukazovat spíš na prosazování konzervativního přístupu amerického typu (o to víc jsem zíral, když se proti této nové úpravě u nás halasně vymezovali politici, kteří sami sebe označují za zastánce konzervativismu). Naopak v Americe se v poslední době rozšiřuje věcná působnost sektorových regulátorů nebo místních samospráv na otázky související s ochranou soukromí, což má zase spíše znaky evropského socialismu. Jedno ani druhé ale nepovažuji za problém, pokud to ve výsledku funguje.

Čínský přístup je ale s Evropou nebo Amerikou absolutně nekompatibilní. Domnívám se, že stejně, jako se Čína brání vlivu euroatlantické kultury, založené na právech člověka, měla by se evropská a americká právní kultura rozhodně bránit jakýmkoli pokusům o posun směrem k čínskému vnímání autoritativní jednoty. V tomhle ohledu je úplně jedno, jestli se o to v Evropě nebo Americe snaží čínská politická reprezentace přímo, nebo prostřednictvím nějakých nastrčených firem tvářících se, že dokonale zapadají do našeho systému svobodného podnikání, založeného na účtě k lidským právům.

■ **Jak digitalizace proniká do veřejné správy a daní? Zatím vidím jen všemožné databáze a jejich koordinované využití (od základních registrů o lidech, autech, nemovitostech atd. až třeba po registr smluv). Dál sem samozřejmě patří online sledování transakcí a analýza velkých dat (EET, kontrolní hlášení, sledování platebního styku a podezřelých finančních transakcí, ale třeba i sledování a řízení dopravy) a snad postupně i uživatelsky jednodušší komunikace mezi jednotlivcem a státem po internetu. Děje se ve státní sféře ještě něco, co mi uniká, a přitom je či bude důležité?**

Osobně se považuji za konzervativního člověka, a může tak vypadat paradoxně, že třeba na myšlence EET nevidím v zásadě nic špatného. Podnikatelé mají tradiční povinnost evidovat a přiznávat pro potřeby vrchnostenské finanční kontroly svoje tržby a jediný podstatný rozdíl tady přece spočívá v tom, že jde o evidenci a přiznání ekonomické aktivity v reálném čase.

S ochranou soukromí, ani toho podnikatelského, to podle mě nemá nic moc společného, protože problém soukromí spočívá především v omezení lidské svobody. Člověk, do jehož soukromí je zasaženo, takovému zásahu přizpůsobuje své chování a v důsledku toho ztrácí svobodu. To se pak třeba projevuje i ztrátou kreativity, která je, jak nám ukázala kybernetika, tak důležitá pro boj života s entropií. Zatím jsem se ale nesetkal s případem, kdy by povinnost

elektronicky evidovat tržby reálně omezovala svobodu legitimního podnikání. Můžeme se samozřejmě bavit o tom, zda to celé u nás nešlo udělat líp, protože určitým omezením je pro podnikatele i větší než nezbytně nutná administrativa. Pokud podnikatelé kvůli EET ztrácejí čas, je to ale jen důsledek nezvládnuté implementace, a nikoli hodnotový problém mechanismu jako takového.

V případě veřejné správy u nás každopádně vnímám zásadně vadné pochopení potenciálu informačních technologií. Zatím jsme se dopracovali jen k tomu, že se snažíme používat počítač tam, kde jsme dříve používali papír, a za výdobytek moderní doby považujeme elektronický formulář a datovou schránku. Velmi se pak divíme, když tenhle přístup ve výsledku nevede ke zvýšení efektivity výkonu veřejné moci, ale naopak jen k dalším problémům.

Skutečný potenciál informačních technologií ale nespočívá v tom, že se dá papír nahradit digitálním záznamem a poslat vzduchem namísto poštou. Veřejnou správu by mělo předně zajímat, že se díky informačním technologiím dají velmi snadno generovat vysoce formalizované záznamy právního jednání. Dokonce tady můžeme sledovat cosi jako paradox formality, protože z off-line světa jsme zvyklí, že formálně náročnější záznam si obvykle vyžaduje více času a pozornosti. Počítač ale, pokud se správně použije, může naopak generovat vysoce komplexní záznam právního jednání způsobem, který od člověka vyžaduje jen triviální faktický úkon.

Třeba v e-shopu není z hlediska formalit nákup o nic složitější než v kamenném obchodě. Člověk si něco nahází do košíku, zaplatí a je to. E-shop ale přitom generuje důkladnou formální dokumentaci celé transakce, včetně písemné smlouvy a dokonalého záznamu každého kroku, který k jejímu uzavření vedl.

Druhý zásadní aspekt skutečného potenciálu informačních technologií souvisí s dostupností a kapacitou informační sítě. Prostřednictvím informační sítě se totiž mohou přímo aktivně účastnit celého procesu autoritativní aplikace práva. Namísto pinkání si s vrchností podáními a formuláři tak můžu elektronicky přijít na úřad a celou věc v reálném čase vyřídit, třeba v řádu hodin nebo dnů. Když navíc tenhle potenciál zkombinujeme s možností automatizované formalizace, o které jsme se bavili před chvílí, docházíme najednou k poznání, že třeba dokonce ani není nutné ke zvýšení efektivity zjednodušovat různé administrativní procesy.

Stavební řízení tak může klidně dál obsahovat požadavek na tunu razítek a různých vyjádření, ale stavebníkoví to může být jedno za předpokladu, že polovinu z nich si za něj přiměřeně chytrý systém sám obstará a i druhá polovina půjde zařídit lusknutím prstu. Jedinou větší systémovou překážku doteď představovala absence mechanismu

pro jednoznačnou elektronickou identifikaci člověka, ale ani s ní už od účinnosti nařízení eIDAS není nejmenší problém.

Samozřejmě jsou i jiné způsoby, jak zvýšit efektivitu veřejné správy. Veřejnost třeba vždycky kvituje s povděkem, když nějaký politik prohlásí, že omezí byrokracii, zruší přebytečná razítka a případně ještě vyhodí nadpočetné úředníky. S tím, co politici myslí omezením byrokracie, ale může taky docela dobře dojít k omezení nějakých dotčených práv a s vyhazováním úředníků může jít stejně dobře ruku v ruce i snižování pravděpodobnosti, že taková práva člověka nebo státu někdo opravdu ochrání.

Tažení proti byrokracii, která se u nás už postupem času stala téměř sprostým slovem, tak může vést k tomu, že se třeba začnou – když zůstaneme u příkladu se stavebním řízením – šmahem povolovat vachrlaté stavby. Přitom se dá prostřednictvím chytré aplikace informačních technologií docílit toho, že se hmotný standard ochrany všech možných práv zachová, a přitom se celý proces zvládne nesrovnatelně rychleji a jednodušeji. Zrovna v případě stavebního řízení bych řekl, že jsme se namísto vytváření superúřadů pro lepší lidi nebo vymyšlení toho, jak koho omezit v námitkách, mohli prostě podívat na to, zda by se o podstatnou část administrativy nemohla formou nějakého portálového řešení automatizovaně postarat sama vrchnost.

■ **Jak se digitalizace projevuje v právní praxi? Laika asi v první řadě napadne ASPI a jiné vyhledávací systémy na právní předpisy a judikaturu. Ale vím, že vývoj kráčí dál a že se dnes elektronicky prohledávají smlouvy a jiné právní texty a že smlouvy, ale i třeba jednodušší rozhodnutí lze pomocí počítače i „vyplnit“ a podepsat. Přijde někdy doba, kdy počítač na pokyn soudce (anebo třeba sám) napíše i složitý právní text, který sám vytvoří analýzou jiných právních textů?**

Elektronická publikace právních předpisů je pro nás Čechy extrémně ostudné téma. V době, kdy má dokonce už i celá EU s tunami legislativy a třídvaceti úředními jazyky roky fungující elektronickou promulgaci práva, která obsluhuje půl miliardy lidí, my stále nemáme nic. A když už se konečně rozhoupeme něco takového zavést, dopadneme jak s nákupem masové konzervy v supermarketu – v porovnání s tím, co mají jinde v Evropě, je předražená a je v ní polovina masa.

Až jednou naběhne eSbírka, na jejíž předpokládanou cenu mám velmi konkrétní názor, budou totiž skutečně elektronicky promulgovány jen nové předpisy, zatímco u všech ostatních, včetně císařských patentů a prvorepublikových či komunistických zákonů, o kterých nikdo už ani neví, zda vlastně platí, nebo nikoli, budeme dál hledat oficiálně promulgované znění v papírové sbírce. V době, kdy už

máme, jak říkáš, sofistikované systémy schopné samostatně psát odůvodnění soudních rozhodnutí, tak přelapčený český Právo tvůrce stále odkazuje lidi na papír, nůžky a lepidlo, případně na to, aby si za účelem přístupu k platnému zákonnému právu, jehož obsah má povinnost znát každý (a stát má povinnost tuhle znalost každému umožnit a usnadnit), koupili licenci nějakého právního informačního systému.

Jinak se už debata o systémech umožňujících psaní podání nebo rozhodnutí ani moc netýká otázky, zda je máme k dispozici, ale k čemu je budeme používat. To je pak hlavně problém filozofický a politický. Speciálně v České republice je třeba otázka nasazení těchto nástrojů ještě z ekonomického hlediska determinována i velikostí agendy v našem jazyce. Vývoj tady obvykle vyžaduje velkou jednorázovou investici a pak je potřeba se ptát, zda je příslušná česká právní agenda dostatečně velká na to, aby se díky takové investici skutečně ušetřilo za lidskou práci.

Z filozofického hlediska má ještě smysl rozlišovat mezi tím, kdy autonomní systém jen formuluje myšlenky právníka, a tím, kdy sám konstruuje argumenty a vymyslí příslušné řešení. V oboru ODR (on-line dispute resolution) se třeba masivně rozvíjí technologie rozhodovacích algoritmů způsobilých analyzovat případ a generovat k němu argumentovaná rozhodnutí. Počítač tedy v takovém případě nechystá jen nějaké podklady, ale sám bez zásahu člověka autonomně rozhoduje. Výhodou takových systémů není samozřejmě kvalita rozhodnutí, ale jejich pragmatická dostupnost. Takový systém může být totiž tak efektivní, že má ekonomický smysl použít jej i pro bagatelní spor malé hodnoty.

Spravedlnost, respektive její light varianta bez cukru a tuku, je tady tím pádem dostupná i pro případy, kde frustrace ze zásahu do práv nedosahuje takové intenzity, aby motivovala člověka, který není kverulantem, k podání na soud. Třeba systém řešení sporů mezi uživateli eBay tímhle způsobem řeší ročně přes pět milionů sporů, které by za normálních okolností spadly pod stůl. Náklady na jednu věc se tady z pohledu provozovatele počítají v jednotkách dolarů. Pro účastníky je celý rozhodovací servis úplně zdarma a díky jeho jednoduchosti nepotřebují ani žádnou profesionální odbornou asistenci. Není to každopádně ADR (alternativní řešení sporů), protože u sporů o desítky dolarů mezi normálně myslícími účastníky z opačných konců světa žádná ekonomicky reálná soudní alternativa vlastně neexistuje.

Tohle má samozřejmě jen pramálo společného s tím, co chápeme pod pojmem spravedlivý proces. Je to ale možná pořád lepší než nic. Předmětem politického rozhodnutí založeného na důkladné filozofické úvaze tady pak musí být otázka, do jaké míry budeme z pozice státu tuhle spravedlnost pro chudé tolerovat nebo třeba někde i podporovat.

■ **S tím, cos ted' říkal, souvisí možná obecnější zamyšlení o vztahu práva a technologického rozvoje. Jak se promění právo, pokud se uskuteční to, o čem se dnes hodně píše, tedy jakýsi další technologický skok daný rozvojem jednak informačních technologií, ale také takových oborů jako lékařství, genetiky či nanotechnologií? Platí, že pokud něco technologicky je možné, rozšíří se to, navzdory etickým pochybnostem a právním zákazům? Myslím třeba na propojování mozků lidí s počítači, pěstování umělých orgánů za účelem transplantace, genetické modifikace člověka či alespoň na výběr embryí s těmi „správnými“ vlastnostmi, aby se z nich těm, kdo zaplatí, narodili chytrí, krásní, sportovně nadaní anebo třeba poslušní lidé... Či na technologie, jež by uměly předvídat, podobně jako ve filmu *Minority Report*, co člověk chce udělat a na co myslí, a dokázaly na to včas reagovat.**

Existuje takové klíše, že právo jde za technologickým vývojem. Říká se to většinou posměšně nebo omluvně a já bych řekl, že na místě není ani jedno. Osobně si ani trochu nepřeju, aby právo technologický vývoj předbíhalo nebo s ním drželo krok, protože nikdy není dobré něco regulovat bez elementárních empirických znalostí nebo zkušeností.

Známý pražský kmotr Zdeněk Kühn k téhle otázce vždycky připomíná sovětskou sci-fi literaturu z šedesátých let, která projektuje život v roce 2000. Lidé tam bydlí na Marsu a jezdí ve vznášedlech. Vznášedla byla totiž mezi komunisty velmi populární jako dopravní prostředek budoucnosti. Když si ale noví lidé potřebují zavolat, jdou do telefonní budky. Kdyby šlo právo s technologickým vývojem, respektive s tím, co jsme od něj očekávali, měli bychom skvělé zákony o životě na Marsu a dopravní předpisy pro jízdu na vznášedlech, ale stejně by nám unikla mobilní komunikační zařízení nebo datová ekonomika.

Dnes mi trochu tu jízdu ve vznášedlech po Marsu připomínají debaty nad etickými nebo právními souvislostmi nasazení umělé inteligence. Různé více či méně učené publikace se zabývají otázkami, zda by mělo být autonomní vozidlo nakódováno, aby narazilo radši do těhotné ženy, nebo postaršího nositele Nobelovy ceny za fyziku, nebo jak by se měl zregulovat robot, který bude rozhodovat o eutanázii. Diskusemi o těchto a podobných věcech ztrácíme čas a energii. Pokud už něco na způsob autonomního auta skutečně u nás po více než dekádě ujišťování o tom, že se to blíží, konečně někam vyjede (na D1 to ale samozřejmě být nemůže, protože tam je třeba k posunu vpřed extrémní kreativity a tou umělá inteligence nikdy nebude disponovat), nebude pro rozhodování robota o tom, do koho narazit, absolutně žádný prostor. O tom, že robot v tomto ani příštím století nikdy nebude rozhodovat o eutanázii, ani nemluvě.

Tím ale v žádném případě nechci říct, že bychom se neměli věnovat perspektivním úvahám. Hlavně etiku v tomhle směru potřebujeme jako sůl. Nikoli však plané vykládání o nesmrtnosti brouka, ale skutečnou etickou reflexi reálných problémů. Typickým příkladem jsou nové technologie v medicíně. Tenhle obor má obrovský investiční potenciál a třeba autonomní technologie se zde rozvíjí a uvádějí do praxe daleko rychleji než třeba v mediálně akcentované oblasti autonomních vozidel. Etické výzvy tu jsou ohromné a pro právo vysoce relevantní. Není třeba daleko doba, kdy budeme muset vzhledem k dostupnosti technologií vylepšujících lidské schopnosti nebo kompenzačních pomůcek řešit třeba úplně elementární právní otázku rovnosti, tj. v tomto případě rovnosti „standardního“ a „trochu vylepšeného“ člověka.

Každopádně je podle mě nutné vést relevantní filozofickou či etickou debatu současně s technologickým rozvojem, ale k právní regulaci je vhodné přistoupit až tehdy, bude-li trochu jasno ohledně reálné společenské aplikace nějaké nové technologie. Výjimkou jsou samozřejmě oblasti, kde existuje jednoznačný politický program daný nějakou historickou zkušeností. Takovým příkladem je třeba problematika eugeniky, která je například v Německu z pochopitelných důvodů předmětem rigorózní právní regulace i bez toho, aby německý právotvůrce čekal na to, co která technologie dokáže.

...a ještě poznámka k tomu pražskému kmotrovi. Zdeněk Kühn je samozřejmě profesorem právní teorie a soudcem Nejvyššího správního soudu. Já měl jen takové perverzní pokušení ho tímhle mediálním titulem z legrace označit, protože šel za kmotra našemu synovi Jankovi. Doufám, že se na mě nenaštve, nebo že se tohle označení třeba nějak neujme...

■ **A ještě jedna otázka mě v té souvislosti napadá. Jak je to v souvislosti s tím, jak se svět stále více propojuje a vzdálenosti mezi státy psychologicky zkracují, jelikož mezinárodní obchod roste a cestování je levnější a rychlejší, s vývojem právních kultur? Platí stále, že mezi nimi jsou diametrální odlišnosti, anebo srůstá i pojetí práva, pojetí lidských práv, vnímání dobra a zla, žádoucího a zavrženíhodného?**

Díky za tuto otázku. Můj učitel, profesor Hajn, mi říkal, že když na něco neumím odpovědět, tak abych nevypadal blbě a nemlčel, mám alespoň poděkovat. Kvalifikovaně by to asi dokázal říci antropolog nebo kulturolog, ale já tuhle kvalifikaci nemám, a tak tomu opravdu nerozumím.

Úplně laickým pohledem bych ale asi vyšel z toho, co vidím, když musím kvůli práci cestovat napříč světem. Moje neodborné pozorování by se dalo shrnout zhruba tak, že všude žijou lidi a všude je chleba o dvou kůrkách. Tomuhle internet svědčí a nejde jen o irelevanci fyzických vzdáleností. Díky pokročilým informačním technologiím padají i jiné komunikační bariéry včetně jazyka.

Na druhé straně člověk přirozeně tíhne k tomu být součástí nějakého specifického společenství, jakoby elity. Už to ale nejsou Stínadla nebo Jižák, ale identita je namísto toho výlučně otázkou národnosti, povolání, vyznání apod.

S globalizací jde tím pádem ruku v ruce i přirozená partikularizace společnosti, jen její hlediska už nemají geografický charakter. I k tomu se internet velmi dobře hodí, protože nabízí, je-li o to zájem, technické nástroje k dokonalému odstínění komunikace konkrétní skupiny od zbytku společnosti.

Co ale v téhle souvislosti úplně nechápu, je klíč, kterým k této, často i velmi radikální, partikularizaci na internetu dochází. Můžeme tak sledovat různé silně specifikované a třeba až militantní skupiny náboženské, rasové, profesní nebo politické, ale naopak prakticky nevidíme stejnou míru partikularizace třeba u politických národností.

Došlo mi to, když na jedné pietní akci k uctění památky našich letců, kteří bojovali v bitvě o Anglii, opravil jeden člověk z publika přednášejícího, když hovořil o tom, že tito letci byli Češi. Pro většinu z našich letců to sice etnicky platilo, ale současně také platilo, že všichni bez výjimky byli Čechoslováci a že se k Masarykem poskládané československé národnosti sami hrdě hlásili – to dokonce namísto své národnosti etnické.

Narodil jsem se jako Čechoslovák a úplně jsem už po čertech zapomněl na tohle slavné dědictví politické národnosti, na které můžu být, aniž bych si to úplně sám zasloužil, dokonce pyšný. Nedokážu přitom pochopit, jak je možné, že máme silně koherentní komunitu zastánců teorie placatosti země, chemtrails, popíračů holokaustu nebo milovníků různých diktátorů, a přitom neexistuje on-line žádné koherentní společenství Čechoslováků, kteří, na rozdíl ode mě, nepodlehli všeobecnému třesťení devadesátých let a nezapomněli na svoji vlastní, prokazatelně existující a kdysi slavnou politickou národnost.

■ **Na závěr dotaz přímo k tobě a tvé praxi: Čím se v současnosti nejvíce zabýváš na fakultě i jinde a co si od tebe budeme moci v dohledné době přečíst či třeba stáhnout z internetu?**

Z praktických záležitostí teď asi nejvíc řeším problematiku právních souvislostí kyberbezpečnosti. Snažíme se postupně najít pro informační společnost adekvátní řešení toho, co se v teorii označuje jako obranyschopná, bránící se nebo militantní demokracie. Na jedné straně si tady moderní evropský právní stát samozřejmě nemůže dovolit být tak rychlý a regulatorně efektivní jako nějaká východní autoritářská despotie středověkého ražení. Na straně druhé ale vidíme, že když už v naší právní kultuře dojde k nastartování přirozené imunitní reakce, není síly, která by s ní mohla soupeřit. To je logicky dáno tím, že militantní demokracie se může spolehnout na iniciativu

a kreativitu svobodného člověka, a té se nic na světě nevyrovná. No a teď se podle mě právě nacházíme v době, kdy se naše kultura naštvala dostatečně na to, že se pomalu začíná bránit. Úlohou lidí z naší branže je zajistit, aby chom přitom nevybočili z mezí demokratického právního státu.

Poslední dobou mě zajímají i autonomní technologie, na které ses ptal před chvílí. V téhle oblasti vidím teď u nás i něco, co bych označil jako paradox politické podpory. Třeba v kyberbezpečnosti máme u nás v republice špičkové průmyslové a vědecké výstupy, máme i právní regulaci na světové úrovni a náš NÚKIB, přestože jsme malá země, má významné slovo v Evropě i ve světě. Naši nejvyšší politickou reprezentaci to ale doteď moc nezajímalo a s výjimkou státní návštěvy našeho premiéra v USA a pražské konference k sítím 5G jsme tohle své postavení zatím moc nevyužili.

Naproti tomu v oblasti autonomních technologií je situace úplně opačná. Vidíme tady evidentní politický program vlády, výborně odpracovanou podporu českého zastoupení při EU, a dokonce i opravdovou podporu naší evropské komisařky, která má díky svým úspěchům v oblasti ochrany informačních práv v téhle oblasti v Evropě slovo jako málokdo jiný. Když ale koukám na dosavadní naše odborné plány sepsané do různých koncepcí a strategií, chce se mi z toho brečet.

Z věcí k přečtení bude určitě stát za pozornost nový oxfordský komentář ke GDPR, který by měl vyjít letos ke konci roku. Podílel jsem na něm jen minimálně a většinu obsahu tam zařídily opravdové evropské špičky v tomhle oboru. Podle mě se tady také ukazuje jedna z výhod přímo použitelné evropské úpravy v oboru IT práva, tj. že budeme konečně moci i u nás v praxi přímo vycházet z opravdu kvalitní právní literatury.

Napsal jsem teď také pro MUJLT menší text o autonomních systémech pro rozhodování o právech a o transparentnosti jejich vnitřní logiky. Okolo Nového roku by ještě měla vyjít nová právně-informatická knížka, kterou teď dáváme dohromady s kolegy na ústavu a která bude rozebírat problematiku automatizované citační analýzy judikatury. V dohledné době, na kterou se ptáš, budeme muset aktualizovat svou velkou monografii *Právo informačních technologií* a chystáme se i k rozsáhlé aktualizaci knížky o elektronických důkazech – ta je mimochodem pořád k dispozici, společně s našimi časopisy a dalšími publikacemi, ke stažení zdarma na našem ústavním webu.

Pokud mi to zdraví a povinnosti dovolí, rád bych se časem i nějak komplexněji věnoval problematice informačních práv člověka. Poslední dvě dekády nám v téhle oblasti přinesly ohromnou nálož legislativy a judikatury a řekl bych, že se z toho postupně profiluje pár základních témat, která má smysl sledovat průřezově v různých právních odvětvích. Mám ale trochu obavu, že v tomhle případě to s „dohledností“ doby, kdy snad dám něco dohromady, bude asi trochu horší.

Novou oblíbenou laboratoří pro různé nápady z oboru IT práva se pro mě teď vedle našeho tradičního doktorského studia stal i náš nový program LLM, kde máme jako studenty povětšinou praktikující právníky a informační specialisty. Samozřejmě je to hlavně prakticky orientovaná výuka a trénink, ale vedle toho jsem si tam udělal i prostor pro diskusi záležitostí, které mě zajímají jako právního vědce. Kromě otázek, o kterých jsme si dnes povídali spolu, se tam třeba vážně zabýváme i inspirací právní vědy gastronomií nebo akvaristikou. Skutečně mě baví probírat to s lidmi, kteří už často nasbírali v praxi plno zkušeností a přitom mají pořád motivaci k novým intelektuálním výzvám.

# Dočasné řešení EU pro zdanění digitálních společností

**Ing. Aneta Borůvková**  
odbor Strategie daňové politiky, spolupráce  
a správy, Ministerstvo financí  
České republiky, Katedra veřejných  
financí, FFÚ, VŠE v Praze

**doc. Ing. Lenka Láčková**  
odbor Strategie daňové politiky, spolupráce  
a správy, Ministerstvo financí  
České republiky, Katedra veřejných  
financí, FFÚ, VŠE v Praze

Téma zdanění digitální ekonomiky se již delší dobu dostává do popředí zájmů mnoha evropských států. Digitální technologie transformují tradiční obchodní modely společností do modelů zcela nových, což vytváří tlak na daňové systémy. Daňové systémy nejsou v současné podobě v mnohých aspektech vhodně nastaveny a nedokážou se samy pružně těmto novým, dynamicky se rozvíjejícím obchodním schématům přizpůsobit. Stávající pravidla úpravy pro daň z příjmu právnických osob jsou založena na konceptu fyzické přítomnosti, a neodpovídají tedy plně dnešnímu vývoji v kontextu se snadným přeshraničním obchodováním bez nutnosti fyzické přítomnosti. Digitální společnosti tak často mohou využívat tržní infrastrukturu a veřejné služby, například soudní systém státu, ve kterém nemusejí odvádět žádné daně, pokud v tomto státě nejsou zároveň významným způsobem přítomny fyzicky.

Současný stav lze považovat za neudržitelný ve stále více globalizovaném a propojeném světě a vede ke stále větším a rozmanitějším příležitostem pro vyhýbání se daňovým povinnostem, nižším daňovým příjmům pro veřejné rozpočty, negativním dopadům na sociální spravedlnost včetně eroze veřejných rozpočtů a vytváří nerovné podmínky pro společnosti. Digitální společnosti v EU čelí nižšímu efektivnímu průměrnému daňovému zatížení než společnosti obchodující na bázi „tradičních“ obchodních modelů. Efektivní průměrné daňové zatížení nadnárodních skupin podniků založených na digitálních



modelech je ve výši 9,5 %. Nadnárodní skupiny podniků založené na „tradičních“ obchodních modelech podléhají efektivnímu průměrnému daňovému zatížení ve výši 23,2 %.<sup>1</sup>

Lze říci, že panuje shoda mezi většinou států Evropské unie nad důležitostí tohoto tématu a potřebě ho řešit. Nicméně, jak prokázala i dosavadní jednání, nepanuje již shoda nad tím, jak pravidla změnit.

## 1 Evropská iniciativa zdanění digitálních společností

V březnu loňského roku představila Evropská komise nová pravidla zdanění pro aktivity společností v digitálním odvětví. Součástí balíčku byl návrh komplexního řešení, ale také opatření dočasného. Návrhy Evropské komise reagují na sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě o spravedlivém a efektivním daňovém systému v Evropské unii pro jednotný digitální trh,<sup>2</sup> na závěry Evropské rady<sup>3</sup> konané dne 19. 10. 2017 a závěry Rady ECOFIN ze dne 5. 12. 2017<sup>4</sup>.

Komplexní (dlouhodobé) řešení v podobě návrhu směrnice Rady, kterou se stanoví pravidla týkající se zdanění právnických osob v případě významné digitální přítomnosti, bylo dáno do ústraní do doby vyřešení otázky prozatímního opatření. Prozatímní opatření v podobě návrhu směrnice Rady o společném systému daně z digitálních služeb (dále jen „DST“) bylo předsednictvím Rakouska, které probíhalo od poloviny roku 2018, zařazeno mezi tři hlavní priority na dobu trvání tohoto předsednictví.

Pracovní skupina Rady pro daňové otázky se scházela v době předsednictví Rakouska od září do prosince loňského roku prakticky každých 14 dní. Vzhledem k intenzitě vydávaných nových znění kompromisních textů bylo

<sup>1</sup> Pracovní dokument útvarů Komise SWD(2018) 81 final – Impact Assessment. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2018/EN/SWD-2018-81-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>.

<sup>2</sup> Sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě: Spravedlivý a efektivní daňový systém v Evropské unii pro jednotný digitální trh. COM(2017) 547 final. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=CS>.

<sup>3</sup> Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/media/21600/19-euco-final-conclusions-cs.pdf>.

<sup>4</sup> Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/cs/meetings/ecofin/2017/12/05/>.

evidentní, že se Rakousko skutečně snaží o vyřešení této otázky v co nejkratší době.

## 2 Základní aspekty daně z vybraných digitálních služeb

Několik členských států volalo po zavedení prozatímní daně, jež by se vztahovala na hlavní digitální aktivity, které v současné době zdanění v EU zcela unikají, a nabídla by zároveň rychlé řešení. Jedním z hlavních úkolů tohoto opatření bylo zamezit roztržitosti jednotného vnitřního trhu EU v důsledku zavádění vlastních unilaterálních opatření.

Za osobu povinnou k dani by byly považovány pouze velké entity s celkovou výší příjmů v posledním úplném účetním období, pro něž by byla k dispozici účetní závěrka, vyšší než 750 mil. EUR (celosvětově) a zároveň s celkovou výší zdanitelných příjmů dosažených subjektem v rámci EU vyšší než 50 mil. EUR. Nastavení prahů by mělo zajistit ochranu malých a středních podniků.

DST zahrnuje tři hlavní okruhy zdanitelných služeb: umístění cílené digitální reklamy zaměřené na uživatele tohoto rozhraní, zpřístupňování mnohostranných digitálních rozhraní uživatelům, která uživatelům umožňují vyhledávat jiné uživatele a interakci s nimi a která mohou rovněž usnadňovat související dodávky zboží nebo poskytování služeb přímo mezi uživateli (např. období poskytování služeb jako Airbnb, Uber a další), a prodej dat shromážděných o uživateli a generovaných činnostech těchto uživatelů na digitálních rozhraních.

Všechny tyto zdanitelné služby jsou založeny na konceptu „uživatelské přidané hodnoty“. Uživatelé digitálních služeb jsou stále více zapojováni do procesu vytváření hodnoty, ať už vědomě, či nikoli. Tito uživatelé poskytují data, sdílejí znalosti a obsah a umožňují tvorbu rozsáhlých a rozmanitých sítí. Tím vším se v současné ekonomice vytváří enormní hodnota a lze očekávat její růst v čase. Výnosy z těchto zdanitelných služeb by podléhaly jednotné sazbě daně ve výši 3%.

Daň byla nastavena s ročním zdaňovacím obdobím. Původní návrh směrnice počítal s tím, že správa administrativních aspektů bude zabezpečena zjednodušujícím mechanismem jednotného správního místa. Později, s ohledem na očekávaný počet cca 200 osob povinných k dani v rámci celé EU, bylo od tohoto řešení upuštěno a prokázalo se jako neefektivní. Systém by byl velmi finančně náročný a jeho zřízení vyžaduje poměrně dlouhý čas. Osoba povinná k dani by místo toho byla povinna podávat jednotné daňové přiznání, které by bylo v totožné podobě rozesíláno do všech členských zemí, ve kterých je osoba k této dani povinna. Tímto mechanismem by zároveň docházelo k „přirozené“ výměně informací.

Česká republika byla silným podporovatelem zahrnutí doložky o ukončení platnosti do návrhu směrnice, tedy tzv. sunset clause, která by zabezpečila dočasnost tohoto řešení. Ukončení platnosti by přitom bylo stanoveno v řádu několika let a bylo by, mimo jiné, navázáno i na možnost nalezení řešení v rámci OECD.

Komise odhadovala celkový výnos DST do veřejných rozpočtů v rámci EU ve výši +5 mld. EUR. Sama ale připouštěla, že provádění těchto odhadů je velmi složitý proces vzhledem k nedostupnosti dat. Novou dopadovou analýzou pro kompromisní návrh s omezeným rozsahem působnosti Komise odmítla provést.

## 3 Výsledky snahy o dosažení politické dohody nad návrhem DST

První pokus o dosažení politické dohody, a tedy dosažení jednomyslné shody nad návrhem byl uskutečněn v rámci zasedání Rady ECOFIN v prosinci roku 2018. Politická dohoda dosažena nebyla, ale byla představena společná iniciativa Francie a Německa vyzývající k pokračování jednání nad omezeným rozsahem působnosti směrnice pouze na online cílenou reklamu. Na základě této iniciativy rakouské předsednictví vypracovalo ještě v prosinci, před koncem svého funkčního období, nový kompromisní text. Rumunské předsednictví tedy pokračovalo ve snaze o dosažení politické dohody a návrh směrnice byl opětovně předložen k přijetí v rámci zasedání Rady ECOFIN v březnu letošního roku. Ani tento pokus nebyl úspěšný a návrh byl zablokovan Dánskem, Finskem, Švédskem a Irskem.

Jak odmítající státy samy často připouštěly, jejich problém nebyl konstrukční, ale spíše koncepční. Je nepochybné, že tyto státy čelily velkému politickému tlaku ze strany ostatních členských států, zejména Francie. Nicméně ani tento fakt neměl vliv na jejich rozhodnutí a jednomyslnosti dosaženo nebylo. Návrh směrnice byl dán do ústraní s otázkou nad tím, zda by nebyl v případě nenalezení řešení na poli OECD v roce 2020 opětovně otevřen a projednáván.

## 4 Unilaterální opatření ČR

Česká republika si je vědoma toho, že nejefektivnějším řešením pro zdanění digitální ekonomiky jsou bezesporu úpravy a opatření prosazované a zaváděné jako výsledek společných a koordinovaných opatření v širokém mezinárodním kontextu. Dosavadní řešení dané problematiky na mezinárodní úrovni však prokázala, že nalezení shody na společném postupu států v rámci EU/OECD je nesmírně náročný proces. A jak zároveň ukázala i jednání na úrovni EU, může se jednat o proces nedosažitelný.

V současné chvíli se Česká republika intenzivně zabývá možnostmi zavedení vlastní daňové úpravy – daně

z vybraných internetových služeb. Návrh je inspirován právě návrhem směrnice Rady pro DST. Plátcem daně z vybraných internetových služeb by měl být ten, kdo v rozhodném období poskytl zdanitelnou službu, pokud je celková výše jeho výnosů v tomto období vyšší než 750 000 000 EUR (celosvětově). Další aspekty toho, co musí osoba splňovat, aby byla považována za plátce, jsou předmětem diskusí. Případný druhý práh může být navázán na příjmy realizované v ČR, případně počet uživatelů atp.

Předmětem daně by mělo být poskytnutí následujících vybraných internetových služeb:

- umístění cílené digitální reklamy zaměřené na uživatele tohoto rozhraní;
- využití mnohostranných digitálních rozhraní, která uživatelům, umožňují vyhledávat jiné uživatele a interakci s nimi a která mohou rovněž usnadňovat související dodávky zboží nebo poskytování služeb přímo mezi uživateli;
- prodej dat shromážděných o uživateli a generovaných činnostech těchto uživatelů na digitálních rozhraních.

Sazba daně by byla stanovena na úrovni 7%, čímž by se Česká republika zařadila mezi státy zavádějící unilaterální opatření na bázi DST s nejvyšší sazbou v EU.

Tato daň je zamýšlena jako daň dočasná a měla by zaniknout v momentě nalezení globálního řešení na úrovni OECD. Očekává se, že opatření by mohlo vstoupit v platnost již v polovině příštího roku.

Cílem přijetí vlastní úpravy je, mimo jiné, projev vytvoření tlaku na tyto mezinárodní instituce a uspořádání prací při snaze o dosažení finálního řešení. Jedná se tedy zároveň o otázku politickou. Česká republika očekává pozitivní fiskální dopad na veřejné rozpočty v řádu miliard Kč.

## 5 Aplikované formy zdanění digitálních společností v zemích EU a dalších zemích světa

Vzhledem k obavám z daňových úniků a ze ztrát daňových příjmů vlády řady zemí světa přistupují k zavádění různých forem daní z digitálních služeb. V rámci členských zemí Evropské unie patří k těmto státům například Rakousko, Francie, Španělsko a v určité formě také Spojené království. Francie připravuje zavedení daně na subjekty s celosvětovým ročním konsolidovaným obrátem přes 750 mil. EUR, z něhož by minimálně 25 mil. EUR bylo dosaženo ve Francii. Podle návrhu předmětem daně

bude internetová reklama a prodej osobních údajů pro reklamní účely. Základem daně by měl být obrát dosažený ve Francii upravený prostřednictvím koeficientu, který zohlední digitální přítomnost podle podílu francouzských uživatelů. Navrhovaná sazba daně by se měla odvíjet od výše obrátu, neměla by přesáhnout 7% a zaplacená daň by měla být odčitatelná od základu daně z příjmů právnických osob zaplacené ve Francii. Zvažována je varianta zpětné aplikace od počátku roku 2019. Koncem května 2019 by návrh měl být projednán v horní komoře parlamentu.<sup>5</sup>

Dočasné opatření v podobě 3% daně z digitálních služeb připravuje také Španělsko. Základem daně je hrubá výše příjmu bez DPH na služby ve formě internetové reklamy, služby zpřístupnění digitálních rozhraní pro vzájemnou komunikaci a poskytování služeb nebo prodeje dat generovaných uživateli. Daň by se měla vztahovat na nadnárodní skupiny, pokud jejich příjmy ve Španělsku překročí 3 mil. EUR. Obdobná forma daně z digitálních služeb je od roku 2019 zavedena v Itálii. Vztahuje se na digitální služby poskytované subjektům usazeným v průběhu roku v zemi, pokud poskytovatel dosahuje obrát přes 750 mil. EUR, z něhož je minimálně 5,5 mil. EUR dosaženo v Itálii. Daň se však nevztahuje na vnitroskupinové transakce. Na hrubé příjmy bez DPH a jiných nepřímých daní je aplikována sazba ve výši 3%. Itálie a Slovensko ke zdanění digitálních služeb využívají také definici stále provozovny, která zohledňuje aktuální obchodní schémata digitální ekonomiky a virtuální přítomnost. Slovenská legislativní úprava od 1. 1. 2018 stanoví pro nerezidenty, kteří provozují digitální platformy pro přepravní a ubytovací služby a další formy rizikových služeb, povinnost provozovat tuto činnost prostřednictvím stále provozovny<sup>6</sup>. Ta musí být registrována do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž jsou tyto služby opakovaně poskytovány. Při nesplnění této podmínky by měl být výběr daně zajištěn zadržením srážkové daně prostřednictvím poplatníků – rezidentů Slovenska.

Forma DST je připravována také v Rakousku,<sup>7</sup> kde 3. 4. letošního roku vláda schválila první část tzv. digitálního daňového balíčku, který obsahuje daň z příjmů z internetové reklamy. Tato daň se sazbou ve výši 5% by měla korespondovat s návrhy EU na DST a měla by se vztahovat na subjekty s ročním obrátem v Rakousku 25 mil. EUR. Součástí digitálního balíčku jsou i některé úpravy DPH ve vztahu k třetím zemím a také úprava ohlašovací povinnosti pro online platformy pro sdílenou ekonomiku, kdy na provozovatele platformy bude přenesena odpovědnost za daň při neposkytnutí informací o prováděných transakcích poskytovatelů těchto služeb.

<sup>5</sup> Dostupné z: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns\\_2019-04-11\\_fr\\_1.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2019-04-11_fr_1.html).

<sup>6</sup> § 16 odst. 2 a § 43 zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů.

<sup>7</sup> Dostupné z: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns\\_at\\_20190403\\_1307.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_at_20190403_1307.html).

Z dalších zemí světa různé formy zdanění digitálních služeb aplikují nebo zvažují například Chile, Indie, Jižní Korea, Nový Zéland, Singapur a Tchaj-wan.<sup>8</sup> Aktuálně návrh zákona, kterým se zavádí daň ze služeb na digitální služby, přijala Malajsie.<sup>9</sup> Daň ve výši 6 % ze služeb poskytovaných zahraničními poskytovateli malajským rezidentům by měla vstoupit v platnost od 1. 1. 2020. Měla by se vztahovat na zahraniční poskytovatele digitálních služeb s ročním obratem nad 500 tis. MYR (cca 2,7 mld. Kč). Tyto subjekty budou povinny se zaregistrovat u malajského celního úřadu, pokud stanovenou prahovou hodnotu překročí během 12 měsíců. Digitální služby jsou poměrně široce definovány a zahrnují všechny typy služeb poskytovaných nebo objednávaných prostřednictvím internetu

nebo jiné formy elektronické sítě, které nelze poskytnout bez použití informačních technologií anebo je jich poskytování automatizováno. Spotřebitelem služby je osoba, která pobývá v Malajsi, platby za digitální služby provádí prostřednictvím finančních institucí z Malajsie a digitální službu získává pomocí internetové adresy zde registrované nebo prostřednictvím mezinárodního kódu této země pro mobilní telefony.

Přístup jednotlivých zemí se liší detailními úpravami, výší sazeb, případně nastavením vazby na daň z přidané hodnoty nebo na daň z příjmů právnických osob. Čas ukáže, jak tyto jednotlivé úpravy efektivně fungují v měnících se podmínkách.

---

<sup>8</sup> Dostupné z: <https://research.ibfd.org>.

<sup>9</sup> Dostupné z: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns\\_2019-04-09\\_my\\_1.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2019-04-09_my_1.html).

# Je možnost zavedení digitální daně něčím omezena?

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal  
N-Consult s.r.o.

Ing. Stanislav Kryl  
Ernst & Young, s.r.o.

V poslední době je horkým tématem v České republice otázka zavedení tzv. digitální daně, zaměřené na zdanění „přeshraničního“ podnikání na internetu. Cílem má být zdanění části zisků velkých technologických firem, jako jsou Facebook nebo Google, v České republice. Diskutuje se především výše této daně (ta má být dle v současné době veřejně dostupných informací 7%) i to, na koho má tato daň dopadat (vyjdeme-li z návrhu neschválené směrnice, diskutuje se o celkovém ročním obrátu ve výši 750 mil. EUR, a to konsolidovaně za skupinu, pokud je poskytovatel jejím členem, nebo samostatně). Otázka, zda nakonec taková daň v České republice bude, je ryze politickou, nicméně daná věc má i rovinu odbornou, kterou je nutné při její přípravě zohlednit. Konkrétní detaily a parametry případné realizace tohoto projektu v době psaní tohoto příspěvku nejsou známy. Nicméně v dalším textu si dovoluujeme upozornit na některá omezení, která je dle našeho názoru nutné při případné realizaci tohoto projektu vzít v potaz. Důležitým výchozím předpokladem je, že v tuto chvíli není tato nová daň harmonizována na úrovni EU (byť snaha o tuto harmonizaci byla) tak, jak je tomu například v oblasti DPH.

Z tohoto hlediska je velmi podstatné a důležité, jaký bude mít případně navrhovaná nová daň charakter. To je, zda půjde o daň charakteru daně z příjmů, či půjde o nepřímou daň obdobnou DPH či spotřební dani.

## 1 Daň z příjmů

Pokud by uvedená daň měla charakter daně z příjmů, bude dle našeho názoru její případný dopad velmi omezený. Jde totiž o to, že digitální daní by mělo docházet ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů z titulu podnikání na území České republiky. V takovém případě by však na tuto situaci ve většině případů dopadaly smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které omezují Českou republiku v možnosti zdaňování příjmů daňových nerezidentů [viz např. také § 37 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“)]. V případě zisků z podnikání (zisků podniků) řeší ve smlouvách tuto situaci



články 5 a 7. Z nich vyplývá, že zisky z podnikání daňového nerezidenta je možné v České republice zdanit, pouze pokud jsou docíleny prostřednictvím stálé provozovny. Nabízí se pak otázka, zda je možné pro tyto účely, pouze lokálně rozšířit definici stálé provozovny v § 22 odst. 2 ZDP o tzv. digitální stálou provozovnu tak, jak k tomu došlo např. na Slovensku. Domníváme se, že bez zásahu do sjednaných smluv o zamezení dvojího zdanění, což by znamenalo přesvědčit o změně smlouvy každý jednotlivý smluvní stát, kterých je dnes přes osmdesát, takový postup možný není. Judikatura správních soudů je totiž zajedno v tom, že při definici stálé provozovny je nezbytné zohlednit nejen definici v českém zákoně o daních z příjmů, ale především pak definici v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění:

V rozhodnutí MS Praha 10 ze dne 22. 4. 2005, čj. Ca 39/2004-97 [Sbírka rozhodnutí NSS 3/2007 (č. 1103/2007 Sb. NSS)], se na s. 283 uvádí následující právní věta: „Upravuje-li mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění určitý právní institut odlišně od vnitrostátního předpisu, je nezbytné v prvé řadě aplikovat příslušnou mezinárodní smlouvu (§ 37 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Použití je třeba přitom takovou mezinárodní smlouvu, která se vztahuje na dané subjekty (zde: Smlouva mezi ČSSR a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, publikovaná vyhláškou ministra zahraničních věcí č. 48/1979 Sb.), bez ohledu na to, zda jiné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují tyž institut jinak (...)“

V této souvislosti je možné odkázat na jiný obdobný problém, který je již v rámci ČR dlouhodobě diskutován a v současné době i řešen v judikatuře Nejvyššího správního soudu (též „NSS“). Tímto problémem je existence tzv. službové stálé provozovny, definované v § 22 odst. 2 ZDP. Otázka, kterou správní soudy v této věci řešily, byla, zda česká definice tzv. službové stálé provozovny [„(...) poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) a f) bod 1 poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců

v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích (...)“] odpovídá definici stálé provozovny ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění, ve kterých v rámci čl. 5 není službová stálá provozovna výslovně zmíněna. Správní soudy dospěly k jednoznačnému závěru, že v těchto případech z důvodu chybějící výslovné úpravy ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění nemůže v důsledku samotného poskytování služeb bez existence pevného místa k podnikání ke vzniku tzv. službové stálé provozovny dojít:

„(...) Vzhledem k tomu, že v projednávané věci je předmětem podnikání stěžovatelky zprostředkovatelská činnost, je nutno upozornit na skutečnost, že na rozdíl od tzv. nových smluv o zamezení dvojího zdanění, předmětná smlouva č. 48/1979 Sb. nezná existenci tzv. službové stálé provozovny, tj. stálé provozovny vznikající poskytováním služeb v závislosti na splnění tzv. časového testu [nová smlouva mezi Českou republikou a Rakouskem, publikovaná pod č. 31/2007 Sb. m. s., již v čl. 5 odst. 3 písm. b) tzv. službovou stálou provozovnu upravuje]. S tím pak souvisí otázka, zda v případě, kdy ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění není tzv. službová stálá provozovna výslovně upravena, je na místě aplikace vnitrostátní právní úpravy, či se nadále uplatní přednostní aplikace mezinárodní smlouvy. S ohledem na skutečnost, že česko-rakouská smlouva č. 48/1979 Sb. obsahuje v čl. 5 vlastní definici stálé provozovny, pak v podmínkách, kdy tzv. službová stálá provozovna není v této smlouvě výslovně upravena, je Nejvyšší správní soud toho názoru, že lze o vzniku stálé provozovny hovořit pouze při splnění podmínky existence trvalého místa (zařízení) k výkonu podnikání (k tomu srovnej shodně Vyškovská, M., *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění*, 1. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, str. 61) (...)“ (rozhodnutí NSS ze dne 13. 1. 2011, čj. 9 Afs 66/2010-189).

Domníváme se, že v případě tzv. digitální stálé provozovny by byla situace obdobná s tím, že dle našeho názoru v současné době uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění v rámci článku 5 definici toho, co je možné nazvat digitální stálou provozovnou, neobsahují.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že pokud by nově zaváděná daň měla charakter daně z příjmů tak, jak tuto daň definují příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění v článku 2 určujícím, na které daně se smlouva vztahuje, byl by ve vztahu k daňovým nerezidentům ze smluvních států její efekt fakticky nulový. Český zákon by totiž zavedl zdanění, ale pokud by daňovým nerezidentům na území České republiky nevznikla stálá provozovna z jiného titulu a tyto příjmy by byly přiřitatelné této stálé provozovně, smlouva o zamezení dvojího zdanění by možnost zdanění

v České republice vyloučila. To znamená, že nová daň by pak mohla dopadat pouze na rezidenty ze států, s nimiž nemá ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Na závěr pak jako příklad, na které daně se smlouva o zamezení dvojího zdanění vztahuje, uvádíme definici ze smlouvy se Slovenskem (č. 100/2003 Sb. m. s.):

„Článek 2

*Daně, na které se Smlouva vztahuje*

1. Tato smlouva se uplatňuje na daně z příjmu a z majetku, ukládané jménem každého ze smluvních států nebo jeho nižších správních útvarů nebo místních úřadů, **at' je způsob vybírání jakýkoli.**

2. Současné daně, na které se Smlouva vztahuje, jsou:

a) v České republice:

i) daně z příjmů,

ii) daň z nemovitostí,

(dále nazývané ‚česká daň‘);

b) ve Slovenské republice:

i) daně z příjmů,

ii) daň z nemovitostí,

(dále nazývané ‚slovenská daň‘).

**Tato smlouva se bude rovněž vztahovat na daně stejného nebo podobného druhu, které budou ukládány některým ze smluvních států po podpisu této smlouvy vedle nebo místo současných daní. Příslušné úřady smluvních států si vzájemně sdělí podstatné změny, které budou provedeny v jejich příslušných daňových zákonech.“**

Z hlediska námi řešené otázky jsou dle našeho názoru podstatné výše zdůrazněné části. Z nich vyplývá, že pouhý název nové daně či technika výběrů nemusejí být dostatečné pro to, aby se nejednalo o daň z příjmů dle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

## 2 Nepřímé daně (DPH a spotřební daně)

Rovněž v případě nepřímých daní je irelevantní, jaký název nová daň ponese, důležité jsou povahové vlastnosti této daně.

### 2.1 Daně z obratu

Směrnice 2006/112/ES o dani z přidané hodnoty („Směrnice DPH“) uvádí, že členské státy mohou zavést nebo zachovat daně z pojistných smluv a ze sázek a her,

<sup>1</sup> C-208/91 *Raymond Beaulande*, C-130/96 *Fazenda Publica*, C-437/97 *EKW*, C-101/00 *Tulliasiamies*, C-283/06 *Kogaz* (EON), C-252/86 *Gabriel Bergandi*, C-109/90 *NV Giant*, C-338/97 *Erna Pelzl*, C-347/90 *Aldo Bozzi*, C-200/90 *Dansk Denkvit*.

spotřební daně, kolkovné a obecně jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které **nemají povahu daně z obratu**, pokud výběr těchto daní nevede při obchodu mezi členskými státy EU ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic.

K pojmu „povaha daně z obratu“ existuje velmi rozsáhlá judikatura Soudního dvora EU (dále též „SDEU“, „Soud“)<sup>1</sup>, ze které lze dovodit tyto základní povahové vlastnosti obrátové daně:

- 1) Je uvalena obecně na veškeré zboží a služby, nikoliv jen vybraný okruh plnění.
- 2) Její výše se odvíjí od ceny účtované za toto zboží/ služby, tj. pokud se zvýší cena, daň vzroste, a naopak.
- 3) Je na každém stupni výrobního nebo distribučního řetězce (bez ohledu na počet článků v řetězci).
- 4) Částka daně zaplacená v předchozím stupni je odčitatelná – výsledkem je zdanění jen přidané hodnoty.

Jednak je zřejmé, že daň z obratu je z pohledu soudu *de facto* daň z přidané hodnoty. Soud ve svých rozsudcích tyto pojmy používá jako synonyma. Dále lze z judikatury rovněž dovodit, že výše uvedené vlastnosti musejí platit kumulativně a v případě nesplnění jedné z nich již není třeba zkoumat další. V drtivé většině případů, které SDEU posuzoval, nebyla splněna už první vlastnost, a to zcela obecný charakter daně. Pokud se totiž daň vztahuje pouze na vybrané služby nebo zboží nebo jen některé subjekty, pak zcela jistě neplní povahu daně z obratu. Soud se mnohdy splněním dalších kritérií ani nezabýval.

Aniž bychom znali konkrétní podobu budoucí digitální daně, lze téměř s jistotou říct, že tato daň nebude mít obecnou povahu, tedy nezasáhne všechny ekonomické transakce, ale pouze zlomek služeb. Navíc zřejmě bude uvalena jednorázově, nikoliv na všech stupních v řetězci. Lze tedy očekávat, že taková daň nebude považována za daň z obratu, a proto jejímu případnému zavedení Směrnice DPH nebrání.

## 2.2 Spotřební daň

Pokud jde o spotřební daň, i zde lze očekávat, že nová digitální daň nebude v rozporu se směrnicí 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní. Směrnice totiž umožňuje členským státům EU vybírat daně

- 1) z výrobků jiných než zboží podléhajících spotřební dani;
- 2) z poskytnutí **služeb**, včetně těch, která se týkají zboží podléhajících spotřební dani, jestliže **tyto daně nemají povahu daní z obratu**.

Není pochyb o tom, že digitální daň nebude uvalena na vybrané výrobky podléhající spotřební dani (alkohol,

tabák, minerální oleje). A pokud jde o služby, zde existuje pouze omezení v podobě daně z obratu, o kterém je pojednáno výše.

Pokud tedy zavedení digitální daně nepovede k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy (což se domníváme, že nepovede), digitální daň nebude ani v rozporu se směrnicí 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní.

## 3 Závěr

Domníváme se, že z výše uvedeného je zřejmé, že praktická realizace tzv. digitální daně nemusí z odborného hlediska být tak jednoduchá, jak by se mohlo na první pohled zdát. Dle komunitární úpravy nepřímých daní sice digitální daň nejspíše nebude považována za daň z obratu, neboť nesplní její základní vlastnosti, to ale neznamená, že se automaticky bude jednat o příjmovou daň. Pokud by se svou podstatou a charakterem o příjmovou daň jednalo, správce daně by byl při výběru takové daně limitován příslušnými smlouvami o zamezení dvojího zdanění. V této souvislosti bychom chtěli zdůraznit, že jak jsme již uvedli výše, není rozhodující, jak bude daň pojmenována, případně označena v důvodové zprávě. To znamená, že nedostatečné bude označení daně jako daně nepřímé, když ve skutečnosti půjde svou podstatou o daň z příjmů. V případě ukládání nových daní tak musí ČR zohlednit mezinárodní rozměr, v daném případě především smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Z hlediska možných omezení při ukládání nových daní v této souvislosti závěrem nezbývá než připomenout, že v ČR již jedna daň, která byla následně částečně shledána v rozporu s komunitární úpravou, zavedena byla (bez ohledu na to, že v souladu s výše uvedeným by digitální daň zřejmě nebyla v rozporu s komunitární úpravou, se domníváme, že podobný problém by mohl vzniknout ve vztahu ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění, pokud by měla daň charakter daně z příjmů). Šlo o takzvanou daň z emisních povolenek, kterou shledal SDEU částečně v rozporu s komunitárním právem, konkrétně pak se směrnicí 2003/87/ES o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES (podrobněji viz rozsudek SDEU ze dne 26. 2. 2015, C-43/14 *ŠKO-ENERGO, s. r. o. proti OFŘ*, a dále pak rozsudek NSS ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184 [Sbírka rozhodnutí NSS 11/2015, s. 1067, č. 3293/2015 Sb. NSS]).

Bude tedy záležet na zákonodárci, jak se s těmito omezeními v případě zavedení digitální daně v ČR vypořádá.

# Stála prevádzkareň a digitálna platforma

JUDr. Ing. Miriam Galandová, Ph.D., LL.M.  
Slovenská komora daňových poradcov

doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, Ph.D.  
Právnická fakulta UK

V ostatnom čase sa venuje pomerne veľa priestoru hľadaniu vhodného spôsobu zdaňovania digitálnej ekonomiky, najmä v rámci EÚ alebo OECD, no tieto spoločné snahy zatiaľ nevyústili do konkrétnej právne záväznej podoby. Popritom sa však objavilo aj niekoľko unilaterálnych iniciatív a jednou z krajín, ktorá takúto iniciatívu vyvinula, bola i Slovenská republika. Tento článok sa stručne zaoberá novou právnou úpravou v Slovenskej republike zameranou na zdaňovanie digitálnych služieb prostredníctvom právnej fikcie zriadenia stálej prevádzkarene v Slovenskej republike.

## 1 Digitálna platforma ako druh stálej prevádzkarene

Dňa 1. 1. 2018 Slovenská republika zaviedla do § 2 písm. ag) zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) nový pojem „digitálna platforma“, ktorou sa rozumie „hardvérová platforma alebo softvérová platforma potrebná na vytvorenie aplikácií a správu aplikácií“<sup>1</sup>. Ako je zrejmé z citácie, už samotná definícia tohto pojmu je problematická a jej aplikácia v praxi bude prinášať problémy. S prihliadnutím na poskytnuté vysvetlenia cieľom tvorcu zákona bolo pod túto definíciu zaradiť podniky, ktoré sprostredkujú služby prepravy a ubytovania, napr. Booking, Airbnb alebo Uber.

Od 1. 1. 2018 bolo do § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmu doplnená aj definícia stálej prevádzkarene, v zmysle ktorej sa „za výkon činnosti s trvalým miestom na území Slovenskej



republiky (...) považuje aj opakované sprostredkovanie služieb prepravy a ubytovania, a to aj prostredníctvom digitálnej platformy“<sup>2</sup>. Tým bola podľa slovenského práva vytvorená fikcia stálej prevádzkarene pre digitálne platformy, a to aj v prípade, ak sa žiadne trvalé miesto v Slovenskej republike nenachádza. Podľa zákona o dani z príjmov sa teda príjem priraditeľný „stálej prevádzkareni digitálnej platformy“ považuje za príjem zo zdrojov na území SR a podľa toho dani z príjmov na Slovensku.

Takto definovaný pojem „stála prevádzkareň digitálnej platformy“ presahuje rámec pojmu stálej prevádzkarene v zmysle Modelovej zmluvy OECD o zamedzení dvojitého zdanenia a Modelovej zmluvy OSN o zamedzení dvojitého zdanenia a takisto i v zmysle zmlúv, ktoré z týchto vzorov vychádzajú (ďalej len spoločne ako „Zmluvy“ alebo „modelové zmluvy“).

Uvedený postup je legitímny vo vzťahu k subjektom, ktorý sú rezidentmi v krajinách, s ktorými Slovenská republika nemá podpísanú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia. Slovenská finančná správa však prezentuje, že stála prevádzkareň z titulu digitálnej platformy vzniká aj u subjektov, ktorý sú daňovými rezidentmi v zmluvných krajinách, a pristupuje k registrácii týchto stálych prevádzkareni *ex offio*. Na posúdenie toho, či takýto postup je odôvodnený, je nutné analyzovať:

- či by pojem definovaný v slovenskom zákone o dani z príjmov mohol mať prednosť pred zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorých je Slovenská republika zmluvnou stranou; alebo
- či by nový pojem mohol byť vykladaný v súlade s pravidlom zakotveným v článku 3 ods. 2 oboch

<sup>1</sup> V dôvodovej správe k návrhu novely zákona o dani z príjmov je digitálna platforma podrobnejšie opísaná ako „novodobý technologický business model umožňujúci výmenu informácií medzi viacerými skupinami užívateľov, najmä medzi koncovými užívateľmi a držiteľmi hnutelných alebo nehnuteľných vecí alebo poskytovateľmi služby. Je sprístupnená akýmkoľvek ďalším užívateľom a zdieľa údaje s výrobcami tretích strán. Vyznačuje sa jednoduchým používaním bez potreby školení a predstavuje inovatívny obchodný model“.

<sup>2</sup> V dôvodovej správe sa v tejto súvislosti uvádza, že „cieľom ustanovenia je spresniť definíciu stálej prevádzkarene zavedením právnej fikcie, nakoľko súčasné znenie [zákonu o dani z príjmov] nereflexuje novodobé modely podnikania posledných rokov, kedy sa činnosti na území jednotlivých štátov poskytujú aj bez fyzickej prítomnosti podnikateľa na území štátu a postačujúca je jeho virtuálna prítomnosť, pričom prichádza k diskriminácii podnikateľov – daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou poskytujúcich činnosti na našom území prostredníctvom stálych prevádzkareni a daňovníkov s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktorí sú povinní svoje príjmy riadne zdaňovať. Uvedení podnikatelia operujúci prostredníctvom digitálnych platforiem týmto spôsobom poberajú príjmy zo zdrojov na území SR, pričom na jej území neplatia zo zisku žiadne dane“.

modelových zmlúv (tzv. metódou *renvoi*) a vo všetkých zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré z nich vychádzajú alebo obsahujú podobné znenie.

## 2 Prednosť zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia pred pravidlom vnútroštátneho práva

Vo všeobecnosti „*vylúčenie zmluvy uplatnením vnútroštátnej legislatívy alebo jej výklad vedúci k neplneniu zmluvy v zásade predstavuje porušenie záväzkov štátu podľa medzinárodného práva bez ohľadu na možnosť takéhoto vylúčenia vo vnútroštátnom práve*“<sup>3</sup>. Prístup štátov k vylúčeniu medzinárodnej zmluvy pravidlom vnútroštátneho práva sa líši, a to dokonca aj medzi členskými štátmi OECD.<sup>4</sup> Vzťah medzi vnútroštátnym a medzinárodným právom závisí od ústavného poriadku konkrétnych štátov.

Na Slovensku však okrem prednosti medzinárodnej zmluvy pred vnútroštátnym právom vyjadrenej v ústave aj priamo z paragrafu 1 ods. 2 zákona o dani z príjmov vyplýva, že medzinárodná zmluva „*má prednosť pred týmto zákonom*“. Pravidlo ustanovujúce prednosť zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je osobitným pravidlom vo vzťahu k všetkým zostávajúcim pravidlám uvedeným v zákone o dani z príjmov, a teda koncept „*stálej prevádzkarne digitálnej platformy*“ definovaný v zákone o dani z príjmov nemôže mať prednosť pred zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia.

## 3 Výklad na základe článku 3 ods. 2 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia

Modelové zmluvy ako aj väčšina zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorými je Slovenská republika viazaná, obsahujú článok 3 ods. 2 v podobnom znení: „*Pokiaľ ide o uplatňovanie tejto zmluvy v akomkoľvek čase niektorým zo zmluvných štátov, každý výraz nedefinovaný v zmluve bude mať taký význam, aký má v tomto čase podľa právnych predpisov tohto štátu na účely daní, na ktoré sa vzťahuje táto zmluva, ak súvislosť nevyžaduje odlišný výklad, pričom akýkoľvek význam podľa používaných daňových zákonov tohto štátu bude prevažovať nad významom, ktorý má tento výraz podľa iných právnych predpisov tohto štátu.*“

Z prezentovaných informácií mal tvorca zákona dojem, že pojem „*trvalé miesto*“ možno považovať za nedefinovaný pojem a ako taký ho možno vykladať odkazom na vyššie uvedené pravidlo vnútroštátneho práva.

Aby bolo možné použiť túto metódu, musí predovšetkým platiť, že pojem „*trvalé miesto*“ je v skutočnosti **nedefinovaným** pojmom. Ak sa má však celý pojem stálej prevádzkarne vykladať v rámci systému zmluvy (t. j. autonómne), musí to znamenať, že žiadny čiastkový pojem tvoriaci celý pojem stálej prevádzkarne sa nemôže vykladať s odkazom na vnútroštátne právo.

V tejto súvislosti si ešte dovoľíme podotknúť, že slovenské verzie Zmlúv obsahujú pojem „*stále miesto*“, a nie „*trvalé miesto*“, ktoré definuje zákon o dani z príjmov. Teda aj striktné gramatickým výkladom možno argumentovať, že definícia trvalého miesta v zákone o dani z príjmov je pre účely výkladu pojmu „*stála prevádzkarňa*“ v Zmluvách irelevantná.

Ďalej, metódu výkladu podľa článku 3 ods. 2 zmluvy je možné uplatniť len v situáciách, kedy „*kontext nevyžaduje alternatívny výklad a keď sa kompetentné orgány nestotožňujú s odlišným výkladom (na základe vzájomnej dohody)*“<sup>5</sup>. Hoci existujú viaceré prístupy k tomu, čo tvorí „*kontext*“ zmluvy, určitú úlohu zohrávajú komentáre k modelovým zmluvám, ktoré sú k dispozícii v čase uzatvorenia príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, pričom tieto dosiaľ pomerne jednoznačne odkazujú na pojem „*stále miesto*“ v jeho faktickom (materiálnom) význame bez toho, aby sa odvolávali na akékoľvek odkláňajúce sa vnútroštátne definície.<sup>6</sup>

Napokon, ak by sme aj pripustili, že pojem „*stále/trvalé miesto*“ je možné vykladať použitím článku 3 ods. 2 Zmlúv, musíme brať do úvahy základné interpretačné pravidlá medzinárodného práva verejného, predovšetkým pravidlá Viedenského dohovoru (1969)<sup>7</sup>. Článok 26 Viedenského dohovoru zahrňuje zásadu *pacta sunt servanda* a pojednáva o tom, že „*každá platná zmluva zaväzuje zmluvné strany a musí byť nimi plnená dobromyseľne*“, pričom článok 27 ďalej hovorí, že „*strana sa nemôže dovolávať ustanovení svojho vnútroštátneho práva ako dôvodu pre neplnenie zmluvy*“.

Z vyššie uvedeného, najmä s ohľadom na dlhotrvajúci výklad pojmu *stála prevádzkarňa*, ktorého je súčasťou pojem „*stále miesto*“, je možné uzavrieť, že tento pojem

<sup>3</sup> GERZOVA, L. a O. POPA. Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties. *European taxation*. 53(9).

<sup>4</sup> Pre ilustráciu pozri stanoviská štátov k článku 1 OECD komentára k Modelovej zmluve o zdanení (2015).

<sup>5</sup> Komentár k článku 3 ods. 2 Modelovej zmluvy OECD o zdanení, In: OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paříž: OECD Publishing, s. 102.

<sup>6</sup> Komentár k článku 5 Modelovej zmluvy OECD o zdanení. In: OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paříž: OECD Publishing, s. 116.

<sup>7</sup> Viedenský dohovor o zmluvnom práve uzatvorený vo Viedni 23. 5. 1969. Slovenská republika je viazaná Viedenským dohovorom ako nástupnícky štát Československa, ktoré k nemu pristúpilo 28. 8. 1987.

nemožno považovať za nedefinovaný. Navyše výklad pojmu „trvalé miesto“ v súlade s pojmom „stála prevádzkareň digitálnej platformy“ obsiahnutým v slovenskom zákone o dani z príjmov by nevyhnutne jednostranne presunul zdaňovacie práva nad daným príjmom v prospech Slovenskej republiky (len na základe zmeny legislatívy jedného zo zmluvných štátov) a nie je možné rozumne očakávať automatický súhlas druhej zmluvnej strany s takýmto presunom.

Keďže z vyššie uvedeného vyplýva, že koncept „stálej prevádzkarne digitálnej platformy“ nie je možné (i) aplikovať prostredníctvom výkladu zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a tento pojem (ii) nemôže mať ani prednosť pred zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia, zdá sa byť očividné, že bude možné vyrubiť daň v súvislosti s príjmami slovenských daňových nerezidentov

priraditeľných výlučne digitálnej platforme iba daňovníkom zo štátov, s ktorými Slovenská republika nemá uzavretú medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia. S ohľadom na to, že väčšina digitálnych platformiem pôsobiacich na Slovensku (vrátane vyššie menovaných) je prevádzkovaných daňovníkmi zo zmluvných štátov, tento nový koncept bude vo vzťahu k nim nepoužiteľný.

Zavedenie konceptu „stálej prevádzkarne digitálnej platformy“ tak v praxi neprinesie tvorcom zákona želaný efekt v podobe získania dodatočných príjmov z digitálnej ekonomiky. Naopak, je skôr možné predpokladať, že povedie k zvýšeným nákladom na strane daňovníkov aj finančnej správy v dôsledku sporov o aplikáciu tohto nového konceptu.

## Zdanění digitální ekonomiky aneb Jak pokračuje hledání dlouhodobého řešení

**Ing. Jiří Kostohryz, LL.M.**  
odd. Mezinárodní zdaňování, odbor  
Příjmové daně, Ministerstvo financí ČR

Je tomu více než rok, kdy byl v tomto Bulletinu publikován článek s názvem „Vývoj a výzvy v oblasti zdanění digitální ekonomiky“.<sup>1</sup> Vzhledem k charakteru tohoto čísla bude zajímavé na článek volně navázat a věnovat se tomu, co se od té doby změnilo a jak se celkově debata nad principy (a potřebou jejich změny) zdaňování subjektů operujících v rámci digitální ekonomiky vyvíjí.

Tento článek se zaměřuje výlučně na problematiku příjmových daní, konkrétně na snahu nalézt shodu na široké mezinárodní úrovni na změně stávajících principů mezinárodního zdaňování příjmů, kterými jsou kromě daňového rezidentství také koncept stálé provozovny, pravidla



určení zdroje příjmu a přiřazení zisků. Často je tato problematika prezentována jako tzv. řešení dlouhodobé a v principu se týká pravidel zdaňování příjmů včetně smluv o zamedzení dvojímu zdanění příjmů a související problematiky. Vůdčí myšlenkou stojící za argumentem potřeby změn je, že v současné době ve smlouvách o zamedzení dvojímu zdanění obecně využívaná definice stálé provozovny založená na podmínce fyzické přítomnosti není již ve všech situacích vhodná a nevede k ideálním výsledkům.

Takzvaným krátkodobým opatřením se věnuje jiný článek tohoto čísla.<sup>2</sup> Oblast krátkodobých opatření prošla během posledního roku a půl poměrně bouřlivým vývojem

<sup>1</sup> HORNOCHOVÁ, S. a J. KOSTOHRYZ. Vývoj a výzvy v oblasti zdanění digitální ekonomiky. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2018, (1), s. 20–24.

<sup>2</sup> Viz článek z tohoto vydání: LÁCHOVÁ, A. a J. BORŮVKOVÁ. Dočasné řešení EU pro zdanění digitálních společností. *Bulletin Komory daňových poradců*. 2019, (3), s. 13.

a v současné době plní titulky novin z velké části právě iniciativy z této oblasti (na mezinárodní úrovni, poslední dobou však již převážně na úrovních národních). Celý vývoj a jeho příčiny jsou blíže popsány ve výše zmíněném článku.

V článku se zaměřím na vývoj v Evropské unii (dále též „EU“), Organizaci pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále též „OECD“) a Organizaci spojených národů (dále též „OSN“). Související problémy se některé státy rozhodly řešit i ryze na národní úrovni,<sup>3</sup> z důvodu značných limitů takovýchto postupů (např. omezení daná existujícími smlouvami o zamezení dvojímu zdanění) jde však spíše o výjimky, mnohem častěji jsou na národních úrovních zaváděna opatření v oblasti jiných daní.

V této souvislosti je zajímavá a z mého pohledu v řadě zemí dosti podceňovaná odborná debata na téma, zda nejsou (přínejmenším některé) nově zaváděné daně daněmi pokrytými existujícími smlouvami o zamezení dvojímu zdanění. Samozřejmě že v případě kladné odpovědi by daň z velké části pozbyla smyslu, resp. její deklarované výhody (především nevázanost možnosti zdaňování v zemi zdroje příjmu na existenci stálé provozovny, jak je v současné době definována smlouvami o zamezení dvojímu zdanění) by rázem pominuly. Nelze opomenout ani kompatibilitu se základními svobodami EU (např. svoboda volného pohybu zboží a služeb), v určitých případech také s unijními předpisy upravujícími daně ze spotřeby. Jedná se o téma, které by si zasloužilo přínejmenším samostatný článek.

Problematiku zdanění digitální ekonomiky je potřeba chápat v širších souvislostech. Stále častěji se odborníci zaměřují na obecnou otázku smyslu a funkčnosti pravidel zdaňování právnických osob.<sup>4</sup> Působení digitalizace ekonomiky je nepochybně jedním ze souvisejících problémů.

## 1 Evropská unie

V březnu roku 2018 zveřejnila Evropská komise návrhy dvou směrnic, z nichž jeden návrh se týkal společného

systemu daně z digitálních služeb (tzv. krátkodobé opatření) a druhý stanovoval pravidla týkající se zdanění právnických osob v případě významné digitální přítomnosti (tzv. dlouhodobé řešení).<sup>3</sup> Ve druhém případě šlo v podstatě o návrh na zavedení a definici virtuální či digitální stálé provozovny. Tento návrh však z mého pohledu předběhl dobu, neboť při debatách se jasně ukázalo, že je nejprve potřeba klást si a řešit více fundamentální otázky<sup>4</sup> než se rovnou pokoušet o technickou debatu nad jedním konkrétním možným konceptem řešení. Většina členských států EU se během debat v rámci Rady EU jasně vyslovila, že je pro ně důležité, aby snaha o nalezení onoho dlouhodobého řešení probíhala na globální úrovni (ideálně tedy na úrovni tzv. Inclusive Framework).<sup>5</sup> EU samozřejmě může do debaty přispět, a pokud by se členské státy byly schopny shodnout na jednotném postoji, bylo by to jistě dobré. Nicméně zavádění konkrétně konceptu virtuální stálé provozovny výlučně na platformě EU se mi vzhledem k jevům, které chceme novým systémem napravit, nejeví jako dobrý nápad, je skutečně potřeba dosažení konsenzu globálního.

Návrh směrnice upravující virtuální stálou provozovnu již není v současné době na půdě EU diskutován. Pozornost se poslední rok zaměřila téměř výhradně na debaty o návrhu daně z digitálních služeb (DST – „digital services tax“, později DAT – „digital advertising tax“).

## 2 Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

Práce na úrovni OECD má své kořeny v projektu „OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting“ (dále jen „BEPS“), konkrétně ve zprávě k jeho akci č. 1.<sup>6</sup> Již tato zpráva konstatovala, že kromě BEPS samotného, tj. eroze daňových základů a odlévání zisků, přináší digitalizace ekonomiky řadu širších otázek týkajících se toho, jak by mělo být v digitálním věku alokováno právo na zdanění příjmů generovaných z mezinárodních aktivit mezi zúčastněné země.

V rámci OECD se problematice již věnuje především pracovní skupina Task Force on the Digital Economy (dále

<sup>3</sup> Slovensko: <http://www.vssr.sk/clanok-z-titulky/digitalne-platformy-budu-na-slovensku-musiet-platit-dane-spravodajstvo-1-2018.htm>, Indie: <https://vidhilegalpolicy.in/reports/2019/4/6/taxing-digital-economy-in-india>, Itálie: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/05/tnf-italy-may21-2018.pdf>, Izrael: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--israeli-tax-authorities-publish-official-circular-on-internet-activity-of-foreign-companies-in-israel>.

<sup>4</sup> Mezinárodní měnový fond. *Corporate Taxation in the Global Economy*. Policy Paper č. 19/007. 2019. Dostupné z: <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>.

<sup>5</sup> Blíže zde: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en).

<sup>6</sup> Například: Potřebujeme vůbec měnit stávající systém? Co konkrétně v současné době nefunguje? Co znamená „value creation“? Jakých změn chceme oproti stávajícímu stavu docílit?

<sup>7</sup> Celým názvem „OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)“, k 31. 3. 2019 sdružuje 129 zemí a jurisdikcí s obecným cílem spolupráce na implementaci závěrů projektu OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Blíže zde: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.

<sup>8</sup> OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1 – Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paříž: OECD Publishing, 2015. Všechny závěrečné zprávy projektu BEPS jsou k dispozici zde: <https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>.

jen „TFDE“). Tato skupina vydala v březnu 2018 tzv. průběžnou zprávu „Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018“.<sup>9</sup> Za nejmarkantnější přínos této zprávy by se dala označit její druhá kapitola, která obsahuje poměrně podrobnou ekonomickou analýzu procesu tvorby hodnoty (value creation) v rámci nových a v kontextu digitalizace se měnících obchodních modelů. Pro to, aby změny v nastavení v systému zdaňování následovaly onu tvorbu hodnoty (value creation), je důležité porozumět, jak digitalizace mění chování podniků. Je ale pravdou, že existují rozdílné pohledy na to, které charakteristiky a do jaké míry přispívají k tvorbě celkové hodnoty. Rovněž z průběžné zprávy jasně vyplynulo, že jednotlivé země se liší i v otázce potřeby dalších změn nad rámec stávajícího projektu BEPS.

Ve výše popsané zprávě nebyly z provedené analýzy členy Inclusive Framework učiněny závěry. Skupina se však zavázala v práci pokračovat s cílem prezentace finální zprávy v roce 2020. Záměrem je, aby tato finální zpráva již obsahovala dlouhodobé řešení založené na širokém konsenzu.

Práce v rámci OECD nyní pokračují analýzou dvou druhů (pilířů) návrhů. První pilíř se věnuje šířeji problematice digitalizované ekonomiky a zaměřuje se na alokaci práva na zdanění mezi jednotlivé země. Druhý pilíř je věnován zbývajícím BEPS problémům. Inclusive Framework v rámci OECD přistoupil k problematice tak, že řešení bude vyžadovat komplexní práci pokrývající celkově jak problematiku přiřazení práva na zdanění (kde zdaňovat – tzv. nexus – a jaký základ zdaňovat, pravidla přiřazení zisků, kontext tvorby hodnoty), tak i pravidla proti erozi daňových základů a přesouvání zisků.<sup>10</sup>

OECD zveřejnilo v únoru 2019 materiál určený k diskusi s názvem „Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy“. Dokument je stále velmi obecný, nicméně již obsahuje i řadu konkrétnějších obrysů několika konceptů, jak by se mohlo přistoupit k revizi systému zdaňování příjmů podniků operujících v rámci digitalizované ekonomiky (dlouhodobé řešení). K dokumentu obdrželo OECD ve lhůtě pro zaslání reakcí zainteresované veřejnosti přes 200 reakcí a komentářů celkově přesahujících 2000 stran textu. Ve dnech 13. a 14. 3. 2019 se v Paříži uskutečnilo veřejné projednávání diskusního materiálu, kde hlavní prostor dostali právě zástupci podniků a akademické sféry.<sup>11</sup>

Jak je již uvedeno výše, **první pilíř** se věnuje revizi pravidel využívaných pro alokaci zisku mezi jurisdikce a modifikaci tzv. nexus pravidel (vazba na určitou zemi, která zakládá či může zakládat právo na zdanění určitého příjmu, např. koncept stálé provozovny).<sup>12</sup> Diskusní dokument obsahuje z této oblasti tři návrhy, které alokují právo na zdanění více směrem k zemi spotřeby (user či market jurisdiction) v situacích, kdy ke tvorbě hodnoty dochází za přispění aktivit prováděných v takovéto jurisdikci a současná pravidla alokace zisků toto dostatečně nezohledňují. Návrhy různým způsobem a do určité míry stojí na změnách stávajících pravidel týkajících se převodních cen, pravidla tržního odstupu, podmínky fyzické přítomnosti pro vznik a existenci stálé provozovny. Konkrétně se jedná o návrhy nazvané „user participation“, „marketing intangibles“ a „significant economic presence“.

„User participation“ přístup se zaměřuje primárně na sociální síť, vyhledávače a online tržiště (platformy určené k propojení nabídky s poptávkou), aplikován by byl pouze na vysoce digitalizované formy podnikání charakteristické též aktivním zapojením uživatelů. „Marketing intangibles“ přístup by se týkal v principu všech typů nadnárodních podniků, jeho podstatou je změna pravidel převodních cen – větší část zisku je alokována ve vazbě na tzv. marketing intangibles. Třetí přístup, „significant economic presence“, definuje právo na zdanění a alokuje zisk k určité jurisdikci, ve vztahu k níž lze identifikovat významnou ekonomickou přítomnost. Ta by byla definována řadou parametrů (např. určitá výše obrátu od zákazníků z dané země, počet zákazníků či objem dat získaných od uživatelů webové stránky v jazyce dané země) bez nutnosti fyzické přítomnosti (virtuální stálá provozovna). Zisk by byl takovéto významné ekonomické přítomnosti přiřazen na základě řady ukazatelů (fractional apportionment).

**Druhý pilíř** obsahuje dva návrhy globálních opatření, která by měla (nad rámec současného stavu) bránit erozi daňových základů. Jedná se o „income inclusion rule“ a „tax on base eroding payments“. Smyslem tohoto pilíře v principu je (za respektování suverenity každé jurisdikce) umožnit jedné zemi podrobit zdanění zisky, u nichž druhá země nepodrobila daný příjem zdanění vůbec či svého práva na zdanění využila ve velmi omezené míře.

„Income inclusion rule“ je jakousi formou minimální daně. Tento režim má řadu shodných prvků s GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income) režimem uplatňovaným v USA. „Tax on base eroding payments“ je

<sup>9</sup> OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paříž: OECD Publishing, 2018. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>.

<sup>10</sup> Jedná se v tomto případě o pravidla jdoucí nad rámec závěrů OECD/G20 projektu BEPS, jehož závěry byly zveřejněny v roce 2015.

<sup>11</sup> Podkladový materiál k diskusi, zasláné komentáře, prezentace a videozáznam jednání se zapojením zainteresovaných stran jsou k dispozici zde: <https://www.oecd.org/ctp/beeps/public-consultation-tax-challenges-of-digitalisation-13-14-march-2019.htm>.

<sup>12</sup> Blíže k problematice pojmu „nexus“: GADŽO, S. *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income: a normative evaluation in the context of the global economy*. Amsterdam: IBFD, 2018.

některými akademiky přirovnáván k BEAT (Base Erosion and Anti-Abuse Tax) režimu uplatňovanému USA a skládá se ze dvou pravidel. První z nich, „undertaxed payments rule“, nedovolí odečíst od základu daně platbu spojené osobě, pokud by tato platba nebyla u příjemce zdaněna na určité minimální úrovni. Druhé, „subject to tax rule“, umožní odmítnout zemi zdroje poskytnout určité výhody plynoucí ze smluv o zamezení dvojímu zdanění za situace nedostatečného zdanění předmětného příjmu v druhé zemi.

Z březnové diskuse na půdě OECD vyplynuly následující závěry. Najít společné řešení nebude vůbec jednoduché (připomínám, že Inclusive Framework měl 129 členů k 31. 3. 2019), souhlasit budou muset i země, z jejichž pohledu nebude řešení fiskálně pozitivní. Mnohokrát zazněly podmínky, že řešení musí být detailně prodiskutované, promyšlené, komplexní, udržitelné a v praxi spravovatelné. Pravidla by ideálně neměla být příliš složitá, aby vůbec bylo možné uvést je do praxe ve všech členských zemích Inclusive Framework. Bude potřeba zabývat se detailněji analýzou změn domácích právních předpisů, změn smluv o zamezení dvojímu zdanění a<sup>13</sup> opatření majících za cíl prevenci a řešení sporů z nových pravidel plynoucích.

### 3 Organizace spojených národů

I v rámci OSN byla vytvořena pracovní skupina věnující se této problematice.<sup>14</sup> Z dosavadních výstupů se jasně ukazuje, že i v rámci rozvíjejících se zemí jsou různé skupiny a určité nové nastavení systému může být přínosné pro řadu zemí, pro jiné země však mohou být změny fiskálně nevýhodné. To jasně ukazuje, jak těžké bude najít shodu.

Více pozornosti věnuje OSN pochopitelně zájmu a perspektivě rozvojových zemí (např. jednoduchost systému chápou tyto země jako klíčovou, rozvíjející se země často nemají ani kapacitu na to, aby mohly administrovat nějaký komplexní systém, a často si ani nemohou dovolit vést nákladné mezinárodní spory).

### 4 Závěr

Jasně se ukázalo, že preference jednotlivých zainteresovaných subjektů se liší, nicméně na principech, jakými jsou jednoduchost, jistota a udržitelnost, panuje široká shoda. Z mého pohledu je důležité nemíchat dohromady problematiku boje proti daňovým únikům a agresivnímu daňovému plánování se změnou pravidel pro zdaňování příjmů a rozdělení tohoto práva mezi zemi zdroje příjmu a rezidence poplatníka.

Rovněž je evidentní, že v první řadě musejí být diskutovány otázky obecného charakteru, a ne rovnou specifické parametry konkrétních návrhů. Důležitým podkladem pro rozhodování musí být také dopadová studie (z pohledu ekonomického, zejména vliv na příjmy veřejných rozpočtů a chování subjektů) navrhovaných možností.

Z výše popsaného plyne, že současným záměrem OECD je nalezení široké mezinárodní shody na globálním, široce a detailně prodiskutovaném a závazném řešení, a to vše nejpozději v roce 2020. Z mého pohledu bude bohužel pravděpodobně potřeba z některého z těchto požadavků slevit, což ovšem bude na škodu výslednému efektu dohodnutého řešení. V tomto případě se dle mého názoru opravdu nevyplatí příliš spěchat.

<sup>13</sup> V tomto kontextu se objevuje myšlenka, že by se případně změny smluv o zamezení dvojímu zdanění měly ideálně udát prostřednictvím dalšího tzv. mnohostranného nástroje (jakýsi MLI II).

<sup>14</sup> Subcommittee on Tax Challenges Related to the Digitalization of the Economy.

# Role online platformem při výběru DPH

**Ing. Růžena Hrušová**  
oddělení Daň z přidané hodnoty,  
odbor Nepřímé daně,  
Ministerstvo financí České republiky



Rostoucí digitalizace ekonomiky a globální propojení pomocí internetu zásadním způsobem mění stávající ekonomické modely v mnoha aspektech. Klíčovou oblastí, která je změnami ovlivněna, je obchodování na internetu. Zachycení trendu digitální ekonomiky vyvolává řadu otázek spojených s potřebou její právní regulace. Jednou ze stěžejních oblastí, která vytváří výzvy pro právní regulaci, je zdanění DPH. V rámci úvah o způsobech výběru DPH u přeshraničních transakcí v prostředí digitální ekonomiky se v poslední době soustředí pozornost zejména na roli online platformem. Záměrem tohoto článku je poskytnout aktuální informace o opatřeních, která pro online platformy již některé státy současně době uplatňují, o principech zásadních změn unijní právní úpravy v souvislosti s povinnostmi, které pro online platformy zavádí směrnice o DPH<sup>1</sup> a navazující prováděcí nařízení<sup>2</sup> od 1. ledna 2021, a přehled o některých dalších projektech a diskusích, které se v této oblasti vedou.

## 1 Souvislosti

Z trendů, které jsou patrné již dnes v každodenním životě a které do budoucna s ohledem na další technologický vývoj budou ještě výraznější, lze jasně vysledovat radikální změny ve struktuře a distribučních kanálech maloobchodních prodejí konečným zákazníkům, tzv. B2C (business-to-consumer) transakcí. Zatímco dříve zákazníci běžně nakupovali zboží prostřednictvím lokálních obchodů, v poslední době lze vysledovat výrazný trend přesunu k přeshraničním nákupům online.

Statistiky vycházející z nedávných studií<sup>3</sup> prokazují, že strmý meziroční nárůst online obchodů stále trvá, a to jak v Evropě, tak po celém světě. Například v roce 2018 se do online obchodů zapojilo 268 milionů evropských

zákazníků, 200 milionů z nich nakupovalo přeshraničně a největší podíl tvořily obchody z Číny a USA. Pokud jde o distribuční kanály, studie<sup>4</sup> dokumentují, že pouze 33 % online obchodů se uskutečňuje přímo od původních dodavatelů. Zbývajících 67% připadá na obchody prostřednictvím online platformem<sup>5</sup>, z toho 57% na obchody uskutečňované prostřednictvím tří největších z nich.

Právě B2C přeshraniční transakce se zbožím, obzvláště od dodavatelů ze třetích zemí, představují pro výběr DPH v členských státech EU velké výzvy. Je nepochybné, že digitální ekonomice se nevyhýbají daňové podvody. Naopak, ve srovnání s tradiční ekonomikou otevírá digitální prostředí další prostor pro obcházení daňových povinností a daňové podvody, a tím pro ztrátu příjmů z DPH. Je vcelku logické, že státy ve snaze zabezpečit své příjmy z DPH hledají nástroje, jak do výběru DPH zapojit online platformy, jejichž prostřednictvím se obchody uskutečňují.

Ačkoli možnosti podle dosavadní unijní právní úpravy ve směrnici o DPH jsou omezené, některé členské státy již určitá opatření zavedly a s úspěchem uplatňují. Pro základní přehled v tomto článku uvádím nová opatření, která pro online platformy zavádí od letošního roku Německo (viz bod 2). K významnému rozšíření zapojení online platformem do výběru DPH v EU dojde v důsledku již schválených úprav směrnice o DPH a prováděcího nařízení od 1. ledna 2021 (podrobněji viz bod 3).

Výzvy spojené s výběrem DPH u přeshraničních B2C online obchodů se zbožím se netýkají jen členských států EU. Jde o globální problematiku, kterou se zabývají daňové administrativy po celém světě. Některé státy, například Austrálie a Nový Zéland, již v nedávné době zavedly pro

<sup>1</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.

<sup>2</sup> Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>3</sup> Například dokument Evropské komise SWD(2016)379 final nebo European E-commerce Report (2018).

<sup>4</sup> Například International Post Corporation (2017), Cross-border E-commerce Shopper Survey.

<sup>5</sup> Pro účely tohoto článku se používá pojem „online platforma“ ve smyslu „provozovatel online platformy“, který se běžně vyskytuje nejen v odborné daňové literatuře. Směrnice o DPH ve znění platném od 1. ledna 2021 zavádí pro tyto účely vymezení „osoba povinná k dani, která usnadňuje prodej zboží na dálku, popř. dodání zboží prostřednictvím elektronického rozhraní, jako je elektronické tržiště, platforma, portál nebo podobný prostředek“.

online platformy určité povinnosti související s výběrem DPH z obchodů uskutečňovaných jejich prostřednictvím. Problematikou role platform při výběru DPH se aktuálně zabývá také OECD (viz bod 4).

## 2 Nová opatření DPH pro online platformy v Německu

Německo od 1. 1. letošního roku zavedlo pro online platformy dvě nová zákonná opatření – záznamní povinnost<sup>6</sup> a ručení<sup>7</sup>. Nová pravidla a povinnosti se mohou výrazněji dotknout také českých podniků, které jsou zapojené do online obchodů na území Německa.

Prvním z nových opatření je uložení **povinnosti online platformám vést záznamy** o veškerých obchodnících a obchodech, které se uskutečňují jejich prostřednictvím. Stěžejní informací, kterou jsou platformy povinny v této souvislosti mít k dispozici, je specifický certifikát DPH, který na žádost daňového subjektu (obchodníka) vystavuje německý správce daně. Žádost lze platně podat pouze prostřednictvím vzorového formuláře (USt 1 TJ)<sup>8</sup>, který obsahuje základní identifikační údaje obchodníka, informaci, zda je registrovaný pro účely DPH v Německu, a dále seznam veškerých platform, jejichž prostřednictvím realizuje nebo hodlá realizovat své online obchody, včetně příslušných účtů.

Platformy jsou povinny vést podrobné záznamy o veškerých obchodech se zbožím, při kterých došlo buď k zahájení, nebo k ukončení odeslání či přepravy zboží v Německu. Znamená to, že povinnost vést záznamy se týká nejen případů dodání zboží, které jsou předmětem daně v Německu. Kromě jiných případů se záznamní povinnost bude týkat také veškerých zaslání zboží s místem plnění mimo Německo, pokud je Německo státem buď zahájení nebo ukončení přepravy, nebo odeslání daného zboží. Například jestliže český plátec bude prostřednictvím online platformy zasílat zboží z tuzemska do Německa, bude tato platforma povinna vést záznamy o identifikačních údajích obchodníka a o jeho obchodech<sup>9</sup> také v případech, kdy zaslání zboží bude podléhat zdanění v tuzemsku, tj. kdy se uplatní česká DPH.<sup>10</sup>

Záznamy je online platforma povinna poskytnout německému správci daně na vyžádání, a to v elektronické podobě. Povinnost vést a předložit záznamy je obecná, vztahuje na všechny online platformy bez ohledu na to, zda jsou

usazené v Německu, v jiném členském státě, či mimo EU. Nesplnění této povinnosti je německý správce daně oprávněn sankcionovat podle německého daňového řádu.

Druhým opatřením je zavedení **ručení online platform za nezaplacenou DPH**, kterou byl povinen v Německu přiznat a zaplatit obchodník z dodání zboží uskutečňovaných jejich prostřednictvím. Toto opatření je pro online platformy nastaveno obecně s tím, že zákon stanoví okolnosti, při jejichž naplnění platforma za nezaplacenou DPH neručí. Například online platforma se vyváže z povinnosti ručení, jestliže prokáže specifický certifikát DPH obchodníka a o tom, že obchodník neplní své daňové povinnosti, nemohla vědět. Ručení se rovněž neuplatní, jestliže obchodník není registrován jako osoba povinná k dani a objem, četnost ani pravidelnost jeho obchodů této skutečnosti neodporuje. Online platforma má rovněž možnost uniknout ručení v případě, kdy na základě upozornění správce daně o neplnění daňových povinností obchodníka ve stanovené lhůtě pozastaví danému obchodníkovi možnost obchodování jejím prostřednictvím.

Povinnost ručení byla zavedena s posunutou účinností – pro obchodníky usazené ve třetích zemích od 1. března 2019, pro obchodníky z EU od 1. října 2019. S ohledem na možné riziko ručení lze reálně očekávat, že online platformy budou od obchodníků vyžadovat předložení specifických certifikátů DPH potvrzených německým správcem daně a že těm, kteří je ve stanovené lhůtě nepředloží, již neumožní nadále realizovat obchody (nabízet zboží) jejich prostřednictvím.

Zatím není možné předvídat, zda, popřípadě nakolik se tato nová opatření změní v důsledku nových harmonizovaných pravidel pro online platformy v unijních právních předpisech od roku 2021. Příslušný právní základ pro možnost uplatnění ručení podle volby členského státu zůstává novými pravidly nedotčen. Nelze proto vyloučit, že toto opatření Německo bude uplatňovat v určité podobě i po působnosti nových unijních pravidel po roce 2021.

## 3 Pravidla DPH v EU pro online platformy od roku 2021

S účinností od 1. ledna 2021 dojde k zásadním změnám při uplatňování DPH u online obchodů se zbožím v EU. Změny se dotknou zejména pravidel pro zaslání zboží (v terminologii směrnice o DPH „prodej zboží na dálku“)

<sup>6</sup> § 22f Umsatzsteuergesetz (německého zákona o DPH).

<sup>7</sup> § 25e Umsatzsteuergesetz (německého zákona o DPH).

<sup>8</sup> Formulář USt 1 TJ je k dispozici na webových stránkách německé daňové správy (jednotlivých spolkových zemí).

<sup>9</sup> Platformy jsou kromě identifikačních údajů obchodníka povinny o každém obchodě vést údaje o místu zahájení odeslání či přepravy zboží, o místu ukončení odeslání či přepravy, datu uskutečnění plnění a příslušné částce plnění.

<sup>10</sup> Podle dosavadních pravidel, platných do konce roku 2020, při zaslání zboží do Německa připadá místo plnění do Česka (členského státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží), jestliže celková hodnota za daný ani předchozí kalendářní rok nepřekročila 100 tis. EUR a plátec se nerozhodne využít možnost zdaňovat zaslání zboží v Německu (členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží).

a pro dovoz malých zásilek. Podstatnou změnou je zrušení dosavadního osvobození od DPH při dovozu malých zásilek (zboží s hodnotou nepřesahující 22 EUR). Významně se posilují nástroje a opatření pro výběr DPH z přeshraničních obchodů – rozšiřuje se působnost dosavadního zvláštního režimu jednoho správního místa (tzv. one-stop-shop, OSS), mění se některá jeho pravidla a stanoví se další nové zjednodušené zvláštní režimy a postupy pro výběr DPH z dovezeného zboží s hodnotou nižší nebo rovnou 150 EUR. Klíčovou součástí těchto opatření je soubor nových pravidel a povinností při dodání zboží prostřednictvím online platform, na které se zaměřuje tento článek.

Celkové změny v uplatňování DPH, které nastanou od 1. ledna 2021, představují velmi obšírné téma, které svým rozsahem přesahuje možnosti tohoto článku. Další text se proto zaměřuje pouze na některé základní změny, vybraná opatření a některé vzorové příklady, které se bezprostředně týkají dodání zboží prostřednictvím online platform.

Prozatím ještě nebyla dokončena a publikována veškerá unijní legislativa související se změnami, které vstoupí v účinnost od 1. ledna 2021. Základní rámcová pravidla v této oblasti byla přijata v rámci směrnice Rady (EU) 2017/2455<sup>11</sup>. V prosinci loňského roku Evropská komise předložila další, doplňující balíček návrhů, který zahrnoval návrh na některé dodatečné změny směrnice o DPH<sup>12</sup> a návrh na změny prováděcího nařízení<sup>13</sup>. Při projednávání na Radě se k oběma návrhům podařilo dosáhnout dohody v rekordním čase, návrhy již byly odsouhlaseny ministry financí na březnové Radě ECOFIN. Dokončení legislativního procesu však muselo být pozastaveno z procedurálních důvodů, protože k návrhům zatím nejsou stanoviska Evropského hospodářského a sociálního výboru a Evropského parlamentu. O stanoviscích bude jednat až nově zvolený parlament, finální schválení návrhů a jejich publikování v Úředním věstníku se proto může protáhnout až na konec tohoto roku.

V rámci dokončovacích legislativních prací nad těmito návrhy by se již neměly zásadněji měnit principy odsouhlasených pravidel, nelze však zcela vyloučit, že se v jejich textu nepromítnou ještě některé legislativně technické úpravy, formulační změny, popřípadě změny v pojmech. Z tohoto důvodu mohou být vyjádření či citace odkazující na jednotlivá ustanovení těchto návrhů, která uvádím dále v textu článku, pouze předběžné a orientační.

Nové povinnosti, které se vztahují na online platformy od roku 2021, se v podstatě týkají dvou oblastí – právní fikce, na jejímž základě se online platformy pro účely DPH stávají dodavateli zboží, a povinnosti vést záznamy.

### 3.1 Online platforma v pozici dodavatele zboží

V novém článku 14a směrnice o DPH se zavádí právní fikce, podle níž se za určitých okolností **online platforma považuje za dodavatele zboží**, které je prodáváno jejím prostřednictvím, resp. má se za to, že platforma toto zboží obdržela a dodala sama. Pro účely nastavení této právní fikce se používá výraz „osoba povinná k dani, která usnadňuje prodej na dálku, popř. dodání zboží prostřednictvím elektronického rozhraní, jako je elektronické tržiště, platforma, portál nebo podobný prostředek“. Pojem „usnadňuje“ dále podrobněji vymezuje prováděcí nařízení. Ve smyslu tohoto přímo použitelného právního předpisu se právní fikce neuplatní, jestliže online platforma nestanoví podmínky, za nichž se dodání zboží uskuteční, a nepodílí se na schvalování účtování poplatku příjemci ani na objednání či doručení daného zboží. Právní fikce se nevztahuje na online platformu, která pouze zajišťuje zpracování platby, pořízení soupisu či inzerci zboží nebo přesměrování na jiná elektronická rozhraní.

V důsledku této právní fikce se dodání zboží mezi dodavatelem prodávajícím zboží prostřednictvím online platformy a konečným spotřebitelem fakticky rozděluje na dvě plnění: dodání zboží tímto dodavatelem online platformě a dodání zboží platformou spotřebiteli. Z důvodu zjednodušení aplikace v praxi a jednoznačného stanovení místa plnění, a tím státu zdanění se pro tato dvě plnění zavádí další **dodatečná pravidla**.

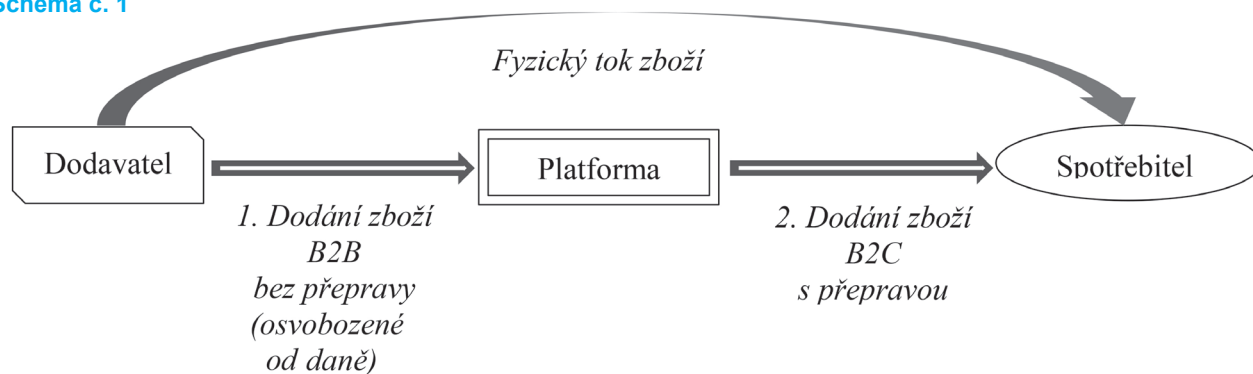
Směrnice o DPH stanoví, že první z dodání, tj. dodání zboží online platformě, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně a že odeslání či přeprava daného zboží se připíše ke druhému z dodání, tj. dodání online platformou spotřebiteli. Pro obě plnění se ve směrnici o DPH nastavuje pravidlo pro určení data uskutečnění zdanitelného plnění a povinnosti přiznat daň, popř. přiznat plnění osvobozené od daně – je jím okamžik přijetí platby za zboží. Prováděcí nařízení k tomuto pravidlu uvádí další podrobnosti. Dále se stanoví vyvratitelná domněnka, že dodavatel prodávající zboží prostřednictvím online platformy je osobou povinnou k dani a spotřebitel osobou nepovinnou k dani. V důsledku této domněnky se první z dodání, tj. dodání zboží online platformě, považuje za B2B transakci,

<sup>11</sup> Směrnice Rady (EU) 2017/2455 ze dne 5. prosince 2017, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a směrnice 2009/132/ES, pokud jde o určité povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty při poskytování služeb a prodeji zboží na dálku, článek 2.

<sup>12</sup> Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, pokud jde o ustanovení týkající se prodeje zboží na dálku a určitých domácích dodání zboží, dokument Rady 15471/18.

<sup>13</sup> Návrh prováděcího nařízení Rady, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o dodání zboží nebo poskytnutí služeb usnadněná elektronickými rozhraními a zvláštní režimy pro osoby povinné k dani poskytující služby osobám nepovinným k dani a usku- tečující prodej zboží na dálku a určitá domácí dodání zboží, dokument Rady 15472/18.

Schéma č. 1



zatímco druhé z dodání, tj. dodání zboží online platformou spotřebiteli, za B2C transakci.

Schematicky tato výchozí pravidla pro uplatňování DPH při dodání zboží prostřednictvím online platformy v důsledku této právní fikce znázorňuje schéma č. 1.

Právní fikce se uplatní pouze ve dvou případech, explicitně vymezených v článku 14a odst. 1 a 2 směrnice o DPH – při zaslání (prodeji na dálku) dovezeného zboží malé hodnoty a při dodání zboží dodavatelem neusazeným v EU osobě nepovinné k dani v EU. Vztahuje se na všechny online platformy bez ohledu na to, zda jsou usazené (mají sídlo nebo provozovnu) v EU, nebo mimo EU.

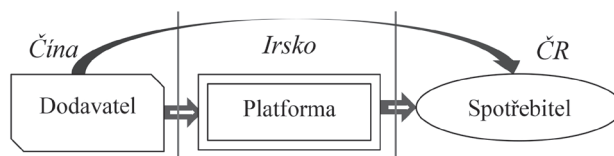
První případ se týká zaslání (prodeje na dálku) **dovezeného zboží s hodnotou nižší nebo rovnou 150 EUR** (podle článku 14a odst. 1 směrnice o DPH). Pro účely samotné právní fikce v tomto případě není relevantní, zda online platforma je, či není registrována ve zvláštním režimu jednoho správního místa. Nicméně konkrétní aplikaci v praxi případná registrace do režimu jednoho správního místa zásadně ovlivní, a to v důsledku nových pravidel a zvláštního režimu, který se zavádí pro účely výběru DPH při dovozu zboží s hodnotou nepřesahující 150 EUR (tzv. import-one-stop-shop, IOSS).

Zvláštní režim IOSS jsou oprávněny používat všechny online platformy (obecně veškeré osoby povinné k dani), které uskutečňují zaslání (prodej na dálku) dovezeného zboží. Platforma, která není usazená v EU (nemá v EU sídlo ani provozovnu, není relevantní, zda je v některém členském státě registrována pro účely DPH), bude muset být v tomto zvláštním režimu zastoupena zprostředkovatelem usazeným v EU. Jestliže se online platforma zaregistruje do tohoto zvláštního režimu a při předložení celního prohlášení sdělí specifické daňové identifikační číslo přidělené pro tyto účely (DIČ IOSS), je dovoz zboží osvobozený od DPH.

Pro názornost je postup při zaslání dovezeného zboží malé hodnoty prostřednictvím online platformy uveden na vzorovém příkladu (viz schéma č. 2a) podle tohoto

zadání: Spotřebitel z ČR si prostřednictvím online platformy se sídlem v Irsku objedná zboží v hodnotě 100 EUR od dodavatele z Číny. Zboží je dovezeno z Číny do ČR, kde je propuštěno do režimu volný oběh.

Schéma č. 2a: Dovož zboží malé hodnoty při dodání prostřednictvím online platformy

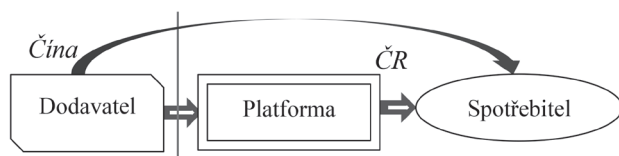


Je-li irská online platforma registrována ve zvláštním režimu IOSS a uvede platné DIČ IOSS na celním prohlášení (zjednodušeném, zaslaném elektronicky), je dovoz zboží do ČR osvobozený od DPH. Jsou naplněny podmínky pro uplatnění právní fikce ve smyslu čl. 14a písm. a) směrnice o DPH. První z plnění, tj. dodání zboží čínským dodavatelem irské platformě, není předmětem DPH v EU, místo plnění spadá do Číny (podle čl. 31 směrnice o DPH). Druhé z plnění, které splňuje novou definici zaslání (prodeje na dálku) dovezeného zboží, mezi platformou a spotřebitelem, podléhá zdanění českou DPH, protože místo plnění je v ČR jakožto členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží [podle nového zvláštního pravidla v čl. 33 písm. c) směrnice o DPH]. Irská platforma uvede toto plnění v daňovém přiznání v rámci zvláštního režimu IOSS.

Jestliže online platforma není registrována v IOSS, dovoz zboží podléhá zdanění v ČR podle obecně platných pravidel. Za této situace spadá místo plnění u obou plnění, která nastanou v důsledku právní fikce, do Číny (místo plnění v případě plnění mezi platformou a spotřebitelem se určí podle základního pravidla platného pro dodání zboží s přepravou v čl. 32 směrnice o DPH).

Obdobné řešení by měl také příklad, jestliže by spotřebitel z ČR objednal zboží z Číny prostřednictvím online platformy se sídlem v ČR (viz schéma č. 2b), liší se však způsob přiznání a úhrady příslušné DPH.

**Schéma č. 2b: Dovoz zboží malé hodnoty při dodání prostřednictvím online platformy**

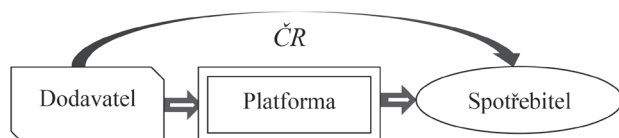


V tomto příkladu se na druhé z plnění opět uplatní česká DPH, protože místo plnění je v ČR [podle nových pravidel v čl. 33 písm. c) směrnice o DPH]. Ačkoli z pohledu české platformy jde o její domácí plnění, je-li platforma registrovaná ve zvláštním režimu IOSS, uvede také toto plnění v daňovém přiznání podaném v rámci zvláštního režimu IOSS, nezahrne je do svého přiznání k DPH, které v tuzemsku podává za běžná plnění.

Druhým případem, kdy se uplatní právní fikce podle článku 14a směrnice o DPH, je dodání zboží **dodavatelem neusazeným v EU osobě nepovinné k dani v EU**. Vztahuje se na veškerá dodání zboží tímto dodavatelem, tj. jak na domácí, tak přeshraniční, bez omezení hodnotou zboží. Na tyto případy se bude nově vztahovat rozšířený zvláštní režim jednotného správního místa (OSS), který i nadále zůstává pro daňové subjekty volitelný.

Postup při dodání zboží dodavatelem neusazeným v EU prostřednictvím online platformy lze znázornit na vzorovém příkladu (viz schéma č. 3a) podle tohoto zadání: Spotřebitel z ČR si prostřednictvím online platformy se sídlem v ČR objedná zboží v hodnotě 200 EUR od dodavatele se sídlem v Číně. Zboží je dopraveno ze skladu umístěného v ČR.

**Schéma č. 3a: Dodání zboží dodavatelem neusazeným v EU prostřednictvím online platformy – domácí dodání**



Jsou naplněny podmínky pro uplatnění právní fikce ve smyslu čl. 14a písm. b) směrnice o DPH. Místo plnění u obou dodání zboží je v ČR. Dodání zboží čínským dodavatelem české platformě je plněním osvobozeným od DPH (s nárokem na odpočet daně), čínský dodavatel je povinen se v ČR zaregistrovat pro účely DPH. Dodání zboží platformou českému spotřebiteli je zdanitelným plněním. Způsob přiznání a odvodu DPH platformou se bude odvíjet od toho, zda je platforma v tuzemsku registrovaná ve zvláštním režimu jednoho správního místa (OSS, konkrétně režimu Unie). Pokud je registrovaná, uvede toto zdanitelné plnění v daňovém přiznání v rámci tohoto

zvláštního režimu. Pokud není, uvede jej standardně ve svém přiznání k DPH, které podává v tuzemsku.

Řešení dalšího vzorového příkladu, kdy si spotřebitel z ČR objedná zboží v hodnotě 200 EUR od dodavatele se sídlem v Číně prostřednictvím online platformy se sídlem v Německu a zboží je dopraveno ze skladu umístěného v Německu do ČR, je následující (viz schéma č. 3b).

**Schéma č. 3b: Dodání zboží dodavatelem neusazeným v EU prostřednictvím online platformy – zaslání zboží**



Místo plnění u dodání zboží čínským dodavatelem německé platformě je plněním osvobozeným od DPH s místem plnění v Německu. Dodání zboží platformou českému spotřebiteli je zdanitelným plněním v ČR. Pokud je platforma registrovaná v Německu do zvláštního režimu OSS, odvede příslušnou DPH v daňovém přiznání v rámci zvláštního režimu OSS (režimu Unie). Pokud ne, vznikne jí povinnost se registrovat pro účely DPH v ČR.

Kromě těchto základních vzorových příkladů se v praxi může vyskytnout celá řada jiných variant. Zásadní pro uplatnění DPH bude vždy rozklíčovat místo plnění u příslušných dodání a určit, zda dodavateli nebo online platformě případně nevznikne povinnost se ve státě zdanění registrovat pro účely DPH.

### 3.2 Povinnost online platformy vést záznamy pro účely DPH

V novém článku 242a směrnice o DPH se ukládá online platformám vést podrobné záznamy o veškerých plněních (dodáních zboží i poskytnutí služeb), která se uskutečňují jejich prostřednictvím, je-li naplněna výchozí podmínka, že online platforma „usnadňuje“ tato plnění. Záznamy musejí být elektronicky zpřístupněny příslušnému správci daně na vyžádání. Lhůta pro uchovávání záznamů je jednotná pro všechny členské státy, činí 10 let.

Další podrobnosti této povinnosti, jakožto i výčet údajů, na které se záznamní povinnost vztahuje, stanoví prováděcí nařízení. Povinnými údaji jsou například základní identifikační údaje dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb, včetně DIČ pro účely DPH, čísla bankovních nebo virtuálních účtů, jsou-li k dispozici, dále popis zboží nebo služeb, jejich hodnota, místo ukončení odeslání nebo přepravy zboží a informace potřebné ke stanovení místa plnění u služeb.

## 4 Projekt OECD

Skutečnost, že problematika digitální ekonomiky z pohledu DPH má globální charakter, prokazují také práce, které aktuálně probíhají na úrovni OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj) a které vycházejí z aktivit BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Výstupem práce pracovní skupiny č. 9 OECD, na které se společně podíleli zástupci členských států OECD a akademické i podnikatelské veřejnosti, bude zpráva o roli digitálních platforem při výběru DPH z online prodeje.

Ve zprávě se konstatuje, že spektrum rolí pro zapojení platforem do výběru DPH je velmi široké – od dobrovolného zapojení přes povinnost poskytovat informace, sdílenou odpovědnost (ručení) až k roli plné odpovědnosti (právní fikce, na jejímž základě je platforma dodavatelem). Zpráva zahrnuje podrobné rozborů všech těchto rolí, popisy jejich fungování, včetně doprovodných opatření a nástrojů, vyhodnocuje jejich potenciální přínosy do výběru DPH i některá úskalí. Největší podíl zprávy je s ohledem na její význam věnován roli tzv. plné odpovědnosti platforem, tj. systému, který již v současné době uplatňuje například Austrálie a jež od roku 2021 zavádějí členské státy EU.

Zpráva by měla být v nejbližší době publikována na webových stránkách OECD<sup>14</sup>.

## 5 Závěr

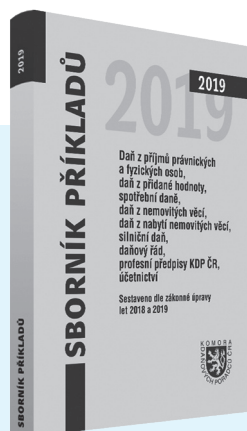
Je nesporné, že zapojování online platforem do výběru DPH je globální trend, který bude pokračovat i do budoucna. Velkým tématem současné doby, které na své řešení stále čeká a kde lze očekávat snahu o výraznější zapojení online platforem, je oblast sdílené ekonomiky.

V rámci úvah o způsobech uplatňování DPH v prostředí digitální ekonomiky nejde jen o problém vyhýbání se daňovým povinnostem, a tím o ztrátu příjmů z DPH, nýbrž také významnou měrou o nastavení rovných podmínek. Jde o to, aby obchodníci z EU, kteří se řídí platnými právními předpisy, nebyli v konkurenční nevýhodě ve srovnání s těmi, kteří daňové předpisy nedodržují, ať již neúmyslně z neznalosti, či záměrně.

Pokud jde o aktuální vývoj v EU a nová opatření a povinnosti, které se pro online platformy zavádějí od roku 2021, je jasné, že podstatná část práce je stále ještě před námi. Ačkoli základní principy harmonizovaných změn jsou již odsouhlasené, je potřebné dokončit legislativní proces v EU, a to jak pro předpisy z oblasti DPH, tak celní předpisy. V daňové i celní oblasti je nezbytné přijmout řešení pro související technické aspekty nových opatření, zvláštních režimů či zjednodušených postupů a upravit stávající IT systémy.

Zkušenosti států, které postupy zacílené na posílení role online platforem na výběr DPH z online obchodů již úspěšně uplatňují, ukazují, že opatření, která se zavádějí v EU, mohou být krokem správným směrem. Odpověď na otázku, zda se obdobná pozitiva projeví také v prostředí EU, ukáže teprve budoucnost.

### INZERCE



### SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2019

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2018.

**Cena publikace je 450 Kč vč. DPH + poštovné.**

Sborník je možné objednat na [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz), e-mail [publikace@kdpcr.cz](mailto:publikace@kdpcr.cz), Komora daňových poradců ČR, Kozi 4, 602 00 Brno.

<sup>14</sup> Materiály k digitální ekonomice jsou zveřejňovány na webových stránkách OECD: <http://www.oecd.org/internet/ieconomy/>.

# Úvaha o odvodu DPH ze služeb poskytovaných digitálními platformami

Mgr. Ing. Petr Toman  
KPMG

Ing. Petra Němcová  
KPMG

Uplatňování DPH na straně digitálních platform a jejich uživatelů při prodeji zboží projde v nejbližších letech zásadními změnami, které přibližuje článek na jiném místě tohoto bulletinu. Oblast daně z přidané hodnoty u digitálních platform při poskytování/sdílení služeb [„službové“ (digitální) platformy] však takto zásadní změny nečekají, byť i zde by hledání cest ke zjednodušení uplatňování DPH bylo namístě.

Činnosti „službových“ digitálních platform obvykle spočívají v poskytnutí služeb, které umožňují vzájemnou interakci osoby poskytující určitou službu a jejího zákazníka. Jde typicky o ubytování, nájem či přepravu. Z hlediska charakteru služby digitální platformy se může jednat o zprostředkování nebo, a to je častější případ, o poskytnutí přístupu k programovému vybavení pro prezentaci služby a pro umožnění uzavření smlouvy o jejím poskytnutí.

V druhém případě taková služba zřejmě naplňuje znaky elektronicky poskytované služby (článek 7 nařízení Rady č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty). Dle typu digitální platformy se služby nabízejí poskytovatelům služeb, jejich zákazníkům či oběma skupinám. Pro uplatnění DPH u této služby (jak z hlediska otázky, kde má být daň odvedena, tak – a to zejména – z hlediska osoby povinné daň odvést) je rozhodující „DPH status“ příjemce – obecně zda příjemce vystupuje jako podnikatelský subjekt, či nikoli.

Příjemcem služeb digitální platformy může být jak osoba povinná k dani, tak i osoba k dani nepovinná. V případě osob povinných k dani se pro určení místa plnění uplatní



základní pravidlo, kdy místem plnění je členský stát sídla/provozovny zákazníka digitální platformy. V případech osob nepovinných k dani je místem plnění členský stát, kde má příjemce služby bydliště (či kde je usazen), případně kde se obvykle zdržuje<sup>1</sup>.

Aniž se dopustíme přílišného zjednodušení, pravidlo pro stanovení místa plnění u osob povinných i osob nepovinných k dani zde vychází z obdobného záměru zdanění služby v místě „spotřeby“. Pomineme-li problémy s identifikací takového místa zejména u osob nepovinných k dani (což řeší výše uvedené nařízení prostřednictvím systému právních domněnek – článek 24a a následující), jeví se situace jako poměrně jednoduchá, neboť praktické stanovení místa plnění dává bez ohledu na DPH status příjemce služeb digitální platformy obdobný výsledek.

## 1 Tři situace podle DPH statusu příjemce služby

Otázka, která vyžaduje DPH status příjemce služby řádně vyřešit, vzniká v okamžiku stanovení osoby, jež má daň finančnímu úřadu odvést, pokud digitální platforma a příjemce jejích služeb nejsou ve stejném státě.

České daňové předpisy upravují pro možný status příjemce služby digitální platformy tři odlišné situace.

Nejjednodušší je případ, kdy příjemce služby platformy je plátcem DPH. Daň pak odvede příjemce služby ve standardním režimu „reverse charge“ při přijetí služby z jiného členského státu či ze zahraničí.

Za situace, kdy příjemce služby digitální platformy sice není plátcem DPH, nicméně je stále osobou povinnou k dani (obecně podnikatelem), leží povinnost odvodu DPH také na tomto příjemci. Dle současné legislativy se taková osoba stane identifikovanou osobou podle § 6h zákona o DPH. Musí se proto zaregistrovat jako osoba identifikovaná a uvést povinnost odvodu DPH v příslušném daňovém přiznání.

<sup>1</sup> Mimo výjimečné situace, kdy celková hodnota služeb poskytnutých osobám nepovinným k dani v jiných členských státech nepřesáhne 10 000 EUR v příslušném a předchozím kalendářním roce.

V případě, kdy je příjemcem služby digitální platformy osoba k dani nepovinná, je naopak povinnost odvodu DPH na straně provozovatele digitální platformy, který DPH odvede s využitím zvláštního režimu jednoho správního místa („mini one stop shop“).

## 2 Malí podnikatelé – velké povinnosti

Z hlediska procesního složitá situace nastává zejména v případech „malých“ podnikatelů / osob povinných k dani, které sice nejsou plátcí DPH, ale přijetím služby digitální platformy se automaticky stávají tzv. identifikovanou osobou. Pokud tyto osoby před prvním poskytnutím služby digitální platformou nejsou k DPH registrovány, vzniká procesně problematická situace. Musejí podat přihlášku k registraci identifikované osoby do 15 dnů od prvního přijetí dané služby. Na základě přihlášky jim správce daně přidělí identifikační číslo (standardně ve lhůtě do 30 dnů). Toto identifikační číslo by však mělo být předloženo provozovateli digitální platformy již pro první poskytnutí služby (respektive alespoň před vystavením daňového dokladu na tuto službu). V takovém okamžiku však příjemce služby velmi pravděpodobně tímto číslem ještě nedisponuje (byť lze předpokládat, že v takových případech správce daně k vydání identifikačního čísla nevyužije celou 30denní lhůtu), obecně může být identifikační číslo vydáno až po 45 dnech od prvního poskytnutí služby.

Zároveň těmto osobám vznikají nové povinnosti (podávání příznání k DPH či odvod daně), u nichž lze předpokládat, že o ně i s ohledem na fakt, že se dobrovolně nestaly plnohodnotnými plátcí DPH, nestojí.

Vzhledem k tomu, že identifikované osoby jako tuzemští „neplátcí DPH“ (neplátcí pro tuzemské transakce) nemohou uplatnit nárok na odpočet, je pro příjmy státního rozpočtu daná situace obdobná jako v případech, kdy je zákazníkem digitální platformy osoba nepovinná k dani. Současný systém však odvod DPH u „malých podnikatelů“ provozovatelem digitální platformy prostřednictvím „mini one stop shopu“ neumožňuje.

Je proto otázkou, zda by do budoucna nebylo vhodné režim „mini one stop shopu“ tam, kde již byl zaveden, zpřístupnit i pro odvod DPH u malých podnikatelů, kde jednotlivé členské státy v mezích výjimek stanovených směrnicí umožňují těmto osobám, aby se plátcem DPH nestaly. Směrnice tento postup v současné době neumožňuje. S ohledem na budoucí očekávaný rozvoj digitálních platform je však otázkou, zda by nebylo vhodné využitelnost „mini one stop shopu“ na tyto transakce rozšířit. Mohlo by to představovat jeden z kroků směřujících ke snížení administrativní zátěže u osob, jejichž „podnikatelské“ aktivity nepřesahují významné objemy a jejichž bude s ohledem na vývoj digitálních platform v oblasti sdílené ekonomiky přibývat.

### INZERCE



#### DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 31. 12. 2018 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 1. 2019

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR. Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce. Názorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového příznání k dani z příjmů.

**Cena publikace je 590 Kč vč. DPH + poštovné.**

Publikaci je možné objednat na [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz), e-mail [publikace@kdpcr.cz](mailto:publikace@kdpcr.cz), Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno.

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím dlouhodobé objednávky. V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

# Sdílená ekonomika a správa daní

Ing. Gabriela Hoppe  
řídící partnerka Rose Tax & Accounting, s. r. o.



Na digitální platformy typu Uber a Airbnb se chystá řada opatření. Dobrovolné sdílení dat s finanční správou a přenos povinností při výběru daně jsou jen počátek. Výhody sdílené ekonomiky jdou ruku v ruce se zavedením nových mechanismů při výběru daně. Stát o svých občanech ví spoustu informací. Výzvou bude vyvážit efektivní výběr daně s minimálními zásahy do práv daňových subjektů.

## 1 Pochopení fungování sdílené ekonomiky

Rozvoj sdílené ekonomiky má pozitivní vliv na malou otevřenou ekonomiku, zejména v situaci, kdy se blíží hranici produkčních možností, jako je naše situace, stačí připomenout kritickou oblast zaměstnanosti. Nabídkou svých služeb přes digitální platformy mohou na trhu uspět i ti, kteří by v tradičních modelech stáli na konci řady, např. maminky na mateřské, studenti, handicapovaní, důchodci atd. Pro uživatele platform je výhodou, že se snadněji a s menšími transakčními náklady dostanou k plně šíři nabídky, a mohou si tak lépe vybrat řešení, které vyhovuje jejich potřebám. Platformy napomáhají nejen sdílet volnou pracovní sílu, ale i jiná aktiva – nemovitosti, automobily, finance, čas atd. Výsledkem propojení nabídky s poptávkou přes digitální platformu je lepší efektivita trhu, širší nabídka, větší konkurence na obou stranách a tím i lepší ceny (nižší pro klienty či vyšší pro nabízející).

Podstatou sdílené ekonomiky je tzv. P2P (peer-to-peer) vztah, který představuje přímé propojení osob, které si vzájemně skrze zprostředkovatelské digitální platformy poskytují služby. Charakteristickým rysem sdílené ekonomiky je přitom fakt, že transakce v rámci ní prováděné nezahrnují změnu vlastnictví a mohou být prováděny jak za účelem zisku, tak neziskově. Ačkoliv je na sdílenou ekonomiku obecně nahlíženo jako na alternativní distribuční a uživatelský model, vystupuje často též jako konkurenční alternativa k subjektům nabízejícím distribuci

a užívání produktů a služeb tradičním způsobem. Oborníci odhadují, že sdílená ekonomika v globálním měřítku dosahovala v roce 2014 cca 15 miliard USD, v roce 2025 může dosáhnout 335 miliard USD.<sup>1</sup>

V souvislosti se sdílenou ekonomikou mluvíme o tzv. C2B2C modelu, který je charakteristický tím, že platforma nejen že zprostředkovává danou službu mezi poskytovatelem a uživatelem, ale rovněž stanoví podmínky takového zprostředkování (např. cenu, za kterou bude služba poskytnuta), musí permanentně vyhledávat a disponovat dostatečnou kapacitou nabídek sdílení (např. bytů, aut, osob ochotných nabídnout svůj čas a práci), dále musí zabezpečit snadnou, rychlou a spolehlivou komunikaci poskytovatelů a uživatelů před uzavřením kontraktu a po něm, musí být schopna vynutit splnění a zajistit kontrolu kontraktu, zamezit nekalému jednání a umožnit bezpečnou platbu. V krátkosti, role platformy rozhodně není v celkovém efektu plnění zanedbatelná, ale může se pohybovat v různých škálách rozsahu.

Poskytovatelem služeb nebo statků je osoba, jež vlastní aktiva, zdroje, čas či dovednosti nebo jimi disponuje a aktivně je sdílí za účelem přivýdělku či snížení svých nákladů. Poskytovatelem může být jednak osoba soukromá, která nabízí příležitostně své služby (tzv. peer), jednak osoba jednající v rámci výkonu svého povolání (tj. profesionální poskytovatel služeb).

Uživatelem je osoba, která využívá služeb poskytovaných poskytovatelem. Ve svém důsledku lze o uživateli uvažovat jako o jakémsi kvazispotřebiteli, který by měl být chráněn právem, ve skutečnosti je však spíše třeba uvažovat o ochraně obou smluvních stran kvůli určité absenci informační transparentnosti na obou stranách, dané tím, že smluvní strany se navzájem neznají, a v některých případech se ani osobně nemohou poznat.

Rozvoj sdílené ekonomiky určují tři klíčové aspekty: efektivita, důvěra a atraktivní cena. Efektivita je úzce spojena s boomem mobilních zařízení a dostupností

<sup>1</sup> VAUGHAN, R. a R. DAVERIO. *Assessing the size and presence of the collaborative economy in Europe*. Publication Office of the European Union, 2016. Dostupné z: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/2acb7619-b544-11e7-837e-01aa-75ed71a1>.

internetového připojení. V ČR má k dispozici internetové připojení 83% domácností, čímž se nijak nevymykáme z průměru EU28, kde má internet k dispozici 87% domácností.<sup>2</sup> Digitální propojení uživatelů a poskytovatelů přináší digitálním platformám možnost disponovat s ohromnými objemy dat. Analýzy big data jim pomáhají předvídat chování subjektů a pružně reagovat na změny trhu. Sdílená ekonomika také pomáhá budovat důvěru pomocí vzájemného hodnocení všech aktérů. Tato hodnocení jsou pak veřejně dostupná a každý další zájemce o zapojení má možnost se dozvědět z transparentních zdrojů kladné i záporné hodnocení jak aktérů, tak konkrétního produktu či služby. Dochází tak k samoregulaci, i když samozřejmě není tento mechanismus bez chyb. I konkurenční boj se dá provádět pomocí tzv. trollích farem, nemluvě o dalších metodách ovlivňování veřejného mínění. V neposlední řadě jsou klíčové aspekty propojeny také se způsobem placení. U zboží stále dominuje platba při převzetí (tzv. na dobírku), ale úplaty za služby by se dnes již neobešly bez tzv. mikroplateb. Finanční platformy, jako jsou např. PayPal, Apple Pay, Google Wallet, PaySec a další, umožňují provádět zabezpečené transakce napříč bankovními institucemi i na mezinárodní úrovni tam, kde dříve bylo zapotřebí komplikovaného a zdoluhavého bezhotovostního styku prostřednictvím klasických bankovních převodových operací.

Všechny tyto aspekty přinášejí zásadní problém regulace sdílené ekonomiky, jímž je dostupnost a sdílení dat o obchodních transakcích se státní správou a transparentnost digitálních platform při stanovení základu daně.

Kritické hlasy zdůrazňují, že sdílená ekonomika ze své podstaty umožňuje nekalou soutěž, snižuje bezpečnost práce či nabádá k vyhýbání se placení daní a poplatků<sup>3</sup> a dodržování norem v oblasti životního prostředí.

Sdílená ekonomika podporuje nové formy poskytování služeb, ale zároveň nutí poskytovatele tradičních služeb přistoupit ke svému podnikání v pozměněné formě a k neustálé inovaci, tak aby jejich služby zůstaly i nadále konkurenceschopné. Mnohdy jsou přitom tradiční poskytovatelé služeb ve srovnání s poskytovateli sdílených služeb s ohledem na přísně nastavená pravidla a regulaci ve znevýhodněné pozici.

Je zapotřebí nalézt způsob, jak zajistit koexistenci nových a tradičních modelů, aniž by došlo k diskriminaci některé ze stran. Pro správné nastavení zdanění je zásadní správně vnímat rozdíl v profesionální a neprofesionální povaze

poskytování služeb. Je třeba účinně rozlišit, co ještě je a může být považováno za neprofesionální službu a co je již podnikáním. Navíc je nutné klást důraz na to, kdo je skutečným aktérem v rámci sdílené ekonomiky a kdo se za něj pouze vydává a vyhýbá se tak svým zákonným povinnostem souvisejícím s podnikáním.

## 2 Sdílená ekonomika a problémy se správou daní

Samozřejmě nelze popřít, že sdílená ekonomika přináší množství problémů s výběrem daní. Jeden velký daňový subjekt se rozpadne na stovky malých. Namísto jednoho velkého zaměstnavatele, který do jisté míry zabezpečuje řádný výběr daně z příjmů svých zaměstnanců, máme celkem tři typy aktérů – poskytovatele, uživatele a platformu, přičemž může být na jedné i druhé straně platformy velké množství subjektů, které jsou samostatnými daňovými subjekty s povinnostmi se registrovat, identifikovat zdanitelné příjmy, správně stanovit základ daně a řádně a včas podat daňové přiznání, zaplatit daň, spočítat si zálohovou povinnost a tu také řádně a včas platit. Díky soukromému charakteru aktérů na straně nabídky i poptávky může docházet i k tomu, že ekonomické transakce nejsou pro daňovou správu vůbec dohledatelné. Daňové subjekty nemusejí mít ani povědomí o tom, že jim nějaké povinnosti v oblasti zdanění vznikají, anebo s tím, že uniknou dohledu státu, mohou přímo kalkulovat. Na druhé straně dává podstata digitálních platform ideální možnost využít data, která už byla shromážděna, a zjednodušit vykazování daně všem aktérům. Výzvou pro daňovou správu bude chopit se této možnosti, připravit efektivní a levný systém a zároveň zajistit minimální zásah do práv daňových subjektů.

Otázce modernizace a digitalizace správy daní se dlouhodobě věnuje OECD. V březnu 2019 vydala zprávu o efektivním zdanění sdílené ekonomiky,<sup>4</sup> která shrnuje výstup práce komise ke zdanění sdílené ekonomiky v letech 2017–2019. Zpráva se zabývá jak definicí problémů výběru daní u subjektů v rámci sdílené ekonomiky, tak současnými „best practice“ přístupy jednotlivých národních daňových správ. Dává ke zvážení několik doporučení, kam by se výběr daní a spolupráce daňových správ a platform mohly ubírat. Mezi její doporučení patří:

- 1) vypracovat kodex chování pro uživatele digitálních platform, který bude obsahovat poučení pro všechny aktéry o jejich daňových povinnostech, zároveň upozorní na sdílení informací o transakcích s daňovou správou;

<sup>2</sup> *Domácnosti* [online]. Dostupné z: [https://www.czso.cz/documents/10180/61601892/061004-18\\_B.pdf/7095613a-8000-40d8-a8f9-a00a-0369a442?version=1.0](https://www.czso.cz/documents/10180/61601892/061004-18_B.pdf/7095613a-8000-40d8-a8f9-a00a-0369a442?version=1.0).

<sup>3</sup> Dle daňového modelu CMCE možných ročních výnosů sektoru Airbnb v Praze činí únik na místních poplatcích za sledované období jednoho roku teoreticky až 51 milionů Kč – viz KRAJČÍK, V., VEBER, J., BEJČEK, M., KLJUČNIKOV, A. a kol. *Ekonomická analýza ubytovacích služeb včetně segmentu tzv. sdílené ekonomiky*. Praha: VŠPP, 2017. V rámci TA ČR – program BETA.

<sup>4</sup> OECD. *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration* [online]. Paříž: OECD Publishing, 2019. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/574b61f8-en>.



- 2) standardizovat strukturu dat vykazovaných platformami jednotlivým národním daňovým správám;
- 3) zavést či rozšířit spolupráci a výměnu dat mezi jednotlivými daňovými jurisdikcemi.

Spektrum přístupů k řešení problémů při výběru daní u sdílené ekonomiky sahá od čistě administrativních opatření – typu přípravy vzdělávacích programů a speciálních daňových pokynů – přes sběr dat z veřejně přístupných databází, dobrovolné poskytování informací digitálními platformami o uskutečněných transakcích, zavedení povinného poskytování informací platformami (v jednotlivých případech) a zavedení všeobecné povinnosti poskytování informací platformami až po uložení povinnosti platformám srazit a odvést daň za poskytovatele.

Řecká, francouzská, maďarská, irská, španělská a dánská daňová správa zveřejňují na svých stránkách pokyny pro postup při zdaňování subjektů sdílené ekonomiky, dánská daňová správa informace doplnila o daňovou kalkulačku, spustila speciální portál pro komunikaci se subjekty sdílené ekonomiky<sup>5</sup> a propaguje své aktivity na sociálních médiích. Australská a irská daňová správa využívají dostupná data a pravidelně informují poskytovatele zapojené do určitých typů platform o vzniku jejich daňové povinnosti.

### 3 Praktické příklady řešení

Četné příklady ze zemí EU28 ukazují, že daňové správy jsou si těchto problémů vědomy a samy připravují pro aktéry sdílené ekonomiky legislativní mechanismy, které výběr daní zjednoduší.

Například Belgie zavedla od 1. 7. 2016<sup>6</sup> srážkovou daň pro příjmy do 5.000 EUR ročně. Místo běžné sazby z daně z příjmů (progresivní sazby od 25 % do 50 %) platforma provede srážku ve výši 20 % (kombinovanou s paušálním daňovým odpočtem ve výši 50 %). Pokud příjmy

nepřekročí během kalendářního roku strop 5.000 EUR, dosáhne faktická sazba z „podnikání malého rozsahu“ prostřednictvím digitálních platform 10 %.<sup>7</sup>

Podobně v Itálii návrh zákona o sdílené ekonomice<sup>8</sup> počítá s tím, že se na příjem, který poskytovatel získá ze služeb zprostředkovaných skrze digitální platformy na bázi sdílené ekonomiky a který nepřesáhne výši 10.000 EUR, uplatní speciální daňová sazba ve výši 10 %. Příjem, jenž překročí limit 10.000 EUR, se kumuluje s výdělkem plynoucími z výdělečné činnosti zaměstnanec či OSVČ a je zdaňován dle normální sazby. V případě krátkodobých pronájmů umožňuje Itálie volbu zdanění 21% srážkovou daní, kterou odvádí přímo platforma, poskytovateli vystavuje potvrzení o sražení daně a data jsou následně použita pro předvyplnění daňového přiznání poskytovatele. Od roku 2018 je rovněž zavedena srážková daň z příjmů peer-to-peer poskytovatelů zápůjček finančních prostředků, poskytovatel pak již ani nemusí vykazovat tento příjem ve svém daňovém přiznání.

Velká Británie zavedla od zdaňovacího období započatého dubnem 2017 možnost osvobození od daně z majetkových příjmů a příjmů z obchodování ve výši do 1.000 GBP ročně.

Norsko umožňuje od roku 2018 zdanit krátkodobé pronájmy do 30 dnů ve zjednodušeném režimu.

Maďarsko umožňuje vlastníkům nejvýše tří nemovitostí (s maximálně osmi pokoji celkem), kteří poskytují krátkodobý pronájem, uplatnit paušální daň ve výši cca 120 EUR za pokoj ročně.

Dánsko zvýšilo odpočet ze základu daně u rekreačního pronájmu nemovitostí poskytovaných prostřednictvím třetích osob (platform nebo zprostředkovatelů) z 2.900 EUR na 5.300 EUR. Podmínkou je, že třetí strana poskytuje dánské finanční správě informace o uskutečněných

<sup>5</sup> *Challenges.dk* [online]. Dostupné z: [www.challenges.dk](http://www.challenges.dk).

<sup>6</sup> Service Public Fédéral Chancellerie du Premier Ministre. *1er JUILLET 2016 – Loi-programme (1)* [online]. Dostupné z: [http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article\\_body.pl?language=fr&pub\\_date=2016-07-04&numac=2016021055&caller=summary](http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&pub_date=2016-07-04&numac=2016021055&caller=summary).

<sup>7</sup> Belgium Introduces a Tax Regime for the Sharing Economy. *De Broeck / Van Laere & Partners* [online]. Dostupné z: <http://www.dvp-law.com/documents/news-items/20160708-belgium-introduces-a-tax-regime-for-the-sharing-economy-.xml>; Belgium Leads in Adopting Law to Tax Sharing Economy. *CDER* [online]. Dostupné z: <http://www.cder.be/2017/03/03/belgium-leads-in-adopting-law-to-tax-sharing-economy/>.

<sup>8</sup> Atto Camera: 3564 – Proposta di legge. *Comment SEA (Sharing Economy Act)* [online]. Dostupné z: [https://www.makingspeechstalk.com/ch/comment\\_sea/](https://www.makingspeechstalk.com/ch/comment_sea/).

transakcích. Podobnou úpravu aplikuje také na krátkodobý pronájem bytů, aut, člunů a karavanů.

Je také možné se inspirovat Estonskem a zavést „opt-in reporting“ příjmů a možnost podat daňové priznání online, např. za pomoci technologie blockchain. Estonské zkušenosti ukazují, že zjednodušení systému vede k lepší disciplíně daňových subjektů a nárůstu počtu odevzdaných daňových priznání.<sup>9</sup>

Také naše Hospodářská komora se zabývala praktickými problémy souvisejícími se zdaněním sdílené ekonomiky. Ve svém materiálu *Doporučení pro rozvoj sdílené ekonomiky* z března 2018<sup>10</sup> doporučuje zavést tři kategorie příjmů:

- a) příležitostný příjem: roční příjem do 30.000 Kč (případně do trojnásobku minimální měsíční mzdy), při kterém není potřeba žádné živnostenské oprávnění a není potřeba plnit žádné další požadavky a ze kterého se neplatí daně ani jiné poplatky;
- b) přivýdělek: roční příjem do dvanáctinásobku minimální měsíční mzdy, při kterém je potřeba získat živnostenské oprávnění a vůči němuž se uplatňuje zjednodušený režim výběru daně z příjmů (Hospodářská komora navrhuje rozšířit možnost uplatnění výdajů procentem z příjmů pro fyzické osoby o další kategorii „přivýdělek“ se sazbou např. 80 %, případně rovnou zavést paušální daň), popř. pojistného (pokud by vůbec takový příjem podléhal pojistnému); tato kategorie by se týkala osob, které vedle ní mají příjmy ze závislé činnosti, nebo se zvláštním sociálním statutem (studenti, důchodci, osoby na rodičovské, resp. mateřské dovolené atd.);
- c) živnostenská činnost: roční příjem vyšší než dvanáctinásobek minimální měsíční mzdy, při kterém je potřebné živnostenské oprávnění a ze kterého se platí daň z příjmu, sociální i zdravotní pojištění; i pro tuto kategorii lze vedle obecného (standardního) režimu výběru umožnit zjednodušený (paušální) režim.

Platformám by mělo být umožněno, aby poskytovatele zastupovaly u úřadů při vyřizování živnostenského oprávnění a jiných povolení k podnikání a také aby za ně odváděly daně a poplatky. Dále by se platformy mohly

dobrovolně registrovat u správce daně, předávat daňové správě informace o výši příjmu poskytovatelů z uskutečněných transakcí, za podmínky, že o tom budou poskytovatelé informováni. Správce daně by pak měl recipročně garantovat, že bude s platformami komunikovat především elektronicky, a snížit regulatorní zátěž platform. Státní správa by měla připravit pro jednotlivé kategorie příjmů informační materiál, ve kterém by mělo být stručně a jasně definováno, jaké daňové povinnosti se na jednotlivé daňové subjekty vztahují.

## 4 Česká daňová správa

Daňové subjekty v ČR se zatím musejí spokojit se dvěma informačními materiály na téma „Uber“<sup>11</sup> a „Airbnb“.<sup>12</sup> Za první vřelostku ve smyslu doporučení OECD lze považovat dohodu s platformou Uber, kterou uzavřelo v červenci 2018 Ministerstvo financí. Řidiči Uberu budou dobrovolně evidovat tržby v režimu EET, Uber bude své obchodní partnery informovat o jejich daňových povinnostech a také bude dobrovolně poskytovat daňové správě informace o celoročních příjmech řidičů.<sup>13</sup>

Dále Ministerstvo financí připravuje novelu daňového řádu,<sup>14</sup> jejíž součástí je legislativní ukotvení tzv. online finančního úřadu aneb portálu MOJE daně. Jeho podstatou je rozšíření již existující daňové informační schránky (DIS), kterou dnes využívá pouze malá část poplatníků. Díky novele se DIS „upgraduje“ na obdobu internetového bankovníctví v oblasti daní. Poplatníkům bude nově nabízet možnost předvyplnění daňového priznání údaji, jimiž finanční úřad disponuje z dřívějších daňových řízení, bude poskytovat další informace o historii poplatníka a současně rozšíří možnost podání daňových priznání prostřednictvím internetu. Cílem novely je také motivovat poplatníky k tomu, aby možnost elektronické komunikace s finančním úřadem využívali co nejvíce. Těm, kteří podají daňové priznání elektronicky, bude prodloužena lhůta pro podání daňového priznání k daním z příjmů o jeden měsíc a také získají benefit v podobě dřívějšího vrácení přeplatku na daně. Nedílnou součástí novely je zrušení povinnosti využívat elektronické formuláře pro poplatníky, kteří si dobrovolně zřídili datovou schránku.

<sup>9</sup> Income declared through Uber and Taxify has overwhelmingly increased. *Republic of Estonia. Tax and Customs Board* [online]. Dostupné z: <https://www.emta.ee/eng/income-declared-through-uber-and-taxify-has-overwhelmingly-increased>.

<sup>10</sup> Hospodářská komora ČR. *Doporučení pro rozvoj sdílení ekonomiky* [online]. Dostupné z: [https://www.komora.cz/files/uploads/2018/03/20180327\\_Doporu%C4%8Den%C3%AD-Hospod%C3%A1l%C5%99sk%C3%A9-komory-kesd%C3%ADlen%C3%A9-ekonomice-1.pdf](https://www.komora.cz/files/uploads/2018/03/20180327_Doporu%C4%8Den%C3%AD-Hospod%C3%A1l%C5%99sk%C3%A9-komory-kesd%C3%ADlen%C3%A9-ekonomice-1.pdf).

<sup>11</sup> Generální finanční ředitelství. *Informace k daňovému posouzení povinností poskytování přepravních služeb (UBER)* [online]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017\\_DPH\\_Info-k-danovemu-posouzeni-povinnosti-poskytovatelu-prepravnich-sluzeb-UBER.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_DPH_Info-k-danovemu-posouzeni-povinnosti-poskytovatelu-prepravnich-sluzeb-UBER.pdf).

<sup>12</sup> Generální finanční ředitelství. *Informace k daňovému posouzení povinností poskytovatelů ubytovacích služeb (Airbnb a další)* [online]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2017-10-11\\_Info\\_k\\_danovemu\\_posouzeni\\_povinnosti\\_poskytovatelu\\_ubytovacich\\_sluzeb.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2017-10-11_Info_k_danovemu_posouzeni_povinnosti_poskytovatelu_ubytovacich_sluzeb.pdf).

<sup>13</sup> Ministerstvo financí České republiky. *Ministerstvo financí uzavřelo se společností UBER daňové memorandum* [online]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/mf-a-uber-uzavrely-danove-memorandum-32403>.

<sup>14</sup> Ministerstvo financí České republiky. *Moderní a Jednoduché daně nebo mírnější sankce. MF představilo novelu daňového řádu*. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/moderni-a-jednoduche-dane-nebo-mimejsi-35232>.

# Vykazování kryptoměn v účetnictví

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.  
děkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze

## 1 Úvodem

### 1.1 Jak vznikly a fungují kryptoměny?

Kryptoměna je digitální aktivum založené na kryptografii a decentralizované evidenci tak, aby sloužilo jako prostředek směny.

Historicky první kryptoměnou byl bitcoin (dále též „BTC“), jehož koncept zveřejnil v roce 2008 Satoshi Nakamoto, o jehož skutečné identitě se vedou dodnes spory (Nakamoto 2008). Přestože se k autorství opakovaně hlásí různé osoby či skupiny nebo jsou za autory jinými označovány, nebyla identita autora dosud spolehlivě potvrzena.

Bitcoin je kód, který musí být za pomoci vysokého výpočetního výkonu vypočten (vyhledán, vytěžen) a poté zapsán do distribuovaného deníku (blockchain), jehož kopie je vedena na velkém množství počítačů propojených do P2P sítě, takže jej prakticky není možno následně upravit. Maximální celkový počet bitcoinů je konečný a náklady na jeho „těžbu“ postupně rostou tak, jak ubývá „volných“ kombinací.

Koncový uživatel má bitcoiny uloženy v elektronické peněženke, ke které je přiřazen také soukromý a veřejný klíč. Platba probíhá tak, že transakce vytvořená peněženkou je podepsána soukromým klíčem peněženky a zaslána všem uzlům, které spravují blockchain, aby jej potvrdily. Správci uzlů (těžaři) ověří pravost transakce veřejným klíčem, připojí odkaz na předchozí transakci (blok) v distribuovaném deníku (blockchainu) a pak hledají kryptografickou nonci (kód), která musí vyhovovat stanovenému kritériu. Ten, komu se to podaří jako prvnímu, transakci potvrdí, provede zápis do blockchainu a získá za potvrzení transakce odměnu. Kopie aktualizovaného deníku (blockchain) se rozprostře mezi všechny těžaře a čeká se na další operaci. Zápisy v blockchainu jsou veřejné, a je tedy možno zcela průkazně dohledat veškeré transakce, které byly provedeny, protože jednotlivé bloky řetězce na sebe navazují. Anonymita bitcoinu tedy není nezbytná vlastnost této kryptoměny, ale vlastnost peněženek, které je možno zřídít anonymně, takže



jsou sice známy provedené transakce, ale ne jejich odesílatelé a příjemci.

Vzhledem k vysoké pořizovací ceně speciálního hardwaru a ceně elektřiny nezbytné pro jeho provoz spolupracuje většinou více těžařů na těžbě tím, že se spojí do tzv. poolu. Tím dosáhnou vyššího výpočetního výkonu a vyšší pravděpodobnosti úspěchu při hledání potřebné kombinace, přičemž mezi sebou sdílejí jak náklady, tak i zisk z těžby.

Vzhledem k tomu, že maximální počet bitcoinů je jednou provždy dán, se s blížícím vytěžením tohoto maximálního celkového množství stává těžba bitcoinu stále nákladnější. Vzhledem k této skutečnosti a spekulativním očekáváním vzniklo na principu bitcoinu obrovské množství dalších nových kryptoměn, které stále přibývají, viz tabulka na následující straně.

### 1.2 Kontroverze bitcoinu

Tím, že je maximální počet bitcoinů předem dán, není možné po dosažení tohoto počtu již další bitcoiny vytěžit a navíc se v průběhu jejich používání některé ztratí například tím, že koncoví uživatelé ztratí přístup ke svým peněženkám. Navíc se těžba s blížícím se vytěžením zdražuje a to vše vytváří sklon bitcoinu k jeho zhodnocování (deflaci). Zastánci bitcoinu to vydávají za jeho přednost, avšak standardní makroekonomické teorie využívající možnosti emise standardních měn a dalších makroekonomických nástrojů preferují spíše řízenou inflaci.

Vzhledem k tomu, že bitcoin není emitován žádnou centrální autoritou, není jeho hodnota kryta žádnými aktivy a není nijak regulována či zaručena (garantována). Hodnota bitcoinu a jeho platební či jiné směnné funkce se odvíjí pouze od důvěry účastníků transakcí a trhu s bitcoiny. Přestože celková tržní kapitalizace všech kryptoměn se může jevit jako vysoká, byla hodnota všech bitcoinů v době jeho historicky nejvyššího kurzu k USD koncem roku 2017 (cca 573 mld. USD) srovnatelná „jen“ s hodnotou společnosti Google nebo s HDP Švýcarska a dnešní hodnota všech kryptoměn je zhruba poloviční. Z uvedených skutečností je zřejmé, že je jeho hodnota velmi kolísavá a příčina výkyvů jeho hodnoty je často

Č.	Název	Zkratka	Tržní kapitalizace (USD)	Kurz (USD)	Objem za 24 hodin (USD)
1	Bitcoin	BTC	152.953.239.470	8.629,66	26.005.277.355
2	Ethereum	ETH	28.162.304.971	265,10	9.431.802.335
3	XRP	XRP	17.153.747.884	0,407291	1.787.308.449
4	Bitcoin Cash	BCH	7.667.658.746	430,67	2.246.667.389
5	Litecoin	LTC	6.823.006.001	110,14	4.985.004.361
6	EOS	EOS	6.248.900.823	6,84	2.751.664.369
7	Binance Coin	BNB	4.875.489.590	34,53	604.045.891
8	Tether	USDT	3.087.856.899	1,01	21.320.536.736
9	Stellar	XLM	2.555.423.795	0,132413	397.706.124
10	Cardano	ADA	2.204.918.031	0,085043	107.426.077
11	TRON	TRX	2.091.551.943	0,031366	1.135.899.404

Zdroj: CoinMarketCap

spekulativní (psychologická) a nemusí korelovat s jinými ekonomickými veličinami ovlivňujícími obvykle hodnoty klasických měn. Tato negativní vlastnost postupně slábne, ale zůstává stále významná (Křišťoufek 2015).

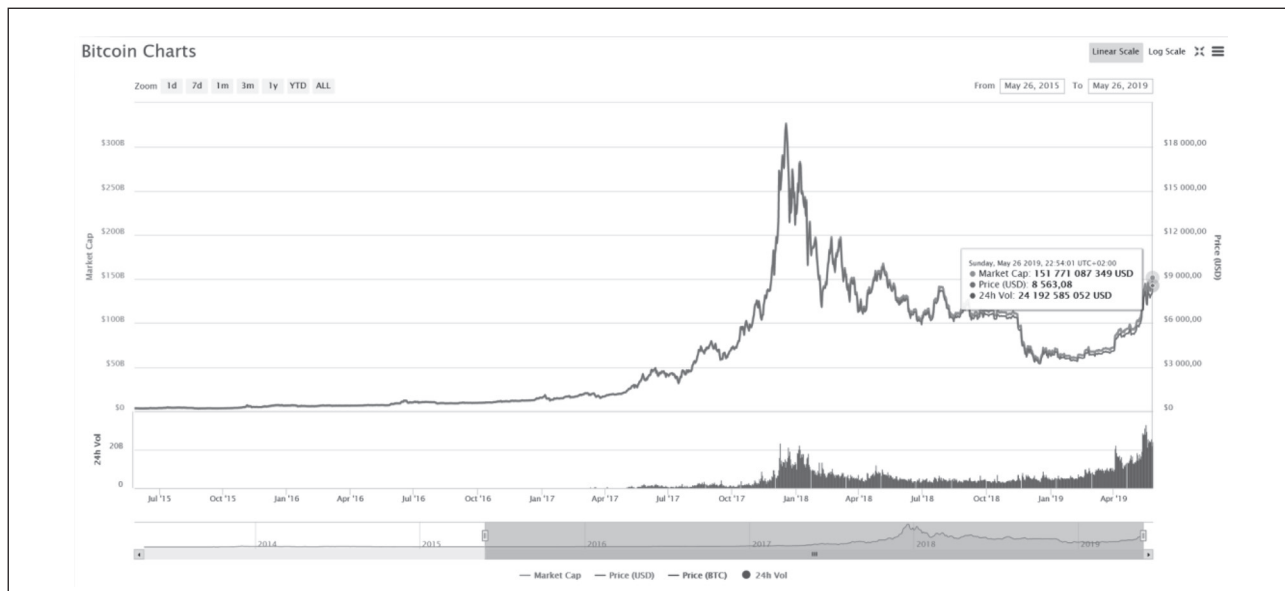
#### Základní charakteristiky trhu s kryptoměnami k 26. 5. 2019 (zdroj CoinMarketCap):

- Počet kryptoměn: 2 209
- Počet online burz: 18 660
- Tržní kapitalizace: 264.338.544.777 USD
- Objem obchodů za posledních 24 hodin: 72.301.444.612 USD
- Podíl BTC na všech kryptoměnách: 57,3 %
- Aktuální kurz za 1 BTC: 8.563,08 USD
- Historické maximum BTC v listopadu 2017: přes 20.000 USD

Častým důvodem špatné pověsti bitcoinu je jeho používání pro anonymizaci výnosů z organizovaného zločinu a praní špinavých peněz. Přitom to není vlastnost bitcoinu, ale peněženky, prostřednictvím které se bitcoiny uchovávají a kterou se zadávají jednotlivé transakce (převody) s bitcoiny. Pokud by byl znám vlastník peněženky, byly by veřejně známé i všechny transakce provedené touto peněženkou, které jsou zapsány veřejně v blockchainu obdobně, jako je tomu například u transparentního účtu v bance. Z hlediska anonymity je na tom bitcoin tedy obdobně jako hotovost nebo některé komodity (zlato, drahokamy apod.), má však oproti nim výhodu v jednoduchosti provádění transakcí díky své digitální podobě.

V historii došlo k velkým ztrátám na různých bitcoino- vých burzách a u obchodníků (směnáren) s bitcoiny

Obrázek č. 1



z důvodu mezer v bezpečnosti jejich IT systémů. Historicky největší byl případ burzy MtGox Bitcoin Exchange, která obchodovala přes 70% veškerých bitcoinů a jejíž klienti přišli v únoru 2014 o cca 750 000 bitcoinů (a burza sama o vlastních 100 000 bitcoinů) v celkové hodnotě 473 mil. USD (jednalo se o 7% všech tehdejších bitcoinů), a následkem toho došlo k její likvidaci. Hackerské útoky se nevyhnuly ani českému směnárenskému serveru Bitcash.cz, jehož majitelům zmizely bitcoiny za několik milionů korun.

Další námitkou proti používání bitcoinu je vysoká energetická náročnost serverů a celé počítačové sítě nezbytné pro provozování softwarové infrastruktury bitcoinu. Celková roční spotřeba elektřiny spojená s těžbou a vedením blockchainu se odhaduje na 68,81 terawatthodiny, což je srovnatelné s roční spotřebou celé České republiky.

## 2 Vykazování kryptoměn v účetnictví – čím je a čím není kryptoměna

Kryptoměna nejsou peníze, nejde tedy o klasickou měnu, protože nespĺňuje její tradiční vlastnosti:

- Není zákonným platidlem (všeobecným prostředkem směny), a prodávající ji tedy není povinen přijmout jako úhradu za zboží či služby, pokud tak nebude chtít učinit dobrovolně.
- Není zúčtovací jednotkou a nelze ji reálně použít při vzájemném srovnávání hodnot například při ekonomickém rozhodování, řízení a statistice.
- Není uchovatelem hodnoty, protože má vysoké obtížně předvídatelné kolísání kurzu bez možnosti jeho efektivní regulace.
- Není zaručena žádnou emisní autoritou (bankou), ale pouze „bilaterální“ důvěrou účastníků směny.

Důvodem, proč se v případě kryptoměn nejedná o peněžní aktivum, je to, že jeho držení nedává účetní jednotce právo obdržet pevný nebo určitelný počet měnových jednotek, což podporuje například ustanovení odstavce 16 standardu IAS 21 – Vliv změn měnových kurzů, které říká, že „*podstatným rysem nepeněžní položky je absence práva obdržet (nebo závazku dodat) pevný nebo určitelný počet měnových jednotek*“.

Vzhledem k tomu, že kryptoměna nemá materiální substanci a jedná se pouze o nehmotný záznam v elektronické databázi, nabízí se zařazení kryptoměn do nehmotných aktiv. Kryptoměna vyhovuje základní definici nehmotného aktiva, která jej vymezuje jako „*identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty*“. Odstavec 12 IAS 38 to dále rozvádí tak, že aktivum je identifikovatelné, pokud je oddělitelné nebo vyplývá ze smluvních nebo jiných zákonných práv. Majetek je oddělitelný, pokud je „*možno jej oddělit od účetní jednotky nebo jej rozdělit a prodat,*

*převést, licencovat, pronajmout nebo vyměnit, a to buď jednotlivě, nebo společně se související smlouvou, jiným identifikovatelným aktivem nebo závazkem*“. Pokud bychom kryptoměnu zařadili do stálých nehmotných aktiv, budeme však mít problémy s jinými vlastnostmi stálého nehmotného aktiva, než je jeho definice. Kontroverzní je, zda se takové aktivum podílí na výrobě výrobků, prodeji zboží či poskytování služeb a přenáší postupně svou hodnotu do těchto výkonů po dobu své ekonomické upotřebitelnosti prostřednictvím odpisů.

Kryptoměna se tak svými vlastnostmi nejvíce podobá původním komoditním (zbožovým) „penězům“, známým v různých částech světa v různých epochách vývoje lidské společnosti. Jako platidlo sloužilo například obilí (Babylón), plátno (z toho „platidlo“ u Slovanů), mušličky (v Číně), zlato a stříbro, drahokamy apod., s výjimkou své dematerializace. Za normálních okolností se tedy jeví jako nejvhodnější chápat kryptoměnu jako specifickou komoditu, kterou drží účetní jednotka ve formě zásob. Taková forma aktiva v účetnictví nevyklučuje většinu funkcí kryptoměn a transakcí s nimi:

- Kryptoměna může být obdobně jako jiný výrobek (včetně nehmotných aktiv) vyrobena vlastními silami (těžbou).
- I když není penězi, lze kryptoměnu vyměnit za jiné zboží, výrobky či služby (použít ji jako platební prostředek), za jinou kryptoměnu nebo i za skutečnou tradiční měnu (prodat či koupit).
- Provádění směny kryptoměn může být službou poskytovanou jiným stranám za odměnu, i když se z hlediska regulace nejedná o „směnárenskou“ činnost, jako je tomu v případě tradičních měn a jejich směny.

Zařazení kryptoměn do zásob však nebude vyhovovat v případech, kdy je účetní jednotka drží za účelem krátkodobé nebo dlouhodobé investice.

## 3 Vykazování kryptoměn v různých jurisdikcích

### 3.1 Česká republika

Přestože se nejedná přímo o řešení vykazování kryptoměn v účetnictví, je vhodné si povšimnout stanoviska ČNB z 10. 2. 2014, které potvrzuje, že:

- bitcoiny nejsou bezhotovostní peněžní prostředky ani elektronické peníze podle zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZPS“);
- nákup či prodej bitcoinů na vlastní účet nepředstavuje žádnou z platebních služeb podle § 3 odst. 1 ZPS ani bezhotovostní obchod s cizí měnou podle § 2 odst. 1 písm. e) ZPS;
- v případě směny (resp. nákupu) bitcoinů za české koruny nebo jinou měnu nejsou splněny znaky směnárenského obchodu definované v § 2 odst. 1 zákona č. 277/2013 Sb., o směnárenské činnosti;

- bitcoiny nevykazují znaky investičního nástroje definované v § 3 zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů, protože nemají povahu cenného papíru ani derivátu.

Na základě častých dotazů odborné veřejnosti vydalo 15. 5. 2018 Ministerstvo financí ČR Sdělení k účtování a vykazování digitálních měn, ve kterém uvádí následující hlavní skutečnosti:

- I přesto, že existují odlišné motivy držení a použití digitálních měn, Ministerstvo financí v současné době doporučuje jednotné účtování a vykazování digitálních měn napříč všemi uživateli. Toto koncepční řešení reflektuje stávající etapu vývoje, ve které se digitální měny nacházejí, jehož směr nelze bezpečně předvídat.
- Ministerstvo financí doporučuje účtovat a vykazovat digitální měny jako zásobu „svého druhu“, přičemž pro ocenění digitálních měn se použije § 25 odst. 1 písm. c), d) a l) a odst. 4 a 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon“).
  - Pro ocenění digitálních měn **v okamžiku jejich nabytí** se dále použije § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“).
  - Pro ocenění digitálních měn **k rozvahovému dni** se pak použije § 55 vyhlášky upravující tvorbu a použití opravných položek.
- Stejně tak jako na ostatní složky aktiv se i na digitální měny vztahuje povinnost provést jejich inventarizaci k okamžiku, ke kterému účetní jednotka sestavuje účetní závěrku.
- Digitální měny se v rozvaze doporučuje vykázat, v souladu se zvoleným způsobem účtování, na samostatném řádku v rámci položky „C.I.2. Nedokončená výroba“, „C.I.3.1. Výrobky“ nebo „C.I.3.2. Zboží“. Rovněž lze využít § 4 odst. 1 vyhlášky a vykázat digitální měnu odděleně od ostatních položek zásob.
- V příloze v účetní závěrce se uvedou informace o záměru nabytí a držení digitálních měn a způsob jejich ocenění, včetně případné tvorby opravné položky.

### 3.2 Slovenská republika

Ministerstvo financí SR vydalo 23. 3. 2018 Metodické usmernenie MF/10386/2018-721 k postupu zdaňovania virtuálnych mien, ktoré se bez ohľadu na svůj název zabývá **nejen zdaněním** kryptoměn, ale i jejich vykazováním v účetnictví.

- Předmětem zdanění je prodej kryptoměny (tj. včetně směny za jiné aktivum, službu nebo za jinou kryptoměnu).
- Nakoupená kryptoměna je krátkodobým finančním majetkem oceněným stejně jako cenné papíry určené k obchodování.

- Vlastními silami vytěžená kryptoměna se eviduje pouze v podrozvaze a ocení se reálnou hodnotou kryptoměny až v okamžiku jejího použití.
- Náklady na těžbu se vykážou v účetních nákladech daného období, v případě fyzických osob jsou odpočitatelnou položkou při výpočtu základu daně.
- K datu účetní závěrky se kryptoměna neoceňuje reálnou hodnotou.

### 3.3 Německo

Nedoporučuje se vykázání kryptoměn jako finančních prostředků ani stálých nehmotných aktiv. Za vhodné je považováno vykazování kryptoměn jako zásob či finančních investic, popřípadě zcela samostatně formou položky „Jiná aktiva“.

### 3.4 Švýcarsko

Kryptoměny nesplňují švýcarské regulační požadavky na platební prostředek. Podle odstavce 15 koncepčního rámce Swiss GAAP FER splňují kryptoměny definici aktiva, které vzniklo v důsledku minulých událostí a které je možno spolehlivě ocenit. Nejedná se však o peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty ani o pohledávky či závazky. Rovněž se nedoporučuje zařazení kryptoměn do stálých nehmotných aktiv, protože není možno prokázat spolehlivě přínos rozložený po dobu více než jednoho účetního období a ocenit jej. Za vhodné považují Swiss GAAP zařazení do zásob oceňovaných v pořizovací ceně, popřípadě tržní ceně, pokud jsou k tomu podmínky, nebo vykázání kryptoměn jako cenných papírů.

### 3.5 Japonsko

Podle japonského zákona o platebních službách jsou kryptoměny prostředkem směny, na což navazuje odpovídající regulace, ke které patří například povinná registrace obchodníků s kryptoměnami a povinný audit jejich účetních závěrek. Pokud existuje pro danou kryptoměnu aktivní a likvidní trh, oceňuje se v reálné hodnotě, v opačném případě se použije pořizovací cena snižená o případné opravné položky. Z hlediska klasifikace se kryptoměny vykazují jako samostatné aktivum nepatřící do žádné z „tradičních“ položek aktiv.

## 4 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)

Pro vykazování kryptoměn nemají IFRS žádný standard ani interpretaci, které by specificky řešily vykazování kryptoměn. Jako jediné východisko je možné v takovém případě využít ustanovení koncepčního rámce o uplatňování zásady přednosti obsahu před formou („substance over form“), v důsledku které o vykazování kryptoměn rozhoduje účel, za jakým byly účetní jednotkou pořízeny a jsou používány. Využít je přitom možné přiměřeně

ustanovení odpovídajících existujících standardů či interpretací.

Účetní řešení držení kryptoměn podle IFRS bylo předmětem rostoucí kritiky tak, jak se užívání kryptoměn globálně rozšiřovalo se všemi svými pozitivními i negativními dopady. Z uvedených důvodů se rozhodla Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) v roce 2016 zahájit projekt účetního řešení držby kryptoměn podle IFRS. Postupně byla tato problematika řešena v letech 2016 až 2018 na nejrůznějších stupních organizační struktury Nadace IFRS, mezi které patřily zejména: zasedání IFRS Interpretations Committee, Accounting Standards Advisory Forum, Emerging Economies Group a International Accounting Standards Board.

**Tyto diskuse vyústily do prvních závěrů, které učinil IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) na svém březnovém zasedání v roce 2019:**

- IFRIC projednal, jak se stávající normy IFRS vztahují na držbu kryptoměn.
- IFRIC poznamenal, že existuje nejen celá řada kryptoměn, ale i dalších „kryptoaktiv“.

- Pro účely další diskuse IFRIC vymezil výbor pouze jednu podmnožinu kryptoaktiv a to jsou kryptoměny, které se vyznačují následujícími charakteristikami:
  - Kryptoměna je digitální nebo virtuální měna, která je zaznamenána v distribuovaném deníku (blockchain) a pro zabezpečení používá kryptografii.
  - Kryptoměna není vydávána žádnou institucí, orgánem nebo obdobnou stranou.
  - Držba kryptoměny nevede ke vzniku smlouvy mezi jejím držitelem a jinou stranou.
- Výbor dospěl k závěru, že na kryptoměny, pokud jsou drženy k prodeji v běžném podnikání, se vztahují ustanovení IAS 2 – Zásoby.
- Pokud není v konkrétním případě na kryptoměnu IAS 2 použitelný, použije účetní jednotka na držbu kryptoměny IAS 38.
- Výbor dospěl k závěru, že držba kryptoměny není finančním aktivem, protože kryptoměna není hotovost.
- Účetní jednotka musí splnit požadavky na zveřejnění uvedené v tom IFRS, který použila pro vykázání své kryptoměny.

Celkem IFRIC obdržel 21 připomínek od následujících osob a institucí:

**Tabulka č. 1**

Č.	Autor připomínky
1	Accounting Standards Board of Japan
2	Canadian Securities Administrators – Chief Accountants Committee
3	David Hardidge
4	International Organization of Securities Commissions (IOSCO)
5	Accounting Standards Board Canada
6	International Air Transport Association
7	Accounting Research and Development Foundation
8	The Institute of Chartered Accountants of India
9	Korea Accounting Standards Board
10	Deloitte Touche Tohmatsu Limited UK
11	Comité Técnico IFRS Universidad de Chile
12	Malaysian Accounting Standards Board
13	Accounting Standards Committee of Germany
14	Grant Thornton International
15	National Board of Accountants and Auditors Tanzania
16	Securities and Exchange Commission Brazil
17	Brane Inc.
18	Chamber of Digital Commerce
19	Mexican Financial Reporting Standards Board
20	The Indonesian Financial Accounting Standards Board
21	Mazars

Použitý IFRS	Počet	Podíl v %
IAS 8.11 (to arrive at FVTPL)	16	39
IAS 2.3(b)*	11	27
IFRS 9 – FVTPL	4	10
IAS 38 – Cost Model	1	2
IAS 38 – Revaluation Model	4	10
Not determinable	5	12
<b>Total</b>	<b>41</b>	<b>100</b>

\* Více než polovina těchto účetních jednotek jsou těžaři.

Zároveň s těmito závěry vyhlásil IFRIC lhůtu pro zaslání připomínek, která skončila 15. 5. 2019. Všechny písemné připomínky obdržené do tohoto data IFRIC analyzuje a použije je ve svém dalším postupu při stanovení účetního řešení držby kryptoměn podle IFRS.

Vykazování kryptoměn ve společnostech používajících IFRS se již samozřejmě děje, a to bez toho, že by byla k dispozici jakákoliv schválená verze standardu či interpretace, na což upozorňovali někteří autoři připomínek. Způsob vykazování kryptoměn v účetních závěrkách podle IFRS u 41 kanadských veřejně obchodovaných společností zkoumal Chief Accountants Committee, Canadian Securities Administrators a uvedl jej ve svých připomínkách zasláných IASB – viz tabulka výše.

I přes první výstupy IASB v oblasti účetního řešení držby kryptoměn podle IFRS zůstávají neřešeny některé důležité situace:

- kryptoměna jako krátkodobá nebo dlouhodobá nefinanční investice – podobně jako zlato, drahokamy, umělecké předměty apod. –, což bylo původně řešeno již zrušeným IAS 15 a v současnosti nemá žádný specifický IFRS ani IFRIC;
- spolupráce při těžbě kryptoměn (pool), která může mít charakter leasingu podle IFRS 16, resp. společného podnikání podle IFRS 11.

## 5 Interpretace Národní účetní rady

V předchozích částech tohoto článku zmiňované Sdělení MF k účtování a vykazování kryptoměn bylo konzultováno Ministerstvem financí s Národní účetní radou (NÚR), která jej chápe jako zjednodušující doporučení pro praxi českých účetních jednotek, které však nemusí vyhovovat věrnému a poctivému zobrazení v případě některých specifických účelů držby kryptoměn, kdy by se účetní jednotka měla od jednotného postupu daného sdělením odchýlit.

Z uvedeného důvodu se NÚR rozhodla takovým účetním jednotkám pomoci prostřednictvím nové interpretace NÚR, která by popisovala další možnosti vykazování a oceňování kryptoměn oproti postupu obsaženému ve sdělení. Tato interpretace NÚR k vykazování kryptoměn nenahrazuje sdělení MF ČR, pouze jej rozšiřuje a doplňuje a jejím úkolem je pomoci těm účetním jednotkám, které kryptoměny využívají významně způsobem, pro který není jejich doporučené vykazování v zásobách adekvátní. Řešení použité v interpretaci bude usilovat o kompatibilitu s IFRS tak, aby se zajistila srovnatelnost účetních závěrek a omezila nutnost konverzí mezi nimi

Interpretace je nyní ve fázi ideového návrhu, přičemž zpracovatelem interpretace je Fakulta financí a účetnictví VŠE v Praze a její pracovní návrh bude projednáván na zasedání NÚR v průběhu roku 2019. Jakmile se projednávání interpretace dostane do fáze návrhu interpretace, bude návrh zveřejněn na webu NÚR k veřejnému připomínkování.

## 6 Závěr

Přestože používání kryptoměn je již mnoho let relativně rozšířené, stále neexistují jednotná řešení jeho vykazování a oceňování v účetnictví, a to ani na národní, ani na mezinárodní úrovni. Při volbě postupu v konkrétní účetní jednotce nám tedy nezbyvá nic jiného než použít alespoň to málo, které pro vykazování kryptoměn máme, a podrobit takové řešení úsudku, zda je vyhovující způsobu a účelu, za jakým účetní jednotka kryptoměnu drží. Při takovém úsudku musíme respektovat zásadu přednosti před formou a nenechat se zmást některými formálními aspekty kryptoměn a jejich používání.

Důležité je, že způsob využívání a účel držby kryptoměn je nezbytně výstižně popsát v příloze k účetní závěrce, protože tak poskytneme úplné informace uživatelům účetní závěrky, aby mohli na základě ní činit správná ekonomická rozhodnutí.

Využívání kryptoměn přináší nové aspekty nejen do účetního výkaznictví, ale i dalších příbuzných oblastí a profesí, mezi které patří:

- auditorské aspekty při ověřování úplnosti účetnictví ve světě anonymizovaných transakcí, ke kterému dále patří inventarizace konečného zůstatku kryptoměn, ověření jejich ocenění, ale také dodržení ustanovení o boji proti praní špinavých peněz, terorismu apod.;
- daňní kryptoměn, které bývá v každodenní praxi často větším problémem než jejich účtování.

Jak už to v historii někdy bývá, nejdůležitějším důsledkem nových objevů nejsou ony samy, ale jejich vedlejší funkce. V případě kryptoměn to platí bezpochyby o principu distribuovaného vedení evidence všech transakcí, tzv. blockchain. Blockchain je možno velmi dobře využít v řadě oblastí zcela mimo oblast kryptoměn, mezi které patří například:

- finanční služby (mezibankovní zúčtovací a platební styk apod.),
- veřejné registry (katastr nemovitostí, rejstřík obyvatel, apod.),
- dodavatelsko-odběratelské řetězce (evidence léků, potravin saldokonta apod.),
- průkazné, nefalšovatelné evidence (osob, uměleckých děl, autorských práv apod.).

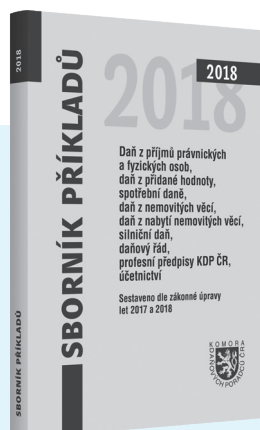
Kryptoměnami problém jejich vykazování nekončí. Vývoj v této oblasti dále bouřlivě pokračuje směrem ke vzniku obecných kryptoaktiv, která mohou mít například podobu tzv. chytrých kontraktů (smluv). Chytrý kontrakt (anglicky „smart contract“) zajišťuje, ověřuje anebo vynucuje vyjednání či provedení kontraktu (smlouvy, dohody). To může odstranit nutnost uzavírání skutečné (písemné) smlouvy a zjednodušuje jejich vymáhání, což snižuje náklady a zvyšuje efektivitu smluvních vztahů oproti klasickému právu.

Všechny skutečnosti popisované v tomto článku mají také dopady na účetní, daňovou a auditorskou profesi, na předmět naší činnosti a na používané pracovní postupy. Digitalizace mění náplň naší práce a bude vyžadovat i změny v regulaci těchto profesí, v nárocích na kvalifikaci, a tím i na vzdělávací a zkuškové systémy a kontinuální profesní vzdělávání. Přeji všem, aby tyto nové výzvy zvládli a brali je jako přirozenou součást rozvoje našich profesí.

## 7 Literatura

- [1] IASB. Tentative Agenda Decision and comment letters – Holdings of Cryptocurrencies. *IFRS* [online]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/holdings-of-cryptocurrencies/comment-letters-projects/tad-holdings-of-cryptocurrencies/#consultation>.
- [2] IFRIC Update March 2019: Holdings of Cryptocurrencies – Agenda Paper 4. *IFRS* [online]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/march-2019/#1>.
- [3] KRIŠTOUFEK, L. What Are the Main Drivers of the Bitcoin Price? Evidence from Wavelet Coherence Analysis. Edited by Enrico Scalas. *PLOS ONE*. 2015, 10(4), s. 15.
- [4] NAKAMOTO, S. *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*. 2008.
- [5] PROCHÁZKA, D. Accounting for Bitcoin and Other Cryptocurrencies under IFRS: A Comparison and Assessment of Competing Models. *The International Journal of Digital Accounting Research*. 2018, 18, s. 161–188. ISSN 2340-5058.
- [6] PROCHÁZKA, D. Is Bitcoin a Currency or an Investment? An IFRS View. Annual Conference on Finance and Accounting, 2018 – Springer.

## INZERCE



### CD – SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2018

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2017.

**Cena publikace je 150 Kč vč. DPH + poštovné.**

Sborník je možné objednat na [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz), e-mail [publikace@kdpcr.cz](mailto:publikace@kdpcr.cz), Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno.

# Zdanění kryptoměn

Mgr. Ing. Michal Hanych, LL.M.  
daňový poradce, advokát, SimpleTax s. r. o.



I přes značný pokles ceny kryptoměn v roce 2018 zůstává téma jejich zdanění otevřené. Přináším shrnutí základních aspektů zdanění kryptoměn. V oblasti daně z příjmů přetrvává hlavní praktický problém ve stanovení základu daně v případě velkého množství transakcí, často zahrnujících i směnu mezi kryptoměnami navzájem. V DPH považuji za stále otevřenou otázku zdanění těžby kryptoměn a otázku rozporu některých českých ustanovení zákona o DPH s právem EU. Doufám, že rok 2019 bude znamenat obrat na trzích, a tím pádem i příjemné problémy spojené se zdaněním zisků.

## 1 Zdanění fyzických osob

### 1.1 Předmět daně

Často se vyskytuje tvrzení, že zdanění podléhá pouze převod z kryptoměny na běžnou měnu. Opak je pravdou. Předmětem zdanění u fyzických osob jsou příjmy jak peněžní, tak i nepeněžní. Včetně příjmů dosažených směnou.<sup>1</sup> Do sběrné kategorie ostatních příjmů zařadíme všechny příjmy, které nespádají pod žádný jiný dílčí základ daně, při jejichž dosažení dochází ke zvýšení majetku.<sup>2</sup>

Daní se směna kryptoměny na běžnou měnu, směna kryptoměny za jinou kryptoměnu nebo pořízení zboží či služeb. Finanční správa nepovažuje kryptoměny za měny, ale za nehmotnou movitou věc.<sup>3</sup>

### 1.2 Nutnost živnostenského oprávnění pro nakládání s kryptoměnami

Definice živnosti zní, že se jedná o soustavou činnost provozovanou samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených živnostenským zákonem, přičemž všechny podmínky musejí být splněny současně.<sup>4</sup> V případě mnohosti transakcí s kryptoměnami nemám pochyb o tom, že se jedná o naplnění kritéria soustavnosti. Co je podstatné, musíme rozlišovat správu vlastního majetku od činnosti, která je provozována navenek. Jestliže klient spravuje pouze vlastní majetek a kryptoměny nevyužívá v rámci prodeje zboží a služeb, živnost nepotřebuje.<sup>5</sup> Spekulace s kryptoměnami v rámci správy vlastního majetku<sup>6</sup> tak není podnikáním ani živností, nepodléhá sociálnímu a zdravotnímu pojištění a daní se jako ostatní příjem.<sup>7</sup>

V případě těžby kryptoměn převáží aspekt činnosti provozované navenek. Těžba kryptoměn není nic jiného než poskytování služeb spočívajících v ověřování transakcí pro třetí osoby. Proto těžba kryptoměn spadá do kategorie živnostenského podnikání.<sup>8</sup>

### 1.3 Osvobození příjmů z kryptoměn

Notoricky známé je osvobození příjmů u příležitostných činností do výše 30.000 Kč.<sup>9</sup> Zde je ovšem problém v aspektu příležitostnosti a v tom, že správa vlastního majetku není činností. Zároveň se musí jednat o příjmy mimo podnikání.

<sup>1</sup> § 3 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

<sup>2</sup> § 10 odst. 1 ZDP.

<sup>3</sup> GFŘ. *Zdanění kryptoměn* [online]. [cit. 20190501]. Dostupné z: [http://www.simpletax.cz/files/vyjadreni\\_gfr\\_kryptomeny.pdf](http://www.simpletax.cz/files/vyjadreni_gfr_kryptomeny.pdf).

<sup>4</sup> § 2 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenského zákona. V podrobnostech např. KAMENÍK, P., HRABÁNKOVÁ, M. a M. ORLOVÁ. *Živnostenský zákon: Zákon o živnostenských úřadech. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014.

<sup>5</sup> Součástí správy vlastního majetku je i jeho rozmnožování. K tomu analogicky například rozsah plně správy cizího majetku v komentáři k § 1409 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále také jen „občanský zákoník“ nebo „OZ“), in SPÁČIL, J. a kol. *Občanský zákoník III. Věcná práva (§ 976–1474)*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2013.

<sup>6</sup> K tomu srov. ČNB. *Obchodování s bitcoiny* [online]. [cit. 20180110]. Dostupné z: [https://www.cnb.cz/miranda2/export/sites/www.cnb.cz/cs/faq/stanoviska\\_a\\_odpovedi/pdf/obchodovani\\_s\\_bitcoiny.pdf](https://www.cnb.cz/miranda2/export/sites/www.cnb.cz/cs/faq/stanoviska_a_odpovedi/pdf/obchodovani_s_bitcoiny.pdf).

<sup>7</sup> § 10 ZDP.

<sup>8</sup> Jedná se o volnou živnost, obor Poskytování software, poradenství v oblasti informačních technologií, zpracování dat, hostingové a související činnosti a webové portály.

<sup>9</sup> § 10 odst. 3 písm. a) ZDP.

To znamená, že toto osvobození lze použít u kryptoměn pouze ve výjimečných případech, například pokud klient jednorázově za úplatu zprostředkuje nákup kryptoměn jinému. Toto osvobození ovšem nelze využít v případě prostého prodeje kryptoměn z vlastního portfolia.

V případě, že zvažujete osvobození příjmů z převodu cenných papírů,<sup>10</sup> zklam vás. Kryptoměny nejsou v režimu daně z příjmů fyzických osob cenným papírem. Rozhodně nesplní základní definici cenného papíru podle občanského zákoníku.<sup>11</sup>

Zajímavější otázka je, zda se dá osvobodit příjem z kurzového rozdílu. Osvobozený je kurzový zisk při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně, s výjimkou kurzových zisků dosažených na regulovaných evropských burzách.<sup>12</sup> Aplikace tohoto ustanovení ale naráží na fakt, že pro účely daně z příjmů finanční správa nepovažuje kryptoměny za měnu, ale za komoditu. Stejně tak ČNB nepovažuje kryptoměny za měnu ani za cenný papír.<sup>13</sup> Osvobození kurzových zisků u fyzických osob se nepoužije.

## 1.4 Zdanění v rámci příjmů z podnikání

V případě těžby kryptoměn se jedná o soustavnou činnost, která vyžaduje živnostenské oprávnění. U těžby bitcoinů je pro účely zdanění třeba postupovat jako při získávání věci vlastní činností, proto zvýšení majetku v podobě nabytí věci vlastní činností není příjmem. Tento názor sdílí aktuálně také finanční správa. Příjmu poplatník dosahuje až při případném prodeji natěžených kryptoměn nebo v případě další směny. Opět pozor, daní se již v okamžiku směny nebo prodeje, nikoli až převodem peněz na účet do České republiky nebo na fiat měnu.

V případě nakládání s kryptoměnami v rámci obchodního majetku se příjmy daní stejně jako u prodeje nebo směny jakékoli jiné věci.

## 1.5 Zdanění v rámci ostatních příjmů

Pokud daňový poplatník žádnou kryptoměnu netěží nebo ji nevložil do obchodního majetku, pak se daní v rámci ostatních příjmů.

Obecně lze vůči příjmům v rámci ostatních příjmů odečíst výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení. Ke ztrátě vzniklé v rámci ostatních příjmů se nepřihlíží.<sup>14</sup> Lze však kompenzovat ztrátu z jedné kryptoměny ziskem z druhé. Pro zohlednění ztráty v dalších letech nebo uplatnění ztráty vůči ostatním dílčím základům daně je tak vhodné uvažovat o zařazení do obchodního majetku.

V případě směny kryptoměn nastává problém, jaký kurz použijeme, protože žádná centrální banka jej nevypisuje. Příjem ze směny mezi kryptoměnami bude ve výši ceny obvyklé, což je samo o sobě problematické. Obvyklou cenou je ta, která by byla dosažena při prodeji stejného majetku v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění.<sup>15</sup> V praxi musí účetní jednotka racionálně převzít ocenění z burz. Preferuji burzy, které skutečně používá v rámci obchodování, jelikož lépe odrážejí skutečný ekonomický stav.

Na okraj připomínám, že tehdy, když poplatník nabude kryptoměnu bezúplatně, je v případě jejího prodeje daňovým výdajem cena obvyklá v okamžiku nabytí.

## 2 Účetní aspekty

### 2.1 Výnosy

České právní předpisy nestanovují přesnou definici okamžiku vzniku výnosu. České účetní standardy<sup>16</sup> odkazují pouze na okamžik uskutečnění účetního případu. Judikatura zohledňuje ekonomický pohled,<sup>17</sup> ačkoli právní pojetí okamžiku vzniku a splnění závazku pokládá také za významné. O výnosech se účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.<sup>18</sup>

<sup>10</sup> § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

<sup>11</sup> § 514 a násl. OZ. Kryptoměny nejsou listinou a není v nich například vtěleno žádné právo. Avšak je pravdou, že „za cenné papíry pro účely § 4 odst. 1 písm. w) zákona se považují i cenné papíry, jejichž emitentem je cizozemec“, a to podle bodu 19 pokynu GŘ D-22 k ustanovení § 4 ZDP. Nabízí se tak zajímavý spor v případě, že cizí jurisdikce by například token z ICO považovala za cenný papír. Obdobně by se dalo uvažovat o osvobození tokenu z ICO v případě, že by jej cizí jurisdikce považovala za vyjádření podílu na společnosti, což je možné u security tokenů. Nicméně v České republice nepředstavují tokeny ani podíl na společnosti ve smyslu ZDP, ani akcie, kmenové listy nebo jiné cenné papíry.

<sup>12</sup> § 4 odst. 1 písm. ze) ZDP. V podrobnostech PELC, V. § 4 [Osvobození od daně]. In: PELC, V. *Zákon o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2015, s. 54.

<sup>13</sup> K tomu opět ČNB. *Obchodování s bitcoiny* [online]. [cit. 20180110]. Dostupné z: [https://www.cnb.cz/miranda2/export/sites/www.cnb.cz/cs/faq/stanoviska\\_a\\_odpovedi/pdf/obchodovani\\_s\\_bitcoiny.pdf](https://www.cnb.cz/miranda2/export/sites/www.cnb.cz/cs/faq/stanoviska_a_odpovedi/pdf/obchodovani_s_bitcoiny.pdf).

<sup>14</sup> § 10 odst. 5 ZDP.

<sup>15</sup> § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

<sup>16</sup> Český účetní standard pro podnikatele č. 001. Účty a zásady účtování na účtech.

<sup>17</sup> Rozsudek NSS čj. 1 Afs 111/2009-97. V tomto případě převážilo ekonomické pojetí vlastnictví nad vlastnictvím právním.

<sup>18</sup> § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“ nebo „ZoÚ“).

V případě prodeje a nákupu kryptoměn nenalezneme typicky daňové doklady k transakci ani formální smlouvy. Vzhledem k povaze blockchainu je ale transakce nezměnitelně zaznamenána.

V případě prodeje kryptoměn uvažujeme dva okamžiky, kdy může vzniknout výnos. Zaprvé okamžik, kdy prodávající fakticky umožní s kryptoměnou nakládat kupujícímu, a zadruhé ten, ke kterému vznikne prodávajícímu právní nárok na odměnu z transakce. V případě prodeje kryptoměny vzniká právo na zaplacení kupní ceny současně s umožněním faktického nakládání, tedy k okamžiku potvrzení transakce v blockchainu, pokud nebylo ujednáno jinak.<sup>19</sup> K tomuto okamžiku bychom měli účtovat o výnosu. V případě směny kryptoměny za jinou kryptoměnu nebo zboží se také vzájemný převod práva odehrává podmíněně na druhém čili o výnosu budeme účtovat až v okamžiku, kdy dojde k oběma převodům.

## 2.2 Zařazení majetku

Dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje zejména ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než jeden rok.<sup>20</sup> Kryptoměny ale nejsou práva, tedy ani pohledávky.<sup>21</sup> Zařazení do této položky je tak problematické. Nicméně vzhledem k tomu, že se jedná o demonstrativní výčet a kryptoměny jsou nehmotnou věcí, jde podle mého názoru o zařazení možné.

Zboží obsahuje movité věci nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje.<sup>22</sup> Vzhledem k vyjádření Generálního finančního ředitelství ohledně povahy kryptoměn, které považuje kryptoměny za věc v právním smyslu, přičemž se jedná o nehmotnou movitou věc, je možné zařazení do této položky. Kryptoměny jsou nehmotnou, movitou a zastupitelnou věcí. O kryptoměnách vzniklých těžbou se bude účtovat jako o výrobcích.<sup>23</sup> Ministerstvo financí doporučuje účtovat a vykazovat digitální měny jako „zásobu svého druhu“.<sup>24</sup>

Objevují se názory, že kryptoměny jsou ceninou. Ceniny jsou například poštovní známky, dálniční nálepky, kolky, telefonní a ostatní karty, mají-li hodnotu, ze které bude moci být po vydání do užívání čerpáno.<sup>25</sup> S podřazením kryptoměn pod ceniny nesouhlasím ze dvou důvodů. Zaprvé jsou ceniny založeny na substrátu, který v sobě váže nějaké právo. Kryptoměny žádné právo neobsahují. Zároveň ceniny mají přesně vyjádřenou hodnotu v běžné měně, která se vlivem okolností nastalých mimo účetní jednotku nemění, což pro kryptoměny opět neplatí.

Setkal jsem se i s názorem, že kryptoměny jsou dlouhodobým finančním majetkem. Kryptoměny ale nejsou cenné papíry, podíly, zápůjčky a úvěry ani se jim povahou neblíží. Proto nepovažuji za správné uvažovat o kryptoměnách jako o dlouhodobém finančním majetku.

## 2.3 Kurzové rozdíly

Kryptoměny nenaplňují definici pro účtování o kurzových rozdílech podle zákona o účetnictví<sup>26</sup> ve spojení s příslušným ustanovením vyhlášky pro podnikatele.<sup>27</sup> Proto se o kurzových rozdílech v případě kryptoměn neúčtuje.

## 2.4 Ocenění kryptoměn

Zřejmou otázkou je, zda se kryptoměny přeceňují na konci účetního období reálnou hodnotou. Zákon o účetnictví přesně vyjmenovává majetek a závazky, které se reálnou hodnotou oceňují. Z výčtu mají relativně nejbližší ke kryptoměnám cenné papíry a deriváty.<sup>28</sup> Ovšem, jak uvádí shodně Generální finanční ředitelství i Česká národní banka v již citovaných vyjádřeních, kryptoměny nejsou ani cennými papíry, ani deriváty. Žádný zvláštní předpis účetní jednotce neukládá přecenění reálnou hodnotou u kryptoměn.

<sup>19</sup> Analogicky k § 2118 OZ: „Nedojde-li k dohodě mezi prodávajícím a kupujícím, případně nevyplývá-li něco jiného ze zvyklostí, jsou prodávající a kupující zavázáni tyto své základní povinnosti splnit současně.“ KASÍK, P., a V. BEDNÁŘ. § 2118 [Základní povinnosti kupujícího]. In: HULMÁK, M. et al. *Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014)*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2014, s. 83.

<sup>20</sup> § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška pro podnikatele“).

<sup>21</sup> TRÁVNÍK, P. *Bitcoin v českém právu* [online]. 2017 [cit. 20180110]. Dostupné z: <https://medium.com/@pavol.travnik/bitcoin-v-ceskem-pravu-308a82c78ebf>.

<sup>22</sup> § 9 odst. 5 vyhlášky pro podnikatele.

<sup>23</sup> § 9 odst. 3 vyhlášky pro podnikatele.

<sup>24</sup> Ministerstvo financí. *Sdělení Ministerstva financí k účtování a vykazování digitálních měn* [online]. [cit. 20190501]. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi\\_2018\\_Sdeleni-MF-k-uctovani-a-vykazovani-digitalnich-men.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi_2018_Sdeleni-MF-k-uctovani-a-vykazovani-digitalnich-men.pdf).

<sup>25</sup> Český účetní standard pro podnikatele č. 016. Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry.

<sup>26</sup> § 4 odst. 12 ZoÚ.

<sup>27</sup> § 60 vyhlášky pro podnikatele.

<sup>28</sup> § 27 odst. 1 písm. a) a b) ZoÚ.

## 3 DPH

### 3.1 Směna kryptoměn

V judikatuře je vyřešena otázka provozování směnárny kryptoměn za běžnou měnu, přičemž je účtován poplatek nebo jiná odměna za směnu. Jedná se o poskytování služby za úplat, které spadá do předmětu DPH. Zároveň se jedná o finanční službu, typicky osvobozenou od DPH.<sup>29</sup>

Objevují se otázky, zda směna kryptoměny za peníze spadá do předmětu DPH. Podle mého názoru nikoliv. V bodě 13 stanoviska generální advokátka Kokott v případě *Hedqvist* uzavřela, že samotná směna kryptoměny za peníze nezakládá plnění, které je předmětem DPH. Stejně tak uzavírá výbor pro DPH v rámci Evropské komise,<sup>30</sup> jakož i odborná literatura.<sup>31</sup>

Slabé místo dalšího následování rozhodnutí vidím v závěru Soudního dvora EU (dále též „SDEU“), že „*činnosti týkající se netradičních měn, pokud tyto měny byly účastníky transakce akceptovány jako alternativní platidlo k zákonným platidlům a nemají jiný účel než účel platidla, představují finanční operace*“.<sup>32</sup> Dnes je v oběhu přes 2 100 kryptoměn.<sup>33</sup> To je násobně více, než je národních měn. Jen mizivé procento transakcí využívá kryptoměny jako platidlo a s nástupem obecnějšího používání kryptoměn s nimi paradoxně lidé zacházejí spíše jako s komoditou než měnou. Zmíněný jediný zamýšlený účel, totiž použití jako platidla, se v objemu prováděných transakcí vytrácí. A tím pádem se vytrácí i důvod pro osvobození operace, což může být důvodem pro překonání rozhodnutí v citovaném případě *Hedqvist*.

### 3.2 Tokeny a ICOs

#### 3.2.1 Základy

Transakce s kryptoměnami rozhodně nekončí obchodováním s bitcoiny. Stále populárnější jsou Initial Coin

Offerings<sup>34</sup> (ICOs). Jedná se o nabídku nové kryptoměny, kterou lze typicky ve formě tokenů koupit. Celosvětový objem příjmů z ICOs dosáhl v roce 2017 téměř 4 miliard dolarů<sup>35</sup> (přibližně 93 miliard Kč), což je významná částka i z pohledu regulátorů. Jedná se o specifickou formu investice vyznačující se vysokou rizikovostí a absencí státní regulace. V roce 2018 došlo k významnému ochlazení celého trhu virtuálních měn a poklesu zájmu o ICOs.

Nová kryptoměna může mít různou povahu. Pokud převažuje povaha používání nové kryptoměny obdobně jako platidla, hovoříme typicky o nové *kryptoměně*. Jestliže ale převažují například práva spojená s kryptoměnou obdobná právům společníků obchodních korporací, hovoříme o *tokenech*.

Tuzemská finanční správa k režimu zdaňování tokenů v rámci DPH bohužel nevydala žádné stanovisko. To ale není překvapivé, jelikož ani zahraniční finanční správy v rámci EU tak dosud nečinily. Nezbyvá než vyjít ze zahraničních doktrinálních závěrů a soudních rozhodnutí, které máme k dispozici.<sup>36</sup>

#### 3.2.2 Aspekt platidla

Samotná směna kryptoměny za běžnou měnu není zdani-  
telným plněním a je mimo předmět DPH.<sup>37</sup> Ve věci *Hedqvist*<sup>38</sup> šlo především o posouzení povahy činnosti spočívající ve směně kryptoměny na běžnou měnu a naopak, přičemž předmětem daně z přidané hodnoty je pouze marže, která při směně poskytovateli služby náleží.<sup>39</sup> Tato činnost spadá pod osvobození ve smyslu článku 135 odst. 1 písm. e) Směrnice.<sup>40</sup> Osvobozeny jsou činnosti zahrnující i sjednávání týkající se oběživa, bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo kromě sběratelských předmětů, jako jsou zlaté, stříbrné nebo jiné kovové mince anebo bankovky, které se obvykle nepoužívají jako zákonné platidlo nebo které jsou předmětem numismatického zájmu.<sup>41</sup> Jedná se o činnost osvobozenou bez nároku na odpočet. Soud vycházel ze závěru, že „*virtuální měna bitcoin nemá jiný účel než účel platidla a že*

<sup>29</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-264/14 *Hedqvist*.

<sup>30</sup> VAT Committee. *Working Paper No. 892*. 2016, s. 8. Dostupné z: <https://circabc.europa.eu/sd/a/add54a49-9991-45ae-aac5-1e260b-136c9e/892%20-%20CJEU%20Case%20C-264-14%20Hedqvist%20-%20Bitcoin.pdf>.

<sup>31</sup> KOLLMANN, J. *Taxable supplies and their consideration in European VAT: with selected examples of the digital economy*. Amsterdam: IBFD, s. 157.

<sup>32</sup> Bod 49 citovaného rozhodnutí *Hedqvist*.

<sup>33</sup> *Cryptocurrency Market Capitalizations* [online]. Dostupné z: <https://coinmarketcap.com/all/views/all/>.

<sup>34</sup> Initial Coin Offering (ICO). *Investopedia* [online]. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/terms/i/initial-coin-offering-ico.asp>.

<sup>35</sup> *EY research: initial coin offerings (ICOs)* [online]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-research-initial-coin-offerings-icos/\\$File/ey-research-initial-coin-offerings-icos.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-research-initial-coin-offerings-icos/$File/ey-research-initial-coin-offerings-icos.pdf).

<sup>36</sup> Zejména rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-264/14 *Hedqvist*.

<sup>37</sup> Blíže k tomu body 17 a 18 stanoviska generální advokátky J. Kokott ve věci C-264/14 *Hedqvist*, projednávané před Soudním dvorem EU. Se stanoviskem generální advokátky se soud v tomto ohledu ztotožnil.

<sup>38</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-264/14 *Hedqvist*.

<sup>39</sup> Blíže k tomu WOLF, R. *Bitcoin and Mobile Payments: Virtual Currencies, M-Payments and VAT: Ready for the Future?* 2016, s. 243.

<sup>40</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“).

<sup>41</sup> Tomu odpovídá § 54 odst. 1 písm. e) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

je za tímto účelem akceptována určitými hospodářskými subjekty“.<sup>42</sup>

Typickým příkladem nové kryptoměny může být Ethereum.<sup>43</sup> V roce 2014 byl projekt Ethereum spuštěn a bylo vybráno 31,5 tisíce bitcoinů (tehdejší ekvivalent 18 milionů dolarů, v dnešní hodnotě zhruba 340 milionů dolarů) za 60 milionů distribuovaných tokenů Ethereum. Jedná se o druhou největší kryptoměnu z pohledu tržní kapitalizace.<sup>44</sup> Ethereum ale není jen kryptoměnou v užším slova smyslu. Jedná se o platformu, která slouží pro provoz smart contracts, tedy smluv v podobě programového kódu.<sup>45</sup> Z daňového pohledu je tak podstatná otázka, jestli je naplněna podmínka, že Ethereum nemá jiný účel než účel platidla a že je za tímto účelem akceptován určitými hospodářskými subjekty. Odpověď je zjevná. Ethereum má i jiný účel než jen účel platidla.<sup>46</sup> Navíc Ethereum není jediná nová kryptoměna. Dnes je v oběhu přes 1 500 kryptoměn<sup>47</sup> a je zjevné, že ne všechny účel platidla naplňují.

Navzdory tomu tuzemská i zahraniční praxe v rámci EU je jasná. Transakce spočívající ve směně kryptoměny za jinou kryptoměnu nebo běžnou měnu nejsou zatěžovány DPH. Fakticky se tak praxí rozšiřuje výklad článku 135 odst. 1 písm. e) Směrnice. I samotný bitcoin lze použít za jiným účelem než jako platidlo. Například lze programový kód vložit i do jeho blockchainu.<sup>48</sup> Východiska soudu v případě *Hedqvist* tak byla od počátku mylná. Očekávám proto novou judikaturu řešící tyto rozpory. Ale jako praktické se jeví spíše posuzovat, zda kryptoměna má, nebo nemá **převážně** účel platidla.

### 3.2.3 Aspekt služby

Uvádí se, že 68 % tokenů opravňuje uživatele k používání služeb. Jedná se tak o naprostou většinu všech ICOs.<sup>49</sup>

Jestliže účel kryptoměny nespočívá v jejím používání jako platidla, ale v oprávnění k čerpání určité služby, jen těžko můžeme uvažovat o naplnění podmínek podle případu *First National Bank of Chicago* a *Hedqvist*. Úplata náležející za prodej takového tokenu bude předmětem DPH, přičemž nespátřují žádný důvod pro osvobození. Zjevně se ale nejedná o prodej zboží, nýbrž poskytnutí služby.

K prodeji tokenů dochází typicky už před samotným poskytnutím služby, jelikož poskytovatelé služby z prostředků získaných v rámci ICO teprve financují budoucí vlastní vývoj a provoz. „Povinnost přiznat daň při dodání zboží nebo poskytnutí služby vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Je-li před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata, vzniká povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty. To neplatí, není-li zdanitelné plnění ke dni přijetí úplaty známo dostatečně určitě.“<sup>50</sup> Přitom musí být kumulativně splněno, že jsou známy údaje o zboží, které má být dodáno, nebo o službě, která má být poskytnuta; sazba daně a místo plnění. V případě tokenů nebude typicky předem dostatečně známa ani samotná služba, ani místo plnění.<sup>51</sup> Jelikož služby jsou poskytovány celosvětově a není předem jasné, který konkrétní držitel tokenu jej využije, přichází v úvahu několik míst plnění, ať už v režimu standardní služby, nebo elektronicky poskytovaných služeb. Povinnost přiznat a zaplatit daň tak typicky vznikne až poskytnutím služby nebo dnem vystavení daňového dokladu.<sup>52</sup>

### 3.2.4 Aspekt účasti na obchodní korporaci

Tokeny také v 25 % obsahují určitá hlasovací práva a v 26 % případů i práva obdobná právu na podíl na zisku obchodní korporace.<sup>53</sup> Nicméně v České republice nepředstavují tokeny ani podíl na společnosti, ani akcie, kmenové listy nebo jiné cenné papíry.

<sup>42</sup> Bod 52 cit. rozhodnutí *Hedqvist*.

<sup>43</sup> Ethereum. *Investopedia* [online]. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/terms/e/ethereum.asp>.

<sup>44</sup> *Cryptocurrency Market Capitalizations* [online]. Dostupné z: <https://coinmarketcap.com/all/views/all/>.

<sup>45</sup> SAVELYEV, A. Contract law 2.0: 'Smart' contracts as the beginning of the end of classic contract law. *Information & Communications Technology Law*. 2017, 26(2), s. 116–134, s. 117.

<sup>46</sup> K tomu srov. rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-172/96 *First National Bank of Chicago*. Šlo o směnu deviz, při níž banka stanoví odlišné kurzy pro jejich nákup a prodej, kde soud uzavřel, že se jedná o službu za úplatu. Zdaněná operace banky přitom spočívala pouze v činnosti směny, nikoli však v samotném převodu deviz. Soudní dvůr totiž v tomto převodu nespátřoval ani dodání zboží, ani službu, jelikož se v případě deviz jednalo o zákonné platidlo. Jakožto úplatu za zdanitelnou službu směny Soudní dvůr v zásadě považoval rozdíl mezi částkou nákupní a prodejní ceny těchto deviz. To také odpovídá zásadě zdanění spotřeby v rámci DPH, jelikož devizy nelze spotřebovat, tím pádem není možné ani zatěžovat jejich spotřebu DPH.

<sup>47</sup> *Cryptocurrency Market Capitalizations* [online]. Dostupné z: <https://coinmarketcap.com/all/views/all/>.

<sup>48</sup> Hidden surprises in the Bitcoin blockchain and how they are stored: Nelson Mandela, Wikileaks, photos, and Python software. *Ken Shirriff's blog* [online]. Dostupné z: <http://www.righto.com/2014/02/ascii-bernanke-wikileaks-photographs.html>.

<sup>49</sup> *Adhami, Saman and Giudici, Giancarlo and Martinazzi, Stefano, Why Do Businesses Go Crypto? An Empirical Analysis of Initial Coin Offerings (October 20, 2017)*. 2017, s. 2.

<sup>50</sup> § 20a odst. 1 a 2 ZDPH. Blíže k tomu *Informace GFŘ k aplikaci ustanovení § 20a zákona o DPH* [online]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/d/Informace\\_GFŘ\\_k\\_20a.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/d/Informace_GFŘ_k_20a.pdf).

<sup>51</sup> Blíže k tomu např. TERRA, B. J. M., KAJUS, J. a O. HENKOV. *A Guide to the Recast VAT Directive Chapter 7.3.1.4 Promotion schemes; tokens stamps and vouchers. Commentaries on European VAT Directives*. IBFD, 2017, s. 1368.

<sup>52</sup> § 21 odst. 3 ZDPH.

<sup>53</sup> SAVELYEV, A. Contract law 2.0: 'Smart' contracts as the beginning of the end of classic contract law. *Information & Communications Technology Law*. 2017, 26(2), s. 116–134, s. 117.

Jak postupovat v případě prodeje tokenu, který obsahuje práva obdobná právům společníka obchodní korporace? Samotné zvýšení základního kapitálu, ať už úpisem nových akcií, nebo novým vkladem společníka, nespadá do předmětu DPH.<sup>54</sup> Stejně tak nezakládá ekonomickou činnost ani příjem ve formě dividend.<sup>55</sup> „Osvobozeny jsou činnosti včetně sjednávání, avšak vyjma řízení a správy, týkající se akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dluhopisů a jiných cenných papírů, kromě dokladů zakládajících právní nárok na zboží a práv nebo cenných papírů uvedených v čl. 15 odst. 2.“<sup>56</sup>

Bohužel, tokeny nelze podřadit pod pojem podílu na společnostech ani cenného papíru. Typicky nedojde k formálnímu úpisu akcií. Otevírá se tak prostor, že prodej tokenu bude zdanitelný, a to jako poskytnutí standardní služby. Jistou nadějí skýtá rozhodnutí *Granton Advertising*<sup>57</sup>. Jednalo se o karty, u kterých se nabývala sleva na nákup zboží a služeb. Kartami se nenabývalo ani vlastnické právo ve společnosti Granton Advertising, ani pohledávka, ani jakékoliv jiné právo, které má spojitost s těmito právy. Soud plnění neosvobodil. V případě tokenů je situace opačná. Pokud jde „o osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, toto ustanovení se vztahuje na činnosti týkající se ‚akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích [a] dluhopisů‘, to znamená cenných papírů, které přiznávají vlastnické právo v právnických osobách, jakož i jiných cenných papírů, které je třeba pokládat z hlediska jejich povahy za srovnatelné s cennými papíry konkrétně uvedenými v uvedeném ustanovení“<sup>58</sup>. Povahou se tokeny opravdu podílům blížit budou, jestliže budou obsahovat práva obdobná právům společníků obchodní korporace. Proto bych se přikláněl k výkladu ve prospěch osvobození, a to v souladu s případem *Granton Advertising*.

### 3.3 Těžba kryptoměn

#### 3.3.1 Předmět DPH u těžby

Samotná těžba kryptoměn podle převažujícího názoru nespadá do předmětu DPH. Považuji proto za vhodné se zabývat blíže jak předmětem DPH u těžby, tak případným osvobozením, jelikož se jedná o výjimku s poměrně významnými důsledky.

Anglická finanční správa (HM Revenue & Customs) jako první zaujala veřejně názor, že „úplata obdržena z těžby bitcoinu je obecně mimo předmět DPH, jelikož těžba není ekonomickou činností ve smyslu DPH pro nedostatek spojení mezi poskytnutými službami a obdrženou úplatou“<sup>59</sup>. Tento názor zaujalo v posledním stanovisku i německé ministerstvo financí, které uvádí, že transakční poplatek je placen na dobrovolné bázi a není přímo spjat s poskytovanou službou.<sup>60</sup> To odpovídá judikatorním závěrům v případech, kdy není žádný konkrétní odběratel služby, výše poplatku je dobrovolná a chybí právní vztah mezi dodavatelem a odběratelem – stejně jako ve věci *Tolsma*.<sup>61</sup> Co do doktrinárních závěrů, totéž uvádí Wolf už v článku z roku 2014,<sup>62</sup> opětovně pak v publikaci z roku 2016.<sup>63</sup> U následného prodeje vytěžené kryptoměny vycházím ze závěrů věci *National Bank of Chicago a Hedqvist* a jsem toho názoru, že se taktéž jedná o plnění mimo předmět DPH,<sup>64</sup> byť s výhradami, které jsem uvedl výše u tokenů, jelikož ne každá kryptoměna naplňuje účel platidla. Při hlubším zkoumání narazíme také na problémy identifikace odběratele a dodavatele. Nicméně judikatura SDEU nevyžaduje existenci právního vztahu mezi dodavatelem a odběratelem pro vznik povinnosti k DPH.

Tato situace se nutně změní v okamžiku, kdy transakce budou založeny pouze na platbě poplatků a nebudou těženy nové mince. Nyní je výše poplatků v porovnání s odměnou v podobě nově vytěžených bitcoinů malá.

Naše finanční správa v praxi dosud nepovažuje těžbu za činnost spadající do předmětu DPH. Nicméně bez výhrad nesouhlasím ani s názorem anglické a německé finanční správy, jak rozeberu také dále.

#### 3.3.2 Osvobození těžby

Podstatné je rozhodnutí ve věci *Sparekassernes Datacenter*<sup>65</sup>, kde Evropský soudní dvůr uzavřel, že podmínkou pro osvobození finanční služby spočívající v ověřování transakcí není přímý právní vztah mezi poskytovatelem služby a koncovým zákazníkem. Jednalo se o služby datacentra zabezpečujícího transakce pro banky. Těžba kryptoměn přitom není nic jiného než

<sup>54</sup> Rozsudek Evropského soudního dvora ve věci C-465/03 *Kretztechnik*, bod 27.

<sup>55</sup> Rozsudek Evropského soudního dvora ve věci C-442/01 *KapHag*, bod 38.

<sup>56</sup> Čl. 135 odst. 1 písm. f) Směrnice.

<sup>57</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-461/12 *Granton Advertising*.

<sup>58</sup> Bod 54 cit. rozsudku *Hedqvist*.

<sup>59</sup> VAT Treatment of Bitcoin and Similar Cryptocurrencies. *GOV.UK* [online]. [cit. 2018036]. Dostupné z: <https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies#vat-treatment-of-bitcoin-and-similar-cryptocurrencies>.

<sup>60</sup> *Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin und anderen sog. virtuellen Währungen; EuGH-Urteil vom 22. Oktober 2015, C-264/14, Hedqvist* [online]. Dostupné z: <http://bit.ly/vatgemin>.

<sup>61</sup> Rozsudek Evropského soudního dvora ve věci C-16/93 *Tolsma*.

<sup>62</sup> WOLF, R. Bitcoin and EU VAT. *International VAT Monitor*. Zářijířien 2014.

<sup>63</sup> WOLF, R. *Bitcoin and Mobile Payments: Virtual Currencies, M-Payments and VAT: Ready for the Future?* 2016, s. 247.

<sup>64</sup> Tamtéž.

<sup>65</sup> Rozsudek Evropského soudního dvora ve věci C-2/95 *Sparekassernes Datacenter*.

poskytování služeb spočívajících v ověřování transakcí pro třetí osoby.

Ohledně osvobození těžby kryptoměn zaujala anglická finanční správa stanovisko, že „úplata obdržená těžaři za ostatní činnosti, jako je poskytnutí služeb jako ověřování konkrétních transakcí za konkrétní úplatu, bude osvobozena podle čl. 135 odst. 1 písm. d) Směrnice v rámci činnosti včetně sjednávání týkajícího se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek“<sup>66</sup>. Míří na situace, kdy je jasný právní vztah mezi dodavatelem a odběratelem i jasně definovaná konkrétní transakce, která se ověřuje. Nicméně takový vztah neodpovídá realitě v případě těžby kryptoměn, jelikož těžaři nemají žádnou vědomost o tom, pro kterou konkrétní osobu ověřují danou transakci. Podle mého je současnou překážkou nahodilost odměny. Jak jsem uvedl výše, v okamžiku, kdy motivací k ověřování transakcí budou poplatky za jejich provedení, by těžba spadala do předmětu DPH. Zjevně by se ale uplatnilo osvobození bez nároku na odpočet.

### 3.3.3 Těžba v poolu

Svá specifika má těžba v tzv. poolu.<sup>67</sup> Zjednodušeně řečeno, účastníci poolu poskytují svůj výpočetní výkon za úplatu entitě, která pool provozuje. Ta inkasuje odměnu v případě vytěžení bloku kryptoměny a následně ji přerozdělí mezi účastníky podle jejich výpočetního výkonu. Jako osoba poskytující výpočetní výkon nemá žádný právní vztah s osobami, pro které jsou transakce ověřovány. Odměna za těžbu v poolu je určena podle výpočetního výkonu, který účastník poolu poskytuje.

Těžba v poolu tak značně zvyšuje pravděpodobnost obdržení odměny, byť rozdělené podle výpočetního výkonu mezi jednotlivé účastníky. Mám za to, že v tomto případě jsou naplněny předpoklady pro ekonomickou činnost ve smyslu DPH a zařazení činnosti do předmětu DPH.

Nutně pak vzniká nová otázka, zda by bylo možné službu osvobodit jako ověřování transakcí v rámci finanční činnosti, nebo zda se jedná o standardní službu. Entita provozující pool fakticky nakládá s vytěženou kryptoměnou<sup>68</sup> a až následně ji na žádost účastníků rozděluje. Odměna je předvídatelná podle výpočetního výkonu.

Pro výklad, že se jedná o poskytování služeb osobě povinné k dani (protože pool poskytuje svoje služby konkrétním osobám za konkrétní úplatu) spočívající v poskytnutí výpočetního výkonu, svědčí, že není podstatné, jakým způsobem entita provozující pool výpočetní výkon využije. V tom případě by se jednalo o službu v rámci předmětu DPH a bylo by možné uplatnit odpočet na vstupu. Také by došlo k poskytování neosvobozených služeb s místem plnění určeným podle základního pravidla.<sup>69</sup> Na druhou stranu není dobře možné, aby pool využíval výpočetní výkon libovolně a k jinému účelu, než je těžba kryptoměny. Tím pádem i kdyby se mělo jednat o službu spadající do předmětu DPH, byla by osvobozena, jak jsem uvedl výše. Problémem je, že u většiny poolů není v rámci smluvních podmínek příliš řešen rozsah práv a povinností.<sup>70</sup> Dříve jsem zastával názor, že entita provozující pool bude mít s ohledem na fakt, že s poskytnutým výpočetním výkonem může nakládat libovolně, povinnost přiznat a zaplatit DPH z přijatých dodávek výkonu. Vzhledem k tomu, že poskytnutý výkon je specifický právě pro ověřování transakcí v rámci kryptoměn, kloním se k tomu, že úplata přijatá poolem za poskytované služby spadá do režimu služby osvobozené od DPH bez nároku na odpočet.

### 3.4 Ručení u plateb kryptoměnami

V případě platby kryptoměnou je potřeba mít na paměti ručení příjemce plnění, který platí kryptoměnou za zboží nebo služby. Příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za něj poskytnuta zcela nebo zčásti virtuální měnou podle právního předpisu upravujícího některá opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.<sup>71</sup> Toto ručení považuji za rozporné s evropským právem.

SDEU se v rozsudku C-384/04 *Federation of Technological Industries* zabýval otázkou, jestli mohou členské státy požadovat zaplacení DPH jiným subjektem, jestliže nebyla odvedena dodavatelem, a to bez ohledu na zavinění. Členské státy mohou stanovit osobu odpovědnou za odvod DPH, pokud v okamžiku uskutečnění transakce věděla nebo musela rozumně předpokládat, že DPH nebude uhrazena v dodavatelském řetězci. V tomto ohledu se vnitrostátní orgány mohou opírat o domněnky takové znalosti. Tyto domněnky nicméně nesmějí *de facto* zavádět systém odpovědnosti bez zavinění.

<sup>66</sup> VAT Treatment of Bitcoin and Similar Cryptocurrencies. *GOV.UK* [online]. [cit. 2018036]. Dostupné z: <https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies#vat-treatment-of-bitcoin-and-similar-cryptocurrencies>.

<sup>67</sup> Například český slushpool.com.

<sup>68</sup> Jen provozovatel poolu je plnohodnotným node a obdrží odměnu za vytěžený blok ve smyslu textu NAKAMOTO, S. *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System* [online]. [cit. 20180110]. Dostupné z: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>.

<sup>69</sup> § 9 ZDPH.

<sup>70</sup> Terms of Service. *Slush Pool* [online]. Dostupné z: <https://slushpool.com/terms-of-service>.

<sup>71</sup> § 109 odst. 2 písm. d) ZDPH.

Stejnou argumentaci aplikoval NSS ve věci týkající se ručení při platbě na zahraniční bankovní účet. Paragraf 109 odst. 2 písm. b) ZDPH byl Nejvyšším správním soudem shledán neslučitelným s evropským právem. Z obdobných důvodů považují znění § 109 odst. 2 písm. d) ZDPH taktéž na neslučitelné s evropským právem. Placení kryptoměnou ani zdaleka nemusí znamenat zapojení do nelegálních aktivit, nebo dokonce podvodů na DPH.

### 3.5 Základ daně u platby kryptoměnou

Základem daně je v případě, že se jedná o dodání zboží nebo poskytnutí služby v situaci, kdy byla úplata poskytnuta zcela nebo zčásti virtuální měnou podle právního předpisu upravujícího některá opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, obvyklá cena bez daně tohoto dodání nebo poskytnutí.<sup>72</sup>

Citované ustanovení českého zákona o DPH je podle mého názoru v rozporu s evropským právem.

Pokud je cena sjednána v penězích, má přednost pro určení základu daně právě sjednaná cena. Až v případě, že by cena sjednána nebyla, můžeme uvažovat o volbě mezi určením základu daně podle objektivní hodnoty dodaného plnění nebo objektivní hodnoty kryptoměny poskytnuté jako protiplnění. K otázce doporučení určení základu daně v obchodech zahrnujících virtuální měny se vyjádřil Výbor pro DPH v rámci Evropské komise.<sup>73</sup> Preferované řešení spočívá ve stanovení základu daně na základě ceny obvyklé virtuální měny, nikoliv na základě ceny obvyklé dodaného plnění. V praxi nečiní z pohledu DPH obchody zahrnující virtuální měny obtíže, jelikož jejich hodnota je typicky určena v běžných penězích.

Společný systém DPH uplatňuje určení ceny na základě principu tržního odstupu jen výjimečně. Znění čl. 80 Směrnice umožňuje členským státům pouze za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem přijmout opatření, aby při dodání zboží nebo

poskytnutí služby osobě, s níž má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, byla základem daně obvyklá cena. Písmena a), b) a c) článku 80 odst. 1 Směrnice stanovují další kumulativní podmínky pro využití tohoto postupu. Primární podmínkou je, že v transakci není nárok na odpočet daně. Jestliže má být základ daně stanoven na úroveň obvyklé ceny, musí se tak činit jen v transakcích, které nejsou na straně dodavatele nebo odběratele s nárokem na odpočet.

Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 19. 12. 2012 ve věci C-549/11 *Orfey Bulgaria* uzavřel, že „*jestliže plnění není uskutečněno mezi stranami, mezi kterými existují vazby ve smyslu čl. 80 Směrnice, je nutné čl. 73 a 80 Směrnice vykládat v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, podle kterého je u plnění základem daně obvyklá cena dodaného zboží či poskytnutých služeb, jestliže je protiplnění za dané plnění zcela tvořeno zbožím či službami*“. K tomu v bodě 47 SDEU výslovně uvádí, že podmínky obsažené v čl. 80 Směrnice jsou přitom taxativní, takže vnitrostátní právní úprava nemůže na základě tohoto ustanovení stanovit, že základem daně je obvyklá cena plnění i v jiných případech, než jsou případy vyjmenované v tomto ustanovení.

Konstantní judikatura SDEU dále upřednostňuje mezi stranami, které nemají vazby ve smyslu čl. 80 Směrnice, subjektivní hodnotu, nikoli objektivní. Subjektivní hodnota směnného obchodu může být taktéž vyjádřena v penězích v rámci kontraktace. K tomu srov. body 44 a 45 a tam uvedenou judikaturu v rozhodnutí *Orfey Bulgaria*.

Pro určení subjektivní hodnoty plnění slouží § 36 odst. 1 ZDPH. I v případě směny je to subjektivní hodnota vyjádřená smluvními stranami. Článek 73 Směrnice, z něhož tuzemský § 36 ZDPH vychází, má přímý účinek.<sup>74</sup> I v případě, že by byl obchod zahrnující virtuální měny proveden zkracujícím způsobem, dopadá na něj již § 36a ZDPH.

<sup>72</sup> Znění účinné od 1. 4. 2019, § 36 odst. 6 písm. d).

<sup>73</sup> VAT Committee. *Working Paper No. 854* [online]. 2015, s. 15. Dostupné z: [https://circabc.europa.eu/sd/a/19f564ce-3878-4a61-9b8c-f0dbf545465f/854%20-%20Commission%20-%20VAT%20treatment%20of%20Bitcoin%20\(II\).pdf](https://circabc.europa.eu/sd/a/19f564ce-3878-4a61-9b8c-f0dbf545465f/854%20-%20Commission%20-%20VAT%20treatment%20of%20Bitcoin%20(II).pdf).

<sup>74</sup> Výrok 3 ve věci *Orfey Bulgaria*.

# Tak trochu jiný článek o digitální ekonomice

Jiří Fiala

Founder & Vision Lead, SIMPLIFATE



## 1 Úvod aneb Proč to bude tak trochu jiný článek, než na který jste zde zvyklí

Když jsem byl požádán o napsání článku na téma tokenizace, kryptoměn a blockchainu pro KDP na základě svého vystoupení na Digital Taxation Forum, říkal jsem si, proč ne? Je to pro mne přece jen denní práce a evangelizaci na toto téma provádím neustále.

Poté jsem si ze zvědavosti přečetl starší čísla *Bulletinu KDP ČR* a trochu ve mně hrklo. Všechna témata v nich byla naprosto exaktní, jasně byla vysvětlena relevantní legislativa, včetně vymezení pojmů a modelových situací z daňového pohledu. A málem jsem ze psaní článku vycouval. Takový přístup je na hony vzdálený běžné pracovní praxi evangelisty a CxO několika firem v oblasti emerging tech, která vypadá zhruba takto:

- V rámci jednoho týdne musím tak nějak zjistit ve světovém měřítku, co se událo nového na trhu regulátorů, kde kdo vydal jaký token a jestli vlastně mohl, či jej teprve nějaké grilování čeká.
- Musím se podívat, co nového kdo vyzkoušel a nevyšlo mu to (poměr je zhruba čtyři úspěšné implementace na šest nezdařených pokusů), optimálně si o tom i něco přečíst do detailu a dohledat technické či právní zdroje.
- Je třeba zjistit, jaké teoretické modely se zrovna probírají, ať již z hlediska nasazení blockchainu v korporátním světě, pokusů s hybridními modely tokenizace (to je zatím asi nejvíce postupující odvětví), či z hlediska tokenizace majetku.
- Následuje debata s klienty na téma využití tokenizace a blockchainu při řešení problémů jednotlivých projektů – kde skutečně lze použít blockchain či tokenizaci pouze jako buzzword a kde už to prostě není možné vůbec.
- A konečně přichází reálná práce s vlastními návrhy: Jak vyřešit daný problém za využití nového blockchain modelu? Která technologie by k tomu mohla být vhodná, tedy optimálně má alespoň již jeden podobný funkční příklad ověřený v praxi, a jak okolo toho navrhnout zbytek systému a architektury? A tak dále...

V celém tom dlouhém odstavci o pracovní náplni lidí jako já není ani zmínka o daních nebo účetnictví.

Proč? Ne proto, že bychom tato témata neřešili či nám nepřišla zajímavá, ale prostě proto, že nové technologie a nápady na jejich využití se hrnou dopředu neskutečnou rychlostí. A proto se většina projektů těmto otázkám raději na začátku vyhne, ona na ně velmi často ani není v danou chvíli odpověď.

## 2 Tak o čem to celé vlastně bude?

Vzhledem k tomu, že tento článek právě čtete, je zcela zřejmé, že jsem z jeho psaní nakonec nevycouval a místo toho se zamyslel, co by tak mohlo být přínosné pro čtenáře *Bulletinu KDP ČR*.

Možná by nebylo od věci pochopit, jak systém tokenizace jakožto první implementace blockchain technologií fungoval doposud, jak funguje nyní a co očekávat do budoucna.

Konkrétní odpovědi zde tedy nenajdete, ale přece jen by vám tento článek mohl pomoci pochopit očekávaný vývoj v tomto segmentu a z něj vyplývající dopady na daňové poradce u nás.

## 3 Snaha by byla aneb Jak se to dělalo doposud

Jen na upřesnění, v první části článku toho sice o daních a exaktních postupech výkladu záměru regulátora či dlouhých a přesných právních výkladech moc nebylo. Ale ne proto, že by nás to nezajímalo. Samozřejmě že se je snažíme brát v potaz a s napětím sledujeme vývoj v jednotlivých jurisdikcích po celém světě, aktivně se bavíme s regulátory a partnerskými právními kancelářemi v té či oné zemi relevantní vzhledem k našemu projektu.

Ale pokud není z čeho čerpat či jsou odpovědi spíše neurčitě, nemá smysl nad tím trávit moře času. Ono možná stačí pár příkladů z praxe našich klientů:

- Crypto regulatory fishing aneb Jdu tam, kde si myslím, že mi regulace umožní provést projektový záměr

s minimálním omezením: Na základě dotazů a mediálních informací to byl přesně postup jednoho z klientů, jenž vyrazil na Maltu. Sepsaný postup registrace jím řešeného tokenizovaného aktiva byl vcelku srozumitelný, lokální právní kancelář velmi ochotná a vstřícná. Začalo se tedy pracovat na provedení v praxi. A ejhle, po čtyřech měsících usilovné práce a nemalých nákladech ze strany klienta se nepodařilo najít s regulátorem společnou řeč a celá maltská výprava skončila nezdarem. Ono je totiž často téměř nemožné do teoreticky napsané regulace daný projekt vtěsnat. I proto kupříkladu na Maltě oním procesem dodnes úspěšně prošly pouze dva projekty.

- Další klient už to tak zábavné neměl a postupně se snažil oslovovat příznivě naladěné regulátory se svým záměrem. A výsledek? Šest právních entit založených po celém světě. Devět měsíců z projektového plánu pryč. Celkové náklady v řádu pár set tisíc dolarů.

A tak i když se právními, regulačními a finančními požadavky jednotlivých částí systému zabýváme již při přípravě projektu a jsou do návrhu částečně zakomponovány, do dnešních dnů to bylo velmi složité či nerealizovatelné.

## 4 Velocity trap a investiční bublina (cca posledního dva a půl roku)?

A proč to bylo složité a nerealizovatelné?

Přesně z toho důvodu, proč někteří pohádkově zbohatli, většina prodělala i to, co neměla, a někteří zůstali na svém, možná jen trochu přišli o iluze ohledně lidí ve svém okolí.

Samotný model tokenizace přinesl tři základní problémy:

- 1) vznikl přebytek finančních prostředků díky jejich zdánlivému „vynoření se“ odnikud a strmému nárůstu jejich hodnoty, následovaný přílivem retail kapitálu;
- 2) vzhledem k pomalé reakci regulátorů (díže na trhu) umožňoval v základu velmi časově efektivní model výběru velkého množství prostředků bez nutnosti velkých počátečních investic;
- 3) první dva zmíněné jevy pak přilákaly velké množství lidí pochybné pověsti, již dokázali daný systém velmi efektivně zneužít pro své obohacení.

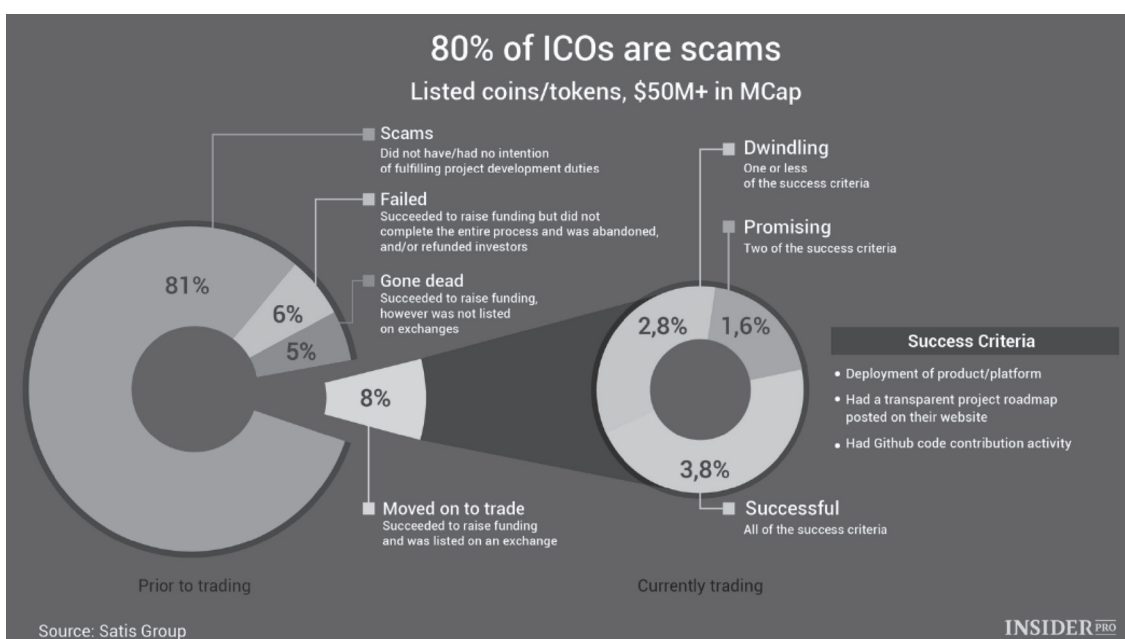
A časově efektivní model výběru velkého množství prostředků? V prostředí projektů s tokeny a kryptoměny se dal velký obchod či investiční vstup v řádech desítek milionů dolarů uzavřít v horizontu několika dnů či týdnů.

Ve spojení se snahou normálních projektů se do této vlny zapojit začala vznikat takzvaná „velocity trap“. Je to takto: Buď máte prostředky, lidi a dostatečné znalosti, které vám pomohou udržet krok s rychlostí vývoje nové technologie a jejího nasazení, anebo si to stejně jako většina normálních projektů neuvědomíte a systém vás semele.

Co se stalo těm, kteří se snažili jít v tomto odvětví jinou cestou a mít vše na 100% připravené a jasné?

- Velmi často skončili dříve, než pořádně začali. Tedy dostali se do oné vysněné fáze veřejného vybírání investičních peněz. A to i ti, kteří měli tak akorát prostředky na rozumné spuštění projektu, tedy optimálně pár milionů korun. Přitom šlo – třeba s ohledem na jejich projekty – o velmi kvalitní nápady a týmy, pro které nešlo pouze o cestu k rychlým penězům (i když takových byla většina v tomto oboru, avšak spíše z jiných kategorií).

Obrázek č. 1



- Těch pár příkladů, které úspěšně prošly touto cestou, je spíše čestnou výjimkou a zaslouží si obdiv. A když se na ně podíváte do detailu, tak jim to většinou trvalo velmi dlouho (neustále se měnící požadavky změnily většinu projektů k nepoznání) a stálo je to ohromné finanční prostředky. Být průkopníkem, který za všechny další zaplatí, přece jen něco stojí.

Oproti tomu ti, kteří naopak neměli vůbec nic, zvládli uspět i za cenu neřešení možných konsekvencí. Což je sice zajímavý přístup, ale ne moc praktický. Obzvláště pokud to provádíte s kryptoaktivy na blockchainu, ze kterého ta informace nikdy nevyjmí.

Výsledné statistiky této fáze využití tokenizačních modelů se nakonec dostaly skoro do takového standardu startup projektů. Zhruba 5 % něco vybralo, žijí dodnes a snaží se naplnit sliby dané investorům. No a 5 % bylo těch superúspěšných, o kterých se bude mluvit ještě dlouho.

Následná „crypto winter“ a pád ICO projektů do hlubin zapomnění, jakožto i spousty na nich zbohatlých jedinců tak nějak reflektovaly názor lidí z oboru a jejich předpovědi. Trh se vyčistil a zůstali regulérní hráči.

ICO se sice nadále používají, ale většinou pro dosti pochybné projekty nevalné hodnoty. Svět se vrátil do normálu, kryptoměny už nikoho nezajímají a blockchain v praxi ještě nikdo pořádně neviděl.

## 5 Blízká budoucnost aneb Digitální cenné papíry

Je to skutečně tak černé, jak to vypadá, či je vše trochu jinak?

Podívejme se na to z pohledu lidí, kteří v oboru zůstali. Zůstali pravděpodobně ze stejného důvodu, ze kterého do něj vstoupili. Tedy věřili nové technologii a jejím možnostem pro změnu stávajícího systému.

Ale pojďme na to pěkně popořadě. Co jednotlivé části skládačky a jejich role v tomto roce?

**ICO (Initial Coin Offering):** Vzhledem ke své nevalné historii jsou pod drobnohledem snad každého regulačního úřadu, co jich na této planetě je. Možná ne úplně všechna, ale pravděpodobně se díky tomu vrátí do rozumných mezí využití, tam, kam původně patří – tedy do financování nových platform a nativních tokenů nutných k jejich používání po spuštění.

- Nadále bude pokračovat dramatický propad skutečně vyzískaných nových peněz od drobných investorů, ale i od těch větších. Většina z oněch nově založených, čistě crypto VC fondů už totiž zkrachovala (dle našeho

vlastního přehledu skoro polovina) a retail investorů už také moc není.

- Dnes sice do blockchain světa vstupuje stále více tradičních VC, kteří zatím stáli opodál a čekali, jak to celé dopadne. Ale ti našlapují velmi opatrně a rozhodně se nyní nepoženou do ICO dealů. Dnes vstupují spíše napřímo akciově do samotného startupu jako emitenta tokenů, tokeny jsou spíše takový bonus.
- Z pohledu daní jsme stále v kategorii nehmotného majetku, tedy nic překvapivého.

Obrázek č. 2



**Kryptoměny (ETH, BTC a další):** I ty před příchodem sestupového trendu poháněl nahoru především masivní zájem o ICO (do kterých se většinou dalo, alespoň ze začátku, investovat převážně pomocí těchto měn) a všeobecný rozruch okolo celého odvětví.

Ale co s nimi teď?

- Do všech nových ICO, IEO i STO investic se dá vstoupit i za pomoci klasických FIAT peněz (a stejně už málokdy najdete možnost nevstoupit bez plné KYC/AML lustrace), dřívější využití na nákup dalších těžebních zařízení nemá moc vzhledem k situaci na trhu smysl. A očekávaný velký zájem institucionálních fondů se také asi konat nebude.
- Dá se očekávat, že ani zde se žádných převratných změn nedočkáme – ani z pohledu regulačního, ani právního či z hlediska dramatických změn hodnoty (v řádu zhodnocení o stovky procent ročně).

**IEO (Initial Exchange Offering):** Novinka letošního roku. Nefungují již ICO na lákání nových ziskuchtivých uživatelů? Bezcenný a ničím nepodložený token retailový investor již nekoupí?

- Jedná se o prebarvené řešení, jež je vlastně téměř totožné (technologie, neregulovatelnost, neprůhlednost)

s ICO. Vylepšení spočívá v tom, že garantem kvality takového projektu je daná burza, která je na své platformě nabídne k prodeji.

- Garantem je daná burza samozřejmě pouze naoko, skutečná právní záruka či snad vymahatelnost škody chybí.
- Bohužel, i když to moc smysl nedává, se u některých investorů může projevit jistá netrpělivost a snaha pokusit se vydělat své peníze nazpět. A zkusit k tomu využít tento nástroj.
- Z regulačního a daňového pohledu se k těmto tokenům bude téměř jistě přistupovat stejně jako k ICO.

**STO (Security Token Offering):** Očekávaná novinka letošního roku, která je ovšem částečně již novinkou z roku minulého, kdy pomalu paralelně vznikala ve stínu ICO. Ale teprve teď se dostává do reálného provozu. Tentokrát jde tedy o již částečně „správnou“ a „regulovanou“ variantu ICO – plně digitální cenný papír, který uvnitř již v základním návrhu obsahuje potřebný regulační rámec a jeho nastavení.

Má v základu velké množství typových variant:

- z pohledu jurisdikce, kde byla vydána, a tamních platných zákonů;
- z pohledu místního regulátora, který ji vydal, a jejího umístění v rámci mezinárodní nabídky;
- konkrétní typ této „akcie“, pokud je možno jej definovat;
- k danému typu navázaná pravidla určující:
  - jaká jsou práva oprávněného držitele,
  - kdo se může stát oprávněným držitelem,
  - jaké mu z toho vyplývají povinnosti,
  - co musí splnit, aby mohl svá práva vykonávat;
- jakákoliv další pravidla, typy či podmínky, jež daná jurisdikce umožňuje, v některých případech v podstatě bianco šek pro tvůrce STO.

Pak má samozřejmě i velké množství obsahových variant:

- klasické akcie (EQUITY TOKEN OFFERING): u nás třeba různé běžné podtypy jako kmenové či prioritní, ale i zajímavější konstrukce typu projektových akcií apod.;
- dluhopis (DEBT TOKEN OFFERING): snadno nastavitelné parametry z nich budou dělat jednu ze základních jednotek budoucích trhů digitálních aktiv;
- komoditní (REAL ASSET TOKEN OFFERING): pod tímto si už můžeme představit naprosto cokoliv od palet banánů přes komerční nemovitosti až po práva duševního vlastnictví;
- jiné, nemá cenu je zde vyjmenovat všechny: ztokenizovat se dá cokoliv, ale většinou nám to nějakým způsobem spadne do výše uvedených kategorií či to bude jejich kombinace.

Cílem STO je částečná revoluce v celém odvětví tvorby, správy a rozdělování kapitálu ve společnosti. A to má

naplnit díky několika zajímavým vlastnostem a očekávanému uplatnění:

- 1) STO jakožto plně digitální záznamy informací jsou samy o sobě programovatelné, pojem Smart Money tím získává úplně jiný význam.
- 2) Díky jejich snadné dostupnosti, zabezpečení a transparentnosti skrze umístění na blockchain otevřou investiční svět téměř každému s připojením k internetu.
- 3) Volný kapitál se díky propojenosti systémů a své vlastní programovatelnosti (neb bude také reprezentován chytrým kontraktem na blockchainu) dokáže alokovat skutečně jen tam, kde je třeba. Či dle naprogramovaného záměru a zcela autonomně. Zároveň pak svému investorovi přinese největší možné zhodnocení prostředků.
- 4) Skryté kapitálové rezervy uložené v separovaných silech veřejně neobchodovaných společností, nemovitostech či umění sloužící jako podkladová aktiva těchto nových digitálních cenných papírů umožní nebývalé uvolnění prostředků financování. A to i díky snadné rozdělitelnosti na menší, likvidnější části.
- 5) Nově vznikající projekty získají jednoduchý, levný a bezpečný způsob financování mimo tradiční cesty andělských investorů či akceleratorů.
- 6) Vznikne skutečně plně globální a likvidní trh pro jakýkoliv druh cenného papíru. Schopný fungovat bez prostředníků 24/7.

## 6 A jsme zpátky u realizovatelnosti...

Správný nástroj pro úvodní tokenizovatelnost toho, co má smysl, jsme tedy již asi našli. Jak to vypadá s jeho uplatněním v praxi?

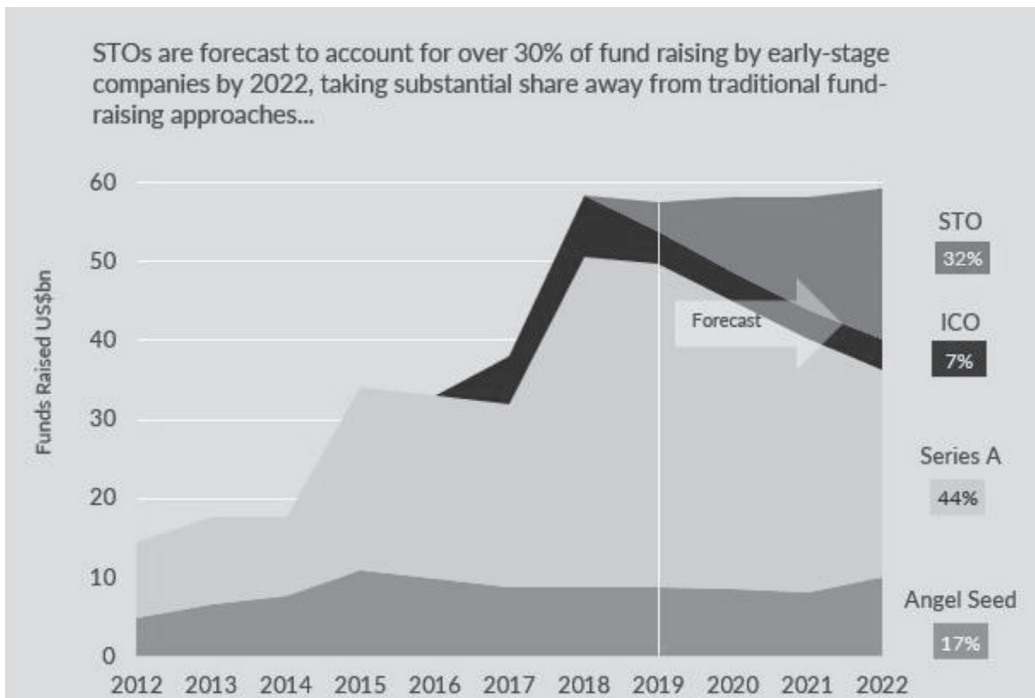
Zatím tak napůl, STO revoluce probíhá vcelku potichu, bez velkého ohlasu a zapojení veřejnosti (která má zatím i limitovanou nabídku kvůli častým regulačním požadavkům na akreditovaného investora) a bez funkčního globálního trhu, který by přinesl onu slibovanou likviditu.

První, kdo se této možnosti chytá, je samozřejmě startup prostředí a jeho snaha omezit vliv VC kapitálu na trh a získat potřebné financování jiným způsobem.

Ani s tou snadno vyřešitelnou regulací to zatím není tak slavné, při detailní debatě s národními regulátory to třeba u nás v Evropě vypadá na reálné uplatnění a nástup STO trhu v Q4 2019 – a to je ještě optimistický odhad situace.

Na druhou stranu ve chvíli, kdy skutečně dojde k odstranění těchto dvou zmíněných bariér, se dá očekávat masivní exponenciální růst STO produktů a investic do nich. Velmi podobný tomu, který zažila ICO v předchozích letech, tentokrát však bez oné stopky ze strany vlád jednotlivých zemí.

Obrázek č. 3



Kupříkladu při pohledu na vcelku dobře dokumentovaný trh EU je možné vysledovat vznikající zájem ze strany SME o tento způsob likvidity a jeho uplatnění.

Společnosti, které se na tento segment zaměřují, jsou hlavními aktéry debat o spuštění tohoto trhu, včetně pravidel regulace, a jejich výsledná snaha pravděpodobně načrtne

rychlost adaptace a budoucnost digitalizace 5.0 (najít jiný termín bylo poněkud složité, vysvětlení nechme na někdy přistě).

Takový rychlý pohled na kapitálový trh EU v 2021 a souhrnná grafika níže by mohly poukázat na rozsah a očekávaný dopad v příštích letech.

Obrázek č. 4



# Manažerské účetnictví

## 4. rozšířené a aktualizované vydání

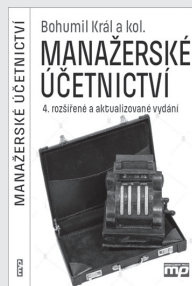
V březnu 2019 vyšlo čtvrté vydání knihy s názvem „Manažerské účetnictví“, která patří mezi nejkompaktnější a nejob-  
sáhlejší díla v České republice k tomuto tématu.

Kolektiv autorů vedený profesorem Bohumilem Králem zde podává ve 22 kapitolách ucelený výklad metod manažerské-  
ho účetnictví spojený s řadou příkladů, grafů a vývojových diagramů. Kniha se zabývá možnostmi tvorby a využití  
systémů finančních informací v řízení podnikatelského procesu z pozice managementu, kdy cílem procesu je předložit  
ucelený účetní pohled na ekonomiku podniku. Autoři se nesnaží pouze o popis postupů, které se tradičně používají, jejich  
cílem je seznámit zájemce s progresivními metodami řízení efektivnosti a finanční pozice podniku.

Kniha je určena širokému okruhu uživatelů: manažerům na různých úrovních řízení, pracovníkům poradenských firem  
a studentům vysokých škol ekonomického zaměření. Já bych jí chtěla doporučit zejména kolegům auditorům a daňo-  
vým poradcům, kteří v ní najdou postupy, které je nutno aplikovat pro řadu praktických oblastí, které mají vliv  
do finančního účetnictví. Z mého pohledu se jedná o důležitou pomůcku pro řešení takových situací, jako je správné  
oceňování nedokončené výroby a výrobků. Pokud chceme naplnit obsahem ustanovení ze zákona o účetnictví, které  
stanoví, že vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností se rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu,  
popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě, pak nutně musíme sáhnout do této knihy.  
A na příslušná ustanovení z ní můžeme odkazovat i ve vnitropodnikové směrnici upravující systém vnitropodnikových  
kalkulací.

Dále nám kniha může napomoci při alokaci nákladů na určité aktivity společnosti, či rozdělení nákladů mezi organizačně  
vymezené části podniku. K čemu potřebuje daňový poradce alokaci nákladů na určité činnosti? Například k tomu, aby  
správně stanovil a následně v daňovém přiznání vyloučil ze základu daně režijní náklady (zejména nepřímé náklady)  
týkající se péče o dceřiné společnosti, tedy náklady spojené s výkonem vlastnických práv.

O potřebnosti zvolení vhodných postupů nás přesvědčí rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2018, čj. 29  
Af 53/2016-88. V této kauze použil finanční úřad paušalizaci nákladů spojených s držbou podílů v dceřiné společnosti  
ve výši 5% z přijatých podílů na zisku [§ 25 odst. 1 písm. zk) ZDP], neboť poplatník neprokázal náklady ve skutečné  
výši. Z rozsudku bych ráda citovala zejména bod 81: „*Nepřímé (režijní) náklady jsou náklady, kdy se jedná o poměrnou  
část nákladů mateřské společnosti, které souvisí jednak s držbou podílu, a jednak i s ostatními činnostmi společnosti.  
Za nepřímé režijní náklady lze považovat např. část nákladů souvisejících s provozem účetárny, sekretariátem ředitele,  
funkcí ředitele, funkcí ekonoma, náklady na řídicí činnost mateřské společnosti vůči dceřiné společnosti, náklady na spo-  
lečné ukládání volných prostředků (zejména úhrada bance), náklady na telefonické nebo písemné spojení mezi příslušnou  
osobou a dceřinou společností, výdaje na sběr a vyhodnocování informací o vývoji veškeré činnosti dceřiné společnosti  
a o stavu majetku dceřiné společnosti apod. Jedná se o náklady charakteru správní režie, které souvisejí s držbou podílu  
v dceřiné společnosti, a které nelze jednoduše přeúčtovat. Jedná se tedy obecně o poměrnou část nákladů mateřské spo-  
lečnosti, které souvisí jednak s držbou podílu a jednak i s ostatními činnostmi společnosti, přičemž náklady na držbu  
podílu se opět omezují na náklady související s výkonem práv akcionářů nebo společníků. Nepřímá souvislost mezi těmito  
náklady a držbou podílu je vyjádření skutečnosti, že tyto náklady nejsou držbě konkrétního podílu přímo přiřaditelné  
a neexistuje přímý vztah mezi výší těchto nákladů a držbou podílu v dceřiné společnosti.*“ Další oblastí, kdy potřebujeme  
správně alokovat náklady pro účely finančního účetnictví, je rozdělení obchodních korporací, zejména odštěpení. Při této  
přeměně se často zapomíná na to, že s odštěpovaným majetkem musí odejít také část režijních nákladů vzniklých od roz-  
hodného dne do dne právních účinků odštěpení. Zcela jistě najdete i další oblasti důležité pro správné daňové posouzení  
některých oblastí života podniku, kde využijete znalosti získané z této knihy.



Název: Manažerské účetnictví, 4. rozšířené a aktualizované vydání

Autor: Bohumil Král a kol.

Vydal: Managment press, Praha 2018

Počet stran 791

Recenzent: Ing. Jana Skálová, Ph.D., Fakulta financí a účetnictví, VŠE v Praze.

Dostupné na: <https://www.albatrosmedia.cz/tituly/36833507/manazerske-ucetnictvi/>

## Národní účetní rada vydává všechny Interpretace

Národní účetní rada, jejímž členem je Komora daňových poradců ČR, slaví v letošním roce 2019 dvacet let své existence a rozhodla se při této příležitosti aktualizovat svoji původní publikaci, která vyšla poprvé v roce 2012 jako představení Národní účetní rady a výsledků její práce co nejširší veřejnosti. První vydání knihy z roku 2012 se setkalo s pozitivním ohlasem čtenářů, byla zcela rozebrána a doufáme, že zabírá čestné místo v knihovnách zejména daňových poradců, auditorů, soudců, finančních úředníků, účetních, ekonomů, pedagogů a studentů ekonomických a právních předmětů, ale i vlastníků firem a jejich manažerů.

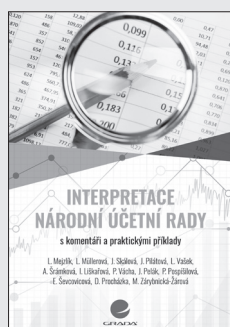
Všechny dosud schválené a vydané interpretace Národní účetní rady, které byly zahrnuty do této publikace, prošly oproti původnímu vydání autorskou revizí, při které byly opraveny nejen drobné formulační nebo gramatické nedostatky, ale text interpretací byl aktualizován tak, aby obsahoval správné reference na platné právní předpisy, které byly v mezích od původního data vydání interpretace do dnešního dne změněny nebo nahrazeny (například z důvodu rekonstrukce občanského a obchodního práva apod.)

Publikace není jen formou zveřejnění prostého textu interpretací, ale je doplněno o autorský komentář jednotlivých zpracovatelů interpretací zahrnující úvodní popis důvodů a okolností, proč interpretace vznikla a průběhu jejího schvalování, o autorské příklady, které ilustrují použití interpretace a na závěr také o dopady nebo doporučení pro tvorbu účetních předpisů. Věříme, že tyto doplněné a aktualizované části napomohou významně porozumění interpretace a tím i její správné aplikaci v praxi účetních jednotek, stejně tak jako lepší interpretaci údajů v účetních závěrkách ze strany jejich uživatelů.

Přestože jsou jádrem této publikace komentované aktualizované texty interpretací, tvoří důležitou část publikace také její úvodní části, které popisují důvody vzniku a vývoj finančního účetnictví, vznik a způsob fungování Národní účetní rady včetně charakteristik jejích členů a také koncepční rámec interpretací NÚR, který představuje jejich předmluva upravující proces tvorby, schvalování a aplikace interpretací.

V neposlední řadě najdete v publikaci informaci o seminářích Národní účetní rady, které dnes již představují tradiční prestižní akci, které se vždy závěrem roku účastní téměř 400 účetních, auditorů, daňových poradců, studentů a ostatních odborníků v souvisejících oblastech. Připojena je také obrazová příloha obsahující vybrané fotografie ze seminářů NÚR a oslav 20. výročí od jejího založení v roce 1999.

Přejeme si, aby vám publikace byla užitečným pomocníkem ve vaší praxi a přinesla Vám nové poznatky, informace a pohledy na to, jak dosahovat v účetnictví věrného a poutivého zobrazení skutečnosti.



**Ladislav Mejzlík**  
Děkan Fakulty financí a účetnictví, VŠE v Praze

**Knihu je možno objednat na webu KDP ČR za zvýhodněnou cenu v sekci e-shop:**  
<https://www.kdpcr.cz/interpretace-nur>

# Noví daňoví poradci

Ing. Radek Neužil, LL.M.,  
tajemník KDP ČR

Mgr. Šárka Lásková,  
kvalifikační zkoušky na daňové poradce

Na základě úspěšného složení kvalifikační zkoušky na daňového poradce, jejíž ústní část proběhla ve dnech 29.–30. 4. 2019, zapsala k 13. 5. 2019 Komora daňových poradců ČR do seznamu daňových poradců 55 nových členů.

Číslo osvědčení	Celé jméno	Číslo osvědčení	Celé jméno
05444	Ing. Martina Babičová	05472	Ing. Bc. Petra Mičková
05445	Ing. Renáta Bajerová	05473	Ing. Ladislav Morc
05446	Ing. Martin Blank	05474	Ing. Jana Mrkvicová
05447	Ing. Martin Blažek	05475	Bc. Petr Muroň
05448	Ing. Ema Conevová	05476	Ing. Kateřina Navrátilová
05449	Mgr. Vladan Čírka	05477	Ing. Iveta Nosová
05450	Ing. Lucie Dvořáková	05478	Ing. Renata Olivová
05451	Ing. Martina Dvořáková	05479	Ing. Kateřina Palová
05452	Ing. Jan Dyškant	05480	Bc. Miroslav Pešek, DiS.
05453	Ing. Filip Fabian	05481	Ing. Anna Peštová
05454	Ing. Kateřina Frýbová	05482	Bc. Alena Procházková
05455	Bc. Michal Gremlica	05483	Bc. Jana Procházková
05456	Ing. Jana Heranová	05484	Bc. Ilona Řeháková
05457	Ing. Ivana Hlavatá	05485	Ing. Jana Snopková
05458	Ing. Karolína Chládková	05486	Ing. et Mgr. Pavlína Stachová
05459	Ing. Jitka Jiránková	05487	Ing. Kateřina Svobodová
05460	Ing. Vendula Kahounová	05488	Ing. Bc. Jan Šmolík
05461	Bc. Lenka Klečková	05489	Ing. Dagmar Šoupalová
05462	Ing. Nikola Kleinová	05490	Ing. Edita Štechová
05463	Ing. Bc. Jiří Kohut	05491	Ing. Eliška Šuchmanová
05464	Ing. Tereza Kolečková	05492	Ing. Jana Tíralová
05465	Ing. Marek Kopejtko	05493	Bc. Monika Třísková
05466	Ing. Renata Krejčová	05494	Bc. Jitka Uhlířová
05467	Ing. Simona Macháčková	05495	Ing. Marek Urban
05468	Ing. Jana Malinová	05496	Ing., Mgr. Dana Vaner
05469	Ing. Lucie Matějková	05497	Ing. David Veselý
05470	Ing. Andrea Matulová	05498	Ing. Karel Volný
05471	Ing. Jiří Mičánek		

**Tištěný čtvrtletník  
KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY**

Kozí 4, 602 00 Brno  
tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306  
e-mail: [kdp@kdpcr.cz](mailto:kdp@kdpcr.cz), [moje.kdpcr.cz](mailto:moje.kdpcr.cz), [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz)  
IČO: 44995059

**Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:**

Mgr. Simona Hornochová, JUDr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Wadurová, LL.M.,  
Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,  
Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR pod číslem E 22060.

Články prochází recenzním řízením.

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Datum předání do tisku: 6. srpna 2019

ISSN 1211-9946

**Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:**



**Wolters Kluwer**

Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.  
U nákladového nádraží 10  
130 00 Praha 3  
tel.: +420 246 040 444  
[www.wkcr.cz](http://www.wkcr.cz)  
redakce: Andrea Doušová