

Připomínky KDP ČR k Návrhu zákona o dani z vybraných digitálních služeb

A	Obecná	3
A.1	K vlastnímu návrhu – tato připomínka je zásadní	3
A.2	K systematice a struktuře navrženého předpisu	4
A.3	Ke kvalitě důvodové zprávy	4
B	K charakteru navrhované daně - tato připomínka je zásadní	4
C	Zavedení editační povinnosti - tato připomínka je zásadní	5
D	Daňová uznatelnost digitální daně - tato připomínka je zásadní	6
E	K jednotlivým ustanovením návrhu zákona	6
E.1	K § 2 - tato připomínka je zásadní	6
E.2	K § 3 - tato připomínka je zásadní	7
E.3	K § 7 - tato připomínka je zásadní	8
E.4	K § 8 - tato připomínka je zásadní	8
E.5	K § 12 - tato připomínka je zásadní	8
E.6	K § 14 - tato připomínka je zásadní	10
E.7	K § 16	10
E.8	K § 17	10
E.9	K § 19	11
E.10	K § 20 - tato připomínka je zásadní	12
E.11	K § 21 - tato připomínka je zásadní	12
E.12	K § 23	12
E.13	K § 24	13
E.14	K § 25 - tato připomínka je zásadní	13
E.15	K § 27 - tato připomínka je zásadní	14
E.16	K § 29 - tato připomínka je zásadní	14
E.17	K § 33 - tato připomínka je zásadní	15
E.18	K § 35 - tato připomínka je zásadní	15
E.19	K § 39	16
E.20	K § 40 - tato připomínka je zásadní	16
E.21	K § 41	17
E.22	K § 46 - tato připomínka je zásadní	17
E.23	K § 48 - tato připomínka je zásadní	18
E.24	K § 49 - tato připomínka je zásadní	19
E.25	K § 52 - tato připomínka je zásadní	20
E.26	K § 55 - tato připomínka je zásadní	20

A Obecná

A.1 K vlastnímu návrhu – tato připomínka je zásadní

Za situace, kdy ani mezi členskými státy OECD a ani v rámci EU nedošlo dosud k dohodě o pravidlech pro zavedení digitální daně, jeví se navržená úprava týkající se pouze České republiky jako problematická, a to zejména s ohledem na **jasnou motivaci dotčených subjektů minimalizovat zdanění** poskytovaných digitálních služeb v ČR.

Snaha minimalizovat zdanění v ČR vyplývá z následujících skutečností:

- a) navržená výše sazby daně - návrh počítá se **sazbou 7%**, zatímco tzv. Digital Service Tax směrnice navrhovala **sazbu 3%**, přičemž daň se počítá z nominální ceny služby, nikoliv ze zisku vytvořeného z poskytnutí této služby. Zdanění na základě obratu a nikoliv zisku tak v sobě skrývá riziko rdousícího efektu této daně
- b) absence harmonizované úpravy zdanění digitálních služeb v rámci celé EU - z toho vyplývá snaha o přesun aktivit a souvisejících příjmů do států, kde digitální služby zdanění nepodléhají nebo je zde sazba daně nižší, případně snaha provádět transakce mezi osobami, které nemají sídlo ani provozovnu v ČR, i když se dotčené transakce ČR týkají
- c) vymezení pouze určitého typu služeb podléhajících digitální dani - to může vést ke snaze o přesun úplat z digitálních služeb podléhajících zdanění do jiných nových typů elektronických služeb, které zdanění podléhat nebudou. Např. prodej dat o uživateli bude dani podléhat, ale poradenská služba založená na analýze vlastních dat o uživateli již zdanění nepodléhá.
- d) faktické směřování na subjekty, které v České republice mají pouze omezené aktivity a majetek – tato skutečnost podstatným způsobem snižuje spravovatelnost daně a její vymahatelnost. Selektivnost vymezení osoby povinné k dani podle obratu navíc není v návrhu jasně vysvětlena (i když je jasná inspirace neschváleným návrhem směrnice EU o digitální dani).
- e) Deklarovaným záměrem zavedení digitální daně je uvést spravedlivé a účinné zdanění pro velké technologické společnosti neusazené v České republice, které jsou v současné době zvýhodněny oproti společnostem, které v České republice odvádějí daň z příjmů právnických osob. Současné znění návrhu však dopadne jak na usazené tak neusazené společnosti. V této souvislosti bychom rádi upozornili na významný negativní dopad na v České republice usazené společnosti, které jsou součástí mezinárodních skupin. Tyto společnosti, přesto že plní své lokální daňové povinnosti, budou po zavedení digitální daně významně znevýhodněny oproti tuzemským konkurentům, kteří nejsou součástí mezinárodních skupin, což v konečném důsledku může znamenat narušení konkurenčního prostředí a odchod/utlumení ekonomické činnosti těchto společností v České republice.

Návrh

Navrhujeme proto návrh ve stávající podobě přepracovat, neboť předpokladem každého právního předpisu by měla být schopnost státu ho v plném rozsahu vynutit.

Za situace, kdy je návrh jednoznačně zaměřen na entity, které mají v ČR minimální nebo nulový majetek, přičemž není ani jasné, jak bude finanční správa plnění zákona efektivně kontrolovat a vymáhat, se plnění zákona fakticky přesunuje do dobrovolného modu. To navíc za situace, kdy ani na úrovni EU neexistuje jednotný přístup, přičemž ale snaha státu o zdanění jde podle navrženého textu zákona maximalistickou cestou a snaží se zdanit i aktivity, které se ČR mohou týkat pouze okrajově.

A.2 K systematické a struktuře navrženého předpisu

Předložený návrh vymezuje některé pojmy napříč samotným návrhem předpisu. Z hlediska systematiky a struktury zákona by bylo vhodné vymezit v § 2 veškeré legislativní zkratky.

Návrh

Přesunou vymezení pojmů do § 2 návrhu zákona, a to zejména z §§ 12, 13, 15, 20. Domníváme se, že by tímto došlo ke zpřehlednění a systematizaci celého navrženého předpisu.

A.3 Ke kvalitě důvodové zprávy

Důvodová zpráva obsahuje v mnoha případech pouze gramatický popis dotčeného ustanovení a nikoliv proč zákonodárce považovat za vhodné jednotlivé ustanovení konstruovat tak jak je obsaženo v návrhu.

Návrh

Bylo by vhodné provést revizi navrženého znění důvodové zprávy, zejména bodů 1.1.1 - 1.1.2, 1.1.4, k § 20, aby při další aplikaci normy bylo možné použití dostupných metod výkladu práva zejména účelového a historického, pro který by měla právě důvodová zpráva poskytovat dostatečné vodítko.

B K charakteru navrhované daně - tato připomínka je zásadní

Návrh

Domníváme se, že tak jak je návrh předložen, má navrhovaná digitální daň charakter daně z příjmu tak, jak jej definují smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Proto navrhuje budto přepracovat navržený koncept nebo v důvodové zprávě potvrdit, že z hlediska smluv o zamezení dvojího zdanění má navrhovaná daň charakter daně z příjmů, což by mělo v souladu s relevantní judikaturou (MS Praha 10 Ca 39/2004-97 ze dne 22. 4. 2005 (Sbírka rozhodnutí NSS 3/2007 (č.1103/2007 Sb. NSS), 9 Afs 66/2010-189 ze dne 13. 1. 2011) za následek, že by mohly být zdaňovány pouze příjmy

zahraničních subjektů, které mají skutečné sídlo ve státě, s nímž není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění.

Zdůvodnění

Domníváme se, že tak jak je předložen koncept nové daně, jde o daň, která v souladu s příslušnými smlouvami o zamezení dvojího zdanění (většinou čl. 2 smlouvy), má charakter daně z příjmů. Z tohoto hlediska dle našeho názoru není relevantní název daně ani technika výběru. Je zde dle našeho názoru osoba, která je povinna tuto daň platit s tím, že není relevantní, že ji zákon označuje jako plátce. V této souvislosti je pak naopak otázkou, jestliže zde je plátce, kdo je poplatníkem či osobou povinnou platit tuto daň. Dále se tato daň platí za zdaňovací období a podléhají jí příjmy, které obecně podléhají dani z příjmů. Dokonce je zde stanovena povinnost platit zálohy na tuto daň. Z tohoto hlediska dle našeho názoru není relevantní, že jsou zdaňovány pouze příjmy bez uplatnění výdajů. Takovým způsobem jsou zdaňovány mnohé příjmy, které podléhají ZDP. Celkově tedy dle našeho názoru má uvedená daň charakter daně z příjmu.

C Zavedení editační povinnosti - tato připomínka je zásadní

Návrh

Navrhujeme doplnit závazné posouzení na:

- a) to, zda transakce podléhá digitální dani
- b) stanovení výpočtu základu daně, resp. určení parametrů, které do výpočtu základu daně vstupují.

Zdůvodnění

Jde o zcela novou daň, se kterou nejsou žádné zkušenosti a to ani ve světě, s výjimkou Slovenské republiky. Návrh je velmi komplikovaný a budou vznikat mnohé výkladové problémy při jeho praktické aplikaci. V praxi bude vznikat množství situací, kdy nebude zřejmé, jaký je správný postup, ať již v otázce co nové dani podléhá, tak i v otázce, jak má vypadat výpočet daňové povinnosti. V mnohých případech bude nezbytné vyhodnocovat a posuzovat neprávnické a nefinanční informace, které budou mít mnohdy spíše vysoce technický a odborný charakter. Daňový subjekt se tak může dostat do vážných problémů, kdy nebude zřejmé, jak má správně postupovat a může se dopouštět neúmyslných chyb. Proto považujeme z hlediska předvídatelnosti práva a právní jistoty a v neposlední řadě i opakovaně deklarované vstřícnosti MF vůči poctivým daňovým subjektům za nezbytné, zavést v této věci editační povinnost (závazné posouzení).

D Daňová uznatelnost digitální daně - tato připomínka je zásadní

Návrh

a) Pokud budeme vycházet ze stávajícího znění a daná daň bude mít charakter daně z příjmů, měla by se logicky započítávat na případnou celkovou daňovou povinnost z titulu DPPO (pak by logicky měla být daňově neuznatelná - § 25 odst. 1 písm. s ZDP) a celkově by s ní mělo být zacházeno (například i z hlediska smluv o zamezení dvojího zdanění) jako s daní z příjmů.

b) Pokud bude návrh přepracován a daná daň nebude mít charakter daně z příjmů, navrhuje výslovně upravit daňovou uznatelnost uvedené digitální daně z hlediska ZDP.

Zdůvodnění

Z hlediska toho, jaký charakter bude daná daň mít, je nezbytné řešit i otázku její daňové uznatelnosti (§ 24 odst. 2 písm. ch) ZDP a § 25 odst. 1 písm. s) ZDP.

E K jednotlivým ustanovením návrhu zákona

E.1 K § 2 - tato připomínka je zásadní

§ 2

Skupina a její členská entita

(2) Konsolidovanou účetní závěrkou skupiny se pro účely daně z vybraných digitálních služeb rozumí konsolidovaná účetní závěrka sestavená podle účetních předpisů nebo zásad obecně uplatňovaných ve státě nebo jurisdikci, ve kterých podléhá zdanění z důvodu svého sídla nebo místa vedení nejvyšší mateřská entita této skupiny.

Připomínka

Použitý pojem "... předpisů nebo zásad obecně uplatňovaných..." termínem standardů. Z hlediska účetní terminologie jsou mnohdy zásady chápány jako účetní principy tj. teoretická východiska vedení účetnictví a nikoliv jako postupy vedoucí k sestavení konsolidované účetní závěrky. Domnívám se, že MF mělo na mysli právě standardy. Uvedené je i v souladu s důvodovou zprávou.

Navrhujeme nahradit pojem.

E.2 K § 3 - tato připomínka je zásadní

§ 3

Vymezení samostatné osoby povinné k dani

(1) Samostatnou osobou povinnou k dani je právnická osoba nebo jednotka bez právní osobnosti, které nejsou členskou entitou skupiny a které poskytly zdanitelnou službu uskutečněnou v rozhodném období, pokud je

a) celková výše jeho výnosů v tomto období vyšší než 750 000 000 EUR a

b) úhrn částí úplat za poskytnutí zdanitelné služby uskutečněné v tomto období připadajících na Českou republiku vyšší než 50 000 000 Kč.

Připomínka

Z návrhu není zřejmé, zda povinnou osobou rozumí pouze právnická osoba nebo jednotka bez právní subjektivity zřízena podle českého práva. Navrhujeme, aby zákon upřesnil seznam právních forem osob, na které zdanění dopadne.

Návrh je vnitřně nekonzistentní, když v písm. a) jsou kritériem výnosy, zatímco v písm. b) jsou kritériem úplaty. Navíc není jasné, za které období se tyto úplaty mají posuzovat. Nic na tom nemění ani definice legislativní zkratky „úplata“ pro účely zákona v § 10 návrhu. Navrhujeme proto použít namísto termínu „úplata“ termín „výnos“, který je zejména z hlediska účetní terminologie vhodnější.

Dalším praktickým problémem je alokace úplat za služby připadající na Českou republiku. Alespoň v důvodové zprávě by měla být určena jasná kritéria, podle kterých se úplata týkající se více zemí bude alokovat na jednotlivé dotčené státy včetně České republiky. V praxi je totiž poměrně běžné, že reklamní služby vč. digitálních jsou nakupovány centrálně pro určitý region a rozpočet reklamní kampaně ve vztahu ke konečnému poskytovateli digitální služby se tak netýká pouze určitého státu. Vhodným kritériem může být např. počet obyvatel publikovaný statistickými úřady k určitému datu.

Kritérium podle odst. 1 písm. a) je v ČR nespravovatelné. Údaje o celkových celosvětových příjmech u entity, která nemá sídlo v ČR a není daňovým rezidentem ČR, nejsou prakticky zjistitelné, zvláště v případech subjektů se sídlem ve státech se kterými nemáme uzavřeny odpovídající mezinárodní smlouvy.

Dále zcela chybí vymezení pojmu jednotka bez právní subjektivity. Uvedené pojmosloví neodpovídá jakýmkoliv definovaném termínům ve veřejném či soukromém právu, ale jedná se o artificální sousloví bez obecného významu a je nutné jej proto vymezit; minimálně by měla být obsažena legislativní zkratka na zákon č. 164/2013 Sb.; bližší vymezení ani záměr není obsažen k této věci ani v důvodové zprávě. Navrhujeme doplnit.

E.3 K § 7 - tato připomínka je zásadní

§ 7 Vymezení plátce

Plátcem daně z vybraných digitálních služeb je osoba povinná k dani, která v rozhodném období na území České republiky uskutečnila poskytnutí

- a) pouze zdanitelné služby využití mnohostranného digitálního rozhraní, pokud celkový počet registrovaných uživatelů tohoto rozhraní v tomto období přesáhl 200 000, nebo
- b) jiné zdanitelné služby než využití mnohostranného digitálního rozhraní, bez ohledu na to, zda také na území České republiky uskutečnila poskytnutí zdanitelné služby využití mnohostranného digitálního rozhraní.

Připomínka

Z návrhu není zřejmé, zda počet uživatelů je myšlen jen v ČR nebo celosvětově, zda se jedná o uživatele registrované nebo se do tohoto počtu započítávají i samotné přístupy podle IP adresy, v takovém případě vyvstává otázka v situaci, kdy jeden uživatel čerpá vybrané digitální služby z několika různých IP adres současně, zda se započítává každá jednotlivá adresa. Doporučujeme tyto otázky v návrhu vyjasnit.

E.4 K § 8 - tato připomínka je zásadní

§ 8 Vymezení předmětu daně

Předmětem daně z vybraných digitálních služeb je poskytnutí zdanitelné služby za úplatu na území České republiky.

Připomínka

Z návrhu není zřejmé, zda je myšleno, že úplatu za užití vybraných digitálních služeb poskytne koncový uživatel. Doporučujeme v tomto smyslu návrh upřesnit.

E.5 K § 12 - tato připomínka je zásadní

§ 12 Digitální rozhraní a jeho uživatel

(1) Digitálním rozhraním je pro účely daně z vybraných digitálních služeb software přístupný uživateli, zejména

- a) internetová stránka,
- b) aplikace nebo
- c) mobilní aplikace.

(2) Uživatelem digitálního rozhraní je pro účely daně z vybraných digitálních služeb fyzická osoba, právnická osoba nebo jednotka bez právní osobnosti, které přistupují na digitální rozhraní pomocí technického zařízení.

(3) Uživatel digitálního rozhraní je z České republiky, pokud tento uživatel využije toto rozhraní z technického zařízení, které se podle IP adresy nachází v České republice. Nelze-li podle IP adresy určit, ve kterém státě se uživatel nachází, má se za to, že je uživatel z České republiky, pokud má bydliště nebo sídlo na území České republiky.

(4) IP adresou podle odstavce 3 je identifikátor, který se používá u internetových protokolů k jednoznačnému určení koncového bodu a je jedinečný v době komunikace.

(5) Má se za to, že uživatel digitálního rozhraní, které je i jen z části zaměřeno nebo cíleno na osoby s bydlištěm nebo sídlem na území České republiky, má bydliště nebo sídlo na území České republiky.

Připomínka

Problematika IP adres je poměrně rozsáhlá v kontextu jistoty identifikace subjektu, jenž digitální rozhraní použije. IP adresy mohou být nejenom softwarově měněny, ale rovněž neposkytují jednoznačné určení koncového bodu. Důvodem je zejména omezený rozsah IP adres ve verzi 4. IP v4 přitom může být lokálně změněna například použitím korporátních VPN, určitých webových prohlížečů a jiných SW. Uvedená fikce v odst. 4 může být velmi těžko ověřitelná nejenom u samotného plátce při případné kontrole správcem daně, neboť u určitých digitálních rozhraní nemusí vystupovat uživatel sám se správnými identifikačními údaji, atd.

Demonstrativní vymezení digitálního rozhraní se jeví jako naprosto nedostatečné a může vést k aplikačním problémům. Je rozhraním jakékoliv komunikační rozhraní s datovým připojením (např. komunikační rozhraní v automobilu s vlastním operačním systémem, které nabízí mj. i služby poskytované třetími stranami)?

Domněnka, že uživatel digitálního rozhraní, které je i jen z části zaměřeno nebo cíleno na osoby s bydlištěm nebo sídlem na území ČR, má bydliště nebo sídlo v ČR, by mohla vést k absurdním závěrům, že určitá globální kampaň, která se okrajově týká také ČR, se pro účely zdanění týká ČR a veškeré související příjmy tak podléhají zdanění v ČR. To je v praxi tak jako tak neaplikovatelné a navíc může dojít ke konfliktu s jinými daňovými jurisdikcemi bez jasného řešení tohoto konfliktu.

Z návrhu není ani zřejmé, jak se bude postupovat v případě, pokud podle IP adresy nelze určit, ve kterém státě se uživatel nachází a zároveň není známo bydliště nebo sídlo uživatele.

Dále není zřejmá vazba mezi odstavci 3 a 5, tedy zda musí být splněny kumulativně nebo alternativně. Navrhujeme detailněji analyzovat, zda navržený přístup je z hlediska jeho praktické aplikovatelnosti.

E.6 K § 14 - tato připomínka je zásadní

§ 14

Vymezení zdanitelné služby

(2) Pokud je cílená reklama podle odstavce 1 písm. a) umístěna na část digitálního rozhraní přenechanou k užití jinému, vzniká daňová povinnost tomu, komu byla tato část přenechána.

Připomínka

Prima facie neodpovídá znění důvodové zprávě. Ultima ratio by se jednalo dle odst. 2 o subjekt, který je v pozici nájemce daného virtuálního prostoru, neboť ten je jeho uživatelem. Nicméně dle důvodové zprávy lze rozumět, že cílem je zdanit provozovatele daného virtuálního prostoru nebo jeho části tj. google, facebook, atd. Takto by bylo možné interpretovat toto ustanovení tak, že je-li zhotovitelem cílené reklamy reklamní agentura, která tedy zhotovuje reklamu na žádost zákazníka, tj. zadavatele požadavku, dopadne konečné zdanění na tohoto zákazníka, nikoli na tvůrce reklamního návrhu.

Navrhujeme zpřesnit text návrhu předpisu, aby bylo jazykové znění § 14 odst. 2 více přiléhavé záměru.

E.7 K § 16

§ 16

Uskutečnění zdanitelné služby

Zdanitelná služba provedení cílené reklamní kampaně se považuje za uskutečňovanou dnem, ve kterém nastala poslední úplatná událost u cílené reklamy,

- a) pokud zdanitelná služba spočívá v umístění této cílené reklamy, a
- b) k jejímuž umístění byla poskytnuta doplňková služba, pokud zdanitelná služba spočívá v poskytnutí této doplňkové služby.

Připomínka

V písm. b) není definováno, co je myšleno doplňkovou službou, navrhujeme toto v návrhu vyjasnit.

E.8 K § 17

§ 17

Místo poskytnutí zdanitelné služby

Zdanitelná služba provedení cílené reklamní kampaně je poskytnuta na území České republiky, pokud v souvislosti s činností alespoň 1 uživatele z České republiky dojde u

- a) cílené reklamy k úplatné události, v případě, že zdanitelná služba spočívá v umístění této cílené reklamy, a

- b) cílené reklamy, k jejímuž umístění byla poskytnuta doplňková služba, k úplatné události, v případě, že zdanitelná služba spočívá v poskytnutí této doplňkové služby.

Připomínka

Předpokládáme, že je převzata definice „uživatele“ z § 12, navrhuje toto vyjasnit.

E.9 K § 19

§ 19

Vymezení zdanitelné služby

(1) Využitím mnohostranného digitálního rozhraní je pro účely daně z vybraných digitálních služeb

- a) uzavření transakce mezi uživateli mnohostranného digitálního rozhraní usnadňujícího související dodávky zboží nebo poskytnutí služeb a
- b) zpřístupnění nebo jiné využití mnohostranného digitálního rozhraní uživatelem.

(2) Na zpřístupnění nebo jiné využití mnohostranného digitálního rozhraní uživatelem, vztahující se k jedné úplatě, se hledí jako na samostatné poskytnutí zdanitelné služby.

(3) Využitím mnohostranného digitálního rozhraní podle odstavce 1 není

- a) poskytování regulované finanční služby regulovanou finanční entitou,
- b) provozování hazardní hry,
- c) zpřístupnění nebo jiné využití digitálního rozhraní, pokud je jediným nebo hlavním účelem jeho zpřístupnění
 1. dodávání digitálního obsahu uživatelům,
 2. poskytování služeb hraní počítačové hry nebo jiného obdobného interaktivního softwaru určeného pro volný čas a zábavu uživatelům,
 3. poskytování komunikační služby uživatelům nebo
 4. poskytování platební služby uživatelům.

Připomínka

Má se za to, že každé jednotlivé zpřístupnění nebo využití mnohostranného digitálního rozhraní se považuje za samostatné uskutečnění zdanitelné služby? Navrhujeme toto v návrhu vyjasnit.

K § 19 důvodové zprávy. V posledním odstavci je pravděpodobně nesprávně zmíněno *usnadňuje dodání digitálního obsahu*. Rozumíme, že ustanovení cílí na provozovatele tzv. tržišť (aj. virtual marketplace), jejichž poskytování přístupu k platformě by mělo být zdaněno. Jedná se přitom zejména o platformy, které obchod zprostředkovávají, ale následné poskytnutí probíhá zpravidla fyzicky nikoliv v podobě digitálního obsahu. Navrhujeme zpřesnit znění důvodové zprávy.

E.10 K § 20 - tato připomínka je zásadní**§ 20****Mnohostranné digitální rozhraní**

Mnohostranným digitálním rozhraním je pro účely daně z vybraných digitálních služeb digitální rozhraní, které umožňuje uživateli vyhledat jiného uživatele a interagovat s ním.

Připomínka

Cílí toto ustanovení na internetové obchody, které sdružují více prodejců, např. Amazon, Aliexpress?

E.11 K § 21 - tato připomínka je zásadní**§ 21****Uskutečnění zdanitelné služby**

Zdanitelná služba využití mnohostranného digitálního rozhraní se považuje za uskutečňovanou dnem, ve kterém

- a) jsou známi všichni účastníci transakce, pokud zdanitelná služba spočívá v uzavření transakce mezi uživateli,
- b) je splatná úplata nebo její první část, pokud zdanitelná služba spočívá v jiném využití mnohostranného digitálního rozhraní než podle písmene a).

Připomínka

Z textu tohoto ustanovení není zřejmé, pokud se uskutečňuje transakce prostřednictvím mnohostranného rozhraní mezi dvěma uživateli ze dvou odlišných států, na straně kterého ze států se bude tato zdanitelná služba při stanovení dílčího základu daně započítávat. Navrhujeme tuto otázku vyjasnit.

E.12 K § 23**§ 23****Vymezení zdanitelné služby**

Prodejem dat o uživatelích je prodej dat shromážděných o uživatelích digitálního rozhraní a získaných na základě jejich aktivity na tomto rozhraní, s výjimkou prodeje dat

- a) získaných ze senzoru nebo
- b) regulovanou finanční entitou.

Připomínka

Z návrhu není zřejmé, co se rozumí daty, které byly získány ze senzorů. Navrhujeme tento termín vyjasnit.

E.13 K § 24

§ 24

Uskutečnění zdanitelné služby

Zdanitelná služba prodeje dat o uživateli se považuje za uskutečňovanou dnem, ve kterém došlo k uzavření smlouvy o prodeji dat, nebo dnem, ve kterém je znám soubor všech uživatelů, o kterých byla tato data shromážděna, podle toho, který den nastal později.

Připomínka

Zdanitelná služba prodeje dat je zdanitelnou v okamžiku uzavření smlouvy o prodeji. Přestože bude asi tento smluvní typ konkludentně použit ve většině případů, může být použito i jiného smluvního typu, na základě něhož se poskytovatel zaváže určitá data o uživateli sebrat a poskytovat průběžně, tedy soubor dat se může měnit nejenom co do rozsahu uživatelů, ale i struktury, neboť může docházet k průběžnému rozšiřování analyzovaných atributů. Jelikož je v samotném návrhu datum uskutečnění zdanitelné služby vymezen *espresiss verbis* jako pozdější z uvedených dvou situací, bylo by možné zjednodušit znění vazbou pouze na okamžik předání dat o uživateli nebo jiný jednoznačně identifikovatelný okamžik. Text v důvodové zprávě je v dané části neúplný, vymezuje pouze jednu situaci oproti znění § 24 v navrženém předpise. Navrhujeme navázat okamžik zdanitelné služby na samotné předání dat a doplnit důvodovou zprávu.

E.14 K § 25 - tato připomínka je zásadní

§ 25

Místo poskytnutí zdanitelné služby

Zdanitelná služba prodeje dat o uživateli je poskytnuta na území České republiky, pokud jsou tato data shromážděna alespoň o 1 uživateli z České republiky.

Připomínka

Alokace služeb k ČR za situace, kdy účast uživatele z ČR může být pouze okrajová, může znamenat zdanění služeb, které se fakticky ČR netýkají, což může vést k nejasným závěrům a případné konkurenci daňových jurisdikcí s nejasným řešením.

Navíc je takto definovaná daň prakticky nespravedlivá, neboť správce daně nebude často schopen zjistit, že subjekt digitální dani v daném předmětu podléhá. Daň tak nemůže být rovná a nebude odpovídat zásadě *padni komu padni*, ale daleko spíše *padni, koho si vybereme* a u koho daň vybrat dokážeme.

Z návrhu není zřejmé, když soubor shromážděných dat bude obsahovat data 10 uživatelů pocházejících z různých států, a tyto státy budou mít rovněž zavedenu daň z vybraných digitálních služeb s obdobným ustanovením, jak bude určeno místo poskytnutí zdanitelné služby?

E.15 K § 27 - tato připomínka je zásadní**§ 27****Dílčí základ daně z provedení cílené reklamní kampaně**

(1) Dílčí základ daně z provedení cílené reklamní kampaně činí úhrn částí úplat připadajících na Českou republiku za uskutečněné provedení cílené reklamní kampaně spočívající v

- a) umístění cílené reklamy nebo
- b) poskytnutí doplňkové služby k umístění cílené reklamy.

(2) Část úplaty za uskutečněné provedení cílené reklamní kampaně spočívající v umístění cílené reklamy připadající na Českou republiku činí součin

- a) úplaty za uskutečněné provedení cílené reklamní kampaně spočívající v umístění cílené reklamy a
- b) podílu počtu úplatných událostí u této cílené reklamy, které nastaly v souvislosti s činností
 1. uživatelů z České republiky, a
 2. všech uživatelů.

(3) Část úplaty za uskutečněné provedení cílené reklamní kampaně spočívající v poskytnutí doplňkové služby připadající na Českou republiku činí součin

- a) úplaty za uskutečněné provedení cílené reklamní kampaně spočívající v poskytnutí doplňkové služby k umístění cílené reklamy a
- b) podílu počtu úplatných událostí u této cílené reklamy, které nastaly v souvislosti s činností
 1. uživatelů z České republiky, a
 2. všech uživatelů.

Připomínka

Rozumíme správně tomuto ustanovení tak, že stanovení dílčího základu daně bude provedeno vždy s ohledem na počet uživatelů nikoliv s ohledem na výši úplat, které od těchto uživatelů pocházejících z různých států plynou? Navrhujeme toto v návrhu výslovně uvést.

Z návrhu není zřejmé, co znamená reklamní kampaň, nikde není definována velikost, a co má být považováno za jednu reklamní kampaň. Navrhujeme toto v návrhu vyjasnit.

E.16 K § 29 - tato připomínka je zásadní**§ 29****Dílčí základ daně z prodeje dat o uživatelích**

(1) Dílčí základ daně z prodeje dat o uživatelích činí úhrn částí úplat za prodej dat o uživatelích připadajících na Českou republiku.

(2) Část úplaty za prodej dat o uživatelích připadající na Českou republiku činí součin

- a) úplaty za prodej dat o uživateliích a
- b) podílu počtu
 - 1. uživatelů z České republiky, kterých se tato data týkají, a
 - 2. všech uživatelů, kterých se tato data týkají.

Připomínka

Návrh vychází z nesprávné hospodářské logiky, že cena dat o uživateliích je v zásadě fixní. Cena dat však záleží jednak na nákladech spojených se získáním těchto dat a dále i možností využít tato data k hospodářské činnosti. Je to stejné jako tvrdit, že data o spotřebitelském chování v Somálsku jsou stejně hospodářsky využitelná jako data o spotřebitelském chování ve Švýcarsku, i když je zřejmé, že hospodářský potenciál průměrného spotřebitele v Somálsku je nižší než hospodářský potenciál průměrného spotřebitele ve Švýcarsku (s výjimkou některých specifických komodit).

E.17 K § 33 - tato připomínka je zásadní

§ 33

Rozpočtové určení daně

Výnos daně z vybraných digitálních služeb je příjmem státního rozpočtu.

Připomínka

Úprava rozpočtového určení digitální daně v zákoně je nesystémová, i když nemá na poplatníky daně žádný přímý dopad. Avšak úprava rozpočtového určení by měla být upravena v zákoně, který se zabývá rozpočtovým určením daní, tedy v zákoně 218/2000 Sb., a není vhodné tuto úpravu třístit do jednotlivých předpisů zabývajících se jednotlivými daněmi. Navrhujeme jít proto cestou novelizace zvláštního zákona o rozpočtovém určením daní.

E.18 K § 35 - tato připomínka je zásadní

§ 35

Zvláštní ustanovení o podání

Přihláška k registraci k dani z vybraných digitálních služeb, daňové přiznání a dodatečné daňové přiznání se podává datovou zprávou

- a) podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, nebo
- b) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.

Připomínka

Ustanovení § 35 upravuje povinnou elektronickou formu podání datovou zprávou, pro kterou je nutný český zaručený elektronický podpis či přístup do datové schránky. V § 36 je dále uvedeno, že se očekává, že danými subjekty budou zejména zahraniční společnosti, které však aktuálně nemají zřízenou datovou schránku či český zaručený elektronický podpis. Aniž by došlo k nabytí účinnosti nařízení eIDAS, jeví se jako nad míru komplikované, aby jednotliví posléze plátcí této daně provedli podání bez zvolení zmocněnce nikoliv pouze pro doručení, jak je uvedeno v § 36, ale i pro odesílání. Navrhujeme zanalyzovat praktické možnosti zahraničních plátců plnit povinnou elektronickou formu podání zejména z důvodu nemožnosti zřízení datové schránky a obtížnému přístupu k českému zaručenému elektronickému podpisu a případně ustanovení z návrhu vypustit.

E.19 K § 39

§ 39

Evidence pro účely daně z vybraných digitálních služeb

(1) Plátce daně z vybraných digitálních služeb je povinen vést v evidenci pro účely daně z vybraných digitálních služeb veškeré údaje vztahující se k jeho daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání.

(2) V evidenci pro účely daně z vybraných digitálních služeb vede plátce odděleně jednotlivé poskytnutí zdanitelné služby.

Připomínka

Z návrhu není zřejmé, zda musí evidence pro účely daně z vybraných digitálních služeb obsahovat rovněž informace o jednotlivých uživatelích, a pokud ano, jak podrobné informace o uživatelích. Navrhujeme tuto otázku v návrhu vyjasnit.

E.20 K § 40 - tato připomínka je zásadní

§ 40

Evidence registrovaných uživatelů

(1) Osoba povinná k dani z vybraných digitálních služeb, která v České republice uskutečnila poskytnutí zdanitelné služby využití mnohostranného digitálního rozhraní je povinna vést v evidenci registrovaných uživatelů údaje o platných registracích uživatelů tohoto rozhraní, a to v členění potřebném pro určení, zda je tato osoba plátcem daně z vybraných digitálních služeb.

(2) Osoba povinná k dani podle odstavce 1 je daňovým subjektem.

Připomínka

Z návrhu není zřejmé členění evidence ani způsob ověřování identity uživatele a následná kontrola správcem daně. To celé za situace, kdy jedna fyzická nebo právnická osoba může mít více zařízení s unikátní IP adresou a může mít také více internetových identit, např. ve formě samostatných facebookových profilů.

Vyplývá z návrhu, že v případě mnohostranného digitálního rozhraní se budou muset jednotliví uživatelé registrovat, avšak v případě ostatních vybraných digitálních služeb se budou uživatelé odvozovat od platné IP adresy. Jakým způsobem bude ošetřeno případné duplicitní započítání příslušné digitální adresy? Navrhujeme toto v návrhu vyjasnit.

E.21 K § 41

§ 41 Daňové přiznání

(1) Plátce daně z vybraných digitálních služeb je povinen podat daňové přiznání k dani z vybraných digitálních služeb.

(2) Daňové přiznání k dani z vybraných digitálních služeb se podává vždy nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce po uplynutí zdaňovacího období.

Připomínka

Rozumíme správně, že daň bude splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání k dani z příjmů? Bude možné lhůtu pro podání daňového přiznání prodloužit v souladu s daňovým řádem? Navrhujeme tyto otázky v návrhu upřesnit.

E.22 K § 46 - tato připomínka je zásadní

§ 46 Záloha

(1) Plátce daně z vybraných digitálních služeb je povinen platit daň z vybraných digitálních služeb prostřednictvím záloh za zálohové období u digitální daně.

(2) Zálohovým obdobím je období od prvního dne následujícího po posledním dni lhůty pro podání daňového přiznání za bezprostředně předcházející zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období.

(3) Zálohy činí jednu dvanáctinu předchozí daně. Pokud byl plátce plátcem pouze po část posledního bezprostředně předcházejícího zdaňovacího období, činí zálohy podíl předchozí daně a počtu celých kalendářních měsíců, po které byl plátcem.

(4) Předchozí daní podle odstavce 3 je daň, která byla tvrzena plátcem v daňovém přiznání za poslední bezprostředně předcházející zdaňovací období. Pokud bylo za

toto zdaňovací období plátcem podáno dodatečné daňové tvrzení na daň vyšší, je touto předchozí daní tato vyšší daň. Pokud byla správcem daně stanovena vyšší daň za toto zdaňovací období, je touto předchozí daní tato stanovena vyšší daň.

(5) Zálohy jsou splatné měsíčně, do patnáctého dne následujícího měsíce po skončení kalendářního měsíce, za který se zálohy platí.

(6) Po skončení zdaňovacího období se zálohy uhrazené v jeho průběhu započítávají na úhradu splatné daně za toto zdaňovací období.

Připomínka

Navržené znění odst. 1 vylučuje prakticky rozdíl mezi výší záloh a finální daňovou povinností, neboť stanoví výlučnost platby daně prostřednictvím záloh, a to bez ohledu na to, že podle odst. 3 se zálohy neurčují podle aktuální daňové povinnosti, ale podle předchozí daně. Zaplacené zálohy se započtou na daňovou povinnost, ale není stanovena výslovná povinnost uhradit doplatek na dani.

Zálohové období u digitální daně se odlišuje od zálohového období u daně z příjmů, což minimálně stojí za zdůraznění (obdobně jako je odlišná splatnost)!

Výsledná záloha může vycházet a zpravidla i bude hodnotově s desetinnými čísly. Navrhujeme doplnit mechanismus zaokrouhlení vypočtené zálohy.

E.23 K § 48 - tato připomínka je zásadní

§ 48

Nespolehlivý plátc

(1) Poruší-li plátc daně z vybraných digitálních služeb závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně z vybraných digitálních služeb, správce daně rozhodne, že tento plátc je nespolehlivým plátcem.

(2) Odvolání proti rozhodnutí podle odstavce 1 lze podat do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí a má odkladný účinek. Z důvodů hodných zvláštního zřetele může správce daně odkladný účinek vyloučit.

(3) Nespolehlivý plátc může požádat správce daně o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým; žádost může podat nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí,

a) že je nespolehlivým, nebo

b) kterým správce daně zamítl žádost o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým.

(4) Správce daně žádosti podle odstavce 3 vyhoví, pokud plátc po dobu 1 roku závažným způsobem neporušuje své povinnosti vztahující se ke správě daně.

(5) Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je daný plátc nespolehlivým plátcem.

Připomínka

Koncepce nespolehlivého plátce u daně z vybraných digitálních služeb může být splývavá s nespolehlivým plátcem pro účely DPH. Upozorňujeme, že bude nutné jednoznačně v registrech vedených správcem daně a přístupným uživatelům na

webovém rozhraní správce daně odlišit nespolehlivost plátce pro účely (i) DPH a (ii) daně z digitálních služeb, neboť je nutné předejít tomu, aby v praxi docházelo k jejich zaměňování. To by přitom mohlo vést k odvádění daně z přidané hodnoty odběratelem přímo na účet správce daně, protože by se domníval, že dodavatel je nespolehlivým, z důvodu například přehlédnutí typu "nespolehlivosti" plátce. Rovněž by přicházelo v úvahu pojmově tyto dvě skupiny nespolehlivých osob odlišit.

E.24 K § 49 - tato připomínka je zásadní

§ 49

Blokace plateb

(1) Poskytovatelé platebních služeb nesmějí provádět platební transakce ve prospěch ani k tíži platebních účtů uvedených na seznamu nepovolených účtů vybraných digitálních služeb.

(2) Správce daně rozhodne o zapsání platebního účtu, který je využíván nespolehlivým plátcem při úplatném poskytování zdanitelné služby na území České republiky, na seznam nepovolených účtů vybraných digitálních služeb, pokud plátce daně z vybraných digitálních služeb

- a) je nespolehlivým plátcem alespoň po dobu 1 roku a
- b) po uplynutí doby podle písmene a) znovu závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně z vybraných digitálních služeb.

(3) Zákaz podle odstavce 1 jsou poskytovatelé platebních služeb povinni dodržovat nejpozději od patnáctého dne po zveřejnění jedinečného identifikátoru platebního účtu v seznamu nepovolených účtů vybraných digitálních služeb.

(4) Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup seznam nepovolených účtů vybraných digitálních služeb. Seznam obsahuje

- a) jedinečný identifikátor platebního účtu, který je využíván nespolehlivým plátcem při úplatném poskytování zdanitelné služby na území České republiky a
- b) den zápisu a výmazu platebního účtu.

(5) Správce daně rozhodne neprodleně o výmazu platebního účtu ze seznamu nepovolených účtů vybraných digitálních služeb, přestane-li být plátce nespolehlivým plátcem.

Připomínka

Ustanovení zásadním způsobem zasahuje do soukromoprávní povahy vztahu zahraniční poskytovatel vybraných digitálních služeb a odběratel, což je nutné považovat za vybočující z přípustných opatření k řádnému výběru daně. Tímto zásahem by došlo ke znemožnění řádného splnění civilně právního závazku odběratele uhradit za poskytovanou službu, neboť tou by byl odběratel nadále vázán, nicméně nebyl by ji schopen splnit řádně a včas. Poskytovatel platebních služeb by totiž byl povinen vrátit předmětnou blokovanou platbu na bankovní účet odběratele, neboť poskytovatel není vlastníkem (ani jím být nemůže) zadržovaných finančních prostředků. Obdobně by se naopak poskytovatel vybraných digitálních služeb, jemuž by byly platby blokovány, mohl dostat do situace nemožnosti splnění soukromoprávních závazků, a to aniž by bylo na jisto postaveno, že mu za dané období vůbec nějaká daňová povinnost vznikne. Dále je možné, že blokace plateb bude pro zákazníka znamenat, že nebude moci za objednanou službu zaplatit, v případě

požadavku na úhradu za službu před okamžikem jejího reálného poskytnutí, aniž by se ale o této skutečnosti dozvěděl. To může mít negativní dopad na jeho ekonomickou situaci, protože pokud nezaplatí, služba mu pravděpodobně nebude poskytnuta, ačkoliv byl v dobré víře, že mu služba na základě zadané a proběhlé platby bude poskytnuta. Pro tyto účely je nutné využít běžné mechanismy dostupné v DŘ tj. exekuci na účet případného povinného, po vzniku daňové povinnosti tj. jejího samovyměření. Pro tento účel se jeví jako dostačující využití současných procesně právních instrumentů například provádění zajištění daně, nikoliv blokace celé platby. Navíc blokace plateb může vést k tomu, že platby budou probíhat prostřednictvím třetích osob a tím se blokace fakticky bude obcházet. Z těchto důvodů je nezbytné navrhované znění § 49 vypustit.

E.25 K § 52 - tato připomínka je zásadní

§ 52

Přepočtení měn

(1) Pro účely daně z vybraných digitálních služeb se pro přepočtení cizí měny na českou měnu použije způsob určení kurzu podle zákona upravujícího daně z příjmů.

(2) Pro účely daně z vybraných digitálních služeb se pro přepočtení české nebo cizí měny na euro použije obdobně způsob určení kurzu podle zákona upravujícího daně z příjmů. Při tom se použijí kurzy vyhlášené Evropskou centrální bankou.

Připomínka

Z návrhu není zřejmé, proč se samostatně upravuje přepočtení na českou měnu a přepočtení na euro. Navrhujeme vycházet vždy buď z kurzu České národní banky, nebo z kurzu Evropské centrální banky.

E.26 K § 55 - tato připomínka je zásadní

§ 55

Účinnost

Tento zákon nabývá účinnosti prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení.

Připomínka

Legisvakanční lhůta v délce jednoho měsíce se jeví jako naprosto nepřiměřená, zejména s ohledem na novost a komplikovanost regulované materie a na lhůty běžně potřebné k úpravě informačních systémů adresátů právní úpravy. Jestliže stát prostřednictvím ministerstva financí oznámil 30. dubna 2019, že návrh je finalizován, aby byl tento předložen k vnějšímu připomínkovému řízení až počátkem července 2019, pak to svědčí o komplikovanosti právní úpravy. V tomto lze odkázat na

legisvakanční lhůty v zákoně o evidenci tržeb, které byly nejméně tříměsíční, přičemž předmět právní úpravy byl obdobně komplikovaný.

V navržené lhůtě jednoho měsíce není prakticky možné naplnit požadavek uvedený v § 40, to je vést řádně evidenci registrovaných uživatelů vybraných zdaněných digitálních služeb. Navíc uvedená lhůta nedává daňové správě ani možnost zaujmout určitá výkladová stanoviska k praktické aplikaci zákona v jeho konečném znění.

Na základě toho navrhuje, aby legisvakanční lhůta byla minimálně 6 měsíců.

Připomínky zpracoval: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, člen Prezidia a vedoucí Sekce DPPO

Připomínky zaslali: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, člen Prezidia a vedoucí Sekce DPPO; JUDr. Ing. Martin Kopecký, člen Prezidia a Sekcí DPPO, DPH, mezinárodní zdanění, účetnictví, Ing. Kateřina Novotná, člen Sekce DPPO, Ing. Zdeněk Urban, vedoucí Sekce účetnictví, člen Sekcí správy daní, DPPO, DPFO, DPH, Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., člen Sekcí DPPO, DPFO, DPH, mezinárodní zdanění, účetnictví, malé daně.