

Soňa Simić Ballová

Zdaňovanie digitálnych služieb –

iniciatívy, problémy
a možnosti smerovania
ich daňovo-právnej regulácie



Zdaňovanie digitálnych služieb

– iniciatívy, problémy a možnosti
smerovania ich daňovo-právnej regulácie

Soňa Simić Ballová

Leges

Vzor citace:

SIMIĆ BALLOVÁ, S. *Zdaňovanie digitálnych služieb – iniciatívy, problémy a možnosti smerovania ich daňovo-právnej regulácie*. Praha: Leges, 2023. 204 s.

Autorka:

JUDr. Soňa SimiĆ Ballová, PhD.

Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie, Právnická fakulta, UPJŠ v Košiciach

Recenzenti:

doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.

Katedra finančného práva, Právnická fakulta, Univerzita Komenského v Bratislave

doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.

Katedra finančného práva a národného hospodárství, Právnická fakulta, Masarykova univerzita v Brně

Vedecká monografia je podporená v rámci projektu APVV-19-0124 „*Daňové právo a nové javy v ekonomike (digitálne služby, zdieľaná ekonomika, virtuálne meny)*“.

Vydalo Nakladatelství Leges, s. r. o., Lublaňská 4/61, Praha 2,
v roce 2023 jako svou 925. publikaci.

Vydání první

Edice Teoretik

Návrh obálky Michaela Vydrová

Redakce Mgr. Mária Pavláková

Sazba Gradis

Tisk Tiskárna PROTISK, s. r. o., České Budějovice

www.knihyleges.cz

© Soňa SimiĆ Ballová, 2023

ISBN 978-80-7502-724-5

ISBN e-kniha: 978-80-7502-726-9

KATALOGIZACE V KNIZE - NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR

Simić Ballová, Soňa

Zdaňovanie digitálnych služieb - iniciatívy, problémy a možnosti smerovania ich daňovo-právnej regulácie / Soňa Simić Ballová. -- Vydání první. -- Praha : Leges, 2023. -- 1 online zdroj. -- (Teoretik)

Obsahuje bibliografii, bibliografické odkazy a rejstřík

ISBN 978-80-7502-726-9 (online ; pdf)

* 338.46:004 * 336.22 * 004 * 34 * (048.8)

– elektronické služby -- právní aspekty

– daně -- právní aspekty

– digitalizace -- právní aspekty

– monografie

336.1/.5 - Veřejné finance [4]

OBSAH

Zoznam použitých skratiek a skrátených názvov	9
Zoznam tabuliek a modelových schém	11
Predhovor	13
Úvod	15
Aktuálnosť realizovaného výskumu	23
Súčasný stav dostupnej literatúry v oblasti výskumu	25
1 Digitálne služby ako nové javy v ekonomike – ich podstata, regulačný rámec a daňovo-právne aspekty	29
1.1 Digitálne služby a inovatívne obchodné modely v daňových súvislostiach	31
1.1.1 Širšie daňové výzvy vyplývajúce z digitalizácie v oblasti priamych daní	49
1.2 Zdaňovanie pri zdroji v podmienkach digitálnej ekonomiky – požiadavka dostatočne úzkej väzby (<i>genuine link</i>) a (digitálny) daňový nexus	51
1.2.1 Stála prevádzkareň podľa vedy o daňovom práve a aktuálnych pravidiel medzinárodného zdaňovania	60
2 Aktuálny právny stav a vybrané problémy zdaňovania digitálnych služieb	66
2.1 Zdaňovanie digitálnych služieb <i>de lege lata</i> – unilateralizmus, multilateralizmus alebo negatívna harmonizácia?	66
2.2 Všeobecne k unilaterálnym mechanizmom digitálneho zdaňovania	73
2.3 Unilaterálne dane z digitálnych služieb (DST) a dane z digitálnej reklamy (DAT)	82
2.3.1 Francúzska daň z digitálnych služieb (DST)	92
2.3.2 Maďarská daň z reklamy (<i>nielen</i>) na internete (DAT)	95
2.4 Unilaterálna digitálna stála prevádzkareň vs. „Tax Treaty Override“	102
2.4.1 Turecká zrážková daň z príjmov z poskytovania služieb digitálnej reklamy	110
2.5 Zdaňovanie digitálnych služieb v právnom poriadku SR	113

2.5.1 Zdaňovanie príjmov prevádzkovateľov digitálnych platforiem	114
2.5.2 Prevádzkovateľ digitálnej platformy ako zástupca platiteľa dane za ubytovanie	125
3 Nadnárodné Iniciatívy zdaňovania digitálnych služieb – ich vecné vymedzenie, potenciálne limity a perspektívy	135
3.1 EÚ: Spoločný systém zdaňovania digitálnych služieb a jeho úskalia	135
3.1.1 Návrh smernice DST a návrh smernice DAT	139
3.1.2 Návrh smernice SDP	150
3.2 OECD: Problémy spojené s BEPS a dvojpilierové riešenie daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie ekonomiky	158
3.2.1 Pravidlá prvého piliera	167
3.3 Zdaňovanie digitálnych služieb <i>de lege ferenda</i> – vybrané možnosti ďalšieho smerovania daňovo-právnej regulácie digitálnych služieb	174
Záver	180
Zoznam použitej literatúry	185
Vecný register	203

ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK A SKRÁTENÝCH NÁZVOV

I.

BEPS	narúšanie základu dane a presun ziskov
EÚ	Európska únia
OECD	Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj
OSN	Organizácia spojených národov
SR	Slovenská republika
TFDE	pracovná skupina pre digitálnu ekonomiku
USA	Spojené štáty americké
ZEÚ	Zmluva o Európskej únii
ZFEÚ	Zmluva o fungovaní Európskej únie

II.

Daňový poriadok

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zme-
ne a doplnení niektorých zákonov

modelová daňová zmluva OECD

Modelová daňová zmluva OECD o príjmoch a majetku

modelová zmluva OSN o zamedzení dvojitého zdanenia

Modelová zmluva OSN o zamedzení dvojitého zdanenia medzi
rozvinutými a rozvojovými štátmi

návrh smernice DAT

Návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnej
reklamy formou dane z výnosov z poskytovania služieb digitál-
nej reklamy z 1. marca 2019 – politická dohoda

návrh smernice DST

Návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych
služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitál-

nych služieb z 21. marca 2018, COM/2018/0148 final – 2018/073 (CNS)

návrh smernice SDP

Návrh smernice Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou z 21. marca 2018, COM/2018/0147 final – 2018/072

smernica o elektronickom obchode

Smernica 2000/31/ES Európskeho parlamentu a Rady z 8. júna 2000 o určitých právnych aspektoch služieb informačnej spoločnosti na vnútornom trhu, najmä o elektronickom obchode (smernica o elektronickom obchode)

zákon o dani z príjmov

Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov

zákon o miestnych daniach

Zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady

ZOZNAM TABULIEK A MODELOVÝCH SCHÉM

I.

Tabuľka 1	Základné skupiny a základné druhy unilaterálnych mechanizmov	79
Tabuľka 2	Vybrané príklady unilaterálnych mechanizmov zdaňovania digitálnych služieb	80
Tabuľka 3	Dane z digitálnych služieb (DST) vs. dane z digitálnej reklamy (DAT)	83
Tabuľka 4	Francúzska DST – základné prvky a daňový nexus	94
Tabuľka 5	Maďarská DAT – základné prvky a daňový nexus	98
Tabuľka 6	Stála prevádzkareň podľa zákona o dani z príjmov a daňovej zmluvy medzi SR a Írskom a daňovej zmluvy medzi ČSSR a Holandskom	107
Tabuľka 7	Stav registrácie stálych prevádzkarní digitálnych platforiem	120
Tabuľka 8	Výška priznaných príjmov a odvedenej dane digitálnych platforiem	120
Tabuľka 9	Výška zrazenej a odvedenej dane poskytovateľmi služieb prepravy a ubytovania	121
Tabuľka 10	Zvažované možnosti európskej regulácie (vybraných aspektov) digitálneho zdaňovania	137
Tabuľka 11	Daňový nexus a alokačný mechanizmus v zmysle návrhov smerníc DST a DAT	145
Tabuľka 12	Test významnej digitálnej prítomnosti podľa návrhu smernice SDP	153

II.

Modelová schéma 1	Štruktúra „Double Irish-Dutch Sandwich“	35
Modelová schéma 2	Zaužívaná štruktúra digitálnych platforiem	40
Modelová schéma 3	I. Unilaterálne obrátové dane – absencia (vnútroštátneho) mechanizmu zamedzenia dvojitého zdanenia	86
Modelová schéma 4	II. Unilaterálne digitálne obrátové dane – vnútroštátny mechanizmus zamedzenia dvojitého zdanenia	87
Modelová schéma 5	I. Daňové zmluvy uzatvorené s tretími krajinami podľa čl. 351 ZFEÚ	157
Modelová schéma 6	II. Daňové zmluvy uzatvorené s tretími krajinami podľa čl. 351 ZFEÚ	158

PREDHOVOR

Táto vedecká monografia predstavuje výstup z riešenia grantovej úlohy projektu APVV-19-0124 „*Daňové právo a nové javy v ekonomike (digitálne služby, zdieľaná ekonomika, virtuálne meny)*“ (2020 – 2023) s tým, že sa odkláňa od riešenia otázok spojených s virtuálnymi menami.¹ Predložená vedecká monografia zároveň z podstatnej časti vychádza z dizertačnej práce s názvom „*Zdaňovanie digitálnych služieb – iniciatívy, problémy a možnosti smerovania ich daňovo-právnej regulácie*“ obhájenej 28. augusta 2023 na Právnickej fakulte Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.

Vedecká monografia v komplexnom ponímaní sa zaoberá zdaňovaním digitálnych služieb za súčasného upriamania pozornosti na tri parciálne aspekty skúmanej problematiky, a to na iniciatívy, problémy a možnosti ďalšieho smerovania daňovo-právnej regulácie digitálnych služieb. V rámci iniciatív zdaňovania digitálnych služieb sú vecne vymedzené a analyzované aktuálne, ako aj navrhované pravidlá digitálneho zdaňovania tak z ich hmotnoprávneho hľadiska (vymedzenie podstatných a ostatných prvkov digitálneho zdaňovania), ako aj z hľadiska ich formy a následného spôsobu ich implementácie do vnútroštátnych právnych poriadkov, prípadne ich autonómnej aplikácie. Problémy zdaňovania digitálnych služieb sú identifikované a následne uplatnením zodpovedajúcich metód analyzované systematicky a priebežne v rámci jednotlivých kapitol s následným sústredením vyvođených poznatkov a úsudkov v záverečnej časti diela. V rovine možností smerovania daňovo-právnej regulácie digitálnych služieb nie je cieľom len abstraktná formulácia tendencií rozvoja právnej úpravy zdaňovania digitálnych služieb v korelácii s predstavenými iniciatívami digitálneho zdaňovania na viacerých úrovniach (národnej, EÚ a OECD úrovni), ale cieľom je, aby boli tieto ini-

¹ K tejto a súvisiacej problematike pozri napríklad: BAL, A. *Taxation, Virtual Currency and Blockchain*. AH Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V., 2019. 291 s.; LÁNSKY, J. *Kryptomeny*. Praha: C. H. Beck, 2018. 160 s.; PUTERA, M. Concept of Crypto-assets Taxation in the Slovak republic. *Studia Iuridica Cassoviensia*. 2022, roč. 10, č. 2, s. 84 – 100; ŠTRKOLEC, M. Virtuálne meny (právna podstata, regulačný rámec a zdaňovanie). *Acta Universitatis Carolinae: Iuridica*. 2022, roč. 68, č. 4, s. 99 – 115 alebo tiež KAČALJAK, M., KATKOVČIN, M. Kryptoaktíva ako finančné účty. In: *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb: COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2021. s. 195 – 205.

ciatívy posudzované v ich vzájomných súvislostiach s vymedzením preferovaného modelu.

Po úvodnom objasnení vzájomného vzťahu fenoménov – digitalizácie a digitálnej ekonomiky a po základnom vymedzení nových javov vyskytujúcich sa v ich rámci – digitálnych služieb a digitálnych platforiem sa núkali viaceré možné prístupy k spracovaniu problematiky zdaňovania digitálnych služieb. Naostatok bol zvolený prístup postupnej analýzy dotknutých inštitútov daňového práva, aktuálneho právneho stavu a iniciatív zdaňovania digitálnych služieb v jednotlivých kapitolách, ktorý zahŕňa:

- analýzu možností aplikácie aktuálnych pravidiel zdaňovania na nové javy v ekonomike v prvej kapitole,
- analýzu doposiaľ prijatých zmien právnej regulácie a dostupnej rozhodovacej činnosti súdnych autorít v druhej kapitole a
- vymedzenie a analýzu vecných prvkov jednotlivých iniciatív zdaňovania digitálnych služieb so zhodnotením ich postupného vývoja a *pro futuro* perspektív v tretej kapitole.

Uvedené systematické triedenie kapitol zohľadňuje osobitosti vyplývajúce jednak z medzinárodného systému zdaňovania, daňových právomocí EÚ, ale aj práva EÚ ako celku a daňových systémov jednotlivých štátov. Zdaňovanie digitálnych služieb sa dotýka zásadne pravidiel cezhraničného zdaňovania a z uvedeného dôvodu sú dotknuté pravidlá zdaňovania (vnútroštátne pravidlá, právo EÚ a medzinárodné pravidlá) analyzované každé osobitne, ako aj v ich vzájomných interakciách.

Košice október 2023

JUDr. Soňa Simić Ballová, PhD.

ÚVOD

„S ohľadom na všadeprítomný charakter digitalizácie by bolo náročné, ak nie nemožné, delimitovať digitálnu ekonomiku od zvyšku ekonomiky na daňové účely.“²

Pre tvorbu moderného daňového systému a pre reálne naplnenie fiskálnej funkcie daní je nevyhnutné, aby pri prijímaní daňovo-právnych noriem boli okrem iných aspektov zohľadnené aj najnovšie trendy sprevádzajúce výkon ekonomicko-obchodných aktivít, ktoré podliehajú, resp. ktoré by mali podliehať zdaneniu. Proces digitalizácie podnietil potrebu zmeny súčasných pravidiel zdaňovania tak, aby daňovo-právna regulácia zodpovedala podmienkam digitálneho veku. Digitalizácia, jej právne aspekty a s ňou spojené teoretickoprávne a právno-aplikačné problémy zastávajú v posledných rokoch popredné miesta v rámci aktuálnych otázok nielen vedy o daňovom práve,³ ale aj iných disciplín právnej vedy. Digitalizáciu je potrebné vnímať ako materiálny prameň práva, ktorý podnecuje tvorbu vhodnej právnej úpravy nielen v daňovej oblasti, ale aj v rámci iných právnych odvetví.

V daňových súvislostiach sa zdôrazňuje najmä všadeprítomný charakter digitalizácie, ktorý súvisí jednak s horizontálnym efektom digitalizácie, a má vyjadriť, že táto dnes preniká do všetkých odvetví ekonomiky. Deklarovaný všadeprítomný charakter digitalizácie však súvisí aj s posúdením zásadnej daňovej otázky, a to:

- či možno k zdaňovaniu digitálnej ekonomiky pristupovať selektívne, t. j. stanovením nových špecifických nástrojov daňového práva a prijatím špeciálnych pravidiel alebo

² OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s. 11.

³ Veda o daňovom práve ako relatívne mladá právno-vedná disciplína skúma pôsobenie daňového práva a právnych noriem na podnikateľské prostredie, na sociálnu sféru života spoločnosti a na vzťahy, ktoré pritom vznikajú. Bližšie pozri BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019, s. 116 a nasl. Podľa iných autorov sú predmetom výskumu finančnoprávnej vedy spoločensko-ekonomické procesy v oblasti pohybu verejných peňažných fondov. Pozri SIDAK, M., DURAČINSKÁ, M. a kol. *Finančné právo*. Bratislava: C. H. Beck, 2012, s. 13 a nasl.

- či si digitálna ekonomika ako integrálna súčasť globálnej ekonomiky ako takej vyžaduje všeobecný prístup koherentný s aktuálnymi pravidlami zdaňovania.

Okrem interdisciplinarity a horizontálneho efektu sa digitalizácia vyznačuje aj jej globálnym rozmerom. Globalizácia svetového obchodu a podnikania v posledných rokoch akceleruje a v dôsledku digitalizácie sa tovary a služby stávajú dostupnejšími viac ako kedykoľvek predtým. Obdobne ako v prípade horizontálneho efektu digitalizácie sa javí takmer nemožným aj vymedzenie jej akýchkoľvek hraníc v určitom geopolitickom priestore. S globálnym charakterom digitalizácie je spojená ďalšia otázka zásadná pre daňovo-právnu reguláciu, a to:

- či je vhodné ponechať zdaňovanie digitálnej ekonomiky na unilaterálnu reguláciu jednotlivými štátmi v rámci ich daňovej suverenity alebo
- či je potrebné zdaňovanie digitálnej ekonomiky regulovať v širšom multilaterálnom rámci.

Dynamika zmien daňovo-právnej regulácie sa v priebehu vývoja daňového práva ustálila ako jeden z charakteristických znakov tohto právneho odvetvia. Tempo pokroku určitého javu značne sťažuje snahy o relatívne vyčerpávajúce vymedzenie tohto javu, keď sa jeho definícia môže v pomerne krátkom čase stať prekonanou. Uvedené možno v plnom rozsahu aplikovať aj na prebiehajúci proces digitalizácie. Digitalizácia, ktorej jadrom je práve poskytovanie digitálnych služieb, predstavuje neustále napredujúci proces transformácie fungovania spoločensko-ekonomických vzťahov súvisiaci s vývojom a implementáciou digitálnych technológií. Digitálna ekonomika⁴ je následne výsledkom tohto transformačného procesu, ktorý prinášajú informračné a komunikačné technológie (IKT).⁵ Neodmysliteľným funkčným komponentom digitálnej ekonomiky sú aj digitálne služby, ktoré zahŕňajú pomerne širokú škálu služieb. Vo všeobecnej rovine právo EÚ poníma digitálne služby synonymicky k pojmu služby informačnej spoločnosti (pozri ďalej). Prebiehajúci proces digitalizácie ekonomiky je prirodzene spätý

⁴ Podľa prof. Babčáka má pojem digitálna ekonomika vyjadriť spôsob alokácie zdrojov za využitia IKT. Bližšie pozri BABČÁK, V. Slovenské daňové právo na ceste od tradičnej ku zdieľanej ekonomike. In: *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb – COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: UPJŠ, ŠafárikPress, 2021, s. 19 a nasl.

⁵ OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s. 11.

aj s používaním širokého spektra ďalších, relatívne nových pojmov, ktorými sú okrem pojmu digitálna ekonomika a digitálne služby, aj ďalšie pojmy, ako napríklad ekonomika platforiem alebo zdieľaná ekonomika synonymicky označovaná aj ako kolaboratívna ekonomika.⁶ V rámci týchto pojmov je možné nazerať na pojem digitálna ekonomika ako na súhrnný pojem zastrešujúci ostatné tieto javy, ktoré sa vyskytujú v jej rámci, avšak vyznačujú sa určitými osobitosťami. V uvedenom zmysle je pre kolaboratívnu ekonomiku nad rámec implementácie digitálnych technológií charakteristické aj spoločné využívanie zdrojov a poskytovanie služieb súkromnými osobami na partnerskom peer-to-peer základe. Obdobne možno postupovať aj vo vzťahu k ekonomike platforiem, pre ktorú je príznačné poskytovanie služieb prostredníctvom špecifických obchodných modelov označovaných ako digitálne platformy, ktoré sa postupne stali integrálnou súčasťou digitálneho trhu.

Pôsobenie digitálnych obchodných modelov a poskytovanie digitálnych služieb vyvolávajú v daňovej oblasti viacero systémových otázok, ktoré vo svojom súhrne narážajú na vhodnosť a udržateľnosť aktuálne uplatňovaných pravidiel zdaňovania. V dôsledku uvedeného sa tak vytvára priestor pre kritické posúdenie otázky, či sú aktuálne uplatňované pravidlá zdaňovania, najmä medzinárodný daňový systém a daňové systémy jednotlivých štátov schopné aj naďalej regulovať dynamické daňovo-právne vzťahy realizované za pomoci digitálnych technológií tak, aby boli reálne chránené fiskálne záujmy oprávnených subjektov a nedochádzalo k nechceným stratám verejných rozpočtov.

⁶ Pojmy kolaboratívna a zdieľaná ekonomika sú dnes používané v synonymickom zmysle. Európska komisia v roku 2016 poukázala na rapídny rast kolaboratívneho hospodárstva, pričom ho charakterizovala prostredníctvom obchodných modelov, v rámci ktorých sú obchodné činnosti podporené kolaboratívnymi platformami vytvárajúcimi otvorený trh pre dočasné využívanie tovarov a služieb, ktoré sú často poskytované súkromnými osobami. Pozri oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade, Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru a Výboru regiónov z 2. júna 2016: Európska agenda pre kolaboratívne hospodárstvo. COM/2016/0356 final. V rámci lexikologickej praxe je z týchto pojmov mladším pojem kolaboratívna ekonomika a podľa Kalamánovej sa tento pojem začal rozšíriť na Slovensku používať až v súvislosti so Stálym zastúpením SR pri EÚ a konaním konferencie s názvom „Collaborative Economy Conference“. *Collaborative* pochádza z latinského *collaborare*, t. j. „spoločne pracovať“. Okrem týchto pojmov sa pri pomenovaní tohto typu ekonomiky možno stretnúť aj s pojmi ako ekonomika založená na spolupráci alebo stručnejšie ekonomika spolupráce, prípadne aj ekonomika spoločného využívania zdrojov. Pozri KALAMÁNOVÁ, K. Zdieľaná ekonomika či kolaboratívna ekonomika? *Kultúra slova*. 2018, roč. 52, č. 3, s. 172 – 176.

V prvom rade spadá pod predmet výskumu zdaňovanie služieb poskytovaných na diaľku za využitia digitálnych technológií, keď pristupujeme k spracovaniu problematiky zdaňovania digitálnych služieb z vecného hľadiska. Okrem vecného hľadiska je pri spracovaní problematiky potrebné rešpektovať osobitosti a zároveň aj expanziu inovatívnych obchodných modelov pôsobiacich v digitálnej ekonomike, pre ktoré sa vžilo označenie digitálne platformy. Tieto digitálne platformy sa okrem iného zaoberajú najmä sprostredkovaním služieb v rámci zdieľanej, resp. kolaboratívnej ekonomiky. Z uvedených dôvodov ponímame do rámca predmetu výskumu aj zdaňovanie digitálnych, resp. kolaboratívnych platforiem. Domnievame sa, že vecné hľadisko riešenia daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie s prihliadnutím na rozšírenie pôsobenia digitálnych platforiem prevažuje v unilaterálnom prístupe jednotlivých štátov, ale možno ho identifikovať aj v prístupe EÚ, keď jednotlivé návrhy smerníc DST a DAT vecne definujú jednotlivé digitálne služby, ktoré označujú za zdaniteľné služby, a zameriavajú sa na zdaňovanie výnosov vyplývajúcich z poskytovania digitálnych zdaniteľných služieb. V záujme o poskytnutie komplexného pohľadu na túto problematiku nemožno opomenúť skutočnosť, že digitálne technológie implementovali a využívajú najmä najväčšie nadnárodné spoločnosti označované ako technologickí giganti. Z uvedeného dôvodu sa problematika zdaňovania digitálnych služieb vo veľkej miere dotýka aj zdaňovania nadnárodných spoločností (MNe), čo reprezentuje tretiu rovinu predmetu výskumu. Touto optikou pristupuje k riešeniu daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie najmä OECD, resp. Inkluzívny rámec OECD/G20, čo je prirodzené, zohľadňujúc jej širokú členskú základňu a geopolitický dosah vplyvu odporúčaní a iných pravidiel prijímaných v tomto rámci.

Týmto spôsobom determinovanému predmetu výskumu možno podľa nášho názoru priradiť aj generálne označenie digitálne zdaňovanie, s ktorým pracuje monografia na viacerých miestach ako s pomenovaním zovšeobecneným. Digitálne zdaňovanie potom zahŕňa tie daňové politiky, ktoré sú zamerané na zdaňovanie podnikov, ktoré pri svojej ekonomicko-obchodnej činnosti využívajú digitálne technológie (ďalej len „digitálne podniky“ alebo „digitálne obchodné modely“), resp. presnejšie povedané, na zdaňovanie príjmov alebo činností digitálnych podnikov, a to či už prostredníctvom osobitnej sadzby dane, úpravy základu dane, alebo pomocou osobitného daňovo-právneho nástroja. Pravidlá digitálneho zdaňovania tak môžu zahŕňať prispôsobenie súčasných pravidiel zdaňovania osobitnostiam digitál-

nych podnikov, ako aj zavedenie špeciálnych digitálnych daní zameraných na zdaňovanie digitálnych podnikov.⁷

Obdobným postupom možno charakterizovať aj digitálnu daň,⁸ ktorá predstavuje osobitný nástroj daňového práva zameraný na zdaňovanie digitálnych obchodných modelov a špecifických transakcií realizovaných v rámci digitálnej ekonomiky. Obdobne ako pri digitálnom zdaňovaní, tak aj digitálnu daň nemožno podľa nášho názoru stotožňovať len so zavedením nového právneho nástroja zdaňovania digitálnej oblasti, teda so začlenením osobitnej digitálnej dane do sústavy daní jednotlivých štátov. O digitálnej dani je potrebné uvažovať v širšom zmysle, to znamená aj v rovine prispôsobenia súčasných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb.

Inými slovami, v rozsahu, v akom súčasné pravidlá zdaňovania nevyhovujú digitálnemu veku, je potrebné koncipovať nové mechanizmy digitálneho zdaňovania, ktoré prívlastok digitálny nestratia z titulu ich právnej konštrukcie spočívajúcej v prispôbení súčasných pravidiel zdaňovania alebo v zakotvení nového právneho nástroja zdaňovania digitálnej ekonomiky.

⁷ BUNN, D., ASEN, E., ENACHE, C. *Digital Taxation around the world* [online]. Tax Foundation, s. 7 [cit. 18.03.2023]. Dostupné na: <<https://files.taxfoundation.org/20200610094652/Digital-Taxation-Around-the-World1.pdf>>.

⁸ Pri vymedzení pojmu digitálna daň je potrebné v prvom rade vychádzať zo všeobecnej definície pojmu daň, ktorú ustálila veda o daňovom práve a ktorú možno vo všeobecnej rovine aplikovať aj na digitálnu daň. Daň je definovaná ako *peňažná platba (plnenie) nenávratného charakteru, ktorá je ukladaná zákonom alebo na základe zákona na účely úhrady štátnych alebo iných verejných potrieb, a to spravidla vo vopred ustanovenej výške a lehote splatnosti*. Z právneho hľadiska je daň vnímaná aj ako mocenský nástroj štátu, ktorý je upravený právnymi normami najvyššej právnej sily, prostredníctvom ktorého štát zasahuje do ekonomickej a osobnej slobody jednotlivcov, nad ktorými vykonáva svoju moc. Pozri BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019, s. 21 a nasl. Okrem uvedenej definície sa možno stretnúť s vymedzením dane aj ako zákonom stanovenej povinnej sumy s ustanovenou sadzbou, ktorá je viac či menej pravidelne vybraná z príjmov ekonomických subjektov v prospech verejných rozpočtov na nenávratnom princípe. Pozri RADVAN, M. *Czech Tax Law*. Brno: Masarykova univerzita, 2020, s. 24. Pokiaľ možno aj na ponímanie daní v širokom význame ako daňových príjmov verejných rozpočtov, ktoré možno vymedziť aj ako nenávratné, nedobrovoľné a nesankčné peňažné plnenia, ktoré sú verejnými príjmami verejných rozpočtov, a to príjmami spravidla riadnymi, pravidelnými a plánovanými. Daň v užšom zmysle možno ponímať ako nenávratné, neekvivalentné, nedobrovoľné a nesankčné peňažné plnenie ukladané na základe zákona a spravované štátom alebo inými osobami vykonávajúcimi finančnú verejnú správu, ktoré predstavuje verejný príjem verejných rozpočtov, a to príjem spravidla neúčelový, riadny, pravidelný a plánovaný. Pozri KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teórie finančného práva a finanční vedy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 147 – 150.

V nadväznosti na komplexnosť problematiky možno konštatovať, že predmet výskumu poskytuje dostatočný priestor pre uplatnenie viacerých metód právnej vedy. Samotný pojem metóda v sebe inkorporuje istú formu organizácie určitého postupu vedúcu od základných východísk až k dosiahnutiu sledovaného cieľa. Sledovaný cieľ však nie je možné dosiahnuť izolovaným uplatnením jednotlivých metód, ale len uplatnením metód v ich vzájomných súvislostiach.⁹ Na druhej strane pojem metodológia je používaný v dvojakom význame, a to na označenie teórie metód alebo vedy o týchto metódach, ako aj na označenie vlastného súboru metód používaných v určitej oblasti ľudského poznania, resp. ľudskej činnosti.¹⁰ Následne metodika ako pojem úzko súvisiaci s metodológiou zahŕňa konkrétny postup realizácie jednotlivých výskumných procedúr.¹¹ Predložené dielo spočíva na uplatnení viacerých konkrétnych metód vedeckého skúmania. Z hľadiska typu metodológie spočíva dielo na simultánnom využití objektivistického typu metodológie, v rámci ktorého dominuje deskripcia problematiky a neobjektivistického, resp. hodnotiaceho typu metodológie,¹² pri uplatnení ktorého zastávame hodnotiace stanovisko k vymedzenému stavu a okruhu problémov, a to prevažne v závere monografie. Dominantné uplatnenie naprieč jednotlivými kapitolami, prirodzene, nachádza metóda vedeckej analýzy a explanácie, ktorá je aplikovaná všeobecne pri objasňovaní podstaty skúmaných javov a osobitne pri analýze ich daňových súvislostí. Ďalej je vedecká analýza a explanácia uplatňovaná pri podrobnom vymedzení jednotlivých prvkov pravidiel digitálneho zdaňovania s cieľom ich podrobne vysvetliť. V prvej kapitole sú uplatneniu vedeckej analýzy podrobené aj relevantné inštitúty daňového práva, a to najmä daňový nexus a stála prevádzkareň, keď je posudzovaná ich podstata a limity ich modifikácie v dôsledku digitalizácie a expanzie nových modelov podnikania. V nadväznosti na základnú analýzu daňového nexusu a stálej prevádzkarne v prvej kapitole sú tieto inštitúty rozpracované aj v ďalších kapitolách diela, keď sú analyzované v ich konkrétnostiach v rámci vnútroštátnych, európskych a medzinárodných pravidiel zdaňovania. V rovine základných logických metód je na účely vstupného, ako aj sukcesívneho objasnenia predmetu skúmania aplikovaná najskôr abstrakcia pri identifikácii

⁹ KNAPP, V. *Vědecká propedeutika pro právníky*. Praha: Eurolex Bohemia, 2003 s. 34 a nasl.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ MOSNÝ, P., LACLAVÍKOVÁ, M., SISKOVÍČ, Š. *Metodológia vedeckej práce (pre potreby právnického štúdia)*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018, s 33.

¹² Hlavnou myšlienkou neobjektivistického typu metodológie je, že *realitu nie je možné skúmať nezainteresovane*. Pozri OCHRANA, F. *Metodologie, metody a metodika vědeckého výzkumu*. Praha: Karolinum, 2019, s. 7 a nasl.

vaní a následnom zohľadnení osobitostí digitálnych obchodných modelov, indukcia pri logickej analýze a snahe o zovšeobecnenie záverov uplatniteľných na širšie spektrum prípadov z rámca doposiaľ dostupnej rozhodovacej činnosti v skúmanej oblasti vychádzajúcej z individuálnych okolností posudzovaného prípadu a v neposlednom rade dedukcia napríklad pri posúdení možnosti a limitov daňovej regulácie transakcií realizovaných v digitálnej ekonomike aktuálne uplatňovanými pravidlami zdaňovania. Vo veľkom rozsahu je aplikovaná aj komparatívna metóda, prostredníctvom ktorej po objasnení podstaty dvoch, prípadne viacerých javov alebo systémov sa usilujeme o vymedzenie ich vzájomného vzťahu, zdôraznenie osobitostí tohto ktorého javu a/alebo systému a následne na podklade ich stotožnenia alebo odlišenia k nim ďalej pristupujeme buď rovnako, obdobne, alebo rozdielne. Týmto spôsobom sú priamo konfrontované napríklad v prvej kapitole požiadavka dostatočne úzkej väzby (*genuine link*) a daňový nexus, v druhej kapitole koncepcia zdaňovania ziskov a koncepcia zdaňovania celkových hrubých výnosov podnikov alebo vybrané unilaterálne mechanizmy zdaňovania digitálnych služieb (dane z digitálnych služieb, dane z digitálnej reklamy, snahy o modifikáciu a vymedzenie digitálnej stálej prevádzkarne a vybrané iné druhy unilaterálnych mechanizmov) a v tretej kapitole základné východiská systému priameho a nepriameho zdaňovania v EÚ v kontexte daňových právomocí EÚ a autonómie právomocí členských štátov v oblasti priamych daní, ale aj vzájomná interakcia siete bilaterálnych daňových zmlúv a návrhu smernice SDP. Historická metóda je aplikovaná najmä v druhej a tretej kapitole s cieľom poukázať na chronologický sled a postupnosť krokov v prijímaní opatrení smerujúcich k prijatiu pravidiel zdaňovania digitálnych služieb. Okrem toho je historická metóda využitá aj v spojení s dedukciou, a to napríklad pri snahe o vyvodenie relevantných záverov vyplývajúcich zo skorších iniciatív smerujúcich k riešeniu daňových problémov zásadného charakteru v minulosti a pri ich zohľadnení v prejednávanej oblasti digitálneho zdaňovania. Metóda modelovania právnych vzťahov je uplatnená pri formulovaní návrhov *de lege ferenda* vo vzťahu k zavedeniu vhodných mechanizmov zdaňovania digitálnych služieb. Jednotlivé poznatky získané aplikovaním uvedeného súboru metód sú ťažiskovo sústredené v závere diela. Pri spracovaní záverečnej časti diela, prirodzene, prevažuje uplatnenie metódy vedeckej syntézy. Syntéza je však aplikovaná plynulo naprieč jednotlivými kapitolami aj pri formulácii jednotlivých parciálnych záverov. Tie následne v závere diela umožňujú hodnotenie a zaujatie finálneho stanoviska k nasledujúcim vedeckým hypotézam.

Hlavným cieľom monografie je poskytnúť systematickú a ucelenú analýzu problematiky zdaňovania digitálnych služieb, a to jednak jej aktuálneho právneho stavu, ako aj vyvinutých iniciatív zavedenia medzinárodného alebo európskeho systému digitálneho zdaňovania. Cieľom je poskytnúť uvedenú analýzu problematiky tak deskripciou podstatných prvkov relevantných pravidiel za súčasného vymedzenia teoretickoprávnych a právno-aplikačných problémov v danej oblasti a načrtnutia možností, prípadne limitov ich riešenia. Medzi parciálne ciele monografie, ktoré podmieňujú naplnenie vytýčeného hlavného cieľa, patrí poskytnúť podrobný prehľad tých daňovo-právnych inštitútov, ktoré sú aktuálne konfrontované zmenami v spôsobe poskytovania služieb a výkonu ekonomicko-obchodných činností prostredníctvom nových digitálnych obchodných modelov a nových daňovo-právnych inštitútov, ktoré môžu potenciálne riešiť výzvy digitálneho zdaňovania v budúcnosti. V tomto kontexte je cieľom predmetné inštitúty najskôr identifikovať a následne ich posúdiť jednotlivo, ako aj v ich vzájomných súvislostiach. Cieľom v závere monografie je priebežne získané poznatky zhodnotiť a dospieť k hodnotiacim záverom o vhodnosti alebo nevhodnosti navrhovaných pravidiel digitálneho zdaňovania z hľadiska ich možných limitov vyplývajúcich z aktuálnych medzinárodných pravidiel zdaňovania a práva EÚ.

Formuláciou hypotézy sa nevylučuje opak, ale formulovaná hypotéza zostáva v rovine predpokladu, nedokončeného poznania, a teda domnienky.¹³ V tejto súvislosti medzi ciele monografie patrí aj posúdenie týchto hypotéz:

- **Hypotéza č. 1:**

„Aktuálny právny stav zdaňovania digitálnych služieb unilaterálnymi mechanizmami nezodpovedá globálnemu charakteru digitalizácie a poskytuje priestor pre realizáciu daňových únikov.“

Prvá hypotéza v rámci výskumu smeruje k posúdeniu aktuálneho právneho stavu problematiky. Hodnotenie prvej hypotézy si okrem iného vyžaduje identifikovať realizované digitálne služby ako nové javy v ekonomike nielen v národnom význame a posúdiť aktuálnu právnu úpravu zdaňovania digitálnych služieb so zameraním na právny poriadok SR s priestorom pre prípadné zameranie aj na právne poriadky iných štátov.

- **Hypotéza č. 2:**

„Východiskom pre udržateľné zdaňovanie digitálnych služieb je multilaterálne riešenie v podobe reformy medzinárodného systému zdaňovania“

¹³ KNAPP, V. *Vědecká propedeutika pro právníky*. Praha: Eurolex Bohemia, 2003 s. 37 a nasl.

na úrovni presahujúcej vnútroštátne právne poriadky jednotlivých štátov, ako aj systém práva Európskej únie.“

Posúdenie druhej hypotézy si vyžaduje vykonanie podrobnej analýzy jednotlivých návrhov zdaňovania digitálnych služieb s presahom na základné východiská podstaty fungovania toho-ktorého právneho systému navrhovaných pravidiel, t. j. podstaty fungovania systému medzinárodného zdaňovania, ktorý v súčasnosti ťažiskovo reprezentuje modelová daňová zmluva OECD, a systému daňového práva EÚ.

Aktuálnosť realizovaného výskumu

Zdaňovanie digitálnych služieb možno zaradiť medzi aktuálne otázky vedy o daňovom práve,¹⁴ pričom táto problematika zahŕňa široký rámec tak teoretickoprávnych, ako aj právno-aplikačných problémov, ktoré sú spôsobilým a vhodným predmetom vedeckého skúmania. Problematika zdaňovania digitálnych služieb v sebe inkorporuje viacero okruhov otázok, ktoré sa týkajú:

- všeobecno-teoretických základov zdaňovania (zdaňovanie pri zdroji, vymedzenie daňového nexu, rozlišovanie systému priameho a nepriameho zdaňovania),
- daňových právomocí EÚ a jej limitov (osobitne v oblasti priamych, ale aj nepriamych daní),
- systému medzinárodného zdaňovania (prijímanie modelových zmlúv, odporúčaní a iných pravidiel OECD a ich dynamická interpretácia), ako aj
- daňových systémov jednotlivých štátov a ich vzájomnej interakcie (zamedzenie dvojitého zdanenia, resp. dvojitého nezdanenia).

Vysokú aktuálnosť realizovaného výskumu vnímame aj cez prizmu kontinuálne prebiehajúcich prác a vedeckých diskusií smerujúcich ku kreovaniu vhodného rámca zdaňovania digitálnych služieb. Problematika zdaňovania digitálnych služieb je síce aktuálnou, avšak zároveň nejde o výlučne novú

¹⁴ „Zdaňovanie v rámci digitálnej ekonomiky“ zaraďuje medzi aktuálne okruhy otázok vedy o daňovom práve aj Hrabčák, L. Pozri HRABČÁK, L. Identifikácia aktuálnych okruhov otázok vedy o daňovom práve. In: *Bratislavské právnické fórum 2022: premeny finančného práva, jeho vedy a výučby v čase*. Bratislava: Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave, 2022, s. 51 – 59. Bližšie k okruhu problémov, ktoré tvoria aktuálne otázky vedy o daňovom práve, pozri tiež BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019, s. 127 – 138.

problematiku. Ani po približne desaťročí od identifikácie počiatočných výziev vyplývajúcich z digitalizácie¹⁵ však zdaňovanie digitálnych služieb nenašlo konkrétne právne riešenie. Práve naopak, v oblasti výskumu sa vyskytuje pomerne široké spektrum alternatívnych a v niektorých otázkach dokonca protichodných názorov, ktoré nám poskytujú priestor pre uplatnenie kritického myslenia, ich posúdenia na vedeckej báze a v konečnom dôsledku na zaujatie konštruktívneho a odôvodneného stanoviska k nim pri zachovaní princípov etiky výskumu.

Zdaňovanie digitálnych služieb okrem toho, že predstavuje mimoriadne aktuálnu otázku, je nesporne aj jednou z otázok daňového práva sprevádzaných sociologickým aspektom, a to etikou a psychológiou zdaňovania, čo v konečnom dôsledku ovplyvňuje aj dodržiavanie daňovej disciplíny. Do popredia však vystupuje aj špecifická otázka týkajúca sa priamo princípov zdaňovania, a to otázka daňovej spravodlivosti.¹⁶ Na jednej strane sa konštantne deklaruje, že nadnárodné spoločnosti (MNe) využívajúce digitálne technológie musia platiť svoj „spravodlivý podiel na daniach“, a zdôrazňuje sa, že je potrebné zabezpečiť, aby boli zisky právnických osôb zdaňované tam, kde sa vytvára hodnota.¹⁷ Na druhej strane z pohľadu nadnárodných spoločností (MNe) bolo predstavenie iniciatív zavedenia digitálnej dane spojené s prejavom ich nespokojnosti a namietaním diskriminačného charakteru pripravovanej regulácie, ktorá je v nadväznosti na ustanovenie značne vysokých prahových hodnôt zameraná práve na zdaňovanie technologických gigantov. Z uvedeného následne vyplynulo aj pomenovanie GAFA daň (*Google, Amazon, Facebook, Apple tax*), čo má vyjadriť zameranie digitálnej dane na konkrétnych technologických gigantov.¹⁸ Na prvý pohľad sa môže javiť, že tieto reakcie sú spojené s nedostatkom pochopenia pripravovanej daňovo-právnej regulácie zo strany širokej verejnosti. Na druhej strane je uvedenú reakciu potenciálnych povinných subjektov digitálnej dane potrebné vnímať ako pri-

¹⁵ OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. 290 s.

¹⁶ Blížšie k daňovej spravodlivosti v kontexte digitálnej ekonomiky a k digitálnej ekonomike ako jednému z faktorov, ktoré ovplyvňujú ustálené princípy zdaňovania pozri napríklad ŠTRKOLEC, M., HRABČÁK, L. *Tax Fairness in the Context of the Digital (Industrial) Revolution 4.0. Studia Iuridica Lublinensia*. 2022, roč. 31, č. 4, s. 155 – 174.

¹⁷ Ďalšími cieľmi popri spravodlivosti sú aj konkurencieschopnosť, integrita jednotného trhu a udržateľnosť. Pozri napríklad oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade z 21. septembra 2017: Spravodlivý a efektívny daňový systém v EÚ pre digitálny jednotný trh. COM/2017/0547 final.

¹⁸ BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: Šafárik Press, 2020, s. 27.

rodzenú, a to osobitne v kontexte princípu protirečivosti fiskálnych záujmov oprávnených subjektov a majetkových záujmov povinných subjektov.

Súčasný stav dostupnej literatúry v oblasti výskumu

Napriek tomu, že digitalizácii a s ňou súvisiacim, resp. z nej vyplývajúcim otázkam zdaňovania je v posledných rokoch venovaná široká pozornosť zo strany predstaviteľov právnej vedy, možno konštatovať, že v rámci slovenskej odbornej a vedeckej literatúry doposiaľ abscentuje určité monotematické knižné spracovanie tejto problematiky osobitne so zameraním na jej právne aspekty. Spracovanie tejto problematiky si tak vyžaduje rozsiahlu prácu primárne so zahraničnými prameňmi.

V oblasti knižnej literatúry sú relevantnými prameňmi zahraničné vedecké monografie súvisiace s digitalizáciou a jej vybranými daňovými presahmi.¹⁹ Priamo v oblasti výskumu sú však dostupné skôr editované diela zahŕňajúce vedecké práce viacerých autorov.²⁰ Základňu prameňov dostupných v oblasti výskumu vo veľkej miere tvoria zahraničné vedecké a odborné práce najmä časopiseckého charakteru.²¹ Okrem toho relevantné informácie poskytujú aj ďalšie internetové zdroje, napríklad príspevky a články v rámci rôznych iných, verejne dostupných odborne zameraných rozhraní.²² Špecificky v tejto oblasti nemožno opomenúť bohatú zdrojovú základňu rôznych

¹⁹ HELMINEN, M. *EU Tax Law – Direct Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2022. 612 s.; FARRI, F. *Tax sovereignty and the law in the digital and global economy*. London: Routledge, 2021. 160 s.; COCKFIELD, A., HELLERSTEIN, W., LAMENSCH, M. *Taxing global digital commerce*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2020. 517 s.

²⁰ HASLEHNER, W., KOFLER, G., PANTAZATOU, K., RUST, A. (ed.). *Tax and the Digital Economy. Challenges and Proposals for Reform*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B. V., 2019. 342 s.; KERSCHNER, I., SOMARE, M. (ed.). *Taxation in a Global Digital Economy*. Wien: Linde, 2017. 468 s.; BOCCIA, F., LEONARDI, R. (ed.). *The challenge of the digital economy: markets, taxation and appropriate economic models*. Cham: Palgrave Macmillan, 2016. 148 s.

²¹ GERINGER, S. National digital taxes – Lessons from Europe. *South African Journal of Accounting Research*. 2021, roč. 35 č. 1, s. 1 – 19. MASON, R., PARADA, L. The legality of Digital Taxes in Europe. *Virginia Tax Review*. 2020. *Virginia Public Law and Legal Theory Research Paper*. No. 2020-50. *Virginia Law and Economics Research Paper*. No. 2020-10. 37 s. GADŽO, S. The Principle of 'Nexus' or 'Genuine Link' as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal. *Intertax*. 2018, roč. 46, č. 3, s. 194 – 209.

²² VÁZQUEZ, M. J. *Digital Services Taxes in the European Union: What Can We Expect?* [online]. In: Kluwer International Tax Blog [cit. 13.03.2023]. Dostupné na: <<https://kluwertaxblog.com/2023/02/14/digital-services-taxes-in-the-european-union-what-can-we-expect/#comments>>

dokumentov, najmä ekonomických analýz, dopadových štúdií a dokumentov verejných konzultácií spracovaných pod gesciou OECD príslušnými pracovnými skupinami (najmä TFDE) a Európskou komisiou.²³

V rámci týchto ilustratívne vymedzených prameňov je pre skúmanú problematiku príznačný určitý systematický postup, keď väčšina autorov diferencuje:

1. prístup jednotlivých štátov k samotnej potrebe prijatia určitých legislatívnych zmien, keď sa vyskytujú hlavne tieto prístupy:
 - zachovanie *status quo*,
 - zmena vnútroštátnej právnej úpravy v dôsledku prijatia vlastného riešenia,
 - deklarovanie potreby prijatia určitých zmien s očakávaním koordinovanej, prípadne harmonizovanej úpravy;
2. jednotlivé úrovne, na ktorých môže dôjsť k prijatiu regulácie zdaňovania digitálnych služieb, resp. rozsah územnej pôsobnosti príslušných iniciatív a pravidiel, keď je rozlišovaná:
 - národná úroveň,
 - nadnárodná úroveň, a to či už úroveň EÚ, alebo úroveň zahŕňajúca štáty určitého medzinárodného inštitucionalizovaného zoskupenia, ťažiskovo štáty OECD/G20;
3. vecný rozsah digitálnych služieb, ktoré by mali podliehať zdaneniu, kde sú rozlišované najmä dva daňové nástroje, a to:
 - daň z digitálnej reklamy (DAT),
 - daň z digitálnych služieb (DST),
4. vzťah navrhovaných pravidiel k medzinárodným zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia, keď je rozlišované:
 - riešenie spadajúce do systému medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia,
 - riešenie mimo systému týchto zmlúv.

Ako už bolo naznačené, problematika zdaňovania digitálnych služieb doposiaľ nenašla konkrétne právne riešenie. Vo vzťahu k unilaterálnym mechanizmom prevažujú názory, že tieto by mali byť skôr či neskôr nahradené multilaterálnym riešením. Ústrednou a doposiaľ finálne nevyriešenou otáz-

²³ European Commission. *Impact Assessment, Commission staff working document* (21 March 2018). SWD(2018) 81 final/2 161 s., OECD (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, Paris. 218 s.

kou však aj naďalej ostáva vhodnosť regulácie zdaňovania digitálnych služieb v multilaterálnej forme konzistentným spôsobom na vnútornom trhu EÚ, ako aj mimo neho vo vzťahu k tretím krajinám, a to pri rešpektovaní tak práva EÚ, ako aj systému bilaterálnych daňových zmlúv.

Originálny prístup k spracovaniu témy zdaňovania digitálnych služieb v predloženej monografii spočíva v prvom rade v prístupe k tejto problematike z viacerých hľadísk, a to z teoretickoprávneho hľadiska, z hľadiska problémov aplikačnej praxe, ako aj z hľadiska dostupnej rozhodovacej činnosti súdnych autorít. Okrem zohľadnenia viacerých hľadísk, vykazuje originalitu aj rámcové členenie a zameranie monografie na iniciatívy, problémy a možnosti ďalšieho smerovania zdaňovania digitálnych služieb, čo však nijakým spôsobom nenarušuje konzistentnosť monografie ako celku. V neposlednom rade môže byť prínosom tejto monografie aj systematické zachytenie dynamického vývoja tejto problematiky na jednom mieste.

1 DIGITÁLNE SLUŽBY AKO NOVÉ JAVY V EKONOMIKE – ICH PODSTATA, REGULAČNÝ RÁMEC A DAŇOVO-PRÁVNE ASPEKTY

Digitálne služby sa v ostatných rokoch v relatívne krátkom období stali neodmysliteľnou súčasťou spoločenského života, a to tak z pohľadu poskytovateľov, ako aj z pohľadu používateľov týchto služieb. V tomto smere bolo potrebné posúdiť prirodzenú otázku, či vôbec pristúpiť k regulácii digitálnych služieb, alebo je možné ich ponechať bez osobitnej regulácie. Samotná potreba právnej regulácie digitálnych služieb a záujem o ich právnu reguláciu však stúpa spolu s ich exponenciálnym rozšírením a nárastom ich využívania. Zároveň dochádza aj k eskalácii výziev vyplývajúcich z digitalizácie a postupne sa prejavujú viaceré aplikačné problémy. Pre tvorbu práva je prirodzené, že právo reaguje na vývoj spoločensko-ekonomických vzťahov *ex post*, a to až po určitom čase. Z tohto dôvodu sa rozvíjajúce spoločensko-ekonomické vzťahy vrátane nových javov v ekonomike po túto dobu realizujú v praxi aj bez zodpovedajúcej právnej úpravy.²⁴

Digitálne služby v ich podstate však nemožno označiť za výdobytok vývoja posledných rokov dvadsiateho prvého storočia. Počiatky právnej regulácie digitálnych služieb v práve EÚ v ich synonymickom ponímaní k službám informačnej spoločnosti nachádzajú svoje základné legislatívne východiská v práve EÚ už v roku 1998. Základný regulačný rámec digitálnych služieb v práve EÚ predstavuje smernica o elektronickom obchode účinná od 17. júla 2000, ktorej deklarovaným cieľom je prispieť k riadnemu fungovaniu vnútorného trhu zabezpečením voľného pohybu služieb informačnej spoločnosti medzi členskými štátmi.²⁵ Pojem služieb informačnej spoločnosti obsiahnutý v ustanoveniach smernice o elektronickom obchode je zasa zhodný s pojmom pôvodne vymedzeným v smernici Európskeho parlamentu a Rady 98/34/ES z 22. júna 1998 o postupe pri poskytovaní informácií v oblasti tech-

²⁴ ŠTRKOLEC, M. Daňové právo a jeho reflexia na nové javy v ekonomike. In: *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb – COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: ŠafárikPress, 2021, s. 370 – 383.

²⁵ Pozri čl. 1 ods. 1 smernice o elektronickom obchode. Je potrebné zdôrazniť, že čl. 1 ods. 5 smernice o elektronickom obchode výslovne stanovuje, že jej ustanovenia sa **nevzťahujú** okrem iného **na daňovú oblasť**.

nických noriem a predpisov, zmenenej smernicou Európskeho parlamentu a Rady 98/48/ES z 20. júla 1998. Uvedená smernica bola predmetom viacerých zmien, pričom nakoniec bola zrušená a pojem služieb informačnej spoločnosti dnes definuje smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2015/1535 z 9. septembra 2015, ktorou sa stanovuje postup pri poskytovaní informácií v oblasti technických predpisov a pravidiel vzťahujúcich sa na služby informačnej spoločnosti.

Službou informačnej spoločnosti sa podľa práva EÚ rozumie každá služba, ktorá sa bežne poskytuje za odmenu, na diaľku, elektronickým spôsobom a na základe individuálnej žiadosti príjemcu služieb. Definičné znaky pojmu služby informačnej spoločnosti sú bližšie legislatívne vymedzené tak, že:

- **na diaľku** znamená, že služba sa poskytuje bez toho, aby pri tom boli obe strany súčasne prítomné;
- **elektronickým spôsobom** znamená, že služba sa z miesta pôvodu odošle a na mieste určenia prijíma prostredníctvom elektronického zariadenia určeného na spracovávanie (vrátane digitálneho komprimovania) a uskladňovanie údajov a je úplne vysielaná, prenášaná a prijímaná po drôte, prostredníctvom rádiových vln, optickým spôsobom alebo inými elektromagnetickými prostriedkami;
- **na základe individuálnej žiadosti príjemcu služieb** znamená, že služba sa poskytuje prostredníctvom prenosu údajov na individuálnu žiadosť.²⁶

V roku 2022 boli v tejto oblasti prijaté okrem iného dva právne záväzné akty vo forme nariadenia, a to *i*) nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2022/1925 zo 14. septembra 2022 o súťažeschopných a spravodlivých trhoch digitálneho sektora a o zmene smerníc (EÚ) 2019/1937 a (EÚ) 2020/1828 (akt o digitálnych trhoch) (ďalej len „**nariadenie o digitálnych trhoch**“) a *ii*) nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2022/2065 z 19. októbra 2022 o jednotnom trhu s digitálnymi službami a o zmene smernice 2000/31/ES (akt o digitálnych službách) (ďalej len „**nariadenie o digitálnych službách**“). Obe tieto právne záväzné akty predstavujú nadčasovú reakciu spoločenstva na riziká a výzvy vyplývajúce z intenzívneho využívania digitálnych služieb. Nariadenie o digitálnych službách reaguje najmä na

²⁶ Čl. 1 písm. b) smernice Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2015/1535 z 9. septembra 2015, ktorou sa stanovuje postup pri poskytovaní informácií v oblasti technických predpisov a pravidiel vzťahujúcich sa na služby informačnej spoločnosti.

poskytovanie sprostredkovateľských služieb²⁷ príjemcom, ktorí majú miesto usadenia v EÚ alebo sa v nej nachádzajú,²⁸ a reguluje zodpovednosť poskytovateľov sprostredkovateľských služieb, ktorým okrem iného ukladá všeobecnú povinnosť náležitej starostlivosti. Nariadenie o digitálnych trhoch zase reaguje na expanziu základných platformových služieb²⁹ na vnútornom trhu a veľkú hospodársku silu podnikov poskytujúcich tieto služby. Nariadenie o digitálnych trhoch definuje prahové hodnoty jednotlivých kritérií, ktoré podniku kreujú postavenie „strážcu prístupu“ (*gatekeeper*)³⁰ a upravuje ich praktiky, ktoré buď obmedzujú súťažnosť, alebo sú nekalé.³¹

1.1 Digitálne služby a inovatívne obchodné modely v daňových súvislostiach

V daňových súvislostiach sa možno stretnúť najmä s dvoma prístupmi ponímania digitálnych služieb.³² Prvý prístup subsumuje pod digitálne služby, ktoré by mali podliehať zdaneniu, tri kategórie služieb, ktorými sú:

- digitálna cielená reklama,

²⁷ K **sprostredkovateľským službám** v zmysle nariadenia o digitálnych službách patria aj hostingové služby vrátane online platforiem. Zároveň sa definuje „**podstatná väzba s Úniou**“, ktorá vyplýva buď zo sídla poskytovateľa v Únii, alebo zo skutkových kritérií, a to počtu príjemcov služby alebo zamerania činnosti na členský štát. Pozri čl. 3 písm. g) nariadenia o digitálnych službách.

²⁸ Pozri čl. 2 nariadenia o digitálnych službách.

²⁹ Čl. 2 ods. 2 nariadenia o digitálnych službách ustanovuje výpočet **základných platformových služieb**, medzi ktoré patria napríklad aj online reklamné služby, online sprostredkovateľské služby, online služby sociálnej siete a iné.

³⁰ Termín **strážca prístupu** v zmysle čl. 3 ods. 1 nariadenia o digitálnych trhoch označuje podnik, ktorý:

- **má významný vplyv na vnútorný trh** (táto podmienka sa posudzuje v závislosti od dosiahnutého ročného obratu v Únii, priemernej trhovej kapitalizácie alebo objektívnej trhovej hodnoty),
- **poskytuje základnú platformovú službu a tá je zároveň dôležitou bránou prístupu komerčných používateľov ku koncovým používateľom** (čo závisí od ustanoveného počtu aktívnych koncových používateľov usadených alebo nachádzajúcich sa v Únii, čo sa posudzuje z mesačného aj ročného hľadiska) a zároveň
- má vo svojej činnosti **pevne zakotvené a trvalé postavenie** alebo je možné predpokladať, že takéto postavenie dosiahne v blízkej budúcnosti (k čomu musia byť splnené prahové hodnoty týkajúce sa počtu aktívnych koncových používateľov v každom z troch posledných finančných rokov).

³¹ Bližšie pozri čl. 5 a nasl. nariadenia o digitálnych trhoch.

³² Uvedené do veľkej miery vychádza z návrhov európskych smerníc digitálneho zdaňovania z roku 2018.

- digitálne sprostredkovateľské služby,
- prenos údajov zhromaždených zo špecifickej aktivity používateľov na digitálnych rozhraniach alebo digitálnych platformách alebo na internete.

Druhý prístup poníma ako daňovo relevantnú digitálnu službu len poskytovanie cieľenej digitálnej reklamy, čím by došlo k značne užšiemu vymedzeniu rozsahu zdaniteľných digitálnych služieb.³³ Pokiaľ v konečnom dôsledku preváži daňová politika zameraná na zdaňovanie **výnosov vyplývajúcich z digitálnych služieb** (*oblasť nepriameho zdaňovania*), presné vymedzenie rozsahu digitálnych služieb bude spolu s vymedzením ostatných prvkov digitálnej dane imanentnou súčasťou toho-ktorého daňového predpisu, právne záväzného aktu, resp. príslušnej formy prameňa, v ktorom budú tieto pravidlá obsiahnuté. Mierne odlišný prístup možno pozorovať v prípade daňovej politiky zameranej na zdaňovanie **príjmov nadnárodných spoločností** (*oblasť priameho zdaňovania*), či už tzv. technologických gigantov, alebo tzv. digitálnych platforiem. V druhom naznačenom prípade možno pozorovať snahu o rozumné vymedzenie určitých ukazovateľov a ich prahových hodnôt, ktoré zohľadňujú významnú účasť podniku na ekonomickom živote v určitej jurisdikcii (napr. počet používateľov digitálnych služieb, ktorí sa nachádzajú v danej jurisdikcii).

Digitálne zdaňovanie sa v značnom rozsahu dotýka aj zdaňovania rôznych skupín nadnárodných spoločností (MNE) implementujúcich digitálne technológie. Nadnárodné spoločnosti, resp. podniky sú najčastejšie definované prizmou ich trhového vplyvu vo viacerých štátoch tak, že sa nimi rozumejú spoločnosti, ktoré sú zapojené do priamych zahraničných investícií a ktoré určitým spôsobom vykonávajú alebo kontrolujú vykonávanie činností s pridanou hodnotou vo viac ako jednom štáte.³⁴ Za najdominantnejšie spoločnosti v oblasti informačno-komunikačných technológií sú považovaní Google (resp. Alphabet), Amazon, Apple, Facebook (resp. Meta) a Microsoft (skratkou známi aj ako GAFAM). Tieto spoločnosti sú označované aj ako **technologickí giganti** („Tech Giants“) alebo tiež veľká päťka („Big Five“). Pokiaľ ide napríklad o Google, ktorý je najznámejším a najrozšírenejším (nielen) internetovým vyhľadávačom, materskou spoločnosťou tejto korporácie je americká technologická spoločnosť Alphabet Inc. so sídlom v Kalifornii.

³³ HRABČÁK, L., POPOVIČ, A. On Certain Issues of Digital Services Taxes. *Financial Law Review*. 2020, roč. 5, č. 17 (1), s. 54.

³⁴ DUNNING, H. J., LUNDAN M. S. *Multinational Enterprises and the Global Economy*. Second Edition. Cheltenham: Edward Elgar, 2008, s. 3.

Jej najväčšou dcérskou spoločnosťou je spoločnosť Google LLC so sídlom takisto v Kalifornii v USA. Následne materskou spoločnosťou ďalších dcérskych spoločností v rámci holdingovej štruktúry google je buď spoločnosť Alphabet Inc., alebo Google LLC, ide napríklad o spoločnosť Google Ireland Limited so sídlom v Dubline v Írsku, spoločnosť Google Commerce Limited takisto so sídlom v Dubline v Írsku. Najziskovejšou službou googlu je poskytovanie výkonnostnej reklamy. Okrem reklamy však zdrojom príjmov googlu je aj predaj aplikácií, nákupy v aplikácii, ako aj rôzne licenčné a servisné poplatky a pod.³⁵ Pre nadnárodné spoločnosti je príznačné vytváranie rôznych holdingových štruktúr. Problematickým z daňového hľadiska je najmä transfer ziskov, technológií, daňová charakteristika rôznych transakcií a typov platieb, najmä tokov licenčných poplatkov a iných platieb za používanie duševného vlastníctva v rámci ich rôznorodých štruktúr. Zároveň možno v rámci týchto štruktúr obdobne pozorovať tendenciu inkorporovať dcérske spoločnosti v jurisdikciách označovaných za **daňové raje**.³⁶ Nadnárodné spoločnosti využívajú rôzne štruktúry a v ich rámci rôzne schémy presunu ziskov, ktoré sa vyznačujú rôznym stupňom zložitosti, najmä pokiaľ ide o ich odsledovanie príslušnými daňovými orgánmi. Medzi zaužívané spôsoby presunu ziskov nadnárodnými spoločnosťami patrí štruktúra označovaná ako „**Double Irish–Dutch Sandwich**“. Ide o jednu z najznámejších štruktúr realizovaných najväčšími nadnárodnými spoločnosťami, ktorá je založená na využívaní viacerých dcérskych spoločností, z ktorých niekoľko je inkorporovaných priamo v daňových rajoch a niektoré z nich môžu byť lokalizované aj mimo území označovaných za daňové raje. Takto pomenovaná štruktúra reflektuje najmä na smerovanie ziskov prostredníctvom dcérskych spoločností založených v Írsku a Holandsku v spojení s využitím daňového režimu uplatňovaného v Bermudách.³⁷ V rámci tejto štruktúry dochádza často k nasledujúcemu presunu ziskov. Materská spoločnosť P usadená napríklad v USA pre-

³⁵ Investopedia. *7 Companies Owned by Google (Alphabet)* [online]. [cit. 13.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.investopedia.com/investing/companies-owned-by-google/#citation-52>>.

³⁶ Daňové raje označované aj ako nedaňové raje, daňové oázy či daňové útočiská sú považované za jednu z foriem medzinárodných daňových únikov. Bližšie k problematike daňových rajov a k ich charakteristike ako jurisdikcií s nízkym zdanením, administratívne jednoduchými požiadavkami na inkorporáciu spoločnosti a nízkou úrovňou výmeny informácií pozri napríklad BABČÁK, V., POPOVIČ, A., ROMANOVÁ, A. (eds.). *II. slovensko-české dni daňového práva: Daňové raje a zneužívanie daňového systému*. Košice: ŠafárikPress, 2018. 302 s.

³⁷ K vybraným príkladom využitia štruktúry „Double Irish–Dutch Sandwich“ pozri napríklad MURPHY, B. CH. *Double Irish With a Dutch Sandwich: Definition and How It's Used*

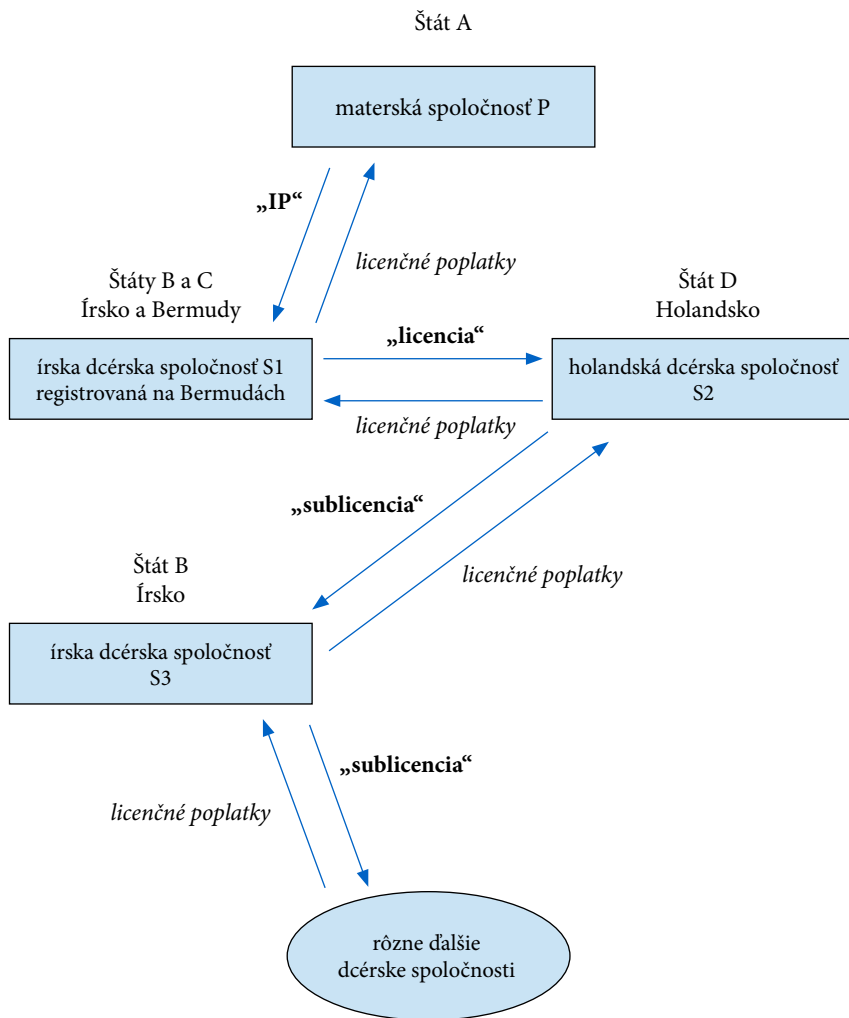
vedie duševné vlastníctvo (ďalej v schéme označované ako „IP“) na dcérsku spoločnosť S1 založenú v Írsku, ktorá je zároveň registrovaná na daňové účely v Bermudách, kde sa registráciou stáva daňovým rezidentom. Táto dcérska spoločnosť následne poskytne duševné vlastníctvo prostredníctvom sublicencie ďalšej dcérskej spoločnosti S2 usadenej napríklad v Holandsku. Táto holandská dcérska spoločnosť prostredníctvom kruhovej štruktúry opätovne poskytne duševné vlastníctvo prostredníctvom sublicencie ďalšej spoločnosti S3 usadenej takisto v Írsku, ktorá je nepriamo ovládaná materskou spoločnosťou a zároveň úplne vlastnená a ovládaná dcérskou spoločnosťou S1, t. j. spoločnosťou usadenou v Írsku a registrovanou v Bermudách. Následne môže byť duševné vlastníctvo sublicencované do ďalších štátov prostredníctvom dcérskych spoločností usadených aj mimo území daňových rajov.³⁸ V rámci tejto dvojitej štruktúry má materská spoločnosť v jednom štáte, napríklad v Írsku dve spoločnosti, a to tzv. holdingovú spoločnosť, ktorá sa následne registruje v daňovom raji, spravidla v Bermudách a tzv. prevádzkovú spoločnosť, ktorá zisky prevádza späť do holdingovej spoločnosti.³⁹ Štruktúra „Double Irish–Dutch Sandwich“ môže byť znázornená takto:

[online]. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>>.

³⁸ JONES, CH., TEMOURI, Y., COBHAM, A. Tax haven networks and the role of the Big 4 accountancy firms. *Journal of World Business*. 2017, 53 (2), s. 181.

³⁹ FreshBooks. *Double Irish Dutch Sandwich Tax Avoidance: Definition & Explanation* [online]. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.freshbooks.com/glossary/tax/double-irish-dutch-sandwich>>.

Modelová schéma 1 Štruktúra „Double Irish–Dutch Sandwich“



Zdroj: vlastné spracovanie.

Aj z vymedzených dôvodov sa od nadnárodných spoločností dlhodobo požaduje zvýšenie ich **daňovej transparentnosti**, a to vykazovaním informácií o dosiahnutom zisku, zaplatenej dani v jednotlivých štátoch⁴⁰ a zároveň zvýšenie ich transparentnosti, pokiaľ ide o ich globálny hodnotový reťazec a vnútro skupinové platby.⁴¹ Tieto aspekty pôsobenia nadnárodných spoločností narážajúce na problematiku **medzinárodných daňových únikov, dvojitého nezdanenia a daňových rajov** nevznikli a netýkajú sa výlučne len implementácie digitálnych technológií a digitálnych podnikov, avšak možno konštatovať, že digitalizáciou akcelerovala intenzita už aj tak zložitej problematiky.⁴²

Pri vymedzení podstaty nových javov v ekonomike v daňových súvislostiach považujeme za potrebné osobitne poukázať na základné charakteristiky inovatívneho obchodného modelu, pre ktorý sa vžilo označenie **digitálna platforma**. Pokiaľ je digitálna platforma zameraná najmä na poskytovanie sprostredkovateľských služieb, je označovaná aj ako kolaboratívna platforma alebo peer-to-peer platforma.⁴³ Okrem toho sa v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora možno stretnúť aj s označením tohto obchodného modelu ako „telematický portál“.⁴⁴

Možno konštatovať, že digitálne platformy sa postupne stali integrálnou súčasťou digitálneho trhu. Napriek rozšírenému pôsobeniu týchto digitálnych obchodných modelov však dodnes absentuje ich jednotné vymedzenie

⁴⁰ Bližšie pozri European Parliament. *EU Lawmakers Strike Milestone Deal for Corporate Tax Transparency* [online]. [cit. 13.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.europarl.europa.eu/news/sk/press-room/20210527IPR04913/eu-lawmakers-strike-milestone-deal-for-corporate-tax-transparency>>.

⁴¹ OECD (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, s. 147 [cit. 23.02.2023].

⁴² Ako uvádza Köthenbürger, M. dvojstranné digitálne platformy sa od tradičných podnikov nelíšia, pokiaľ ide o preferencie vyhýbania sa daňovým povinnostiam, avšak v tejto súvislosti sa odlišujú v jednom významnom faktore, a to v **odlišných možnostiach**. Napríklad v možnosti využitia **sieťových efektov**, čo vedie k značne zvýšeným príjmom z reklamy. Pozri KÖTHENBÜRGER, M. *Taxation of Digital Platforms* [online]. EconPol Working Paper, 2020, č. 41, Munich: ifo Institute – Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich. 16 s. [cit. 22.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.econstor.eu/handle/10419/219503>>.

⁴³ Bližšie ku kolaboratívnym platformám pozri RÓZENFELDOVÁ, L. *The Nature of Services Provided by Collaborative Platforms. EU and Comparative Law Issues and Challenges Series (ECLIC)*. 2020, č. 4, s. 894 – 914.

⁴⁴ Pozri napríklad rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 27. apríla 2022 vo veci C-674/20, Airbnb Ireland UC proti Région de Bruxelles-Capitale.

a ponímanie. Priam naopak, prevláda skôr zhoda na tom, že dospieť k jedinému právne relevantnému a nadčasovému vymedzeniu digitálnych platforiem by bolo náročné z dôvodu existencie veľkého počtu a rôznych modelov digitálnych platforiem, širokého rámca oblastí ich pôsobenia (preprava, krátkodobé ubytovanie, donáška jedla), ale aj z dôvodu rýchlo sa meniaceho digitálneho prostredia. Pojem digitálna platforma je dnes používaný v rôznych významoch, a to či už na označenie širokej škály poskytovaných digitálnych, najmä sprostredkovateľských služieb, prípadne na označenie spôsobov a nástrojov, ktoré slúžia na ich poskytovanie. Okrem toho bývajú digitálne platformy ponímané aj ako **dvojstranné** alebo **mnohostranné trhy**, v rámci ktorých prevádzkovateľ platformy umožňuje používateľom spojenie s cieľom uľahčiť určitú interakciu medzi nimi (poskytnutie služby, transakciu, výmenu informácií a pod.).⁴⁵ Stretnúť sa možno aj s vymedzením digitálnej platformy ako entity, ktorá *i*) umožňuje poskytovanie digitálnych služieb, *ii*) je alebo môže byť prevádzkovaná ako dvojstranná alebo viacstranná a *iii*) umožňuje uľahčenie interakcie medzi rôznymi stranami, aj keď medzi nimi neexistuje žiadne priame spojenie.⁴⁶

Ako bolo naznačené, snaha definovať digitálne platformy so sebou prináša riziko, že ich definícia buď nepokryje všetky modely digitálnych platforiem, alebo naopak, že nebude exaktne vystihovať ich podstatu. Napriek tomu sú pre väčšinu digitálnych platforiem charakteristické určité spoločné znaky, a to:

- schopnosť uľahčiť spojenie medzi jej používateľmi a zhodnotiť nadviazanie tohto spojenia v prospech všetkých zúčastnených strán,
- schopnosť zhromažďovať, spracovávať a používať veľké množstvo osobných a neosobných údajov s cieľom optimalizovať poskytované služby do budúcnosti,
- schopnosť využívať sieťové efekty, pri ktorých hodnota služby stúpa s počtom používateľov využívajúcich platformu,

⁴⁵ Commission Staff Working Document. *Online Platforms* Accompanying the document Communication on Online Platforms and the Digital Single Market. Brussels, 25. 5. 2016, SWD(2016) 172 final, [cit. 15.02.2023]. Dostupné na: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:52016SC0172>>.

⁴⁶ BERTOLINÝ, A., EPISCOPO, F., CHERCIU, N. A. *Liability of online platforms* [online]. Brussels: Study Panel for the Future of Science and Technology. 2021, s. 3. [cit. 18.02.2023]. Dostupné na: <[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/656318/EPRS_STU\(2021\)656318_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/656318/EPRS_STU(2021)656318_EN.pdf)>.

- schopnosť kreovať nové formy trhov konkurujúce tradičným trhom, ako aj nové formy účasti alebo podnikania subjektov, a to všetko za využitia informačných technológií.⁴⁷

Pomerne často sa vyskytujúcim nedostatkom je nedostatočné diferencovanie medzi **digitálnou platformou** na strane jednej a **prevádzkovateľom digitálnej platformy** na strane druhej. Tieto pojmy sú často stotožňované, napriek tomu, že rozdiely medzi nimi sú zásadného charakteru. Digitálna platforma reprezentuje funkčný aspekt mechanizmu fungovania tohto obchodného modelu. O digitálnej platforme preto nemožno uvažovať ako o subjekte práva, ktorým však je jej prevádzkovateľ. Z uvedeného dôvodu možno digitálnu platformu v daňovej oblasti prirovnať skôr k stálej prevádzkarni než k povinnému subjektu dane, o ktorom možno uvažovať vo vzťahu k jej prevádzkovateľovi.⁴⁸

Digitálne platformy umožňujú poskytovanie služieb pod jedným označením, resp. značkou (*Airbnb, Bolt, Bistro, Uber, BlaBlaCar a i.*), avšak ich prevádzkovateľom sú spravidla rôzne dcérske spoločnosti v rámci určitej skupiny spoločností. Skupiny spoločností môžu byť štruktúrované rôzne, ide však o viacero spoločností, ktoré sú vzájomne prepojené majetkovo alebo organizačne do tej miery, že pôsobia ako **jednotný celok**.⁴⁹

Pre štruktúru a mechanizmus fungovania digitálnych platforiem je charakteristické, že tieto dcérske spoločnosti majú pritom sídlo v odlišnom štáte, než je štát sídla ich materskej spoločnosti a zároveň v štáte odlišnom od štátu, v ktorom sú následne poskytované „koncové“ služby ich používateľom (napr. služby prepravy alebo služby ubytovania).⁵⁰ Zároveň je pre tieto ob-

⁴⁷ Commission Staff Working Document. *Online Platforms* Accompanying the document Communication on Online Platforms and the Digital Single Market, Brussels, 25. 5. 2016, SWD(2016) 172 final[cit. 15.02.2023]. Dostupné na: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:52016SC0172>>.

⁴⁸ SIMIČ, S. Prevádzkovateľ digitálnej platformy ako zástupca platiteľa dane za ubytovanie v kontexte rozhodovacej činnosti Súdneho dvora. In: *Bratislavské právnické fórum 2022: premeny finančného práva, jeho vedy a výučby v čase*. Bratislava: Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave, 2022, s. 22.

⁴⁹ Najčastejšie sú skupiny spoločností štruktúrované spôsobom, že **jedna materská spoločnosť** vytvára **dcérske spoločnosti** a tie sa ďalej vetvia. Okrem toho môže byť skupina spoločností štruktúrovaná aj **horizontálne**, a teda v jej rámci môže existovať aj **viac materských spoločností**. PATAKYOVÁ, M. a kol. *Právo obchodných spoločností a družstva – všeobecný úvod do problematiky a vymedzenie základných pojmov*. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2019, s. 68.

⁵⁰ Európska komisia definuje tieto služby ako „**základné služby**“, pričom vo všeobecnosti v oblasti kolaboratívneho hospodárstva diferencuje tri kategórie služieb, a to:
– služby informačnej spoločnosti,

chodné modely charakteristické, že **platobné činnosti** v rámci skupiny sú zastrešované obdobne odlišnou dcérskou spoločnosťou majúcou sídlo opätovne v odlišnom štáte. Provizia digitálnych platforiem je spravidla určená ako určité percento z ceny poskytovanej služby, pričom suma zaplatená používateľom je najskôr pripísaná v prospech digitálnej platformy, resp. presnejšie povedané v prospech spoločnosti, ktorá v rámci skupiny zastrešuje platobné činnosti, a až po zrazení príslušnej provízie je suma poukázaná v prospech poskytovateľa koncovej služby. Poskytovateľovi služby tak v okamihu poskytnutia koncovej služby vzniká pohľadávka voči danej digitálnej platforme, resp. príslušnej spoločnosti a táto zaniká splnením v okamihu pripísania peňažných prostriedkov na účet poskytovateľa služby.⁵¹ Pri tomto spôsobe zabezpečenia platobných činností dochádza k presunu ziskov generovaných v kolaboratívnej ekonomike, a to ziskov digitálnych platforiem, ako aj poskytovateľov služieb tak, že:

- platba je najskôr realizovaná z jurisdikcie poskytnutia služby do jurisdikcie spoločnosti zabezpečujúcej platobné činnosti,
- spoločnosť zabezpečujúca platobné činnosti uskutoční zrazenie provízie určenej spravidla ako percento z ceny služby a s touto províziou ďalej disponuje v rámci štruktúry platformy,
- následne príslušná časť generovaných ziskov putuje späť do jurisdikcie v prospech poskytovateľa služby.

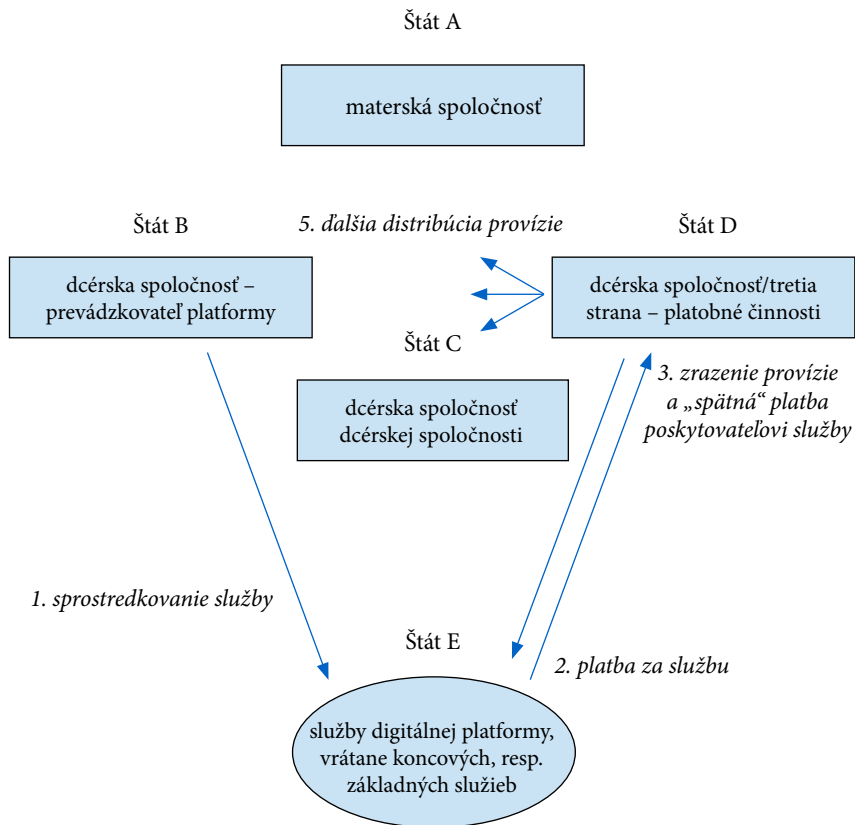
Všetky tieto skutočnosti majú pritom z daňového hľadiska zásadný význam pre posúdenie vzniku daňovej povinnosti a miesta zdanenia týchto transakcií a generovaných príjmov. Zaužívanú štruktúru a zaužívaný mechanizmus platobných činností digitálnych platforiem možno znázorniť takto:

-
- základné služby, ktoré sú zároveň hlavným predmetom obchodnej transakcie a
 - rôzne ďalšie doplnkové služby.

Pozri oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade, Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru a Výboru regiónov z 2. júna 2016: Európska agenda pre kolaboratívne hospodárstvo. COM/2016/0356 final. Pojem „základná služba“ bol vymedzený Európskou komisiou v záujme možnosti odlíšenia služieb informačnej spoločnosti od základných služieb, hoci posúdenie právnej kvalifikácie si vyžaduje v každom prípade individuálny prístup. Blížšie k pojmu „základná služba“ v práve EÚ pozri tiež BACHŇÁKOVÁ-RÓ-ZENFELDOVÁ, L. *Právne vzťahy v kolaboratívnom hospodárstve*. Bratislava: C. H. Beck, 2022, s. 20.

⁵¹ Porovnaj Finančná správa Slovenskej republiky. *Účtovanie taxislužby cez platformu BOLT* [online]. [cit. 04.05.2023]. Dostupné na: <<https://podpora.financnasprava.sk/595780-%C3%9A%C4%8Dtovanie-taxislu%C5%BEby-cez-platformu-BOLT>>.

Modelová schéma 2 Zaužívaná štruktúra digitálnych platforiem



Zdroj: vlastné spracovanie.

Uvedené možno demonštrovať aj na príklade vybraných digitálnych platforiem. Materskou spoločnosťou skupiny **Uber** je spoločnosť so sídlom v San Franciscu v USA, a to Uber Technologies, Inc., ktorá priamo alebo nepriamo vlastní jednotlivé dcérske spoločnosti skupiny. Podľa Obchodných podmienok pre Slovensko sa pod označením „Uber“ rozumie Uber B. V., súkromná spoločnosť s ručením obmedzeným so sídlom v Amsterdame v Holandsku

alebo ktorákoľvek z jej dcérskych spoločností.⁵² Platforma Uber poskytuje sprostredkovateľské služby, ktoré používateľom umožňujú objednať si služby od externých dodávateľov, ktorí sú podľa Obchodných podmienok nezávislými poskytovateľmi dopravy alebo iných služieb mobility.⁵³ Pokiaľ ide o platobné činnosti, Obchodné podmienky výslovne deklarujú, že spoločnosť Uber B. V. môže do služieb spojených s inkasom a spracovaním platieb zapojiť sesterské spoločnosti alebo aj tretie strany, aby poskytovali tieto služby v jej mene.⁵⁴ Digitálna platforma Uber dnes pôsobí globálne v tisícoch mestách po celom svete vrátane Bratislavy.⁵⁵ Platforma Uber v treťom štvrtroku 2022 pritom zaznamenala až 124 miliónov mesačne aktívnych používateľov platformy.⁵⁶ Hlavným problémom, ktorý sprevádza pôsobenie platformy Uber v rôznych štátoch, je najmä rešpektovanie podmienok ustanovených pre služby v oblasti prepravy osôb vrátane klasických taxislužieb a ich vodičov. Uvedené má za následok stav, keď možno rozlišovať štáty, v ktorých sú služby platformy Uber dostupné, a štáty, v ktorých bolo poskytovanie týchto služieb zakázané individuálnym právnym aktom.

Na obdobnej štruktúre je založené aj fungovanie digitálnej platformy **Airbnb**. Materskou spoločnosťou skupiny Airbnb (odvodené od „*AirBedand-Breakfast*“) je spoločnosť Airbnb Inc. so sídlom v San Franciscu v USA (rovňako ako holdingová spoločnosť *Uber Technologies, Inc.*). Spomedzi dcérskych spoločností je najznámejšia spoločnosť Airbnb Ireland UC, spoločnosť s ručením obmedzeným so sídlom v Dubline v Írsku.⁵⁷ Platforma Airbnb diferencuje podmienky služby pre používateľov mimo EÚ a podmienky služby pre európskych používateľov. Platforma Airbnb umožňuje za províziu sprostredkovať kontakt medzi prenajímateľmi, podnikateľmi alebo jednotlivcami, ktorí disponujú ubytovacími kapacitami na prenájom (*hostiteľmi*)

⁵² Uber. *Obchodné podmienky – Slovensko* [online]. [cit. 08.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.uber.com/legal/en/document/?name=general-terms-of-use&country=slovakia&lang=sk>>.

⁵³ Ibidem.

⁵⁴ Ibidem.

⁵⁵ Bližšie pre zoznam miest a štátov, v ktorých sú dostupné služby platformy Uber, pozri Uber. *Use Uber in cities around the world* [online]. [cit. 08.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.uber.com/global/en/cities/>>.

⁵⁶ Bližšie pozri Uber. *Uber Announces Results for Third Quarter 2022* [online]. [cit. 08.02.2023]. Dostupné na: <<https://investor.uber.com/news-events/news/press-release-details/2022/Uber-Announces-Results-for-Third-Quarter-2022/default.aspx>>.

⁵⁷ Pre prehľad ďalších spoločností Airbnb pozri Airbnb. *Company Details - Schedule 1 – Contracting Entities* [online]. [cit. 09.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.airbnb.com/help/article/2908#Schedule1>>.

a osobami hľadajúcimi takýto druh ubytovania (*hostami*).⁵⁸ Platobné činnosti následne zabezpečuje buď spoločnosť Airbnb Payments Luxembourg SA so sídlom v Luxembursku, pokiaľ ide o používateľov s bydliskom alebo sídlom v Európskom hospodárskom priestore, alebo spoločnosť Airbnb Payments UK Ltd. so sídlom v Londýne v Spojenom kráľovstve, pokiaľ ide o používateľov s bydliskom alebo sídlom v Spojenom kráľovstve, Švajčiarsku a Rusku.⁵⁹ V rámci poplatkov, ktoré diferencuje platforma Airbnb možno uviesť poplatok za služby Airbnb, resp. servisný poplatok, ktorý je účtovaný spoločnosťou Airbnb za poskytovanie komunitnej podpory 24/7 a zabezpečenie hladkého fungovania systému. Následne Airbnb uvádza aj poplatok za upratovanie a poplatok za hosťa navyše, ktoré účtujú poskytovatelia služieb (*hostitelia*). Medzi poplatky je ďalej zaradená aj bezpečnostná záloha, ktorú v niektorých prípadoch požaduje Airbnb a v niektorých prípadoch hostiteľ. Súčasne sú v sekcii poplatky výslovne zaradené aj dane, a to DPH a miestne dane, najmä daň za ubytovanie.⁶⁰ Osobitosťou platformy Airbnb je aj jej prístup k spolupráci s príslušnými orgánmi daňovej správy. Vo všeobecnosti sa rozlišujú tieto spôsoby spolupráce digitálnych platforiem s orgánmi daňovej správy:

- **zvyšovanie povedomia** najmä poskytovaním rôznych usmernení a výkladov k uplatňovaniu príslušných daňových predpisov orgánmi daňovej správy,
- **výmena informácií,**
- **sprostredkovanie výberu dane.**⁶¹

Platforma Airbnb pritom v niektorých štátoch pôsobí nielen ako „sprostredkovateľ uzatvárania kontraktov“, ale aj ako „sprostredkovateľ výberu dane“, čo má svoj základ najmä v uzatváraní „*Dohôd o dobrovoľnom výbere daní*“ v oblasti miestnych turistických daní za ubytovanie (pozri ďalej).

⁵⁸ Airbnb. *Terms of Service – Terms of Service for European Users* [online]. [cit. 09.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.airbnb.co.uk/help/article/2908>>.

⁵⁹ Airbnb. *Company Details* [online]. [cit. 09.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.airbnb.co.uk/about/company-details>>.

⁶⁰ Airbnb. *Ako funguje tvorba cien* [online]. [cit. 09.02.2023]. Dostupné na: <<https://sk.airbnb.com/help/article/125>>.

⁶¹ Bližšie pozri KWONG, N. The Taxation of „Sharing Economy“ Activities. In: KERSCHNER, I., SOMARE, M. (eds.). *Taxation in a Global Digital Economy*. Wien: Linde, 2017, s. 72 a nasl.

Osobitne významnou je tiež povaha transakcií v kolaboratívnej ekonomike z hľadiska ich odplatnosti, pričom zaužívanou je klasifikácia týchto transakcií na

- peňažné (*cash*) transakcie,
- bártrové (*barter*) transakcie,
- transakcie, ktoré umožňujú zdieľanie nákladov (*cost-sharing*),
- rôzne darovania a príspevky (*gifts and donations*).⁶²

Európska komisia z hľadiska odplatnosti rozlišuje transakcie v kolaboratívnej ekonomike v rovine všeobecnejšej ako odplatné, bezodplatné a transakcie založené na rozdelení nákladov.⁶³

Podstatu digitálnych služieb možno priblížiť aj poukázaním na vybranú rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora a závery z nej vyplývajúce. V období rokov 2015 až 2019 sa Súdny dvor zaoberal jedným z aplikačných problémov pri uplatňovaní práva EÚ v oblasti služieb informačnej spoločnosti, resp. digitálnych služieb. Týmto aplikačným problémom bolo posúdenie **právnej kvalifikácie** služieb poskytovaných digitálnymi platformami ako služieb informačnej spoločnosti v zmysle uvedených právne záväzných aktov EÚ. Základné charakteristiky a právnu povahu služieb poskytovaných digitálnymi platformami posudzoval Súdny dvor jednak vo veci C-434/15 týkajúcej sa platformy **Uber** a následne vo veci C-390/18, pokiaľ ide o platformu **Airbnb**.

Prejudiciálne konanie vo veci C-434/15 sa týkalo výkladu čl. 56 ZFEÚ, ktorý ustanovuje zákaz obmedzovania slobody poskytovať služby v EÚ a výkladu pojmu služby informačnej spoločnosti v zmysle práva EÚ. Návrh na začatie tohto konania bol podaný v rámci vnútroštátneho sporu medzi združením taxikárov mesta Barcelona v Španielsku a spoločnosťou Uber Systems Spain SL, prepojenou so spoločnosťou Uber Technologies Inc. Podstatou prejudiciálneho konania bolo zodpovedanie otázky, či služby poskytované digitálnou platformou Uber sú službami informačnej spoločnosti, alebo či ide o služby v oblasti dopravy, čo by bolo spojené s uplatnením odlišných predpisov a systémom udeľovania príslušných povolení.

⁶² Pozri KWONG, N. The Taxation of „Sharing Economy“ Activities. In: KERSCHNER, I., SOMARE, M. (eds.). *Taxation in a Global Digital Economy*. Wien: Linde, 2017, s. 72 a nasl. alebo tiež HUČKOVÁ, R., BONK, F., RÓZENFELDOVÁ, L. Zdieľané hospodárstvo – otvorené problémy a diskusia (njamá s prihliadnutím na obchodnoprávne a daňovoprávne súvislosti). *Studia Iuridica Cassoviensia*. 2018, roč. 6, č. 2. s. 133.

⁶³ Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade, Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru a Výboru regiónov z 2. júna 2016: Európska agenda pre kolaboratívne hospodárstvo. COM/2016/0356 final.

Digitálna platforma Uber poskytuje okrem iného sprostredkovateľskú službu, ktorá spočíva v umožnení nadviazania spojenia medzi neprofesionálnym vodičom, ktorý využíva vlastné motorové vozidlo s osobami, ktoré sa potrebujú prepraviť v rámci mesta, a to prostredníctvom aplikácie pre smartfóny. V predmetnom konaní Súdny dvor poukázal v prvom rade na skutočnosť, že takto vymedzená sprostredkovateľská služba poskytovaná digitálnou platformou Uber môže byť **faktický oddelená** od následnej služby spočívajúcej v preprave osôb vodičom, pričom táto sprostredkovateľská služba vo svojej podstate napĺňa znaky **služby informačnej spoločnosti**. Na druhej strane následná služba prepravy v rámci mesta, akou je taxislužba, napĺňa znaky **služby v oblasti dopravy**.⁶⁴ Pri posúdení právnej povahy sprostredkovateľskej služby poskytovanej prostredníctvom digitálnej platformy Uber Súdny dvor zdôraznil, že:

- bez služby platformy Uber by neprofesionálni vodiči ani nemohli poskytnúť prepravné služby a zároveň cestujúci by nemali prístup k službám týchto vodičov,
- Uber má rozhodujúci vplyv na podmienky poskytovania služieb vodičmi, vykonáva kontrolu kvality vozidiel, vodičov a ich správania, čo môže v konečnom dôsledku viesť aj k vylúčeniu určitého vodiča a zároveň,
- Uber stanovuje maximálnu cenu jazdy, pričom zaplatenú sumu najskôr vyberie od cestujúceho a až následne časť z nej vyplatí vodičovi vozidla.⁶⁵

Tieto charakteristiky služby poskytovanej prostredníctvom platformy **Uber** viedli Súdny dvor k záveru, že táto služba je **neoddeliteľnou súčasťou celkovej služby**, t. j. v danom prípade služby v oblasti dopravy, a teda nemožno ju kvalifikovať ako službu informačnej spoločnosti.⁶⁶

Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-434/15 bol pritom významným faktorom, ktorý ovplyvnil pôsobenie platformy Uber aj v podmienkach právneho poriadku SR. V období pred vydaním predmetného rozsudku Súdneho dvora Krajský súd v Bratislave uznesením z 26. októbra 2017, sp. zn. 4CoPv/4/2017 potvrdil uznesenie Okresného súdu Bratislava I zo 4. júla 2017, č. k. 26 CbPv/1/2017, ktorým bol **zamietnutý návrh na nariadenie neodkladného opatrenia** podaný Občianskym združením koncesovaných taxikárov znejúci na uloženie povinnosti spoločnosti Uber B. V. so sídlom

⁶⁴ Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 20. decembra 2017 vo veci C-434/15, Asociación Profesional Elite Taxi proti Uber Systems SpainSL, bod 34 – 36.

⁶⁵ Ibidem, bod 39.

⁶⁶ Ibidem.

v Holandsku zdržať sa v návrhu vymedzeného konania, najmä prevádzkovania taxislužby na území SR pomocou osôb, ktoré nespĺňajú podmienky stanovené pre vodičov taxislužby vymedzené zákonom č. 56/2012 Z. z. o cestnej doprave.⁶⁷ Prvostupňový súd v konaní vyjadril pochybnosť, či žalovaný na území SR poskytuje len elektronické služby, či sám prevádzkuje taxislužbu v zmysle zákona č. 56/2012 Z. z. o cestnej doprave alebo či ide o činnosť jednotlivých vodičov. V predmetnom konaní spoločnosť Uber v postavení žalovaného argumentovala najmä tým, že služba ním poskytovaná a taxislužba síce uspokojujú obdobný dopyt, ale ide o rozdielne služby poskytované rôznymi spôsobmi a prostriedkami, zatiaľ čo žalobca tvrdil, že Uber podniká v taxislužbe a neposkytuje len technologickú službu. Prvostupňový súd zároveň zdôraznil, že „celá problematika sa týka využitia technológií, na ktorú by mal reflektovať každý štát. Ide o inováciu, ktorá by sa nemala označovať za zvýhodnenie. Je pravdou, že súd v tomto smere **nemá za preukázané, že vodiči, ktorí využívajú predmetnú aplikáciu, majú živnosť a platia dane, ale nemá preukázaný ani opak.**“ Potvrdenie zamietnutia návrhu súdom druhej inštancie bolo odôvodnené najmä tým, že žalobca neosvedčil základné predpoklady pre vydanie neodkladného opatrenia a zároveň hodnoverne neosvedčil dôvodnosť hmotnoprávneho nároku. Následne po vydaní predmetného rozsudku Súdneho dvora z 20. decembra 2017 vo veci C-434/15 bolo začaté nové konanie o návrhu na nariadenie neodkladného opatrenia, v rámci ktorého Krajský súd v Bratislave uznesením z 15. novembra 2018, sp. zn. 4CoPv/5/2018 potvrdil uznesenie Okresného súdu Bratislava I zo 16. februára 2018, č. k. 38CbPv/1/2018, ktorým bola spoločnosti Uber B. V. so sídlom v Holandsku **uložená povinnosť zdržať sa** v rozhodnutí vymedzeného konania, najmä **sprostredkovania a prevádzkovania taxislužby** na území SR.⁶⁸ Prvostupňový súd a následne aj odvolací súd pritom výslovne odkázali na závery vyplývajúce z rozsudku Súdneho dvora z 20. decembra 2017 vo veci C-434/15, ktorým, ako bolo konštatované, došlo k „výraznej zmene právneho stavu, nakoľko Súdny dvor Európskej únie predniesol výklad, akú službu žalovaný skutočne poskytuje“.⁶⁹ Rozhodnutím Súdneho dvora bolo zároveň ustálené, že Uber prevádzkuje na taxislužbu a pre výkon tejto činnos-

⁶⁷ Bližšie k rozsahu konania, vo vzťahu ku ktorému sa žalobca domáhal vydania neodkladného opatrenia, pozri uznesenie Krajského súdu v Bratislave z 26. októbra 2017, sp. zn. 4CoPv/4/2017.

⁶⁸ Bližšie k vymedzeniu konania, ktorého bol žalovaný povinný sa zdržať, pozri uznesenie Krajského súdu v Bratislave z 15. novembra 2018, sp. zn. 4CoPv/5/2018.

⁶⁹ Uznesenie Krajského súdu v Bratislave z 15. novembra 2018, sp. zn. 4CoPv/5/2018.

ti musí dodržiavať všetky zákonné podmienky rovnako ako ostatné subjekty pôsobiace v segmente taxislužby.

Na základe predmetného neodkladného opatrenia bola dostupnosť služieb platformy Uber na území SR v Bratislave pozastavená na obdobie približne jedného roka. Následne sa služby platformy Uber stali na území hlavného mesta SR Bratislavy opätovne dostupnými, a to po zosúladení obchodných podmienok tejto platformy s platným právnym stavom, najmä pokiaľ ide o zákonné podmienky prevádzkovania taxislužby a vykonávania činnosti vodičov taxislužby.

Obdobe ako v prípade Uber, aj prejudiciálne konanie pred Súdny dvorom vo veci C-390/18 sa týkalo posúdenia právnej povahy služieb poskytovaných digitálnou platformou Airbnb. Podstatou tejto veci bola obdobne ako v prípade platformy Uber požiadavka na rešpektovanie podmienok výkonu činností týkajúcich sa niektorých transakcií s nehnuteľnosťami a obchodného majetku, resp. podmienok výkonu činnosti realitného makléra (v konkrétnej veci podľa francúzskeho práva). Podstata služby platformy Airbnb bola v konaní vymedzená tak, že jej predmetom je prostredníctvom elektronickej platformy za odmenu sprostredkovať kontakt medzi prípadnými nájomcami a prenajímateľmi, ktorí sú alebo nie sú podnikateľmi a ktorí ponúkajú krátkodobé ubytovacie kapacity s cieľom umožniť prvým uvedeným rezervovať ubytovanie.⁷⁰ Jednotlivé pojmové znaky služby informačnej spoločnosti identifikoval Súdny dvor tak, že v prípade služby platformy Airbnb ide o službu, ktorá:

- je poskytovaná za odmenu, keď je poplatok vybraný spoločnosťou Airbnb Payments UK, hoci len od nájomcu,⁷¹
- pri tejto sprostredkovateľskej službe nedochádza k tomu, aby pri jej poskytnutí bol prítomný sprostredkovateľ a prenajímateľ alebo nájomca, ktorí tak nie sú v inom kontakte než prostredníctvom elektronickej platformy, t. j. ide o službu poskytovanú na diaľku⁷² a zároveň
- táto sprostredkovateľská služba je poskytovaná na základe individuálnej žiadosti, konkrétne na základe uverejnenia ponuky prenajímateľom a žiadosti nájomcu, ktorý má záujem o využitie tejto ponuky.⁷³

⁷⁰ Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 19. decembra 2019 vo veci C-390/18, ktorý súvisí s trestným konaním proti X za účasti Airbnb Ireland UC, bod 45.

⁷¹ Ibidem, bod 46.

⁷² Ibidem, bod 47.

⁷³ Ibidem, bod 48.

Súdny dvor však už rozhodol v analyzovanej veci C-434/15, že aj v prípade, ak určitá služba spĺňa všetky pojmové znaky služby informačnej spoločnosti a hoci táto služba je odlišnou od následne poskytovanej služby, vyžaduje sa posúdenie, či je neoddeliteľnou súčasťou celkovej služby, ktorá by tak mohla podliehať inej právnej kvalifikácii. Pri posúdení tejto skutočnosti Súdny dvor zdôraznil, že:

- základnou charakteristikou platformy Airbnb je vytvorenie štruktúrovaného zoznamu dostupných ubytovacích kapacít,⁷⁴
- služba platformy Airbnb sa nejaví ako nevyhnutná pre poskytnutie ubytovania, pretože tak prenajímatelia, ako aj nájomcovia majú k dispozícii aj iné možnosti týkajúce sa prenájmu nehnuteľností (realitné kancelárie, inzeráty v elektronickej alebo tlačenej podobe a pod.),⁷⁵
- platforma Airbnb neustanovuje ani neobmedzuje výšku nájomného požadovaného prenajímateľmi, za ktorej stanovenie zodpovedá prenajímateľ, hoci ponúka fakultatívny nástroj na odhad trhovej ceny prenájmu odvodený z platformy.⁷⁶

Na základe uvedených charakteristík bola služba platformy Airbnb posúdená tak, že nie je neoddeliteľnou súčasťou celkovej služby, t. j. poskytovania ubytovania, ale ide o službu informačnej spoločnosti v zmysle smernice o elektronickom obchode.

Vo vzťahu k mechanizmu fungovania platieb za služby ubytovania Súdny dvor uviedol, že ide o nástroj na zabezpečenie platieb medzi prenajímateľmi a nájomcami, pričom tieto platobné metódy, pokiaľ nie sú sprevádzané kontrolou cien, nemôžu meniť povahu sprostredkovateľskej služby. Zároveň bolo zdôraznené, že služby platformy Airbnb nie sú porovnateľné so službami posudzovanými vo veci C-434/15 (službami platformy Uber) a nemožno pri nich konštatovať dostatočnú **úroveň kontroly zo strany platformy**.⁷⁷

Daňové politiky týkajúce sa zdaňovania digitálnych platforiem sú zamerané, ako už bolo uvedené, na zdaňovanie **hrubých výnosov** vyplývajúcich z poskytovania digitálnych sprostredkovateľských služieb alebo smerujú k vymedzeniu novej koncepcie **stálej prevádzkarne digitálnej platformy**, a to v záujme ustanovenia zodpovednosti digitálnych platforiem za platenie daní. Pri zdaňovaní digitálnych platforiem je pritom potrebné diferencovať tieto subjekty zapojené do transakcií a príjmy dosahované v ich rámci:

⁷⁴ Ibidem, bod 53.

⁷⁵ Ibidem, bod 55.

⁷⁶ Ibidem, bod 56.

⁷⁷ Ibidem, bod 66.

- **digitálne, resp. kolaboratívne platformy**, ktoré vystupujú ako sprostredkovatelia („*intermediares*“) a **príjmy prevádzkovateľov digitálnych platforiem**, ktoré majú spravidla povahu provízie za sprostredkovanie základnej služby a ktorej výška je spravidla ustanovená ako určité percento z ceny služby alebo ide o paušálne ustanovenú sumu, prípadne ich príjmom môžu byť ďalšie ustanovené „poplatky“, napríklad za nepretržité udržiavanie dostupnosti digitálnej platformy a pod.;
- **poskytovatelia základných služieb**, ktorí sa spoločne delia o svoje aktíva, zdroje, čas alebo schopnosti a ktorými môžu byť súkromné osoby, ktoré poskytujú služby na príležitostnej báze označované aj ako „**peers**“, ale aj **profesionálni poskytovatelia služieb** konajúci v rámci ich odbornej spôsobilosti a ich **príjmy, ktoré inkasujú od platformy** po zrazení príslušnej provízie, prípadne iných poplatkov;
- **používatelia služieb**,⁷⁸ ktorým je prostredníctvom platformy umožnené, resp. uľahčené nadviazanie spojenia s poskytovateľmi služieb, pričom ide o osoby, ktoré sú v rámci týchto transakcií pre orgány daňovej správy najmenej interesantnými, pretože im v tomto mechanizme nevzniká daňová povinnosť, pričom v cene zaplatenej za služby sú, resp. by mali byť, zahrnuté už aj nepriame dane, najmä daň z pridanej hodnoty, prípadne aj miestna daň za ubytovanie.⁷⁹

⁷⁸ Podľa Európskej komisie sa rôznorodosť kolaboratívnej ekonomiky prejavuje aj v skladbe a personálnom zložení subjektov, ktoré sa zapájajú do jej fungovania. Klasifikácia subjektov zapojených do kolaboratívnej ekonomiky vychádza z **Európskej agendy pre kolaboratívne hospodárstvo**. V Európskej agende pre kolaboratívne hospodárstvo bolo poskytovanie služieb súkromnými osobami označovanými ako **peers** označené za **špecifický znak kolaboratívnej ekonomiky**, avšak do tohto mechanizmu sú často zapojení aj profesionálni podnikatelia ako osoby konajúce v rámci svojej odbornej spôsobilosti. Pozri oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade, Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru a Výboru regiónov z 2. júna 2016: Európska agenda pre kolaboratívne hospodárstvo. COM/2016/0356 final.

⁷⁹ BABČÁK, V. Slovenské daňové právo na ceste od tradičnej ku zdieľanej ekonomike. In: *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb – COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: UPJŠ, ŠafárikPress, 2021. s. 36 a nasl.

1.1.1 Širšie daňové výzvy vyplývajúce z digitalizácie v oblasti priamych daní

OECD v roku 2015 v záujme riešenia daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie účelovo vymedzila tzv. širšie daňové výzvy vyplývajúce z digitalizácie v oblasti priamych daní, ktoré sa týkajú:

- vymedzenia kategórie **daňového nexu**,
- silného prepojenia spoločností na **nehmotný majetok a dáta**,
- **daňovej charakteristiky** určitých typov platieb a transakcií.⁸⁰

Napriek tomu, že tieto tri širšie daňové výzvy môžu byť na prvý pohľad vo svojej povahe úplne odlišné, často dochádza k ich vzájomnému prelínaniu. Ilustratívne možno uviesť situáciu, keď spoločnosť zhromažďuje údaje od používateľov nachádzajúcich sa v jednej jurisdikcii, čo môže vyvolať najskôr otázku, či by takého zhromažďovanie údajov malo kreovať daňový nexus v tejto jurisdikcii a ak áno, ako by mali byť tieto údaje a ich následné použitie kvalifikované na daňové účely.⁸¹

Z dôvodu, že sa tieto výzvy vzájomne prelínajú, ani k ich riešeniu nemožno pristupovať izolovane, ale vyžadujú si skôr prístup z hľadiska všeobecného, keď je nutné zohľadniť hlavne špecifické schopnosti digitálnych obchodných modelov, a to:

- schopnosť generovať príjmy v určitej jurisdikcii **bez akejkoľvek fyzickej prítomnosti**⁸² podniku v tejto jurisdikcii,
- schopnosť využívať **prínos používateľov v reťazci tvorby hodnoty**⁸³

⁸⁰ OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s. 146.

⁸¹ Ibidem.

⁸² Táto schopnosť digitálnych podnikov býva označovaná aj termínom „*scale without a mass*“, ktorý sa udáva v kontraste pôvodných kamenných podnikov označovaných termínom „*brick and mortar*“.

⁸³ Relatívne komplexnou otázkou v oblasti digitalizácie a zdaňovania digitálnej ekonomiky je účasť používateľov a **tvorba hodnoty používateľmi**. Tvorbe hodnoty používateľmi však venujeme len rámcovú pozornosť z dôvodu, že predstavuje skôr technický aspekt problematiky než právnu otázku. V prvom rade sa vyskytujú rôzne názory na to, do akej miery a či vôbec údaje a obsah generovaný používateľmi prispievajú k tvorbe hodnoty, pričom vo všeobecnosti sa rozlišujú dve formy účasti používateľov, a to:

- **pasívna účasť používateľov**, pri ktorej používateľ sám nežadáva údaje, ale podnik aj bez toho určité údaje zhromažďuje pri používaní webových stránok (napríklad prostredníctvom súborov cookies, ktoré zachytávajú aktivitu prehliadania), t. j. aj ak používateľ nie je zapojený v určitej platforme,

a tento prínos zhodnotiť, či už predajom relevantných dát tretím stranám, poskytovaním cieľenej reklamy, alebo aj iným spôsobom.⁸⁴

Obdobný postoj, pokiaľ ide o špecifiká digitálnych obchodných modelov v daňových súvislostiach, možno pozorovať aj v prípade EÚ. V roku 2018 vymedzila Európska komisia špecifiká digitálnych obchodných modelov tak, že sú nimi najmä:

- obmedzená fyzická prítomnosť,
- disrupcia v tvorbe hodnoty a generovanie výnosov nepriamym spôsobom,
- význam nehmotných aktív.

Zároveň je pre postavenie digitálnych obchodných modelov na trhu charakteristická dynamika, volatilita ich trhového podielu v pozitívnom, ale aj negatívnom smere a tendencia k monopolu a oligopolu.⁸⁵

Daňovo-právna regulácia sa musí vyrovnávať so všetkými uvedenými základnými charakteristikami digitálnych služieb a spôsobmi fungovania digitálnych obchodných modelov. Až do času prijatia, implementácie a aplikácie nadčasovej daňovo-právnej regulácie a možnosti *ex post* vynucovania jej do-

– **aktívna účasť používateľov** na druhej strane vyžaduje priamu akciu používateľa tým, že používateľ samostatnou činnosťou tieto údaje alebo obsah vytvára a zdieľa. V rovine aktívnej účasti môže ísť o označovanie, hodnotenie a iné formy odporúčacích mechanizmov (*Netflix*), vytváranie a nahrávanie fotografií a videí (*YouTube*, *Instagram*) alebo vytváranie komunit a sietí, pridávanie priateľov a pod., čím dochádza k priamemu rozširovaniu platformy (*rôzne sociálne siete*), čo OECD hodnotí ako najhodnotnejšiu formu účasti používateľov.

Na otázku tvorby hodnoty používateľmi sa vyskytujú rôzne názory aj medzi členmi Inkluzívneho rámca OECD/G20. Niektorí jeho členovia akcentujú účasť používateľov ako **významnú hnaciu silu vytvárania hodnôt digitalizovaných podnikov**, pretože tieto údaje môžu po ich analýze slúžiť napríklad na predaj cieľenej reklamy alebo na prispôbenie produktov a služieb preferenciám používateľom, čím sa tieto stávajú hodnotnejšími. Iní členovia Inkluzívneho rámca OECD/G20 nazerajú na účasť používateľov skôr ako na vlastnú **transakciu medzi používateľom a digitalizovaným podnikom**, ktorá by mala podliehať zdaneniu a nesúhlasia s tým, že samotné získavanie údajov tvorí činnosť, na základe ktorej by malo dôjsť k pripisovaniu ziskov podniku len preto, že tieto údaje môžu byť pre podnik cenné. Na druhej strane však niektorí členovia tohto rámca pripúšťajú, že údaje o a od používateľov možno posudzovať ako **nehmotné aktíva**. Bližšie pozri OECD (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s. 54 – 59.

⁸⁴ OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s. 106 a nasl.

⁸⁵ European Commission: *Impact Assessment, Commission staff working document* (21 March 2018). SWD(2018) 81 final/2, s. 12 – 14.

držiania budú týmito charakteristikami konfrontované aktuálne uplatňované pravidlá zdaňovania.

1.2 Zdaňovanie pri zdroji v podmienkach digitálnej ekonomiky – požiadavka dostatočne úzkej väzby (*genuine link*) a (digitálny) daňový nexus

Pri zdaňovaní príjmov právnických osôb je vo všeobecnej rovine potrebné vychádzať zo skutočnosti, že každý štát podrobuje zdaneniu:

- všetky príjmy z tuzemských a zahraničných zdrojov daňových rezidentov,
- všetky príjmy daňových nerezidentov, ktorých zdroj sa nachádza v tuzemsku.⁸⁶

Inak povedané, štáty štandardne odvodzujú právomoc zdaníť určitý príjem na základe **územného prepojenia** s osobou daňovníka z titulu daňovej rezidencie alebo územného prepojenia s predmetom dane z titulu zdroja príjmu v tuzemsku.⁸⁷ V tejto súvislosti sa konštantne deklaruje, že príjmy plynúce z digitálnej ekonomiky dnes unikajú zdaneniu, najmä pokiaľ ide o ich zdanenie pri zdroji.⁸⁸ Okrem toho je v súvislosti so zdrojovým zdaňovaním v kontexte digitálnej ekonomiky problematickou otázkou aj to, čo vlastne tvorí zdroj príjmov digitalizovaných podnikov.

Digitalizácia zásadným spôsobom zmenila význam a úlohu používateľov v procese tvorby hodnoty tak, že používateľ je do tohto procesu zapojený výraznejšie a intenzívnejšie. Tieto otázky by neboli natoľko aktuálne, pokiaľ by jurisdikcia rezidencie podniku poskytujúceho služby bola totožná s jurisdikciou, v ktorej sa nachádzajú používatelia týchto služieb, čo však v podmienkach digitálneho trhu nie je realitou. Transakcie v digitálnej ekonomike majú zásadne cezhraničný charakter a rovnako tak problematika zdaňovania digitálnych služieb je v zásade spojená s pravidlami cezhraničného zdaňovania.⁸⁹

⁸⁶ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019, s. 799.

⁸⁷ GADŽO, S. The Principle of 'Nexus' or 'Genuine Link' as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal. *Intertax* [online]. 2018, roč. 46, č. 3, s. 194 [cit. 13.02.2023]. Dostupné na: <<https://repository.prvri.uniri.hr/islandora/object/prvri:1775>>.

⁸⁸ BAÉZ, A., BRAUNER, A. Withholding taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy. *WU International Taxation Research Paper Series* [online]. 2015, roč. 14, s. 5. [cit. 13.02.2023]. Dostupné na: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2591830>.

⁸⁹ Výnimkou môže byť napríklad zdaňovanie príjmov poskytovateľov koncových služieb (vodičov v prípade digitálnych platforiem Uber a Bolt, prenajímateľov, resp. hostiteľov

Jeden z hlavných problémov digitálneho zdaňovania spočíva v udržateľnom nastavení koncepcie zdrojového zdaňovania príjmov digitalizovaných podnikov, t. j. v zabezpečení jednoty vo vymedzení jurisdikcie, v ktorej dochádza k tvorbe hodnoty a generovaniu príjmov a v ktorej následne dôjde k zdaneniu týchto príjmov. Na druhej strane z pohľadu istoty daňových subjektov a v záujme ich pozitívnej stimulácie k dodržiavaniu ich daňových povinností bude významnou súčasťou digitálneho zdaňovania aj adekvátny mechanizmus zamedzenia dvojitého zdanenia týchto príjmov, resp. jednoznačné vymedzenie vzťahu nových pravidiel k už uzatvoreným bilaterálnym zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia.

Konfrontované sú tak priamo východiskové prvky globálneho daňového systému, ktoré determinujú:

- kde sa majú zdaňovať príjmy podnikov, t. j. pravidlá daňového nexu založené v zásade na fyzickej prítomnosti,
- aká časť príjmov podniku by sa mala zdaňovať, t. j. pravidlá pripisovania ziskov založené na princípe nezávislého vzťahu a zároveň,
- ako predísť dvojitému zdaneniu týchto príjmov, t. j. pravidlá zamedzenia dvojitého zdanenia, ktoré sú založené vo veľkej miere na modelovej daňovej zmluve OECD,⁹⁰ prípadne na modelovej zmluve OSN.⁹¹

v prípade Airbnb). K zdaňovaniu Airbnb pozri napríklad RADVAN, M., KOLÁŘOVÁ, Z. Airbnb Taxation. In: *The financial law towards challenges of the XXI century: (conference proceedings)*. Brno: Masarykova universita, 2020, s. 481 – 494.

⁹⁰ OECD (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* (Full Version), OECD Publishing, s. 295.

⁹¹ Tieto modelové zmluvy okrem iného alokujú právo na zdanenie príjmu medzi štát daňovej rezidencie a štát zdroja príjmu. **Modelová daňová zmluva OECD** je používaná ako podklad na uzatváranie bilaterálnych zmlúv medzi vyspelými štátmi a pri úprave práva na zdanenie príjmu preferuje skôr štát daňovej rezidencie. Prirodeným v tomto smere je tiež, že vyspelé štáty ako exportéri kapitálových a investičných prostriedkov preferujú zásadu zdanenia príjmu v štáte daňovej rezidencie. Na druhej strane **modelovú zmluvu OSN o zamedzení dvojitého zdanenia** využívajú pri úprave bilaterálnych daňových vzťahov, ako vyplýva aj priamo z jej názvu, najmä rozvinuté a rozvojové štáty navzájom. Ďalší rozdiel medzi týmito zmluvami spočíva aj v tom, že modelová zmluva OSN o zamedzení dvojitého zdanenia kladie dôraz na zdaňovanie príjmov v štáte zdroja tohto príjmu. Zároveň rozvojové štáty na rozdiel od rozvinutých štátov uprednostňujú zásadu zdanenia pri zdroji. Bližšie k rozdielom a štruktúre týchto dvoch modelových daňových zmlúv pozri HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*, Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 42 – 49. Pre úplné znenie modelových zmlúv pozri OECD (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* (Full Version), OECD Publishing, s. 295. a United Nations: *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* [online]. 2017. Dostupné na: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf>.

Zdaňovanie pri zdroji je v oblasti daňového práva tradičnou koncepciou zdaňovania nerezidentov. Fyzická prítomnosť bola pôvodne koncipovaná ako základná podmienka, ktorá zakladá právo štátu v rámci daňovej suverenity dane ukladať a vyberať, pretože predstavovala akýsi spravodlivý a legitímny kompromis medzi požiadavkami daňovej rezidencie a zdrojom príjmu.⁹² Aby mohol byť určitý subjekt v určitom štáte kvalifikovaný ako zdaniteľný, musí medzi týmto štátom a zdaňovanou situáciou existovať určitá väzba kreovaná právnym predpisom. V opačnom prípade by došlo k neopodstatnenému ex-teritoriálnemu dosahu daňovej povinnosti, a tým k neudržateľnému rozšíreniu daňového bremena. V tejto súvislosti bola v doktríne medzinárodného práva verejného formulovaná **požiadavka dostatočne úzkej väzby** (*genuine link*).⁹³ Tato požiadavka dostatočne úzkej väzby v oblasti daňového práva vo všeobecnej rovine značí, že musí existovať nejaká rozumná väzba k tomu, aby bolo možné aplikovať vnútroštátne daňové predpisy aj na „zahraničné situácie“, a to najmä na výber daní od nerezidentov. Táto požiadavka sa dotýka výkonu daňovej jurisdikcie jednotlivých štátov. Vo všeobecnosti je pojem jurisdikcia používaný na zdôraznenie právomoci štátu ustanoviť všeobecne záväznú pravidlá správania (najmä zákony) a rozhodnúť o prostriedkoch ich presadzovania. Niektorí autori ponímajú jurisdikciu ako „právo štátu na reguláciu“.⁹⁴ Iní autori diferencujú preskriptívnu, resp. legislatívnu (*prescriptive*) jurisdikciu, donucovaciu (*enforcement*) jurisdikciu a rozhodovaciu (*adjudicative*) jurisdikciu.⁹⁵ Je zrejmé, že samotný pojem jurisdikcia nemožno vnímať len z vnútroštátneho hľadiska, pretože sám osebe predpokladá záujem aj iného štátu. V učení o medzinárodnom daňovom práve sa možno stretnúť s dvoma navzájom opačnými názormi na otázku, či je **daňová ju-**

⁹² BAÉZ, A., BRAUNER, A. Withholding taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy. *WU International Taxation Research Paper Series*. 2015, roč. 14, s. 4 [cit. 13.02.2023]. Dostupné na: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2591830>.

⁹³ Požiadavka *genuine link* nebola súdom prvotne formulovaná v daňovo-právnej veci. Požiadavka *genuine link* má pôvod v rozsudku dvora medzinárodnej spravodlivosti zo 7. septembra 1927. Bližšie pozri The Case of the S. S. „Lotus“. *Publications of the Permanent Court of International Justice*. Series A, No. 10, September 7th, 1927.

⁹⁴ GADŽO, S. The Principle of ‘Nexus’ or ‘Genuine Link’ as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal. *Intertax* [online]. 2018, roč. 46, č. 3, s. 196 [cit. 13.02.2023]. Dostupné na: <<https://repository.pravri.uniri.hr/islandora/object/pravri:1775>>.

⁹⁵ BAKER, P. Some thoughts on jurisdiction and nexus. In: GUGLIELMO MAISTO (ed.). *Current Tax Treaty Issues, EC and International Tax Law Series* [online]. IBFD, 2020, s. 442. Dostupné na: <<https://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2020/04/Philip-Baker-Some-Thoughts-on-Jurisdiction-and-Nexus.pdf>>.

risdikcia štátov limitovaná požiadavkou dostatočne úzkej väzby. Rozlišujú sa dva názorové prúdy, v zmysle ktorých:

- daňová jurisdikcia je limitovaná požiadavkou dostatočne úzkej väzby medzi štátom a daňovým subjektom alebo predmetom dane a len pri splnení tejto požiadavky je výkon daňových právomocí štátu zákonný,⁹⁶
- pričom opačný názorový prúd popiera limitáciu daňovej jurisdikcie pravidlami medzinárodného práva a presadzuje neobmedzenú daňovú jurisdikciu.⁹⁷

Z týchto prezentovaných názorov prevažuje skôr prvý názorový prúd o limitovanej daňovej jurisdikcii, a to z dôvodu, že požiadavka dostatočne úzkej väzby bola a je rešpektovaná štátmi pri výkone ich daňovej jurisdikcie, čím postupne nadobudla charakter medzinárodnej zvyklosti.⁹⁸ Identifikovať ju možno v ustanoveniach modelových zmlúv o zdaňovaní príjmov a majetku, ako aj v bilaterálnych zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia priamo pri vymedzení pôsobnosti týchto zmlúv,⁹⁹ ako aj v ustanoveniach vnútroštát-

⁹⁶ Podľa iných autorov musí byť požiadavka dostatočne úzkej väzby rešpektovaná aj z dôvodu, aby došlo k naplneniu obsahu a podstaty princípu **daňovej spravodlivosti**. Pozri ŠTRKOLEC, M., HRABČÁK, L. Tax Fairness in the Context of the Digital (Industrial) Revolution 4.0. *Studia Iuridica Lublinensia*. 2022, roč. 31, č. 4, s. 155 – 174.

⁹⁷ Gadžo, S. poukazuje aj na skutočnosť, že daňové politiky a daňová regulácia sú posudzované z pohľadu súladu s **medzinárodným právom verejným** skôr výnimočne. Bližšie pozri GADŽO, S. The Principle of 'Nexus' or 'Genuine Link' as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal. *Intertax* [online]. 2018, roč. 46, č. 3, s. 198 – 200. Dostupné na: <<https://repository.pravri.uniri.hr/islandora/object/pravri:1775>>. Obdobne aj CHAISSE, J. a MOSQUERA, I. konštatujú, že medzinárodnému daňovému právu nie je venovaná dostatočná pozornosť, pričom **medzinárodné zdaňovanie** ponímajú ako súbor pravidiel týkajúcich sa medzinárodných aspektov cezhraničných aktivít, ktoré možno regulovať či už v rámci vnútroštátneho práva, alebo prostredníctvom bilaterálnych alebo viacstranných daňových zmlúv. Bližšie pozri CHAISSE, J., MOSQUERA, I. Public international law, international taxation and taxdispute resolution. *Asia Pacific Law Review*. 2023, roč. 31, č. 1, s. 192 – 203.

⁹⁸ Bližšie k prameňom medzinárodného práva verejného pozri KLUČKA, J. *Medzinárodné právo verejné (všeobecná a osobitná časť)*. Bratislava: Iura Edition, 2011, s. 107 – 129.

⁹⁹ Podľa čl. 2 modelovej daňovej zmluvy OECD sa táto zmluva aplikuje na **osoby, ktoré sú daňovým rezidentom jedného alebo oboch zmluvných štátov**. V nadväznosti na takto vymedzenú osobnú pôsobnosť zmlúv sa konanie daňových subjektov, ktorí účelovo, či už priamo, alebo sprostredkovane nadobudnú status daňového rezidenta niektorého zo zmluvných štátov iba alebo hoci aj prevažne z dôvodu, aby mohli využívať sieť zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a výhody z nich vyplývajúce označuje termínom **„nakúpenie zmlúv“**. Bližšie pozri HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*, Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 58.

nych daňových zákonov, ktoré sa zaoberajú daňovou rezidenciou a zdrojom príjmov daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou.¹⁰⁰

Ako už bolo uvedené, teória o obmedzení daňovej jurisdikcie požiadavkou dostatočne úzkej väzby je ťažiskovo odôvodnená praxou jednotlivých štátov. Nad rámec štátmi zaužívaných inštitútov (*najmä daňovej rezidencie a stálej prevádzkarne v jej aktuálnom ponímaní*) však doposiaľ neboli objektívne vymedzené určité kritériá, ku ktorým by bolo možné zaujať stanovisko, že svojou kvalitou naplňajú abstraktnú požiadavku dostatočne úzkej väzby. Predmetom diskusie môže byť otázka, či poskytovanie digitálnych služieb v určitej jurisdikcii bez akejkoľvek fyzickej prítomnosti poskytovateľa služieb túto dostatočne úzku väzbu kreuje.

Požiadavka dostatočne úzkej väzby bola v kontexte práva EÚ interpretovaná generálnou advokátkou v konaní pred Súdnyim dvorom o prejudiciálnej otázke vo veci C-482/18, pričom osobitne prínosným je najmä posúdenie konkrétneho kritéria doposiaľ abstraktne vymedzenej požiadavky dostatočne úzkej väzby, a to práve v súvislosti s digitalizáciou, resp. službami poskytovanými prostredníctvom internetu. Predmetné konanie sa týkalo maďarskej dane z reklamy na internete, ktorej podľa zákona č. XXII z roku 2014 o dani z reklamy podlieha uverejnenie reklamy na internete, ak sa uskutočňuje prevažne v maďarskom jazyku alebo prevažne na internetových stránkach v maďarskom jazyku. Podľa zákona o maďarskej dani z reklamy mala byť daň vyberaná od zahraničných podnikov, ktoré nemali v Maďarsku sídlo. Súdny dvor vo veci samej posudzoval otázky procesnoprávnej povahy týkajúce sa zlučiteľnosti systému daňových sankcií, ktoré sú právnym následkom nesplnenia registračnej povinnosti uloženej *de facto* len nerezidentom s právom EÚ a osobitne so slobodou poskytovať služby podľa čl. 56 ZFEÚ. Požiadavke dostatočne úzkej väzby z daňového hľadiska sa v tomto konaní venovala generálna advokátka, keď vymedzila otázky zásadné pre daňové právomoci členských štátov, a to:

- či samotné právo EÚ vyžaduje v prípade vnútroštátnej dane **územnú súvislosť** a za predpokladu kladnej odpovede na túto otázku,
- či je územná súvislosť daná väzbou na štátny, v konkrétnom prípade na maďarský jazyk.¹⁰¹

¹⁰⁰ GADŽO, S. The Principle of 'Nexus' or 'Genuine Link' as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal. *Intertax* [online]. 2018, roč. 46, č. 3, s. 208. Dostupné na: <<https://repository.pravri.uniri.hr/islandora/object/pravri:1775>>.

¹⁰¹ Návrhy generálnej advokátky Juliane Kokott prednesené 12. septembra 2019 vo veci

Ešte pred posúdením prvej otázky možno zdôrazniť, že Súdny dvor vo svojej judikatúre v oblastiach, v ktorých aktuálne neexistuje harmonizácia, konštantne rešpektuje a uznáva **autonómiu daňových právomocí členských štátov**.¹⁰² Generálna advokátka v tejto súvislosti zdôrazňuje, že právo EÚ neobmedzuje autonómne daňové právomoci členských štátov v tom smere, aby zdaňovaná činnosť musela byť vykonávaná alebo využívaná na území členského štátu alebo aby daňovník musel mať v danom členskom štáte sídlo. To však neznamená, že z práva EÚ nevyplývajú pre členské štáty žiadne limity pri výkone ich daňových právomocí. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že hoci priame dane nepochybne patria do právomoci členských štátov, tieto členské štáty musia napriek tomu pri jej výkone dodržiavať právo EÚ, najmä základné slobody zaručené ZFEÚ.¹⁰³

Pokiaľ ide o druhú otázku zameranú na štátny jazyk reklamnej služby poskytovanej prostredníctvom internetu ako jedno z možných kritérií dostatočne úzkej väzby, generálna advokátka zaujala stanovisko, že väzba na používanie úradného jazyka krajiny v zásade predstavuje dostatočnú rozumnú väzbu.¹⁰⁴ Myšlienka generálnej advokátky smerovala k posúdeniu štátneho jazyka, v ktorom je služba poskytovaná, ako možného kritéria požiadavky dostatočne úzkej väzby medzi štátom a predmetom zdanenia. Kladný záver bol v predmetnej veci ťažiskovo odôvodnený tým, že používanie iného jazyka, ako je jazyk zvyčajne používaný v členskom štáte, v ktorom má podnikateľ sídlo, umožňuje usudzovať, že činnosť podnikateľa je smerovaná do členského štátu bydliska spotrebiteľa.

Aj v posudzovanej veci pritom bolo naznačené, že pri reklamnej službe poskytovanej v určitom jazyku môže dôjsť k minimálne dvom situáciám, keď:

- reklamná služba bude reálne využívaná na území daného štátu alebo,
- reklamná služba bude síce využívaná obyvateľstvom hovoriacim daným jazykom, ale z územného hľadiska k tomu dôjde hoci aj v inom štáte.

Je zrejmé, že prvá naznačená možnosť by pokrývala užší záber transakcií. Druhú naznačenú situáciu však posúdila generálna advokátka tým spôso-

C-482/18, Google Ireland Limited proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága, bod 2.

¹⁰² Ibidem, bod 36. Bližšie k daňovej právomoci členských štátov v prípade neexistencie harmonizácie pozri tiež rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 18. júna 2019 vo veci C-591/17, Rakúska republika proti Spolkovej republike Nemecko.

¹⁰³ K tomu pozri napríklad rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 22. septembra 2022 v spojených veciach C-475/20 až C-482/20, bod 42.

¹⁰⁴ Údržba webovej stránky v miestnom jazyku je pritom jedným z faktorov významnej ekonomickej prítomnosti aj podľa návrhu OECD (pozri ďalej).

bom, že skutočnosť, že táto územná súvislosť v konkrétnom prípade nie vždy existuje, pretože aj v iných štátoch sa prípadne používa ten istý jazyk, je nepodstatná a patrí k vymedzovacej právomoci normotvorcu v daňovom práve.¹⁰⁵ Vymedzovacia právomoc normotvorcu v daňovom práve súvisí s problémami vyplývajúcimi z paralelného výkonu daňových právomocí členských štátov. Súdny dvor v súvislosti s touto vymedzovacou právomocou už rozhodol, že nevýhody, ktoré môžu vyplývať zo súbežného výkonu daňových právomocí rôznych členských štátov, nepredstavujú obmedzenia voľného pohybu, pokiaľ takýto výkon nie je diskriminačný.¹⁰⁶

Vymedzovacia právomoc normotvorcu v daňovom práve sama osebe, samozrejme, nevylučuje záver o tom, že používanie určitého jazyka môže byť jedným z kritérií územnej súvislosti. V rovine *de lege ferenda* však zastávame názor, že územná súvislosť by si žiadala vymedzenie konkrétnejších indikátorov viažucich sa na dané územie, prípadne by si žiadala doplnenie aj v rovine určitého negatívneho vymedzenia. Aj tu však generálna advokátka zdôrazňuje, že ani medzinárodné právo, ani právo EÚ neukladá povinnosť výberu toho najpresnejšieho kritéria väzby a jedným dychom vyjadruje pochybnosť o tom, či také kritérium vôbec existuje.¹⁰⁷ Do úvahy by v prípade reklamnej služby na internete ako prvé prichádzalo zohľadnenie IP adresy, ktorú však z technického hľadiska môže používateľ za určitých okolností takisto skryť, a preto aj IP adresa by poskytovala len predpoklad o tom, kde sa nachádza používateľ.

Názory a vymedzené závery generálnej advokátky vychádzajú z konkrétnych skutkových okolností, a preto aj naďalej otvorenou otázkou zostáva, do akej miery možno tieto závery o štátnom jazyku ako o kritériu územnej súvislosti uplatniť aj pre „celosvetový“ jazyk.¹⁰⁸ V meritórnom rozhodnutí Súdneho dvora vo veci C-482/18 sa však úvahy generálnej advokátky týkajúce sa územnej súvislosti neodzrkadlili.¹⁰⁹

¹⁰⁵ Návrhy generálnej advokátky Juliane Kokott prednesených 12. septembra 2019 vo veci C-482/18, Google Ireland Limited proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága, bod 52.

¹⁰⁶ Pozri napríklad rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 22. septembra 2022 v spojených veciach C-475/20 až C-482/20, bod 43.

¹⁰⁷ Návrhy generálnej advokátky Juliane Kokott prednesených 12. septembra 2019 vo veci C-482/18, Google Ireland Limited proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága, bod 53.

¹⁰⁸ *Ibidem*, bod 1 – 56.

¹⁰⁹ Bližšie k analýze rozsudku Súdneho dvora (veľká komora) z 3. marca 2020 vo veci C-482/18, Google Ireland Limited proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vámigazgatósága pozri podkapitolu 2.3.2.

Z vykonanej analýzy požiadavky dostatočne úzkej väzby v kontexte medzinárodného práva a práva EÚ možno vyvodiť nasledujúce parciálne závery relevantné pre analýzu a ďalšie smerovanie daňovo-právnej regulácie digitálnych služieb.

1. V kontexte medzinárodného daňového práva sa hovorí o výkone daňovej jurisdikcie štátov, zatiaľ čo v rámci daňového práva EÚ dochádza k výkonu daňových právomocí členských štátov.
2. Z medzinárodného práva verejného vyplýva pre štáty požiadavka, aby pri výkone ich daňovej jurisdikcie rešpektovali požiadavku dostatočne úzkej väzby (*genuine link*), ktorá praxou jednotlivých štátov nadobudla charakter medzinárodnej zvyklosti.
3. Z medzinárodného práva verejného však nevyplývajú jednotlivé konkrétne ukazovatele dostatočne úzkej väzby, ktoré tak možno vyvodiť opätovne len z praxe jednotlivých štátov. Zároveň vo svetle praxe štátov je potrebné posudzovať aj akékoľvek ďalšie potenciálne ukazovatele dostatočne úzkej väzby (*genuine link*) vrátane potenciálne nových ukazovateľov vyplývajúcich zo špecifik digitálnej ekonomiky a vzájomne ich konfrontovať na báze analógie s cieľom posúdiť ich udržateľnosť.
4. Na rozdiel od medzinárodného práva verejného, z práva EÚ nevyplývajú pre výkon daňových právomocí členských štátov požiadavky obdobné požiadavke dostatočne úzkej väzby (*genuine link*), pričom rozhodovacia činnosť Súdneho dvora v neharmonizovaných oblastiach síce zdôrazňuje skôr autonómiu daňových právomocí členských štátov, avšak za súčasného rešpektovania práva EÚ, a to najmä základných slobôd vnútorného trhu.

S analyzovanou požiadavkou *genuine link* úzko súvisí aj inštitút **daňového nexu**.¹¹⁰ Odborná literatúra sa nezaoberá vzťahom medzi požiadavkou dostatočne úzkej väzby a kategóriou daňového nexu v dostatočnom rozsahu. Tieto kategórie sú často stotožňované, prípadne vnímané v synonymickom zmysle. Nesporné však je, že ide o vzájomne súvisiace inštitúty späté s výkonom daňových právomocí štátu, pričom s ohľadom na ich podstatu sú diskutované najmä pri zdaňovaní situácií s určitým cezhraničným presahom.

¹¹⁰ V právnej teórii, v aplikačnej praxi a judikatúrnej činnosti je **nexus** podrobne rozpracovaný, pokiaľ ide o jeho ponímanie v rovine **kauzálneho nexu**, t. j. príčinnej súvislosti, ktorá je vnímaná ako priama väzba javov, a to príčiny a následku. K jeho uplatneniu dochádza najmä v zodpovednostných právnych vzťahoch, či už v rovine obligatórneho znaku objektívnej stránky trestného činu, alebo v rovine predpokladov vzniku zodpovednosti za škodu. Na rozdiel od tohto ponímania **si daňový nexus**, obdobne ako iné inštitúty daňového práva, **vyžaduje autonómne ponímanie a interpretáciu**.

Daňovému nexu je venovaná širšia pozornosť skôr v angloamerickom právnom systéme, najmä v práve USA v spojení s tzv. multištátnym zdaňovaním („*multi-state taxation*“).¹¹¹ Otázka daňového nexu je však aktuálnou aj v kontinentálnom práve a v systéme priameho zdaňovania, pričom má svoj význam napríklad pri zavádzaní nových daní (vrátane digitálnej dane) alebo aj pri prehodnocovaní pravidiel zdaňovania nadnárodných spoločností.¹¹²

Pri vymedzení podstaty daňového nexu sa možno stretnúť najčastejšie s jeho definovaním ako **osobitného pravidla daňového práva spočívajúceho v určení kritérií rozhodujúcich pre určenie, daňovej jurisdikcii ktorého štátu má podliehať určitý daňovník, majetok, príjem alebo časť príjmu určitého daňovníka**. O daňovom nexuse pritom niektorí autori uvažujú aj v abstraktnejšej rovine určitého princípu, zatiaľ čo iní autori prirovnávajú podstatu fungovania daňového nexu aj k fungovaniu kolíznych noriem.¹¹³ Nad rámec vymedzeného ponímania daňového nexu v rovine určitých pravidiel a postulátov možno podľa nášho názoru daňový nexus ponímať aj vo väzbe na konkrétny daňovo-právny vzťah. V situácii, keď bude pri normotvornej činnosti štátov rešpektovaná požiadavka dostatočne úzkej spolupráce, možno predpokladať, že v konkrétnom daňovo-právnom vzťahu bude kreovaný aj daňový nexus. Na druhej strane pokiaľ táto požiadavka rešpektovaná nebude, v konkrétnej daňovej veci možno namietat absenciu tohto nexu, resp. prinajmenšom spochybnit jeho existenciu s poukazom napríklad na znenie bilaterálnej daňovej zmluvy. Východiskom pre posúdenie možnosti kreovania digitálneho daňového nexu je vymedzenie daňového nexu vo svetle aktuálnych pravidiel.

¹¹¹ V tomto rámci sú rozlišované tri druhy nexu, a to:

- **fyzický nexus** (*physical nexus*),
- **ekonomický nexus** (*economic nexus*), ktorý má v základných rysoch najbližšie k *digitálnemu nexu*, pretože stanovuje prahové hodnoty spočívajúce v počte transakcií alebo vo výške dosiahnutých príjmov podniku,
- **pridružený nexus** (*affiliate nexus*).

Bližšie pozri BROTMAN LAW. What is nexus [Definitions + Examples]. Chapter 2. In: *The Ultimate Guide to Multistate Taxation in California* [online]. [cit. 15.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.sambrotman.com/california-multistate-taxation/what-is-nexus-definition-examples>>.

¹¹² K diskusií o možnostiach formulácie daňového nexu pozri napríklad SZAKÁCS, A., HLINKA, T. Niekoľko poznámok k vymáhaniu pohľadávok v nadväznosti na novelu zákona č. 222/2004 Z. z. *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. Roč. 2021, č. 4, s. 26 a nasl. ISSN 2644-688X.

¹¹³ ŠTRKOLEC, M. Daňové právo a jeho reflexia na nové javy v ekonomike. In: *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb – COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: ŠafárikPress, 2021, s. 377.

Aktuálny systém medzinárodného zdaňovania príjmov vychádza v značnom rozsahu z ustanovení modelovej daňovej zmluvy OECD,¹¹⁴ ktoré boli spravidla konštante prevzaté do konkrétnych bilaterálnych zmlúv uzatvorených medzi jednotlivými štátmi, čo v určitej miere uľahčuje ich interpretáciu.¹¹⁵ V zmysle aktuálnych pravidiel medzinárodného priameho zdaňovania je **daňový nexus** determinovaný:

- kritériami **daňovej rezidencie** (čl. 4 modelovej daňovej zmluvy OECD),¹¹⁶
- vo vzťahu k zdaňovaniu nerezidentov podmienkami vzniku **stálej prevádzkarne** (čl. 5 v spojení s čl. 7 modelovej daňovej zmluvy OECD).¹¹⁷

1.2.1 Stála prevádzkareň podľa vedy o daňovom práve a aktuálnych pravidiel medzinárodného zdaňovania

Možno konštatovať, že stála prevádzkareň zaujíma v systéme zdaňovania príjmov podnikov a zamedzenia dvojitého zdanenia stabilné miesto a je zaužívaným inštitútom. Stálu prevádzkareň možno charakterizovať rôznymi spôsobmi, resp. z rôznych hľadísk. Názory na koncept stálej prevádzkarne nie sú konzistentné a rovnako pestré sú aj prístupy k interpretácii podmienok vzniku stálej prevádzkarne.¹¹⁸

¹¹⁴ OECD (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* (Full Version), OECD Publishing. 2624 s.

¹¹⁵ K významu modelových daňových zmlúv pozri BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019, s. 805.

¹¹⁶ Podľa čl. 4 ods. 1 modelovej daňovej zmluvy OECD pojem „**rezident zmluvného štátu**“ znamená každý subjekt, ktorý podľa právnych predpisov tohto štátu podlieha dani z dôvodu existencie:

- bydliska,
- sídla,
- miesta skutočného vedenia,
- akéhokoľvek iného podobného kritéria,

príčom zahŕňa aj tento štát a každý jeho nižší správny útvar alebo samosprávu. Tento výraz však nezahŕňa žiadnu osobu, ktorá podlieha zdaneniu v tomto štáte **iba z dôvodu príjmov zo zdrojov v tomto štáte** alebo majetku umiestneného v tomto štáte.

¹¹⁷ K podmienkam vzniku stálej prevádzkarne v právnom poriadku SR pozri podkapitulu 2.5.1.

¹¹⁸ HONGLER, P., PISTONE, P. *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy* [online]. IBFD, Working paper 20 January 2015, s. 15 [cit. 15.02.2023]. Dostupné na: <[https://www.alexandria.unisg.ch/257374/1/Redefining_the_PE_concept-whitepaper\(8\).pdf](https://www.alexandria.unisg.ch/257374/1/Redefining_the_PE_concept-whitepaper(8).pdf)>.

- Vo všeobecnej rovine možno stálu prevádzkareň charakterizovať ako inštitút daňového práva, ktorého podstata spočíva v ustanovení minimálnej úrovne činností vykonávaných nerezidentským podnikom, ktoré musia byť splnené, aby štát mohol od tohto nerezidentského podniku daň vyberať.
- V súvislosti so základnými kritériami daňovej rezidencie možno negatívnym spôsobom vymedziť, že o stálej prevádzkarni umiestnenej na území určitého štátu možno uvažovať len vo vzťahu k subjektom, ktoré nespĺňajú podmienky vzniku daňovej rezidencie v tomto štáte.
- Z hľadiska jednotlivých prvkov dane sa možno stretnúť s názormi, že inštitút stálej prevádzkarne má najbližšie ku kategórii povinného subjektu dane, pretože stanovuje podmienky vzťahujúce sa na výkon činností týmto subjektom, za splnenia ktorých mu vzniká z titulu splnenia právne zakotvených kritérií daňová povinnosť v určitej jurisdikcii.¹¹⁹
- V rámci vedy o daňovom práve sa možno stretnúť aj s charakteristikou stálej prevádzkarne ako určitej fikcie a so zdôraznením absencie jej právnej subjektivity, pričom môže byť charakterizovaná skôr v rovine funkčnej než znakmi charakteristickými pre subjekty práva.
- Z perspektívy daňových zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia stála prevádzkareň predstavuje fikciu vytvorenú medzinárodným daňovým právom s cieľom prepojiť daňovú povinnosť podnikov v štáte ich trhového pôsobenia so štátom ich rezidencie tak, aby sa dosiahol koordinovaný výsledok uplatnenia daňovej suverenity a aby sa zabránilo právnemu dvojitému zdaneniu, resp. nezdaneniu.¹²⁰
- Z hľadiska zdaňovania ziskov nerezidentských podnikov je stála prevádzkareň základným konceptom, ktorý priamo kreuje daňový nexus, a zakladá právo štátu na zdanenie.¹²¹

¹¹⁹ PONOMAREVA, K. A. The concepts of legal status of the permanent establishment in the area of digital economy. *J. Sib. Fed. Univ. Humanit. Soc. Sci.* 2019, roč. 12, č. 11, s. 2079 – 2090.

¹²⁰ HONGLER, P., PISTONE, P. *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy* [online]. IBFD, Working paper 20 January 2015. s. 15 a nasl. [cit. 15.02.2023]. Dostupné na: <[https://www.alexandria.unisg.ch/257374/1/Redefining_the_PE_concept-whitepaper\(8\).pdf](https://www.alexandria.unisg.ch/257374/1/Redefining_the_PE_concept-whitepaper(8).pdf)>.

¹²¹ OECD. *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?* [online]. Final Report, s. 7 [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/arethecurrenttreatyrulesfortaxingbusinessprofitsappropriatefore-commerce.htm>>.

Jednoducho povedané, vznik stálej prevádzkarne má za následok vznik zdaniteľnej prítomnosti podniku aj mimo štátu jeho daňovej rezidencie.

Podľa čl. 5 ods. 1 modelovej daňovej zmluvy OECD, ktorý zakotvuje všeobecnú definíciu stálej prevádzkarne, sa stálou prevádzkarňou rozumie **trvalé miesto na podnikanie, prostredníctvom ktorého podnik vykonáva úplne alebo čiastočne svoju činnosť**. Komentár k modelovej daňovej zmluve OECD bližšie vysvetľuje jej základné definíčné znaky, ktorými sú:

- **existencia miesta na podnikanie**, ktorým sa má na mysli určité vybavenie najmä priestory, ale môže ísť aj o zariadenia a stroje (*situčný test*),
- **trvalosť miesta na podnikanie**, a to geografická, ale aj časová trvalosť zahŕňajúca určité osobitné miesto s určitým stupňom stálosti (*lokalizačný test a časový test*),
- **výkon činnosti prostredníctvom tohto miesta**, čo značí, že výkon obchodnej činnosti je určitým spôsobom závislý od existencie tohto miesta na podnikanie (*test obchodnej činnosti*).¹²²

Už v ostatnom čase bolo objasnené, že „existencia miesta na podnikanie“ si striktné nevyžaduje existenciu priamo obchodných priestorov v určitom štáte, avšak podnik musí disponovať takou možnosťou vykonávania činnosti v určitom štáte, ktorá je dostatočná pre kreovanie „**miesta na podnikanie**“.¹²³ Vymedzenie stálej prevádzkarne je doplnené demonštratívnym výpočtom obsiahnutým v čl. 5 ods. 2 modelovej daňovej zmluvy OECD, v zmysle ktorého stála prevádzkareň zahŕňa najmä miesto vedenia podniku, pobočku, kanceláriu, továreň, dielňu a baňu, nálezisko ropy alebo plynu, lom alebo každé iné miesto ťažby prírodných zdrojov. Uvedené ustanovenie upravuje tzv. klasickú stálu prevádzkareň. Okrem pozitívneho vymedzenia stálej prevádzkarne, čl. 5 ods. 4 modelovej daňovej zmluvy OECD obsahuje aj negatívne vymedzenie prípadov, ktoré nezakladajú vznik stálej prevádzkarne, a to napríklad udržiavanie trvalého miesta na výkon podnikania výlučne na účely nákupu tovaru alebo zhromažďovania informácií pre podnik

¹²² V minulosti sa nad rámec týchto definíčných znakov zdôrazňovalo, že stála prevádzkareň musí mať tzv. **produktívny charakter**, t. j. podnik musí prostredníctvom tejto stálej prevádzkarne **dosahovať zisky**. Tento definíčný znak dnes síce v základnej definícii absentuje, na druhej strane sa však dosahovanie ziskov vyžaduje, aby ich bolo možné na daňové účely tejto stálej prevádzkarne pripísať v zmysle alokačných ustanovení, a to najmä čl. 7 modelovej daňovej zmluvy OECD. Pozri OECD (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* (Full Version). OECD Publishing, s. 117.

¹²³ OECD (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* (Full Version). OECD Publishing, s. 297.

alebo na účely vykonávania akejkoľvek inej činnosti prípravného alebo pomocného charakteru pre podnik.¹²⁴

Popri klasickej stálej prevádzkarni sú rozlišované aj ďalšie typy stálej prevádzkarne, a to tzv. stavebná stála prevádzkareň upravená v čl. 5 ods. 3 modelovej daňovej zmluvy OECD a tzv. agentská stála prevádzkareň reprezentovaná závislým agentom upravená v čl. 5 ods. 5 tejto modelovej zmluvy za súčasného vymedzenia výnimky v podobe prípadov nezávislého zástupcu v jej ďalšom ustanovení, t. j. čl. 5 ods. 6 tejto modelovej daňovej zmluvy. Zároveň modelová daňová zmluva OECD v čl. 5 ods. 7 a 8 rieši aj vzťah ovládajúcej a ovládanej spoločnosti tak, že tento vzťah spoločností im automaticky nezakladá stálu prevádzkareň v druhom zmluvnom štáte.

Nad rámec znenia modelovej daňovej zmluvy OECD, komentár k nej hovorí aj o tzv. službovej stálej prevádzkarni, ktorá môže byť tiež prevzatá do konkrétnych bilaterálnych zmlúv, pričom komentár k modelovej daňovej zmluve OECD s ňou počíta skôr len s ako alternatívnym typom stálej prevádzkarne. Vznik službovej stálej prevádzkarne sa pripúšťa, ak podnik jedného zmluvného štátu poskytuje služby na území druhého zmluvného štátu, avšak prostredníctvom *fyzickej osoby prítomnej* v tomto štáte počas relevantného časového obdobia.¹²⁵ Zároveň sa možnosť zdanenia z titulu službovej stálej prevádzkarne výslovne vylučuje, pokiaľ ide o služby poskytnuté nerezidentom mimo územia daného štátu. V uvedenom aspekte možno pozorovať rozdiel od už vymedzených podmienok vymedzenia daňového nexu v prípade maďarskej DAT, pri formálnom vymedzení ktorých môže dôjsť aj k situácii, že služba reklamy na internete bude poskytnutá maďarsky hovoriacim obyvateľom na území iného štátu.

Pravidlá týkajúce sa stálej prevádzkarne boli vyvinuté počas éry tradičných tzv. kamenných podnikov. Sám komentár na jednej strane pripúšťa, že prirodzený vývoj v spôsobe výkonu podnikateľskej činnosti v priebehu času môže spôsobiť, že pravidlá síce aktuálne v čase ich prijatia už nemusia byť s odstupom času relevantné.¹²⁶ Pokiaľ však ide o interpretáciu zmlúv pomocou komentára k modelovej daňovej zmluve OECD, OECD zastáva **teóriu dynamického výkladu zmlúv** a konštatuje, že zmeny a doplnenia komentárov týkajúcich sa aj nemodifikovaných ustanovení modelovej zmluvy

¹²⁴ Bližšie pozri čl. 5 ods. 4 modelovej daňovej zmluvy OECD.

¹²⁵ Bližšie pozri OECD (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* (Full Version). OECD Publishing, s. 154 – 164.

¹²⁶ OECD (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* (Full Version). OECD Publishing, s. 118.

sú priamo aplikovateľné na výklad zmlúv uzatvorených ešte pred prijatím zmien v tomto komentári, pretože sú výsledkom konsenzu členských štátov OECD o správnom výklade ustanovení zmlúv.¹²⁷

Znenie modelovej daňovej zmluvy OECD ani komentár k nej sa nezaobierajú vznikom stálej prevádzkarne digitálnych podnikov, resp. **digitálnej stálej prevádzkarne**.¹²⁸ Ešte v roku 2000 sa však OECD pokúsila objasniť uplatňovanie definície klasickej stálej prevádzkarne v kontexte **elektronického obchodu**, a to prostredníctvom doplnenia Komentára k čl. 5 modelovej daňovej zmluvy OECD.¹²⁹ V tomto kontexte je podľa OECD v prvom rade potrebné rozlišovať základné komponenty, ako:

- **počítačové zariadenie** a následne
- **softvér**, ktorý zariadenie používa spolu s **údajmi**, ktoré uchováva.

Počítačové zariadenie umiestnené na určitom mieste môže predstavovať „miesto na podnikanie“ a za určitých okolností tak môže kreovať stálu prevádzkareň podniku.¹³⁰ Odlišná situácia nastáva, pokiaľ ide o softvér a údaje. Posudzovaná bola najmä otázka, či **webová stránka**, ktorá je vo svojej podstate **kombináciou softvéru a údajov**, môže kreovať stálu prevádzkareň. Pri posúdení webovej stránky ako dôvodu vzniku stálej prevádzkarne je potreb-

¹²⁷ OECD (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* (Full Version). OECD Publishing, s. 20. Na rozdiel od teórie dynamického výkladu zmlúv zastávanej OECD, súdy pristupujú k tejto otázke skôr reštriktívne. Podľa uznesenia Najvyššieho súdu SR z 23. októbra 2012, sp. zn. 2Sžf/18/2012: „Z uvedeného analogicky vyplýva, že pokiaľ aktualizácia, resp. doplnok k Modelovej zmluve OECD alebo komentáru k nej natolko zmení pôvodné znenie dotknutého článku, že nemožno hovoriť len o vyjasnení jeho významu, resp. zavedie úplne novú definíciu, ktorá sa pôvodnom ani revidovanom texte bilaterálnej zmluvy nenachádza, potom pre to, aby bola takáto zmena aplikovateľná na konkrétny prípad posudzovaný súdom, musí dôjsť zákonite k zmene, resp. doplneniu textu bilaterálnej zmluvy. V opačnom prípade bude mať prednosť text bilaterálnej zmluvy.“

¹²⁸ Bližšie pozri CIBULA, T., HLINKA, T., CHOMA, A., KAČALJAK, M. Digitálna platforma ako stála prevádzkareň. *Právny obzor*. 2019, roč. 102, č. 2, s. 155 – 167.

¹²⁹ OECD (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* (Full Version). OECD Publishing, s. 151 – 154.

¹³⁰ K tomu musia byť splnené aj ďalšie podmienky, a to **výkon činností podniku prostredníctvom tohto počítačového zariadenia**, čo je však potrebné posudzovať individuálne od prípadu k prípadu. Činnosti vykonávané prostredníctvom počítačového zariadenia nemôžu mať **len prípravný alebo pomocný charakter**, na čo reaguje čl. 5 ods. 4 modelovej daňovej zmluvy OECD. Nastáť však môže aj situácia **automatizovaného zariadenia** bez potreby jeho obsluhy personálom, čo však takisto samo osebe neeliminuje možnosť vzniku stálej prevádzkarne. Bližšie pozri OECD Committee on Fiscal Affairs (2000). *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5* [online]. s. 5 a nasl. [cit. 13.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf>>.

né zohľadniť viacero skutočností. Problémom môže byť najmä skutočnosť, že pri webovej stránke nemožno hovoriť o jej fyzickom umiestnení, čím sa vytvárajú ťažkosti pri kreovaní „miesta na podnikanie“. Okrem toho je potrebné ďalej odlišovať **server**, prostredníctvom ktorého je táto webová stránka prístupná. Server, ktorý má svoje fyzické umiestnenie, môže predstavovať „miesto na podnikanie“ a zakladať stálu prevádzkareň a tomu podniku, ktorý tento server prevádzkuje počas určitého obdobia, aby bola splnená podmienka trvalosti tohto miesta na podnikanie, ak je zároveň prostredníctvom tohto serveru vykonávaná podstatná časť činnosti podniku.¹³¹ Zároveň je potrebné zohľadniť, že podnik, ktorý prevádzkuje server, nemusí byť totožný s podnikom, ktorý vykonáva činnosť prostredníctvom webovej stránky dostupnej prostredníctvom tohto serveru, keď ide o tzv. **webhosting**. V týchto intenciách boli zo strany OECD v roku 2000 vyvedené nasledujúce relevantné závery:

1. **Webová stránka** tvorená softvérom a údajmi *nie je* sama osebe postačujúca pre vznik stálej prevádzkarne podniku.
2. **Server**, prostredníctvom ktorého je dostupná napríklad aj webová stránka, môže kreovať stálu prevádzkareň **podniku, ktorý tento server prevádzkuje**.
3. Dohoda o webhostingu nevedie k vzniku stálej prevádzkarne podniku, ktorý vykonáva činnosť prostredníctvom danej webovej stránky, a ani poskytovateľ internetových služieb (ISP) nebude mať postavenie závislého agenta tohto podniku a obdobne nebude s výnimkou osobitných okolností kreovať stálu prevádzkareň tohto podniku.¹³²

¹³¹ PEREZ-GAUTRIN, C. Basic Introduction to Tax Treaties. *Willamette Journal of International Law and Dispute Resolution: Taxation in an Era of Globalization*. 2009, roč. 17, č. 2, s. 169.

¹³² OECD Committee on Fiscal Affairs (2000). Paris. *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5* [online]. s. 7 [cit. 13.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf>>.

2 AKTUÁLNY PRÁVNY STAV A VYBRANÉ PROBLÉMY ZDAŇOVANIA DIGITÁLNYCH SLUŽIEB

2.1 Zdaňovanie digitálnych služieb *de lege lata* – unilateralizmus, multilateralizmus alebo negatívna harmonizácia?

Riešenie daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie môže mať v konečnom dôsledku podobu:

- **unilaterálneho riešenia**, t. j. jednostranného riešenia uplatňujúceho sa v rámci právneho poriadku a daňového systému jednotlivých štátov,
- **multilaterálneho riešenia**, t. j. riešenia, ktoré je založené na spoločnom prístupe viacerých štátov k danému problému a ktoré presahuje rámce právnych poriadkov a daňových systémov individuálnych štátov. Zohľadňujúc význam bilaterálnych daňových zmlúv v súvislosti s digitálnym zdaňovaním, je potrebné venovať osobitnú pozornosť aj **bilaterálnym daňovým vzťahom** medzi dotknutými štátmi. Táto bilaterálna rovina sa evidentne vymyká z roviny unilaterálneho riešenia a zo systematického hľadiska ju možno účelovo subsumovať pod multilaterálne riešenie.¹³³

Pri prvotnom zohľadnení globálneho charakteru digitalizácie sa núka záver o nevhodnosti unilaterálneho prístupu k riešeniu zdaňovania digitálnych služieb a o uprednostnení multilaterálneho prístupu založeného na systéme spoločných pravidiel, či už európskych pravidiel zdaňovania, alebo medzinárodných pravidiel zastrešených OECD, prípadne na kombinácii oboch spomenutých systémov s ich následnou implementáciou do vnútroštátnych daňových systémov. Bližšie posúdenie unilaterálnej alebo multilaterálnej podoby riešenia zdaňovania digitálnych služieb si vyžaduje zohľadnenie špecifik, ako aj potenciálnych limitov toho-ktorého regulačného mechanizmu.

Aktuálny právny stav zdaňovania digitálnych služieb možno podrobiť analýze aj vo svetle možností spolupráce štátov v oblasti daní. Doktrína da-

¹³³ Ide o účelovú kategorizáciu. Z pohľadu právnej komparatistiky konvergencia v práve môže prebiehať **multilaterálne**, t. j. medzi viacerými štátmi alebo **bilaterálne**, t. j. medzi dvoma zúčastnenými štátmi. Bližšie pozri TÓTHOVÁ, M. *Právna komparatistika. Veľké právne systémy*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2010, s. 35 a nasl.

ňového práva diferencuje na základe intenzity zladenia daňových systémov nasledujúce tri stupne medzinárodnej spolupráce štátov v oblasti daní:

1. **Daňová koordinácia** je základným stupňom zblížovania daňových systémov jednotlivých štátov, pričom jej podstatou je vytváranie bilaterálnych či multilaterálnych schém zdanenia. Prejavom daňovej koordinácie v praxi je uzatváranie zmlúv týkajúcich sa zamedzenia dvojitého zdanenia a zabránenia daňovým únikom najčastejšie na podklade vzorových, resp. modelových zmlúv prijímaných OECD, ako aj OSN. Význam modelových zmlúv spočíva najmä v zjednodušení uzatvárania bilaterálnych daňových zmlúv za súčasného ponechania priestoru pre rokovania medzi signatármi, ako aj v uplatňovaní jednotnej terminológie a jednotného výkladu ich ustanovení. Do rámca daňovej koordinácie patrí aj poskytovanie široko akceptovaných komentárov k uvedeným modelovým zmluvám. V tomto smere je významným najmä podrobný komentár k modelovej zmluve OECD.¹³⁴ Tento stupeň medzinárodnej spolupráce sa netýka len členských štátov EÚ, ale uplatňuje sa v širšom rozsahu aj v rámci iných medzinárodných zoskupení. Aktuálne do rámca daňovej koordinácie spadajú aj minimálne štandardy a odporúčania ustanovené v rámci Akčného plánu BEPS.¹³⁵
2. **Daňová aproximácia** je všeobecne ponímaná ako prispôsobovanie a približovanie právnych úprav jednotlivých štátov, pričom často súvisí so vstupom štátov do jednotlivých medzinárodných zoskupení tak,

¹³⁴ Poskytovanie výkladu k jednotlivým ustanoveniam modelových zmlúv vo forme komentárov nie je záležitosťou bez aplikačného rozmeru. Osobitne je však potrebné zdôrazniť význam modelových zmlúv a komentárov k nim z pohľadu ich záväznosti a aplikovateľnosti. Najvyšší súd Slovenskej republiky sa v rozsudku z 15. apríla 2015, sp. zn. 2Sžf/76/2014 zaoberal otázkou právnej (ne)záväznosti a aplikovateľnosti modelovej daňovej zmluvy OECD a komentára k nej, pričom zdôraznil najmä tieto skutočnosti:

- „Z pohľadu **medzinárodného práva** je zrejmé, že ide o pravidlá, ktoré **nemajú právnu záväznosť**, ale sú prijímané s cieľom dosiahnuť praktický efekt a môžu sa zmeniť na právne záväzné, ak sa aplikujú v rámci vnútroštátneho právneho systému daňovými autoritami a súdmi.
- Z pohľadu **vnútroštátneho práva** OECD Komentáre **neexistujú ako normy** a môžu mať efekt len pri výklade medzinárodných zmlúv.
- Je nevyhnutné mať na zreteli, že **Modelová zmluva OECD ani Komentáre k nej neboli do dnešného dňa uverejnené v Zbierke zákonov Slovenskej republiky**. A nielen, že neboli uverejnené v Zbierke zákonov, ale do dnešného dňa **neboli v úradnom jazyku nikde uverejnené ani v plnom znení, ani v pôvodnom znení s jednotlivými aktualizáciami.**“

Bližšie pozri rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 15. apríla 2015, sp. zn. 2Sžf/76/2014.

¹³⁵ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Praha: Leges, 2018, s. 34.

aby sa dosiahla zlučiteľnosť s cieľovými normami.¹³⁶ Konečným cieľom daňovej aproximácie nemusí byť dosiahnutie stavu daňovej harmonizácie.

- 3. Daňová harmonizácia** predstavuje zosúladovanie daňových systémov členských štátov EÚ na podklade spoločných pravidiel, a to smerníc.¹³⁷ V nadväznosti na znenie primárneho práva EÚ a vyplývajúce daňové právomoci EÚ sa v súvislosti s daňovou harmonizáciou rozlišujú **smernice obligatórnej povahy** prijímané v oblasti nepriamych daní a **smernice fakultatívnej povahy** vzťahujúce sa na oblasť priameho zdaňovania.¹³⁸ Okrem konštrukcie daní sa daňová harmonizácia dotýka aj procesnej oblasti, t. j. správy daní. Ustálené boli tri etapy, v ktorých daňová harmonizácia prebieha, a to *i*) určenie harmonizovanej dane, *ii*) harmonizácia daňového základu a *iii*) harmonizácia daňových sadzieb.¹³⁹

Okrem troch pozitívne vymedzených stupňov spolupráce štátov v oblasti daní má v práve EÚ významné miesto aj rozhodovacia činnosť Súdneho dvora EÚ,¹⁴⁰ ktorá je doktrínou označovaná za formu tzv. **negatívnej harmonizácie**. Negatívna harmonizácia vo svojej podstate nevedie a nemôže viesť k harmonizácii, pretože nespočíva v ustanovení spoločných pravidiel. Práve naopak, negatívna harmonizácia vedie členské štáty k odstraňovaniu takých legislatívnych opatrení z ich vnútroštátnych poriadkov, vo vzťahu ku ktorým bolo Súdny dvorom v postavení negatívneho zákonodarcu posúdené, že

¹³⁶ TÓTHOVÁ, M. *Právna komparatistika. Veľké právne systémy*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2010, s. 39.

¹³⁷ Podľa čl. 288 ZFEÚ je **smernica** záväzná pre každý členský štát, ktorému je určená, a to vzhľadom na výsledok, ktorý sa má dosiahnuť, pričom sa voľba foriem a metód ponecháva vnútroštátnym orgánom. V súvislosti s **nariadeniami**, ktoré majú podľa čl. 288 ZFEÚ všeobecnú platnosť, sú záväzné vo svojej celistvosti a priamo uplatniteľné, vo všetkých členských štátoch sa skôr než harmonizačný proces spája proces **unifikácie** (t. j. proces zjednocovania).

¹³⁸ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019, s. 819.

¹³⁹ *Ibidem*, s. 816 – 819 alebo tiež ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Praha: Leges, 2018, s. 32 – 36. Koordinácia, aproximácia (*približovanie*) a harmonizácia (*zosúladovanie*) predstavujú **procesy, ktoré vedú k podobnosti**. Právna komparatistika okrem koordinácie, aproximácie a harmonizácie diferencuje aj *adaptáciu*, *akulturáciu* a ďalšie, napríklad *unifikáciu (stotožňovanie)*, ktorá vedie k vytvoreniu jednotnej právnej normy. Problémom v tejto oblasti je často terminologická nepresnosť, ale aj zamieňanie jednotlivých foriem zblížovania. Bližšie pozri TÓTHOVÁ, M. *Právna komparatistika. Veľké právne systémy*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2010, s. 35 a nasl.

¹⁴⁰ Súdny dvor Európskej únie ako jedna z inštitúcií EÚ sa v súlade s čl. 19 ZEÚ skladá zo *i*) Súdneho dvora, *ii*) Všeobecného súdu a *iii*) osobitných súdov.

ich uplatňovaniu bráni právo EÚ, a teda sú s právom EÚ v rozpore. Do času dosiahnutia daňovej harmonizácie v určitej oblasti v jej pozitívnom zmysle je možné o negatívnej daňovej harmonizácii uvažovať aj ako o alternatívnom nástroji na zabezpečenie efektívneho fungovania jednotného vnútorného trhu.¹⁴¹ Význam negatívnej harmonizácie je daný a priamo spojený aj s náročnosťou procesu nevyhnutného na dosiahnutie pozitívnej harmonizácie.¹⁴²

Oblasť zdaňovania digitálnych služieb sa vo svetle uvedených možností spolupráce štátov v oblasti daní aktuálne vyznačuje nasledujúcim stavom:

- Prebiehajúce iniciatívy OECD smerujú k **daňovej koordinácii** zdaňovania nadnárodných spoločností (MNe) implementujúcich digitálne technológie. Prvým z možných riešení do budúcnosti je tak zahrnúť zdaňovanie digitálnych služieb do **reformy medzinárodných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb**. Uvedené riešenie predpokladá dosiahnutie globálneho konsenzu v zásadných daňových otázkach. V prípade dosiahnutia globálneho konsenzu je otáznou finálna forma prijatých pravidiel. Do úvahy prichádza jednak uzatvorenie multilaterálneho dohovoru (MLC), prijatie modelovej zmluvy, ktorá bude podkladom pre uzatváranie konkrétnych bilaterálnych zmlúv, alebo prijatie modelových pravidiel, ktoré si budú vyžadovať implementáciu priamo do ustanovení vnútroštátnych daňových predpisov.
- Snahy o **harmonizáciu zdaňovania digitálnych služieb** na úrovni EÚ spočívajú vo vypracovaní návrhov smerníc ešte z roku 2018, a to tak v oblasti priamych, ako aj nepriamych daní (pozri ďalej), o ktorých prijatí nedosiahli členské štáty požadovanú jednomyseľnosť. Zdaňovanie digitálnych služieb by však nepredstavovalo prvý prípad, keď harmonizačné snahy EÚ v oblasti priamych daní neboli v konečnom dôsledku úspešné.¹⁴³

¹⁴¹ Bližšie k významu rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ v oblasti priamych daní pozri NERUDOVA, D. *Daňová politika v Európskej únii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 131 a nasl.

¹⁴² ŠTRKOLEC, M. et al. *Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, s. 136.

¹⁴³ V tejto súvislosti možno v určitých aspektoch pozorovať podobnosti aj so situáciou, čo sa týka návrhov smerníc o CCCTB a CCTB, t. j. návrhu smernice Rady o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb (CCCTB) z 25. októbra 2016, COM(2016) 683 final – 2016/0336 (CNS) a návrhu smernice Rady o spoločnom základe dane z príjmov právnických osôb z 25. októbra 2016 COM(2016) 685 final – 2016/0337(CNS), ktoré neboli prijaté dodnes práve z dôvodu absencie vôle viacerých členských štátov. Bližšie pozri BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: ŠafárikPress, 2020, s. 21 – 22.

- Absencia koordinovaného alebo harmonizovaného riešenia viedla ku skutočnosti, že aktuálny právny stav zdaňovania digitálnych služieb sa vyznačuje uplatňovaním **rôznorodých unilaterálnych opatrení** jednotlivými štátmi, ktoré sú uplatňované v rámci daňovej suverenity štátov¹⁴⁴ a v rámci ich daňovej jurisdikcie.
- Na úrovni EÚ rozhodovacia činnosť Súdneho dvora postupne prispieva k **negatívnej harmonizácii** vybraných parciálnych aspektov zdaňovania digitálnych služieb poskytovaných podnikmi pôsobiacimi v EÚ bez ohľadu na miesto ich usadenia, a to najmä pokiaľ ide o uplatňovanie zá- kazu obmedzovať slobodu poskytovať (digitálne) služby podľa čl. 56 ZFEÚ. V oblasti zdaňovania digitálnych služieb sa postupne na základe návrhov príslušných vnútroštátnych orgánov na začatie prejudiciálne- ho konania, ktoré boli podané v rámci vnútroštátnych konaní, meritom ktorých je posúdenie unilaterálnych digitálnych daní, kreuje rozhodova- cia činnosť Súdneho dvora, pričom možno postupne pozorovať aj jej určité konštantné smerovanie. V predmetných konaniach o prejudi- ciálnej otázke Súdny dvor posudzoval, či vybrané aspekty vnútroštátnej právnej úpravy digitálneho zdaňovania sa majú vykladať v tom zmysle, že im bráni právo EÚ, konkrétne základné slobody vnútorného trhu. Tieto prejudiciálne konania sa týkajú výkladu práva EÚ, a to smernice o elektronickom obchode a následne aj čl. 56 ZFEÚ v daňových sú- vislostiach. Z doposiaľ dostupnej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora možno osobitne vyzdvihnúť:
 - rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 3. marca 2020 vo veci C-482/18, Google Ireland Limited proti Nemzeti Adó- és Vámhiva- tal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága iniciovaný maďarským Správ- nym a pracovným súdom v Budapešti (Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság), predmetom ktorého bolo posúdenie vybra- ných procesných aspektov (registračnej povinnosti a systému da- ňových sankcií) týkajúcich sa **maďarskej dane z reklamy na inter- nete**,
 - rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 27. apríla 2022 vo veci C-674/20, Airbnb Ireland UC proti Région de Bruxelles-Capitale, v rámci ktorého bolo konanie iniciované belgickým ústavným sú- dom (Cour constitutionnelle) a ktorý sa týka **regionálnej dane z tu-**

¹⁴⁴ **Daňová suverenity** je pritom jedným zo základných atribútov štátnej suverenity. Pozri BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: ŠafárikPress, 2020, s. 23 a nasl.

ristických ubytovacích zariadení v regióne Brusel, hlavné mesto v Belgicku a súvisiacich oznamovacích povinností ukladaných sprostredkovateľom,

- rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 22. decembra 2022 vo veci C-83/21, Airbnb Ireland UC plc, Airbnb Payments UK Ltd proti Agenzia delle Entrate vydaný na základe návrhu talianskej Štátnej rady (Consiglio di Stato), meritom ktorého bolo zdaňovanie **sprostredkovateľských služieb poskytovaných platformou Airbnb v Taliansku** (pozri ďalej).

Okrem týchto príkladom uvedených rozhodnutí je pre oblasť digitálneho zdaňovania, samozrejme, relevantná aj ďalšia rozhodovacia činnosť Súdneho dvora EÚ a závery z nej vyplývajúce v oblasti nepriameho aj priameho zdaňovania.¹⁴⁵ Relevantnú rozhodovaciu činnosť možno v oblasti nepriameho zdaňovania identifikovať, napríklad, pokiaľ ide o zdaňovanie obratu progresívnymi sadzbami dane.¹⁴⁶ Osobitný význam bude mať tiež rozhodovacia činnosť Súdneho dvora EÚ zameraná na vybrané súvislosti dvojitého (ne) zdanenia na vnútornom trhu a bilaterálnych daňových zmlúv, ako aj ďalšia rozhodovacia činnosť zameraná na realizáciu základných slobôd vnútorného trhu.

Pri určitom zovšeobecnení možno konštatovať, že rozhodovacia činnosť súdneho dvora EÚ v oblasti daňovo-právnych vzťahov (osobitne priamych daní) sa okrem iného vyznačuje vyvažovaním a determinovaním hraníc vzájomného vzťahu medzi všeobecnými záujmami členských štátov v oblasti daní a zdaňovania na strane jednej a základnými slobodami uplatňovanými v práve EÚ na strane druhej.¹⁴⁷ V oblasti zdaňovania digitálnych služieb je potrebné reflektovať najmä rozhodovaciu činnosť týkajúcu sa **čl. 56 ZFEÚ**, ktorý stanovuje zákaz obmedzovať slobodu poskytovať služby.

¹⁴⁵ V daňovej oblasti je však o negatívnej harmonizácii vhodnejšie uvažovať, pokiaľ ide o **oblasť priameho zdaňovania**. Význam judikatúry Súdneho dvora EÚ v oblasti pozitívne harmonizovaných nepriamych daní je však nepopierateľný a spočíva najmä v poskytnutí **výkladu ustanovení práva EÚ**. Pozri ŠTRKOLEC, M. et al. *Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, s. 135.

¹⁴⁶ Pozri napríklad MASON, R., PARADA, L. The legality of Digital Taxes in Europe. *Virginia Tax Review*. 2020. *Virginia Public Law and Legal Theory Research Paper*. No. 2020-50. *Virginia Law and Economics Research Paper*. No. 2020-10, s. 24 – 30.

¹⁴⁷ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019, s. 809.

Uplatnenie, resp. aktivácia slobody poskytovať služby podľa čl. 56 ZFEÚ, v konkrétnom prípade predpokladá **cezhraničné poskytovanie služieb**.¹⁴⁸ Pre uplatňovanie slobody poskytovania služieb vyplývajú z ustálenej judikatúry Súdneho dvora nasledovné požiadavky:

- Čl. 56 ZFEÚ bráni uplatneniu každej vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá robí poskytovanie služieb medzi členskými štátmi zložitejším, než je poskytovanie služieb len v rámci jedného členského štátu.
- Čl. 56 ZFEÚ vyžaduje odstránenie akýchkoľvek obmedzení slobodného poskytovania služieb založených na tom, že poskytovateľ je usadený v inom členskom štáte ako štát, v ktorom sa poskytuje služba.
- Vnútroštátne opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej prístupným, predstavujú obmedzenia slobodného poskytovania služieb.

Zároveň však rozhodovacia činnosť Súdneho dvora EÚ týkajúca sa čl. 56 ZFEÚ konštantne zdôrazňuje, že zákaz stanovený v tomto článku sa **neuplatní** na opatrenia:

- ktorých jediným účinkom je spôsobenie *dodatočných nákladov* na predmetnú službu,
- ktoré sa *rovnakým spôsobom* vzťahujú na poskytovanie služieb *medzi členskými štátmi* a poskytovanie služieb *v rámci členského štátu* .¹⁴⁹

Zároveň táto rozhodovacia činnosť reflektuje, že daňové povinnosti svojou *povahou* spôsobujú dodatočné náklady pre poskytovateľov služieb. Preto je pri posúdení daňových povinností potrebné mať na zreteli, že dane (*ako aj odvody*) samy osebe predstavujú záťaž, a tým vždy znižujú prístupnosť služby. Z uvedeného dôvodu by preskúvanie daní z pohľadu nediskriminačných opatrení spochybnilo zvrchovanosť členských štátov v oblasti daní, ktoré nie sú na úrovni EÚ harmonizované, čo by zároveň odporovalo ustálenej judi-

¹⁴⁸ Do úvahy prichádzajú tri modality tohto cezhraničného prvku:

- Pri *aktívnom poskytovaní služby* sa poskytovateľ služby premiestňuje do iného členského štátu.
- Na druhej strane pri *pasívnom poskytovaní služby* sa do iného členského štátu premiestňuje príjemca služby.
- V *tretej modalite* sa vykazuje situácia, keď sa premiestňuje objekt poskytovania služby, zatiaľ čo poskytovateľ a ani príjemca služby sa z členského štátu svojho usadenia nepremiestňujú.

Bližšie pozri ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii* . Praha: Leges, 2018, s. 97.

¹⁴⁹ Pozri rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 3. marca 2020 vo veci C-482/18, Google Ireland Limited proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága, bod 25 a 26 a tam citovanú judikatúru.

katúre, podľa ktorej majú členské štáty v prípade neexistencie harmonizácie v EÚ možnosť uplatniť svoje daňové právomoci v tejto oblasti.¹⁵⁰

2.2 Všeobecne k unilaterálnym mechanizmom digitálneho zdaňovania

Jednotlivé štáty sa zhodujú v ponímaní digitalizácie ako globálneho javu presahujúceho rozmery vnútroštátnych právnych poriadkov. Práve z titulu globálneho charakteru digitalizácie a výziev, ktoré prináša pre daňové právo, sú často tieto unilaterálne mechanizmy digitálneho zdaňovania hodnotené skôr kriticky, pričom ako neželané následky ich rozšírenia sa zdôrazňuje najmä fragmentácia vnútorného trhu a vytvorenie ďalšieho priestoru pre agresívne daňové plánovanie nadnárodných spoločností (MNe) vytváraním ďalších rozdielov v daňových systémoch. Aj napriek deklarovaným defektom spojeným s unilaterálnymi opatreniami, vybrané štáty v záujme ochrany svojich fiskálnych záujmov zaviedli tzv. unilaterálne mechanizmy digitálneho zdaňovania. Ich spoločným znakom je, že tieto unilaterálne mechanizmy sú viac či menej prejavom daňovej suverenity štátov v doposiaľ neharmonizovaných oblastiach, pričom sú zamerané na ochranu daňového základu v jurisdikcii, v ktorej sa nachádzajú používatelia služieb.¹⁵¹ Jedným z charakteristických znakov nekoordinovaných unilaterálnych mechanizmov je ich **rôznorodosť**. Pri selektívnom skúmaní vybraných unilaterálnych mechanizmov sa možno okrem vymedzenia ich fundamentálnych daňových prvkov zamerať osobitne na posúdenie atribútov vystihujúcich ich podstatu, a to:

- **rozsah pokrytých obchodných modelov, resp. digitálnych služieb** (je-den vs. viacero obchodných modelov, resp. zdaňovanie digitálnych služieb v širšom rozsahu vs. zdaňovanie digitálnych služieb v užšom rozsahu, t. j. „len“ digitálnej reklamy),
- **vymedzenie základu dane** (hrubé výnosy vs. zisky),
- **právna kvalifikácia týchto unilaterálnych mechanizmov na účely vymedzenia ich vzťahu k sieti zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia**

¹⁵⁰ Návrhy generálnej advokátky Juliane Kokott z 12. septembra 2019 vo veci C-482/18 Google Ireland Limited proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vámigazgatósá-ga, bod 36.

¹⁵¹ OECD (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s. 134.

(najmä priama daň z príjmov vs. nepriama obratová daň, prípadne daň hybridného charakteru).¹⁵²

Možno konštatovať, že zavádzanie unilaterálnych opatrení jednotlivými štátmi potvrdzuje záver o potrebe prijatia relevantnej právnej úpravy na riešenie daňových problémov vyplývajúcich z digitalizácie. Na druhej strane však rozdielne prístupy štátov k danej problematike môžu podstatne sťažiť prijatie jednotného riešenia založeného na globálnom konsenze.¹⁵³ Nesúrodé opatrenia sú zároveň spôsobilé urobiť už sám osebe zložitý daňový systém ešte zložitejším.¹⁵⁴

V súvislosti s unilaterálnymi mechanizmami digitálneho zdaňovania je situácia špecifická aj v tom, že tieto mechanizmy *de iure* predstavujú jednostranné opatrenia zavádzané štátmi individuálne, keď v tejto oblasti absentuje koordinovaný a/alebo harmonizovaný postup a zároveň tieto mechanizmy *de facto* nadväzujú na doposiaľ vyvinuté nadnárodné iniciatívy. Nadväznosť unilaterálnych mechanizmov na doposiaľ vyvinuté nadnárodné iniciatívy tkvie v tom, že konštrukcia týchto unilaterálnych mechanizmov v zásade korešponduje s konštrukciou mechanizmov predstavených na nadnárodných úrovniach. V niektorých prípadoch, najmä pokiaľ ide o dane z digitálnych služieb (DST), možno v základných prvkoch tejto dane pozorovať zhodu s európskym návrhom smernice DST.¹⁵⁵

Podľa analýzy OECD z roku 2018 možno unilaterálne mechanizmy digitálneho zdaňovania klasifikovať do týchto **štyroch základných skupín**.¹⁵⁶

1. Alternatívne uplatňovanie prahových hodnôt stálej prevádzkarne („PE thresholds“), ktoré spočívajú najmä v zmenách a doplneniach, prípadne v extenzívnom prístupe k interpretácii ustanovení regulujúcich

¹⁵² GERINGER, S. National digital taxes – Lessons from Europe. *South African Journal of Accounting Research*. 2021, roč. 35 č. 1, s. 2.

¹⁵³ OECD (2018). *Tax and Digitalisation*, OECD Going Digital Policy Note, OECD, Paris, s. 1 a nasl.

¹⁵⁴ Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade z 18. mája 2021: zdaňovanie podnikov v 21. storočí COM(2021) 251 final.

¹⁵⁵ K vzájomnej komparácii jednotlivých legislatívnych návrhov pozri napríklad POPOVIČ, A., SÁBO, J. Zdaňovanie online reklamy – koncept a východiská legislatívneho návrhu v komparatívnych pohľadoch. In: *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb – COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: UPJŠ, ŠafárikPress, 2021, s. 274 – 289.

¹⁵⁶ OECD (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s. 134.

podmienky vzniku stálej prevádzkarne, t. j. ide o mechanizmus modifikujúci pravidlá zdrojového zdaňovania príjmov.

Tieto unilaterálne mechanizmy sú koncepcne zamerané na rozšírenie inštitútu stálej prevádzkarne a zároveň na oslabenie požiadaviek jej vzniku, najmä požiadavky „miesta na podnikanie“ a „trvalosti“ tohto miesta, ktoré zotrávajú na fyzickej prítomnosti podniku. Medzi alternatívne prístupy k inštitútu stálej prevádzkarne zaraďuje OECD aj snahy o zakotvenie rôznych faktorov „**digitálnej prítomnosti podniku**“, ktorých splnenie má preukázať trvalú a účelnú interakciu na ekonomickom živote určitej jurisdikcie. Snahy o ustanovenie nových faktorov digitálnej prítomnosti podniku pritom patria medzi najvýraznejšie zmeny doposiaľ zaužívaných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb.

Zásadným nedostatkom týchto alternatívnych prístupov k inštitútu stálej prevádzkarne je, že v aplikačnej praxi narážajú na existujúcu sieť bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré majú v individuálnych prípadoch v zásade prednosť pred vnútroštátnymi daňovými predpismi o zdaňovaní príjmov. Tieto unilaterálne mechanizmy tak za aktuálneho stavu nachádzajú svoje uplatnenie najmä v situáciách, keď im má podliehať podnik, ktorý je daňovým rezidentom štátu, s ktorým štát, ktorý tento unilaterálny mechanizmus zaviedol, nemá uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia.¹⁵⁷ Do tejto skupiny unilaterálnych mechanizmov patrí napríklad aj snaha o úpravu inštitútu stálej prevádzkarne digitálnej platformy v právnom poriadku SR (pozri ďalej).

2. Uplatňovanie zrážkových daní („*withholding taxes*“), ktorých všeobecným cieľom je umožniť jurisdikcii zdaňiť určitý príjem pri zdroji aj v situáciách, keď príjemca tohto príjmu nie je v danej jurisdikcii prítomný.

Zrážkové dane predstavujú osobitný mechanizmus výberu dane, ktorý v určitom zmysle a do určitej miery kreuje výnimku z uplatnenia inštitútu stálej prevádzkarne založenú na alternatívnom vymedzení, resp. rozšírení zdroja príjmu. Zrážková daň sa v niektorých prípadoch môže uplatňovať ako subsidiárny inštitút v kombinácii s digitálnou stálou prevádzkarňou, zatiaľ čo v iných prípadoch sa zrážková daň môže uplatňovať aj ako primárny, resp. samostatný inštitút a nemusí byť naviazaný na existenciu stálej prevádzkarne.

¹⁵⁷ Ibidem, s. 135 – 139.

Pri zrážkových daniach možno pozorovať postupné tendencie ich uplatňovania aj vo vzťahu k špecifickým digitálnym produktom a službám. V tomto zmysle zrážkové dane uvalené napríklad na rôzne typy licenčných poplatkov môžu pokrývať aj platby za používanie alebo poskytnutie práva užívať softvér. Iné zrážkové dane môžu byť uvalené tiež na poplatky za technické služby, čo môže zahŕňať napríklad rôzne služby označované ako *cloud computing*. Uplatňovanie zrážkových daní zameraných výslovne na platby z titulu vymedzeného okruhu špecifických transakcií je skôr výnimočné. Uviest' však možno napríklad vyrovnávací odvod (*equalisation levy*) navrhovaný v Thajskom na platby za online reklamné služby, ktorý podľa OECD vykazuje ekonomicko-právne charakteristiky zrážkovej dane s tým, že je vnútroštátne klasifikovaný ako odvod a nie daň.

Ako bolo uvedené aj pri alternatívach k stálej prevádzkarni, aj unilaterálne mechanizmy spočívajúce v rozšírení uplatňovania zrážkových daní si vyžadujú ich zohľadnenie v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia. Osobitným problémom zrážkových daní je aj ich uplatňovanie v prípade B2C transakcií, v rámci ktorých by bolo uloženie povinnosti vykonať zrážku dane spotrebiteľom nachádzajúcim sa v mieste poskytnutia služby v praxi zrejme nevykonateľným opatrením.¹⁵⁸

3. Zavádzanie nových obrátových daní („turnover taxes“), ktoré sú vyberané z celkových hrubých výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb, pri ktorých sa povinnému subjektu na rozdiel od priamych korporátnych daní neposkytuje možnosť využiť štandardné metódy zníženia daňového základu uplatnením daňových výdavkov.¹⁵⁹ Digitálne obrátové dane sa vyznačujú pomerne extenzívnym daňovým nexom, ktorý vychádza spravidla z miesta poskytnutia služby a lokalizácie jej používateľov. Často je deklarovaným cieľom vnútroštátnych digitálnych obrátových daní nastolenie neutrality a zabezpečenie rovnakých podmienok medzi zahraničnými dodávateľmi tovarov a poskytovateľmi služieb (nerezidentmi) a domácimi dodávateľmi obdobných tovarov a poskytovateľmi obdobných služieb (rezidentmi). Podľa formálneho vymedzenia ich osobnej pôsobnosti sa tieto obrátové

¹⁵⁸ OECD (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s. 139 – 140.

¹⁵⁹ POPOVIČ, A., SÁBO, J. Zdaňovanie online reklamy – koncept a východiská legislatívneho návrhu v komparatívnych pohľadoch. In: *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb – COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: UPJŠ, ŠafárikPress, 2021, s. 283 a nasl.

vé dane vzťahujú rovnako na nerezidentské, ako aj rezidentské podniky bez ohľadu na miesto ich usadenia.

Problematickým aspektom obrátových daní je najmä vysoká administratívna náročnosť pri správe daní, najmä pokiaľ ide o výber daní od nerezidentských podnikov a na strane daňových subjektov problém s dodržiavaním rôznych predpisov v rôznych štátoch. Zmierniť ťažkopádnosť výberu obrátových daní od nerezidentských subjektov by potenciálne mohlo ustanovenie spoločnej zodpovednosti zahraničných podnikov spolu s miestnymi odberateľmi, prípadne ustanovenie povinnosti podávania správ a hlásení zúčastnenými stranami, najmä sprostredkovateľmi.¹⁶⁰

4. Stanovenie špecifických daňových režimov zameraných na veľké nadnárodné spoločnosti („*specific regimes targeting MNE*“), pri ktorých síce nejde o politiky reagujúce výlučne na digitalizáciu, no niektoré z nich sa dotýkajú priamo aj digitalizovaných podnikov.

OECD medzi tieto špecifické daňové režimy zaraďuje napríklad „daň z odklonených ziskov“ („*Diverted Profits Tax*“, resp. „*DPT*“) v Spojenom kráľovstve¹⁶¹ alebo „daň proti zneužívaniu a presunu ziskov“ („*Base Erosion and Anti-Abuse Tax*“, resp. „*BEAT*“) v USA.¹⁶²

V predchádzajúcom texte sme poukázali a zároveň vecne vymedzili podstatu štyroch základných skupín unilaterálnych mechanizmov na podklade prístupu OECD k tejto problematike, ktorý reflektuje pomerne rozsiahly diaľpazón opatrení jednotlivých štátov. V pragmatickej rovine možno na základe analýzy tých najfrekvencovanejších zmien v daňových systémoch jednot-

¹⁶⁰ OECD (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s. 140 – 147.

¹⁶¹ DPT Spojeného kráľovstva bola zavedená v reakcii na daňové štruktúry nadnárodných spoločností označované ako „**Double Irish Dutch Sandwich**“, najmä na riešenie odklonu ziskov Googlu cez britské spoločnosti do jurisdikcií s nízkou mierou zdanenia. Okrem snahy o nastolenie **daňovej rovnosti** medzi tradičnými a digitálnymi podnikmi ide o daňový nástroj, ktorý reaguje na **praktiky presunu ziskov vo všeobecnosti**, vrátane vyhýbania sa vzniku stálej prevádzkarne a pod. Bližšie pozri GERINGER, S. National digital taxes – Lessons from Europe. *South African Journal of Accounting Research*. 2021, roč. 35, č. 1, s. 5 – 6.

¹⁶² Unilaterálnym mechanizmom je venovaná štvrtá kapitola priebežnej správy OECD z roku 2018 o daňových výzvach vyplývajúcej z digitalizácie s názvom „Relevantný vývoj daňových politik“. Pozri OECD (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*. Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s. 133 – 164.

livých štátov identifikovať najmä **tri základné druhy** týchto **unilaterálnych mechanizmov**, a to:

- **dane z digitálnych služieb (DST)**,
- **dane z digitálnej reklamy (DAT)**,
- snahy o modifikáciu inštitútu stálej prevádzkarne (PE), ktoré smerujú k zakotveniu inštitútu **digitálnej stálej prevádzkarne**, prípadne **stálej prevádzkarne digitálnej platformy**, a to aj prostredníctvom stanovenia ukazovateľov **signifikantnej ekonomickej alebo digitálnej prítomnosti**.

Okrem týchto základných a zároveň aj najčastejšie sa vyskytujúcich unilaterálnych mechanizmov nemožno z dôvodu ich rôznorodosti opomenúť aj vybrané „*iné*“ **druhy unilaterálnych mechanizmov**, prostredníctvom ktorých dochádza k zdaňovaniu určitých transakcií v digitálnej ekonomike, avšak nemožno ich priradiť ani k jednému z týchto troch základných druhov unilaterálnych mechanizmov z dôvodu, že vykazujú určité špecifiká. Tieto špecifiká sa môžu prejavovať napríklad v

- nezvyčajnom rozsahu pôsobnosti (napr. *online gambling*),
- zameraní len na špecifické obchodné modely (napr. kolaboratívne platformy),
- osobitnej kvalifikácii vnútroštátnym právom (napr. vyrovnávacie odvody),
- osobitných ustanoveniach skôr procesnoprávnej povahy, ktoré síce neukladajú novú daňovú povinnosť, ale reflektujú inovatívne prístupy k určitým už aj tak zdaniteľným transakciám (napr. zapojením digitálnych platforiem do procesu výberu turistických daní).

Okrem týchto pozitívne vymedzených skupín a následne druhov unilaterálnych mechanizmov možno vo veľmi obmedzenom rozsahu pozorovať aj zdržanlivý prístup niektorých štátov, ktoré pred (dočasným) unilaterálnym riešením uprednostňujú dosiahnutie multilaterálneho riešenia.¹⁶³

¹⁶³ Napríklad belgický parlament pôvodne zvažoval prijatie návrhu dane z digitálnych služieb vychádzajúcej z európskeho návrhu smernice DST z roku 2018 s *odlišne ustanovenými prahovými hodnotami*. Nová belgická vláda (od októbra 2020) sa však rozhodla podporiť prebiehajúce nadnárodné snahy v rámci OECD a EÚ. V prípade nedosiahnutia dohody však bude Belgicko opätovne zvažovať zavedenie dane z digitálnych služieb (DST), pričom sa tak malo uskutočniť najskôr od roku 2023. Okrem toho Belgicko podporuje implementáciu minimálnej globálnej 15 % dane v rámci druhého piliera BEPS a súčasne by podporilo aj implementáciu odporúčaní OECD do práva EÚ. Bližšie pozri KPMG. *Taxation of the digitalized economy Developments summary* [online], s. 23. [cit. 13.02.2023]. Dostupné na:

Tabuľka 1 Základné skupiny a základné druhy unilaterálnych mechanizmov

ZÁKLADNÉ SKUPINY UNILATERÁLNYCH MECHANIZMOV PODEĽA OECD	ZÁKLADNÉ DRUHY UNILATERÁLNYCH MECHANIZMOV
Obrátové dane	dane z digitálnych služieb (DST)
	dane z digitálnej reklamy (DAT)
Alternatívne uplatňovanie prahových hodnôt stálej prevádzkarne	– digitálna stála prevádzkareň, resp. – stála prevádzkareň digitálnej platformy – významná ekonomická prítomnosť
Zrážkové dane	
Špecifické daňové režimy	<i>iné</i> (vyrovnávací odvod, špecifický rozsah pôsobnosti)

Zdroj: vlastné spracovanie.

V rámci týchto druhov unilaterálnych mechanizmov možno poskytnúť exemplifikatívny prehľad konkrétnych príkladov ich uplatnenia, resp. snahy o ich uplatnenie v praxi takto:

<<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>>.

Tabuľka 2 Vybrané príklady unilaterálnych mechanizmov zdaňovania digitálnych služieb

DRUH UNILATERÁLNEHO MECHANIZMU	VYBRANÉ PRÍKLADY UNILATERÁLNYCH MECHANIZMOV A ICH AKTUÁLNY STAV
<p>Daň z digitálnych služieb (DST)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Francúzsko</u> Francúzska DST bola zavedená retroaktívne v roku 2020 s účinnosťou od 1. januára 2019 s tým, že výber tejto dane bol v roku 2020 odložený až do konca daného roka (pozri ďalej). • <u>Belgicko</u> Návrh belgickej DST z januára 2019 bol inšpirovaný európskym návrhom smernice DST z roku 2018 s odlišne ustanovenými prahovými hodnotami. Dnes je tento návrh zvažovaný stále „len“ ako alternatívne riešenie v prípade nedosiahnutia konsenzu na globálnom riešení. • <u>Taliansko</u> Talianska DST bola zavedená s účinnosťou od 1. januára 2020. Následne však došlo k predĺženiu lehôt na plnenie povinností spojených s touto daňou za obdobie roka 2020 tak, že platenie tejto dane bolo pozastavené od 16. februára 2021 do 16. marca 2021 a lehota na podanie priznania bola predĺžená z 31. marca 2021 do konca apríla 2021. • <u>Turecko</u> Turecká DST sa uplatňuje s účinnosťou od 1. marca 2020. Osobitosťou je právomoc prezidenta štandardnú sadzbu DST vo výške 7,5 % znížiť na sadzbu dane vo výške 1 % alebo zvýšiť až na dvojnásobok, t. j. 15 % v závislosti od typu služby. • <u>Spojené kráľovstvo</u> Britská DST bola zavedená v júli 2020 s retroaktívne ustanovenou účinnosťou od 1. apríla 2020. Spojené kráľovstvo zároveň deklaruje zámer zrušiť britskú DST po dosiahnutí príslušnej globálnej dohody na zdaňovaní digitálnej ekonomiky. Zároveň bude britská DST prehodnotená parlamentom najneskôr v roku 2025. • <u>Česká republika</u> Návrh českej DST z júna 2020 bol pôvodne ponímaný v rovine dočasného riešenia, ktoré sa malo uplatňovať v období od polovice roka 2020 do roku 2024. Tento návrh však nebol prijatý okrem iného aj z dôvodu reštrikcií počas pandémie spôsobenej koronavírusom. Spornou otázkou bola aj výška sadzby dane a navrhovalo sa jej zníženie zo 7 % na 5 %. Po schválení návrhu zákona vládou ČR v roku 2019 tento návrh nebol schválený Poslaneckou snemovňou ČR. • <u>Brazília</u> Návrh brazílskej DST s progresívnou sadzbou dane bol zvažovaný v priebehu roka 2020 ako dočasné riešenie vo vzťahu k riešeniu pripravovanému na pôde OECD, avšak v konečnom dôsledku návrh prijatý nebol.

	<p>• <u>Španielsko</u> Španielska DST bola zavedená s účinnosťou od 16. januára 2021, pričom priamo v januári 2021 ministerstvo financií informovalo o odklade uplatňovania tejto dane z dôvodu nedostatočnej regulácie niektorých aspektov týkajúcich sa uplatňovania a správy tejto dane a nedostatku času pre prispôbenie sa tejto dani zo strany daňových subjektov až do 1. júla 2021. Obdobne aj španielska DST je ponímaná ako dočasné riešenie do prijatia európskeho alebo OECD riešenia.</p> <p>• <u>Kanada</u> Kritizovaný návrh federálnej DST v Kanade je vo svojich základných prvkoch veľmi podobný francúzskej DST. Tento návrh mal pôvodne nadobudnúť účinnosť 1. januára 2022 a uplatňovať sa mal až do času prijatia pravidiel prvého piliera OECD s tým, že táto daň mala byť splatnou prvýkrát až v roku 2024, pokiaľ do daného času nebudú prijaté pravidlá prvého piliera OECD.</p>
<p>Daň z digitálnej reklamy (DAT)</p>	<p>• <u>Maďarsko</u> Maďarská DAT, resp. daň z reklamy na internete zavedená zákonom z roku 2014 bola po viacerých legislatívnych zmenách pozastavená, a to uplatňovaním sadzby dane vo výške 0 % v období od 1. júla 2019 až do 31. decembra 2023 (pozri ďalej).</p> <p>• <u>Rakúsko</u> Rakúska DAT bola zavedená s účinnosťou od 1. januára 2020. Táto rakúska DAT označovaná aj ako rakúska digitálna daň je regulovaná zákonom o digitálnej dani č. 91/2019 [Federal Law Gazette I № 91/2019 (DiStG 2020)] a vyhláškou Spolkového Ministerstva financií Rakúska č. 378/2019 o podrobnostiach uplatňovania zákona o digitálnej dani 2020 (DiStG 2020-Umsetzungsv, Federal Law Gazette II № 378/2019), ktorá upravuje elektronickú komunikáciu, registráciu a špecifikuje podmienku ustanovenia daňového zástupcu online inzerentov.</p>
<p>Digitálna stála prevádzkareň/signifikantná ekonomická prítomnosť (digital PE/SEP)</p>	<p>• <u>Izrael</u> Izrael zaviedol inštitút signifikantnej digitálnej prítomnosti s účinnosťou od 12. apríla 2016, podľa ktorého zahraničné podniky dosahujúce príjmy z online transakcií s daňovými rezidentmi majú v Izraeli stálu prevádzkareň, pokiaľ vykazujú signifikantnú digitálnu prítomnosť. Okrem toho bolo zvažované aj prijatie izraelskej DST inšpirovanej francúzskou DST, avšak v júni 2021 bolo ministerstvom financií zaujaté stanovisko uprednostňujúce globálne OECD riešenie.</p> <p>• <u>Slovenská republika</u> S účinnosťou od 1. januára 2018 bol do zákona o dani z príjmov doplnený inštitút stálej prevádzkarne digitálnej platformy, pokiaľ ide o opakované sprostredkovanie služieb prepravy a ubytovania (pozri ďalej).</p> <p>• <u>India</u> Indický koncept signifikantnej ekonomickej prítomnosti bol vymedzený vo vnútroštátnych daňových predpisoch s účinnosťou od 1. apríla 2018. Z dôvodu reštriktívneho vymedzenia stálej prevádzkarne v uzatvorených daňových zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia a ich aplikačnej prednosti však neprineslo prevzatie tejto koncepcie do vnútroštátnych daňových predpisov praktický dosah. Následne bola účinnosť takejto rozšírenej definície stálej prevádzkarne pozastavená až do 1. apríla 2022.</p>

<p>Iné (samostatné zrážkové dane/vyrovnávacie odvody/špecifický rozsah pôsobnosti)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • India Okrem zakotvenia inštitútu SEP, bola India jedným z prvých štátov, ktoré zaviedli <i>vyrovnávací odvod</i>. S účinnosťou od 1. januára 2016 sa v Indii uplatňuje <i>vyrovnávací odvod</i> z určitých služieb nerezidentských podnikov, najmä služieb online reklamy a v roku 2020 bola jeho pôsobnosť rozšírená a odvod sa uplatňuje aj na protihodnotu prijatú prevádzkovateľmi elektronického obchodu z ďalších služieb v oblasti elektronického obchodu. • Turecko Okrem tureckej DST bola s účinnosťou od 1. januára 2019 v Turecku zavedená aj 15 % <i>zrážková daň</i> z príjmov na platby za služby digitálnej reklamy realizované v prospech nerezidentov (pozri ďalej). • Grécko Daňová politika Grécka sa v kontexte <i>kolaboratívnej ekonomiky</i> sústreďí skôr na zdaňovanie <i>príjmov plynúcich z krátkodobého prenájmu majetku prostredníctvom digitálnych platforiem</i>. V roku 2019 bolo vydané usmernenie, ktoré okrem iného zdôrazňuje povinnosť účtovať o výnosoch z provízií ako o príjmoch z podnikania. • Poľsko Poľská digitálna daň zavedená s účinnosťou od 1. júla 2020 býva zaraďovaná medzi dane z digitálnych služieb (DST), avšak vyznačuje sa <i>špecifickým rozsahom pôsobnosti</i>, keď sa vzťahuje na hrubé výnosy z poskytovania prístupu k audiovizuálnemu mediálnemu obsahu alebo z prenosu komerčného obsahu. Okrem toho bol vo februári 2021 predstavený aj ďalší návrh zákona o „<i>reklamnom príspevku</i>“ majúcom podstatné znaky dane z digitálnej reklamy (DAT). Pozícia Poľska, čo sa týka digitálneho zdaňovania bola viackrát modifikovaná, zároveň však Poľsko prezentuje názor, že uprednostňuje prijatie nadnárodného európskeho alebo OECD riešenia digitálneho zdaňovania. • Argentína S účinnosťou od 15. decembra 2020 bolo v Argentíne zavedené zdaňovanie <i>online gamblingu</i>. Daň sa vyberá vo výške 5 % zo stavok uskutočnených prostredníctvom digitálnej platformy v Argentíne alebo z Argentíny. Ustanovené sú tiež dve zvýšené sadzby dane, a to 10 % sadzba dane, ak sa na hazardných hrách podieľa nerezident a 15 % sadzba dane, ak ide o nerezidenta nespolupracujúceho štátu.
---	---

Zdroj: *vlastné spracovanie podľa KPMG. Taxation of digitalized economy. Developments summary*.¹⁶⁴

2.3 Unilaterálne dane z digitálnych služieb (DST) a dane z digitálnej reklamy (DAT)

Dane z digitálnych služieb (DST) a dane z digitálnej reklamy (DAT) sa navzájom líšia najmä v otázke vecného rozsahu pokrytých digitálnych služieb,

¹⁶⁴ KPMG. *Taxation of digitalized economy. Developments summary* [online]. 160 s. [cit. 02.03.2023]. Dostupné na: <<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>>.

čo je otázka, vzhľadom na ktorú je nutné dosiahnutie politického kompromisu. Dane z digitálnych služieb (DST) sa vyznačujú tým, že sú zamerané na zdaňovanie prioritne troch obchodných modelov, resp. troch konkrétnych digitálnych služieb, ktorými sú:

- digitálne sprostredkovateľské služby,
- prenos údajov o používateľoch,
- cieľená digitálna reklama.

Dane z digitálnej reklamy (DAT) sú zamerané na zdaňovanie poslednej uvedenej služby, t. j. cieľenej digitálnej reklamy. Spoločné znaky unilaterálnych daní z digitálnych služieb (DST) a daní z digitálnej reklamy (DAT) však možno pozorovať, pokiaľ ide o vymedzenie ich ostatných základných prvkov, resp. o vymedzenie ich podstaty *ad hoc* prirodzenými rozdielmi v určitých kvantitatívnych ukazovateľoch. Ako bolo uvedené, pokiaľ ide o základ dane, tieto dane vychádzajú zo zdaňovania hrubých výnosov. Pri vymedzení povinného subjektu dane je pre tieto digitálne dane príznačné definovanie prahových hodnôt, ktoré reflektujú výšku dosiahnutých:

- celosvetových výnosov,
- výnosov odvodených z konkrétnej jurisdikcie.

Sadzba unilaterálnych digitálnych daní je ustanovená ako percentuálna v niektorých prípadoch s využitím progresívneho zdanenia, pričom najnižšie sadzby sú spravidla ustanovené vo výške 3 % podľa vzoru návrhu smernice DST a návrhu smernice DAT, pokiaľ opomenieme uplatňovanie sadzieb dane vo výške 0 % v rámci pozastavenia ich výberu.

Tabuľka 3 Dane z digitálnych služieb (DST) vs. dane z digitálnej reklamy (DAT)

DAŇOVÉ PRVKY	DANE Z DIGITÁLNYCH SLUŽIEB (DST)	DANE Z DIGITÁLNEJ REKLAMY (DAT)
Predmet dane	– digitálne sprostredkovateľské služby – prenos údajov o používateľoch – cieľená digitálna reklama	cieľená digitálna reklama
Základ dane	hrubé výnosy z poskytovania digitálnych služieb	
Subjekt dane	podniky spĺňajúce (<i>rôzne</i>) ustanovené prahové hodnoty	
Sadzba dane	ustanovená percentom zo základu dane (<i>v rôznej výške</i>)	

Zdroj: vlastné spracovanie.

Daňové posúdenie daní z digitálnych služieb (DST) a daní z digitálnej reklamy (DAT) ako unilaterálnych mechanizmov je v určitých aspektoch sporné, čo vyplýva najmä z koncepcie zdaňovania celkových hrubých výnosov z poskytovania zdaniteľných digitálnych služieb. *De lege lata* bývajú tieto dane zaraďované do skupiny **obratových daní**, avšak názory na podstatu, koncepciu a dokonca aj legitimitu týchto daní nie sú jednotné. Tieto unilaterálne digitálne dane sú v odbornej literatúre ponímané skôr v kritickej rovine. Deklaruje sa, že tieto unilaterálne digitálne dane predstavujú rozšírené a zároveň rôzne druhy daňových režimov na pomedzí zdaňovania korporátnych ziskov plynúcich z digitálnej ekonomiky a zdaňovania výnosov prostredníctvom osobitnej, resp. spotrebnej dane, prípadne zdaňovania špecifických transakcií v digitálnej ekonomike mimo rámca zdaňovania korporátnych ziskov.¹⁶⁵ Na druhej strane sa zdôrazňuje potreba odlišenia týchto digitálnych daní od daní z online predaja (*Online Sales Tax alebo tiež „OST“*), ako aj dane z pridanej hodnoty.¹⁶⁶ Najčastejšie však býva zdôrazňovaný **hybridný charakter** týchto unilaterálnych digitálnych daní, keď sú označované ako akýsi **hybrid** medzi daňami z hrubých výnosov, daňami zo špecifických transakcií a korporátnymi daňami.

Zdaňovanie obratu nemusí rešpektovať jeden zo základných princípov zdaňovania, a to zohľadnenie **schopnosti daňovníka platiť dane**.¹⁶⁷ Vysoký obrat totiž nevyhnutne nevedie k vysokému zisku a nie je vhodným ukazovateľom schopnosti podniku platiť dane.¹⁶⁸ Štrukturálny rozdiel medzi

¹⁶⁵ IRIMIA, A., TAMAS-SZORA, A., DOBRA, I. B. On Taxation of the Digital Economy. Where Are We Now and Where Are We Going? *Finance – Challenges of the Future*. 2021, roč. XXI, č. 23, s. 103.

¹⁶⁶ VÁZQUEZ, M. J. *Digital Services Taxes in the European Union: What Can We Expect?* In: Kluwer International Tax Blog [online]. [cit. 12.03.2023]. Dostupné na: <<https://kluwer-taxblog.com/2023/02/14/digital-services-taxes-in-the-european-union-what-can-we-expect/#comments>>.

¹⁶⁷ HASLEHNER, W. *EU and WTO Law Limits on Digital Business Taxation*. In: Tax and the Digital Economy. Challenges and Proposals for Reform. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B. V. 2019, s. 31.

¹⁶⁸ Prípadoom progresívneho zdaňovania založeného na obrate, ktoré vychádzalo z výšky obratu skupiny spoločnosti ako referenčného kritéria zdaňovania, sa zaoberal aj Súdny dvor (veľká komora) v rozsudku z 5. februára 2014 vo veci C-385/12, keď uviedol, že: „Za týchto podmienok je nesporné, že ak na trhu maloobchodnej činnosti v predajniach v dotknutom členskom štáte sú daňovníci patriaci do skupiny spoločností a podliehajúci najvyššej sadzbe osobitnej dane vo väčšine prípadov ‚prepojení‘ v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy so spoločnosťami, ktoré majú svoje sídlo v iných členských štátoch, **uplatnenie značne progresívnej sadzby osobitnej dane na konsolidovaný základ dane z obratu by mohlo spôsobiť ujmu najmä daňovníkom ‚prepojeným‘ so spoločnosťami, ktoré majú svoje sídlo v inom člen-**

korporátnymi daňami zo ziskov a obrátovými daňami z digitálnych služieb a ekonomický efekt tohto rozdielu pre povinné subjekty možno znázorniť nasledujúcou komparáciou týchto daní:

Pre korporátne dane, pri ktorých zisk pred zdanením (π) sa určuje ako rozdiel celkových výnosov (TR) a celkových nákladov (TC), t. j.

$$\pi = TR - TC$$

platí, že zisk po zdanení (π^t) percentuálnou sadzbou dane (t) sa určí ako

$$\pi^t = (1 - t) (TR - TC)$$

Na rozdiel od uvedeného, pri obrátových daniach sa zisk po zdanení (π^{dst}) percentuálnou sadzbou obrátovej dane (dst) určí ako

$$\pi^{dst} = (1 - dst) TR - TC$$

Následne pri aplikácii sadzby dane v rovnakej výške 3 % na uvedenú štruktúru platí pre korporátne dane

$$\pi^t = (1 - 0,03) (10.000 - 5.000)$$

$$\pi^t = 4.850$$

zatiaľ čo pre obrátové dane platí

$$\pi^{dst} = (1 - 0,03) 10.000 - 5.000$$

$$\pi^{dst} = 4.700$$

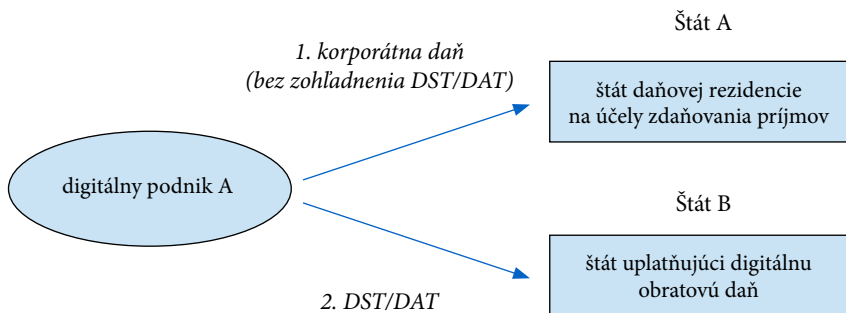
Zdroj: LOWRY, S. *Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis*.¹⁶⁹

skom štáte. Ak je to tak, potom dotknutá právna úprava vo veci samej, aj keď nestanovuje formálne rozlišovanie podľa miesta sídla spoločnosti, zavádza nepriamu diskrimináciu na základe miesta sídla spoločnosti v zmysle článkov 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ.“

¹⁶⁹ LOWRY, S. *Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis*. Congressional Research Services (R45532), 2019, s. 24.

Ďalším zásadným problémom týchto unilaterálnych digitálnych daní, ktoré sú *de lege lata* vymedzené ako obratové dane, je, že **nepadajú do rozsahu systému zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia**, v dôsledku čoho môžu a pravdepodobne aj povedú k dvojitému alebo dokonca viacnásobnému zdaneniu. V prípade unilaterálnych obratových daní vzniká situácia, keď štát daňovej rezidencie digitálneho podniku, t. j. štát, v ktorom je dotknutý digitálny podnik daňovým rezidentom a odvádza korporátnu daň (štát A), nie je povinný poskytnúť mu určitú formu daňového kreditu zodpovedajúceho dani z digitálnych služieb (DST) alebo dani z digitálnej reklamy (DAT) **zaplatenej v inom štáte** (v štáte B). Ten istý výnos tak bude podliehať digitálnej obratovej dani, t. j. dani z digitálnych služieb (DST) alebo dani z digitálnej reklamy (DAT) v štáte zdroja a zároveň korporátnej dani z príjmov v štáte daňovej rezidencie podniku.

Modelová schéma 3 I. Unilaterálne digitálne obratové dane – absencia mechanizmu zamedzenia dvojitého zdanenia

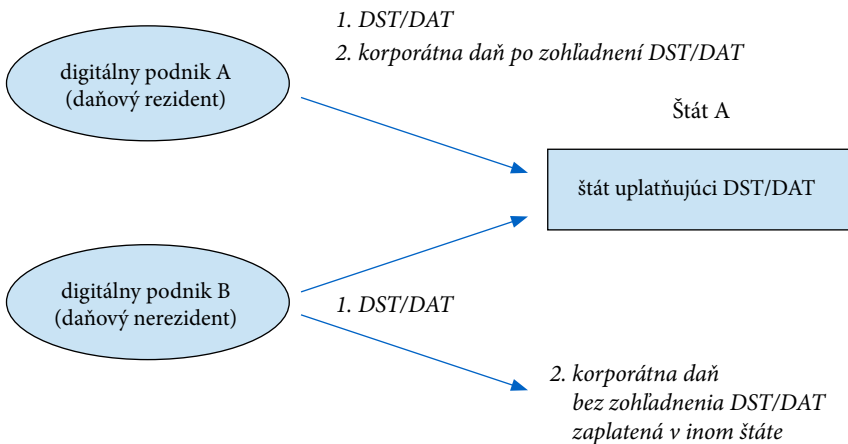


Zdroj: vlastné spracovanie.

Na druhej strane sa uvedený systém zamedzenia dvojitého zdanenia umožnením odpočítania obratových digitálnych daní od základu dane z príjmov právnických osôb môže javiť ako dostupný vo **vnútroštátnych situáciách**, t. j. v situáciách, keď je daň z digitálnych služieb (DST) alebo daň z digitálnej reklamy (DAT) platená v tom istom štáte ako korporátna daň. Avšak v dôsledku uplatnenia tohto vnútroštátneho mechanizmu na zamedzenie dvojitého zdanenia by mohla vzniknúť situácia, keď by z titulu poskytovania digitálnych služieb v jednom štáte poskytujúcom túto formu daňového kreditu boli v konečnom dôsledku zaťažené vyššou mierou zdanenia práve zahranič-

né podniky, ktoré nie sú usadené alebo nemajú umiestnenú stálu prevádzka-reň v tomto štáte, t. j. neplatia v tomto štáte daň z príjmov právnických osôb. V tomto aspekte by uvedený systém mohol, hoci nepriamo, zaviesť **znevýhodňujúce daňové zaobchádzanie**¹⁷⁰ a kolidovať tak so základnými slobodami vnútorného trhu EÚ.¹⁷¹

Modelová schéma 4 II. Unilaterálne digitálne obrátové dane – vnútroštátny mechanizmus zamedzenia dvojitého zdanenia



Zdroj: vlastné spracovanie.

Kritika týchto *de lege lata* obrátových daní a zdôrazňovanie ich hybridného charakteru tak spočíva v tom, že prostredníctvom týchto daní sú v konečnom dôsledku zdaňované tie zisky, ktoré by pri ich odlišnom právnom vymedzení a pri rešpektovaní ustálených princípov a základného mechanizmu zdaňovania ziskov zdaneniu vôbec nepodliehali.¹⁷²

¹⁷⁰ Súdny dvor už rozhodol, že **znevýhodňujúce daňové zaobchádzanie nemožno považovať za zlučiteľné s právom Únie** z dôvodu existencie iných daňových výhod, ani keby takéto výhody skutočne existovali. Pozri rozsudok Súdneho dvora (prvá komora) z 18. októbra 2012 vo veci C-498/10, X NV proti Staatssecretaris van Financiën, bod 31.

¹⁷¹ European Commission. *Impact Assessment, Commission staff working document (21 March 2018)*. SWD(2018) 81 final/2, s. 57.

¹⁷² IRIMIA, A., TAMAS-SZORA, A., DOBRA, I. B. On Taxation of the Digital Economy. Where Are We Now and Where Are We Going? *Finance – Challenges of the Future*. 2021, roč. XXI, č. 23, s. 103.

Diskusia o unilaterálnych mechanizmoch vo všeobecnosti, avšak uvedené sa týka najmä daní z digitálnych služieb (DST) a daní z digitálnej reklamy (DAT), t. j. digitálnych obrátových daní, sa nezaobišla bez politickej reakcie a pomerne rýchlo sa začalo namietat', že tieto unilaterálne mechanizmy zavádzané členskými štátmi EÚ sú zamerané na zdaňovanie **zahraničných technologických gigantov**, a to najmä technologických gigantov usadených v USA.

Namietanie unilaterálnych digitálnych daní zavádzaných členskými štátmi EÚ tým, že ide o opatrenia v rozpore s právom EÚ, najmä so slobodou poskytovať služby podľa čl. 56 ZFEÚ, si vyžaduje aktívne legitimovaného **európskeho žalobcu**. Zákaz obmedzenia slobody poskytovať služby podľa čl. 56 ZFEÚ sa z hľadiska osobnej pôsobnosti vzťahuje na spoločnosti, ktoré sú založené podľa zákonov niektorého z členských štátov a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v EÚ.¹⁷³ V rámci základných slobôd vnútorného trhu nastáva odlišná situácia, len pokiaľ ide o **voľný pohyb kapitálu** podľa čl. 63 ZFEÚ, ktorý sa môže uplatňovať aj vo vzťahu k nečlenským štátom.¹⁷⁴ V prvom naznačenom prípade týkajúcom sa slobody poskytovať služby by sa v rámci holdingovej štruktúry spoločností usadených mimo EÚ (*najmä v USA*) mohli domáhať ochrany jej dcérske spoločnosti inkorporované v niektorom členskom štáte. Tie by v závislosti od konkrétnych okolností mohli v súvislosti s unilaterálnymi daňami z digitálnych služieb (DST) a daňami z digitálnej reklamy (DAT) namietat':

- **voči členskému štátu ich usadenia** napríklad diskriminačný charakter daňových opatrení na podklade zahraničného prvku v ich vlastnickej štruktúre,
- **voči inému členskému štátu** diskriminačný charakter daňových opatrení založený priamo na ich usadení v inom členskom štáte, resp. ich štátnej príslušnosti.¹⁷⁵

V nadväznosti na možné zameranie digitálnych daní na technologické spoločnosti reagovala USA hrozbou uvalenia colných recipročných opatrení

¹⁷³ BACHŇÁKOVÁ-RÓZENFELDOVÁ, L. *Právne vzťahy v kolaboratívnom hospodárstve*. Bratislava: C. H. Beck, 2022, s. 10.

¹⁷⁴ HELMINEN, M. EU Tax Law as Part of the Legal System. In: *EU Tax Law – Direct Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2022, s. 2.

¹⁷⁵ MASON, R., PARADA, L. The legality of Digital Taxes in Europe. *Virginia Tax Review*. 2020. *Virginia Public Law and Legal Theory Research Paper*. No. 2020-50. *Virginia Law and Economics Research Paper*. No. 2020-10, s. 8.

v podobe ciel až do výšky 100 % na tovary dovážané do USA.¹⁷⁶ Tieto clá mali byť reakciou na zahraničné dane z digitálnych služieb, pričom boli reakciou na zavedenie zdaňovania digitálnych služieb najmä vo Francúzsku, Rakúsku, Španielsku, Spojenom kráľovstve a následne aj v Indii a Turecku. Úrad obchodného zástupcu Spojených štátov (USTR) začal voči daniam z digitálnych služieb vyšetrovanie podľa oddielu 301 Obchodného zákona z roku 1974 (*Trade Act of 1974*). Oddiel 301 Obchodného zákona z roku 1974 umožňuje začať vyšetrovanie s cieľom zistiť, či akt, politika alebo prax určitého štátu sú nedôvodné, diskriminačné, zatažujúce alebo obmedzujúce voči obchodovaniu v USA. Vyšetrovanie Úradu obchodného zástupcu Spojených štátov bolo iniciované voči daniam z digitálnych služieb (DST) viacerých štátov.

- Dňa 10. júla 2019 bolo vyšetrovanie iniciované voči **Francúzsku** a francúzskej dani z digitálnych služieb s odôvodnením, že tejto dani majú podliehať aj spoločnosti, ktoré nemajú vo Francúzsku sídlo ani stálu prevádzkareň, pričom dôkazy mali naznačovať, že sa táto daň zameriava na veľké technologické spoločnosti so sídlom v USA. Vyšetrovanie sa malo zamerať na preskúmanie *i*) diskriminačného charakteru tejto dane voči americkým technologickým spoločnostiam, *ii*) jej retroaktívneho pôsobenia, čo zároveň naráža aj na atribút spravodlivosti a zároveň sa mala táto daň posúdiť v kontexte *iii*) dôvodnosti daňovej politiky, pretože sa líši diametrálne od politik zaužívaných v americkom, ale aj medzinárodnom daňovom systéme, najmä pokiaľ ide o exterritorialitu, zdaňovanie hrubých výnosov a nie ziskov a vo svojej podstate namietanej penalizácie technologických spoločností za ich obchodný úspech.¹⁷⁷
- Dňa 2. júna 2020 bolo iniciované vyšetrovanie aj voči digitálnym daniam zavedeným alebo ešte len navrhovaným v **Rakúsku, Brazílii, Českej republike, Indii, Indonézii, Taliansku, Španielsku, Turecku, v Spojenom kráľovstve** a zároveň aj voči **návrhom EÚ**. Aj vyšetrovanie týchto daní sa malo zamerať na preskúmanie ich možného *i*) diskriminačného charakteru, *ii*) retroaktivity a *iii*) dôvodnosti daňovej politi-

¹⁷⁶ Bližšie k pozícii USA pozri napríklad GONZÁLEZ, D. Digital Services Tax (DST): Alive and well. In: *CIAT – Inter-American Center of Tax Administration* [online]. [cit. 22.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.ciat.org/digital-services-tax-dst-alive-and-well/?lang=en>>.

¹⁷⁷ Office of the United States Trade Representative. *Initiation of a Section 301 Investigation of France's Digital Services Tax* [online]. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Initiation_of_Section_301_Investigation.pdf>.

ky s obdobným odôvodnením zamerania týchto daní na technologické spoločnosti usadené v USA.¹⁷⁸

Uvádzané diskriminačné zameranie unilaterálnych digitálnych daní na technologické spoločnosti so sídlom v USA malo svoj podklad najmä v ustanovených prahových hodnotách pre zdaniteľné osoby spočívajúcich spravidla v celosvetovej výške dosiahnutých výnosov z poskytovania zdaniteľných služieb a výške dosiahnutých výnosov z poskytovania zdaniteľných služieb v danom štáte za relevantné obdobie.

Vymedzenie **prahových hodnôt** sa stalo jednou z kontroverzných otázok pri nastavení pravidiel zdaňovania digitálnych služieb vo všeobecnosti. O týchto prahových hodnotách sa uvádzalo, že hoci sú na prvý pohľad neutrálne tým, že sa neviažu na umiestnenie sídla spoločnosti v určitom štáte a ani k ich daňovej rezidencii, no v skutočnosti sú nastavené natolko vysoko, že im podliehajú len zahraničné technologické spoločnosti.¹⁷⁹ Rozsahu osobnej pôsobnosti navrhovaných pravidiel bola venovaná pozornosť aj v rámci vyšetrovania francúzskej dane z digitálnych služieb podľa oddielu 301 Obchodného zákona z roku 1974. Vyšetrovanie poukázalo na skutočnosť, že podľa dostupných zdrojov by francúzskej dani z digitálnych služieb pravdepodobne podliehalo dvadsaťsedem skupín spoločností, spomedzi nich napríklad aj Airbnb, Uber Technologies, Inc., Alphabet Inc. (Google, YouTube), Amazon, Apple, Booking Holdings Inc., Facebook, Microsoft a i. Z celej škály pravdepodobne pokrytých spoločností majú sídlo v USA až dve tretiny spoločností, konkrétne sedemnášť z dvadsiatich siedmich. Pokiaľ ide o dotknuté služby, osobitne vysoký podiel na pravdepodobne zdaňovaných službách amerických spoločností predstavujú služby cielej online reklamy, kde možno predpokladať, že až osem z deviatich spoločností poskytujúcich služby online reklamy má sídlo práve v USA.¹⁸⁰

Výsledky vyšetrovania unilaterálnych digitálnych daní zo strany USA do určitej miery nadväzujú aj na dosiahnutý pokrok v multilaterálnych rokova-

¹⁷⁸ Blížšie k postupu vyšetrovania pozri Office of the United States Trade Representative. *Section 301 – Digital Services Taxes* [online]. [cit. 22.02.2023]. Dostupné na: <<https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes>>.

¹⁷⁹ MASON, R., PARADA, L. Digital Battlefront in the Tax Wars (November 6, 2018). *Virginia Law and Economics Research Paper*. No. 2018-16, 92. *Tax Notes International* 1183. 2018, s. 1185 – 1186.

¹⁸⁰ Office of the United States Trade Representative. *Section 301 – Investigation Report on France’s Digital Services Tax* [online]. [cit. 22.02.2023]. Dostupné na: <<https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes>>.

niach o zdaňovaní digitálnej ekonomiky z konca roku 2021 a sú tiež výsledkom určitého politického kompromisu, pričom ich možno zhrnúť takto:

- Dňa 26. marca 2021 bolo ukončené vyšetrovanie daní z digitálnych služieb, ktoré zvažovali zaviesť Brazília, Česká republika, EÚ a Indonézia, pretože tieto štáty v priebehu vyšetrovania, ktoré môže trvať jeden rok od jeho začatia, daň z digitálnych služieb v konečnom dôsledku nezačlenili alebo neimplementovali.¹⁸¹
- Dňa 15. novembra 2021 bolo ukončené vyšetrovanie daní z digitálnych služieb voči Francúzsku, Rakúsku, Taliansku, Španielsku a Spojenému kráľovstvu, a to v nadväznosti na dve významné skutočnosti. Prvou skutočnosťou bolo dosiahnutie konsenzu na medzinárodnej úrovni v rámci Inkluzívneho rámca OECD/G20 a prijatie „Vyhlásenia o dvojpilierovom riešení daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie ekonomiky“ z 8. októbra 2021, ktoré okrem iného obsahuje aj záväzok zmluvných strán v rámci pravidiel prvého piliera odstrániť akékoľvek vnútroštátne dane z digitálnych služieb a akékoľvek iné obdobné opatrenia (pozri ďalej). Druhou významnou skutočnosťou bolo prijatie spoločného vyhlásenia Ministerstva financií USA a dotknutých štátov o kompromise v prechodnom prístupe k existujúcim unilaterálnym opatreniam počas prechodného obdobia pred nadobudnutím účinnosti prvého piliera, ktoré je známe aj ako „**Kompromis unilaterálnych opatrení**“ („*Unilateral Measures Compromise*“).¹⁸² Kompromis unilaterálnych opatrení spočíva vo vymedzení prechodného obdobia a prechodného prístupu k existujúcim daniam z digitálnych služieb týchto štátov. Kompromis nevyžaduje od dotknutých štátov zrušenie daní z digitálnych služieb, ale v zmysle prijatého kompromisu sa daňová povinnosť vzniknutá z titulu daní z digitálnych služieb v prechodnom období od 1. januára 2022 až do nadobudnutia účinnosti pravidiel prvého piliera alebo do 31. decembra 2023 podľa toho, čo nastane skôr, porovná s daňovou povinnosťou splatnou v zmysle pravidiel prvého piliera. Následne sa daňová povin-

¹⁸¹ Office of the United States Trade Representative. *Termination of Section 301 Digital Services Tax Investigations of Brazil, the Czech Republic, the European Union, and Indonesia* [online]. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/DST_Termination_FRN_March.pdf>.

¹⁸² U. S. Department of the Treasury. *Press Releaes: „Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect“* [online]. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <<https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>>.

nosť z daní z digitálnych služieb (DST) a v zmysle prvého piliera vyrovná tak, že v prevyšujúcej časti sa započíta na daňovú povinnosť v zmysle prvého piliera, a teda sa dotknutým spoločnostiam poskytne určitá forma daňového kreditu.¹⁸³ Na druhej strane sa USA zaviazali, že nebudú voči daniam z digitálnych služieb (DST) týchto štátov uplatňovať v prechodnom období obchodné opatrenia a zároveň došlo k ukončeniu vyšetrovania voči týmto štátom.¹⁸⁴

- Ku **Kompromisu unilaterálnych opatrení** sa 22. novembra 2021 pripojilo aj Turecko a následne 24. novembra 2021 aj India, v nadväznosti na čo bolo ukončené vyšetrovanie digitálnych daní zavedených v týchto štátoch.¹⁸⁵

2.3.1 Francúzska daň z digitálnych služieb (DST)

Francúzska daň z digitálnych služieb (DST) (ďalej len „francúzska DST“) je jednou z najznámejších unilaterálnych digitálnych daní z dôvodu už opísanej reakcie USA na jej zavedenie. Zároveň bola jednou z prvých predstavených unilaterálnych mechanizmov v podobe dane z digitálnych služieb (DST), pričom je inšpirovaná európskym návrhom smernice DST.¹⁸⁶ Jedným z problematických aspektov zavedenia tejto dane bola jej **retroaktívne ustanovená účinnosť** od 1. júla 2019 s následným pozastavením jej výberu až do konca roka 2020.

¹⁸³ Bližšie pozri Bloomberg Tax. *Understanding digital services taxes & the OECD* [online]. [cit. 22.02.2023]. Dostupné na: <<https://pro.bloombergtax.com/brief/understanding-digital-services-taxes-the-oecd/>>.

¹⁸⁴ Office of the United States Trade Representative. *Termination of Actions in the Section 301 Digital Services Tax Investigations of Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom and Further Monitoring* [online]. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <<https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/86%20FR%2064590.pdf>>.

¹⁸⁵ K ukončeniu vyšetrovania voči Turecku pozri Office of the United States Trade Representative. *Termination of Action in the Section 301 Digital Services Tax Investigation of Turkey and Further Monitoring* [online]. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/Turkey%20DST%20Sec%20301%20Action%20Termination_0.pdf>. a k ukončeniu vyšetrovania vo vzťahu k Indii bližšie pozri Office of the United States Trade Representative. *Termination of Action in the Digital Services Tax Investigation of India and Further Monitoring* [online]. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/India%20DST%20Sec%20301%20Action%20Termination_0.pdf>.

¹⁸⁶ EY. *France issues comprehensive draft guidance on digital services tax* [online]. [cit. 03.03.2023]. Dostupné na: <https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/france-issues-comprehensive-draft-guidance-on-digital-services-tax>.

Pre vznik daňovej povinnosti na francúzskej DST musia byť kumulatívne splnené štyri podmienky, podľa ktorých:

- služba musí byť kvalifikovaná ako zdaniteľná služba,
- miesto poskytnutia služby musí byť identifikované vo Francúzsku,
- zdaniteľná osoba musí dosahovať výnosy z poskytovania zdaniteľných služieb,
- zdaniteľná osoba musí spĺňať ustanovené prahové hodnoty.

Francúzska DST sa následne ukladá vo výške 3 % z hrubých výnosov vyplývajúcich z poskytovania zdaniteľných služieb. Rozlišované sú dve základné kategórie **zdaniteľných služieb**, ktorými sú:

- **digitálne sprostredkovateľské služby** definované ako služby, ktoré umožňujú nadviazať spojenie používateľom prostredníctvom digitálneho rozhrania a ktoré ďalej zahŕňajú dve podkategórie, a to:
 - i) trhoviská poskytujúce digitálne rozhrania, ktoré umožňujú používateľom vykonávať vzájomné transakcie (*dodanie tovaru alebo služieb*),
 - ii) siete umožňujúce používateľom nadviazanie spojenia bez toho, aby mohli pokračovať v transakciách prostredníctvom tohto digitálneho rozhrania (*sociálne siete, siete umožňujúce online hry*);
- **služby cielenej reklamy**, ktoré sú vymedzené tromi kumulatívnymi podmienkami, v zmysle ktorých ide o i) služby, ktoré sú poskytované inzerentom alebo ich zástupcom, ii) reklamný obsah je umiestnený na digitálnom rozhraní a iii) tento reklamný obsah je cielený na používateľov na základe údajov o nich už zhromaždených na digitálnom rozhraní alebo zhromažďovaných alebo generovaných počas používania digitálneho rozhrania, pričom aj pri tejto zdaniteľnej službe sa diferencujú dve podkategórie, a to:
 - i) prenos dát o používateľoch s cieľom poskytnúť cielenú reklamu,
 - ii) umiestnenie cielenej reklamy.

V prípade oboch kategórií zdaniteľných služieb je príznačné poskytnutie služby prostredníctvom digitálneho rozhrania. **Digitálne rozhranie** je definované ako softvér, ktorý umožňuje používateľom odosielať a prijímať informácie, pričom môže zahŕňať aj niekoľko typov softvéru, ktoré tvoria navzájom konzistentný celok charakterizovaný spoločnými funkciami a koordinovanými operáciami. Relevantným kritériom je aj **miesto poskytnutia zdaniteľnej služby**. Zdaniteľná služba je považovaná za poskytnutú vo Francúzsku, pokiaľ má používateľ danej služby v príslušnom roku prístup k digitálnemu rozhraniu vo Francúzsku. Poloha vstupného zariadenia používate-

la môže byť podľa usmernenia francúzskych daňových úradov (*French Tax Authorities alebo tiež „FTA“*) z marca 2020 určená akýmikoľvek prostriedkami, najmä IP adresou alebo inými geolokačnými údajmi, pričom je možné použiť aj súvisiace indikátory, ako sú údaje týkajúce sa účtu používateľa alebo miesta jeho obvyklého pobytu. Pre každú podkategóriu zdaniteľnej služby sa určí tzv. pomer *národnej prítomnosti* vo Francúzsku na základe lokalizácie používateľov vo Francúzsku. **Zdaniteľnými osobami** sú spoločnosti s celosvetovými výnosmi z poskytovania zdaniteľných služieb vo výške aspoň 750 miliónov EUR za rok a s výnosmi z poskytovania zdaniteľných služieb vo Francúzsku presahujúcimi 25 miliónov EUR ročne. Pre tieto prahové hodnoty sú rozhodujúce ukazovatele všetkých subjektov, ktoré sú na základe kontroly prepojené priamo alebo nepriamo.¹⁸⁷ Základné daňové prvky francúzskej DST možno zhrnúť takto:

Tabuľka 4 Francúzska DST – základné prvky a daňový nexus

FRANCÚZSKA DST	
Subjekt dane (prahové hodnoty)	spoločnosť, ktorá dosiahla: – celosvetové výnosy z poskytovania zdaniteľných služieb vo výške 750 miliónov EUR – výnosy z ich poskytovania vo Francúzsku vo výške 25 miliónov EUR
Predmet dane	– digitálne sprostredkovateľské služby – služby cielenej reklamy (vrátane prenosu dát o používateľoch)
Základ dane	hrubé výnosy z poskytovania zdaniteľných služieb
Sadzba dane	3 %
Daňový nexus	lokalizácia používateľov vo Francúzsku

Zdroj: vlastné spracovanie.

Ide o osobitnú daň, ktorá ako obratová daň formálne nespadá do rozsahu pôsobnosti zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Suma zaplatenej francúzskej DST je však **odpočítateľná** od základu dane z príjmov právnických osôb ako **daňový výdavok**, avšak len v prípade **dane z príjmov právnických osôb platenej podľa francúzskych daňových predpisov**, čo je kritizované z dôvodu *de facto* rozdielného vplyvu tejto dane na celkové daňové zaťaženie.

¹⁸⁷ Bližšie pozri EY. *France issues comprehensive draft guidance on digital services tax* [online]. [cit. 03.03.2023]. Dostupné na: <https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/france-issues-comprehensive-draft-guidance-on-digital-services-tax>.

nie dotknutých subjektov v závislosti od toho, či si plnia daňovú povinnosť na dani z príjmov právnických osôb vo Francúzsku alebo mimo Francúzska. Zároveň je tento kvázi mechanizmus zamedzenia dvojitého zdanenia ostro kritizovaný ako formálny a v praxi nedostatočný, pretože väčšina dotknutých nerezidentských spoločností vo Francúzsku ako v štáte zdroja neplatí korporátnu daň.¹⁸⁸ Absencia mechanizmu na zamedzenie dvojitého zdanenia je tak jedným z diskutovaných a spochybňovaných aspektov tejto digitálnej dane.¹⁸⁹

2.3.2 Maďarská daň z reklamy (nielen) na internete (DAT)

Maďarská daň z reklamy na internete bola zavedená zákonom č. XXII z roku 2014 o dani z reklamy (*reklámadóról szóló 2014. évi XXII. Törvény*). Maďarská daň z reklamy na internete je tak jednou z prvých unilaterálnych daní zameraných na zdaňovanie online reklamy, pričom v tomto smere predstavuje odklon od ostatných unilaterálnych digitálnych mechanizmov, ktoré boli inšpirované, a legislatívne vychádzajú z návrhov európskej regulácie z roku 2018 (pozri ďalej). Maďarská daň z reklamy bola od jej zavedenia predmetom viacerých legislatívnych zmien, ako aj meritom viacerých konaní pred Súdnyim dvorom EÚ. Prvá verzia maďarskej dane z reklamy po nadobudnutí účinnosti zákona o dani z reklamy v roku 2014 však bola ostro kritizovaná, a to hneď z viacerých dôvodov. Sporným prvkom bola najmä **sadzba dane** z reklamy ustanovená **progresívnym spôsobom** najskôr v rozpätí od 0 %, 1 %, 10 %, 20 %, 30 %, 40 % a následne až do výšky 50 % v závislosti od výšky obratu dosiahnutého z reklamnej činnosti. Európska komisia, domnievajúc sa, že maďarskou daňou z reklamy na internete mohlo dôjsť k porušeniu **pravidiel štátnej pomoci**, začala voči Maďarsku konanie vo veci formálneho zisťovania podľa čl. 108 ZFEÚ a uložila maďarským orgánom povinnosť pozastavenia štátnej pomoci, ktorú malo predstavovať toto daňové opatrenie.¹⁹⁰

¹⁸⁸ GERINGER, S. National digital taxes – Lessons from Europe. *South African Journal of Accounting Research*. 2021, roč. 35 č. 1, s. 9.

¹⁸⁹ BDO Global. *France – Digital Services Tax* [online]. [cit. 03.03.2023]. Dostupné na: <<https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/france-digital-services-tax>>.

¹⁹⁰ V ďalšom priebehu konania Európska komisia vydala rozhodnutie, podľa ktorého progresívne ustanovené daňové sadzby a jednotlivé daňové pásma ako **selektívne výhody** predstavovali **štátnu pomoc**. Okrem toho Európska komisia identifikovala štátnu pomoc aj v ustanovení, podľa ktorého si podniky, ktoré v roku 2013 (*pred nadobudnutím účinnosti zákona o dani z reklamy*) dosiahli zisk pred zdanením nulový alebo záporný, si mohli základ tejto dane v roku 2014 znížiť až o 50 % strát prenesených z predchádzajúcich ob-

V nadväznosti na to bola štruktúra progresívnych sadziieb dane nahradená dvoma daňovými sadzbami vo výške 0 % a 5,3 %.¹⁹¹ Následne bola sadzba dane z reklamy od 1. júla 2017 ustanovená vo výške 7,5 % zo základu dane,¹⁹² pričom 100 miliónov maďarských forintov (ďalej len „HUF“) zo zisku zo zdaniteľnej činnosti bolo od dane oslobodených a v osobitných prípadoch sa uplatňovala sadzba dane vo výške 5 % zo základu dane. Po sérii ďalších zmien možno základné prvky dane z reklamy na internete vymedziť takto.

Predmetom **maďarskej dane z reklamy na internete** (ďalej len „maďarská DAT“) je **uverejnenie reklamy na internete, ak sa poskytuje prevažne v maďarskom jazyku alebo prevažne na webových stránkach v maďarskom jazyku**. Okrem uverejnenia reklamy na internete je však predmetom dane z reklamy aj uverejnenie reklamy *inými spôsobmi*, a to napríklad v tlačovom produkte prevažne v maďarskom jazyku v Maďarsku alebo distribuo-

dobí. Voči rozhodnutiu Európskej komisie podalo Maďarsko žalobu prejednávanú Všeobecným súdom, ktorý rozhodnutie Európskej komisie rozsudkom z 27. júna 2019 vo veci T-20/17 zrušil, pričom konštatoval napríklad:

- „... na určenie, či je **daňové opatrenie selektívne** v prospech určitých podnikov, nestačí preskúmať, či existuje **výnimka z pravidiel referenčného systému** tak, ako sú vymedzené samotným dotknutým členským štátom, ale že je tiež potrebné overiť, či boli obmedzenia alebo štruktúra tohto referenčného systému definované **konzistentným spôsobom** alebo, naopak, jednoznačne svojvoľným alebo predpojatým spôsobom s cieľom zvýhodniť tieto podniky so zreteľom na normálny cieľ tohto systému, čo by bol tento prípad... **Selektívna výhoda**, ktorú mali určité spoločnosti oslobodené od dane, vyplývala zo samotnej koncepcie dotknutej dane, hoci jej cieľom bolo zaviesť všeobecné zdanenie.
- V porovnaní s jednotnou sadzbou dane z obratu uloženej všetkým zdaniteľným osobám v rovnakom pomere **progresívna daň z reklamy** vo všeobecnosti zatažuje vyšším bremenom podniky, ktoré dosahujú vyššie daňové pásma.
- V dôsledku toho, pokiaľ ide o daň z obratu, kritérium úpravy formou progresívneho zdanenia od určitého prahu, dokonca zvýšeného, ktoré môže zodpovedať prianiu zdaní činnosť podniku, až keď dosiahne určitú výšku, neznamená samo osebe existenciu selektívnej výhody.“

Bližšie pozri rozsudok Všeobecného súdu (deviata komora) z 27. júna 2019 vo veci T-20/17 Maďarsko proti Európskej komisii. Proti zamietavému rozsudku **podala Európska komisia odvolanie**, ktoré však Súdny dvor po prerokovaní veci zamietol. Bližšie pozri rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) zo 16. marca 2021 vo veci C-596/19 P Európska komisia proti Maďarsku. Bližšie k unilaterálnym mechanizmom v kontexte pravidiel štátnej pomoci pozri tiež PITARCH, M. C. Analysis of the (In)compatibility of Digital Services Taxes With State Aid Rules. *EC Tax Review*. 2022, roč. 31, č. 6, s. 326 – 336.

¹⁹¹ DemNet. *The Hungarian version of digital tax has been ineffective so far* [online]. [cit. 13.03.2023]. Dostupné na: <<https://demnet.hu/en/hungarian-digital-tax-has-been-ineffective-so-far/>>.

¹⁹² KPMG. *Taxation of the digitalized economy Developments summary* [online], s. 8. [cit. 13.03.2023]. Dostupné na: <<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>>.

vanom v Maďarsku, na nosiči vonkajšej reklamy alebo na akomkoľvek vozidle alebo nehnuteľnosti.¹⁹³

Daňovníkom maďarskej DAT je **vydavateľ reklamy**, ktorým je osoba alebo organizácia oprávnená disponovať reklamným priestorom bez ohľadu na to, kde má sídlo. Maďarská DAT sa v uvedenom prípade vyberá zo základu dane, ktorý je ustanovený ako „čistý príjem zo zdaniteľnej činnosti za zdaňovacie obdobie, a to zvýšený o sumu služby, ktorú poskytla reklamná agentúra objednávateľovi v súlade so zmluvou o uverejnení reklamy a určí sa ako rozdiel medzi výsledným čistým príjmom a protihodnotou, ktorá patrí platiteľovi dane od reklamnej agentúry v súvislosti s touto transakciou“.¹⁹⁴

Okrem uverejnenia reklamy na internete môže byť predmetom maďarskej DAT už aj samotná **objednávka uverejnenia reklamy** na internete,¹⁹⁵ čo má význam z hľadiska mierne odlišného vymedzenia ostatných prvkov tejto dane. V tomto prípade bude daňovníkom **osoba, ktorá si objednala uverejnenie reklamy s výnimkou fyzickej osoby, ktorá nedosahuje príjmy z podnikania v zmysle predpisov o zdaňovaní príjmov**. Základom dane v tomto prípade bude na rozdiel od uvedenej línie úhrnná časť mesačnej úhrady za uverejnenie reklamy presahujúca 2,5 milióna HUF bez možnosti uplatnenia výdavkov. Objednávka uverejnenia reklamy však bude predmetom dane a jej objednávateľ bude daňovníkom len za predpokladu, že objednávateľ reklamy nedisponuje vyhlásením vydavateľa reklamy na faktúre alebo inom doklade o tom, že daňovú povinnosť znáša vydavateľ reklamy a zároveň neoznami daňovej správe totožnosť vydavateľa reklamy a protihodnotu za uverejnenie reklamy. Pokiaľ si uvedené povinnosti objednávateľ reklamy splní, zdaňovanie reklamy bude realizované v prvej vyššie vymedzenej línii, t. j. zo strany vydavateľa reklamy.¹⁹⁶

V oboch uvedených líniiach zdaňovania reklamy v Maďarsku však došlo k pozastaveniu uplatňovania tejto dane, a to tak, že v období od 1. júla 2019 až do 31. decembra 2023 predpokladá zákon uplatňovanie sadzby dane vo výške 0 %. Poskytnúť možno nasledujúci prehľad základných daňových prvkov maďarskej DAT.

¹⁹³ § 2 ods. 1 zákona č. XXII z roku 2014 o dani z reklamy (*reklámadóról szóló 2014. évi XXII. Törvény*).

¹⁹⁴ § 4 ods. 1 zákona č. XXII z roku 2014 o dani z reklamy (*reklámadóról szóló 2014. évi XXII. Törvény*).

¹⁹⁵ § 2 ods. 2 zákona č. XXII z roku 2014 o dani z reklamy (*reklámadóról szóló 2014. évi XXII. Törvény*).

¹⁹⁶ Bližšie pozri zákon č. XXII z roku 2014 o dani z reklamy (*reklámadóról szóló 2014. évi XXII. Törvény*).

Tabuľka 5 Maďarská DAT – základné prvky a daňový nexus

MAĎARSKÁ DAT	
Subjekt dane	– vydavateľ reklamy – objednávateľ reklamy
Predmet dane	– uverejnenie reklamy na internete – objednanie uverejnenia reklamy na internete
Základ dane	– čistý príjem zvýšený o sumu služby reklamnej agentúry – úhrnná časť mesačnej úhrady za uverejnenie reklamy prevyšujúca 2,5 milióna HUF
Sadzba dane	0 % až do 31. decembra 2023
Daňový nexus	použitie štátneho, t. j. maďarského jazyka

Zdroj: vlastné spracovanie.

Maďarská DAT je svojou konštrukciou špecifická aj v dvoch uvedených líniách zdaňovania reklamy, pričom v druhej vymedzenej línii zákonodarca pri splnení zákonných podmienok predpokladá kvázi prenesenie daňovej povinnosti. Obdobne ako ostatné unilaterálne digitálne dane, aj maďarská DAT je formálne konštantne označovaná za nepriamu daň, konkrétne za **spotrebnú daň založenú na obrate** a obdobne ju sprevádza namietanie jej hybridného charakteru.¹⁹⁷ V súvislosti s dvoma líniami zdaňovania online reklamy poukázala na zvláštnu povahu tejto dane aj generálna advokátka v konaní pred Súdnyim dvorom vo veci C-482/18, keď v rámci návrhov uviedla, že: „V tomto smere nie je klasifikácia dane z reklamy ako **spotrebnej dane založenej na obrate** presvedčivá. Z koncepcie maďarskej dane z reklamy skôr vyplýva, že **poskytovatelia služieb**¹⁹⁸ **majú byť zdanení priamo**. V tomto zmysle sa daň vyberá na základe finančnej výkonnosti týchto podnikov, a nie na základe finančnej výkonnosti ich zákazníkov. Svedčí o tom najmä skutočnosť, že **zákazníci**¹⁹⁹ sa môžu zbaviť svojej daňovej povinnosti tým, že oznámia, ktorý podnik uverejňuje reklamu, podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o dani z reklamy. Osobitná daň pre reklamné podniky sa teda svojou povahou podobá **osobitnej priamej dani z príjmov**, v prípade ktorej sa ako **základ dane na-**

¹⁹⁷ BDO Global. Hungary – Digital Services Tax [online]. [cit. 15.03.2023]. Dostupné na: <<https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-tax/countries/cit-map/hungary-digital-services-tax>>.

¹⁹⁸ Poznámka: vydavateľa reklamy.

¹⁹⁹ Poznámka: objednávateľa reklamy.

miesto zisku použije ,len‘ obrat dosiahnutý v určitom časovom období. Má teda povahu priamej dane z príjmov, a preto sa nemá posudzovať podľa článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty.²⁰⁰

Okrem spomenutého konania súvisiaceho s pravidlami štátnej pomoci boli súdnemu prieskumu zo strany Súdneho dvora vo veci C-482/18 podrobené aj vybrané **procesnoprávne aspekty** maďarskej DAT a s ňou spojené **daňové sankcie**,²⁰¹ a to vo svetle ich zlučiteľnosti so základnými slobodami vnútorného trhu, najmä čl. 56 ZFEÚ.

Z procesného hľadiska uložil maďarský zákon o dani z reklamy vydavateľom reklamy ako daňovníkom, ktorí nie sú registrovaní na účely niektorej dane na maďarskom štátnom daňovom úrade (t. j. daňovým nerezidentom), **registračnú povinnosť**, ktorú sú povinní splniť na predpísanom tlačive do 15 dní od začatia vykonávania činnosti podliehajúcej dani. Zákom predpokladaným následkom nesplnenia registračnej povinnosti ani na základe výzvy daňového úradu je možnosť uloženia celkovej série pokút, pričom daňový úrad o nesplnení povinnosti daňovníka rozhodne za každý deň trvania porušenia povinnosti. Prvá pokuta za nesplnenie registračnej povinnosti je ustanovená vo výške 10 miliónov HUF, každá ďalšia pokuta sa ukladá vo výške trojnásobku skôr uloženej pokuty. Tomu istému daňovníkovi možno za nesplnenie registračnej povinnosti uložiť pokutu v celkovej výške najviac 1 miliardy HUF. V porovnaní s touto osobitnou úpravou, maďarský zákon č. XCII z roku 2003 o daňovom poriadku (*adózárs rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény*) ustanovuje, že rezident si registračnú povinnosť na daňové účely splní automaticky podaním žiadosti o registráciu na príslušnom registrovom súde, ktorý vedie obchodný register spolu so žiadosťou o pri-

²⁰⁰ Návrhy generálnej advokátky Juliane Kokott z 12. septembra 2019 vo veci C-482/18 Google Ireland Limited proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vámigazgatósága, bod 33. Povahou maďarskej DAT sa generálna advokátka zaoberala pri posúdení prípustnosti tejto dane v zmysle čl. 401 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, podľa ktorého ustanovenia tejto smernice nesmú brániť členským štátom zavádzať alebo zachovávať vybrané druhy daní (najmä spotrebné dane, dane z hazardných hier, dane z poistných zmlúv a i.) a všeobecne akékoľvek dane, clá alebo poplatky, ktoré **nemožno označiť za dane z obratu**, za predpokladu, že výber týchto daní, ciel a poplatkov nepovedie v obchode medzi členskými štátmi k vzniku formálnych úkonov spojených s prechodom hraníc.

²⁰¹ Daňové sankcie sú pritom neodmysliteľnou súčasťou štruktúry daňovo-právnych noriem a dotvárajú ich donucovací charakter, či už v rovine preventívneho pôsobenia, alebo ich uplatnením v konkrétnom prípade, keď sa prejaví ich represívne pôsobenie. BABČÁK, V. *Dane a daňové právo na Slovensku (teória a legislatíva)*. Ružomberok: EPOS, 2022, s. 93 – 98.

delenie daňového identifikačného čísla. Za nesplnenie tejto všeobecnej registračnej povinnosti možno daňovníkovi rezidentovi uložiť pokutu vo výške pol milióna alebo milióna HUF.

V zmysle uvedených pravidiel ukladania sankcií podľa maďarského zákona o dani z reklamy bola vo veci samej spoločnosti Google Ireland uložená pokuta najskôr vo výške 10 miliónov EUR a v nasledujúcich štyroch dňoch pokuta vo výške trojnásobku uloženej pokuty, v dôsledku čoho bola spoločnosti Google Ireland uložená pokuta v maximálne prípustnej výške 1 miliardy HUF. V prvom rade bola Súdny dvorom posúdená registračná povinnosť a to tak, že z nej vo veci samej nevyplýva nadmerné administratívne zaťaženie poskytovateľov reklamných služieb odlišné od zaťaženia rezidentov. Hoci je pravda, že daňoví rezidenti Maďarska sú od tejto osobitnej registračnej povinnosti oslobodení, oslobodenie by sa vzťahovalo rovnako aj na poskytovateľov reklamných služieb, pokiaľ by už boli zaregistrovaní na účely akejkoľvek inej dane vyberanej v Maďarsku.²⁰² Registrácia daňovníkov na daňové účely bola Súdny dvorom posúdená tak, že pokiaľ jej splnenie nepredpokladá podstúpenie náročnejších krokov v porovnaní s registráciou iných daňovníkov, je administratívnou formalitou, ktorá nepredstavuje obmedzenie slobody poskytovať služby. Z týchto dôvodov nebolo v prípade uloženia registračnej povinnosti poskytovateľom reklamných služieb identifikované porušenie čl. 56 ZFEÚ.

Odlišná situácia však nastáva v prípade **daňových sankcií** spojených s nesplnením tejto registračnej povinnosti. Súdny dvor poukázal na to, že systém sankcií podľa maďarského zákona o dani z reklamy sa z *formálneho hľadiska* uplatňuje rovnako na všetkých daňovníkov, ktorí si nesplnili predmetnú registračnú povinnosť, bez ohľadu na členský štát ich usadenia.²⁰³ Pre posúdenie konkrétnej veci však Súdny dvor skôr než formálne vymedzenie zdôraznil, že:

- režim sankcií podľa maďarského zákona o dani z reklamy upravuje sankcie *značne prísnejšie* v porovnaní so sankciami podľa všeobecného zákona o daňovom poriadku a zároveň,
- *skutočné riziko* uloženia týchto sankcií znášajú *de facto* len daňovníci v Maďarsku neusadení.

Uvedené aspekty indikujú **rozdielne zaobchádzanie** medzi daňovníkmi, ktorí sú a ktorí nie sú registrovaní na daňové účely v Maďarsku, čo podľa

²⁰² Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 3. marca 2020 vo veci C-482/18, Google Ireland Limited proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága, bod 30.

²⁰³ Ibidem, bod 40.

Súdneho dvora predstavuje obmedzenie slobody poskytovať služby zakázané v zmysle čl. 56 ZFEÚ, a teda tento článok porušuje.²⁰⁴

Ako už bolo naznačené, zákaz stanovený v čl. 56 ZFEÚ nemá absolútny charakter. Obmedzenie tejto slobody musí v každom prípade rešpektovať judikatórne vymedzené a doktrínálne rešpektované požiadavky, podľa ktorých toto obmedzenie musí byť:

- odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu,
- vhodné na zabezpečenie dosiahnutia sledovaného cieľa,
- kumulatívne primerané, t. j. nesmie prekračovať rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa.²⁰⁵

V incidenčnej rovine už boli priamo v daňovej oblasti ako výnimky prípustné zo zákazu obmedzovania slobody poskytovať služby podľa čl. 56 ZFEÚ Súdny dvorom posúdené nevyhnutnosť zabezpečenia daňových kontrol, ako aj zaistenie vymáhania dane. Osobitne pokiaľ ide o ukládanie sankcií (vrátane sankcií trestnej povahy), aj tie je možné považovať za opatrenie na zabezpečenie účinného dodržiavania vnútroštátnej právnej úpravy, avšak zároveň aj tu platí základná podmienka primeranosti, v zmysle ktorej pre sankcie platí, že:

- povaha a výška uloženej sankcie musia byť v každom prípade primerané závažnosti porušenej povinnosti, ktoré sankcionuje.²⁰⁶

V prejednávanej veci mala dotknutá právna úprava sankcií za cieľ zabezpečiť účinnosť daňových kontrol a vymáhania dane, pričom Maďarsko formálne argumentovalo zabezpečením koherencie daňového systému. Vo všeobecnosti sa rešpektuje ukládanie pokút vo výške dostatočnej na zabezpečenie represívnej funkcie sankcií, t. j. vo výške odrádzajúcej povinné subjekty od porušenia danej povinnosti. Pokiaľ však ide o atribút primeranosti sankčného systému zavedeného maďarským zákonom o dani z reklamy, Súdny dvor posúdil tento systém ako neprimeraný hneď z viacerých dôvodov. Systém sankcií podľa maďarského zákona o dani z reklamy umožňuje kumuláciu niekoľkých pokút za niekoľko dní bez toho, aby bola porušovateľovi vôbec poskytnutá príležitosť predložiť pripomienky a sám posúdiť porušenie povinnosti. Zároveň absentuje súvislosť medzi závažnosťou porušenej registračnej povinnosti a exponenciálnym zvýšením sankcie v osobitne krátkych lehotách. Zároveň daňovník usadený v inom členskom štáte nemá, hoc by aj konal s náležitou starostlivosťou, ani možnosť vyhnúť sa tomuto zvýšeniu

²⁰⁴ Ibidem, bod 44.

²⁰⁵ Ibidem, bod 45.

²⁰⁶ Ibidem, bod 47.

sankcie, keď priamo zákon ukladá príslušnému orgánu ukladať tieto pokuty deň po dni.

Predmetný rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 3. marca 2020 vo veci C-482/18 je jedným z prvých rozhodnutí, v ktorých sa Súdny dvor zaoberal unilaterálnymi mechanizmami digitálneho zdaňovania. Súdny dvor sa však v predmetnom konaní nezaoberal a vôbec nevyjadril k samotnému zdaneniu online reklamy maďarskou DAT tak, ako je uplatniteľná v Maďarsku, či už z pohľadu prípustnosti tejto dane z hľadiska práva EÚ, alebo z hľadiska požiadavky *genuine link*, čomu sa venovala generálna advokátka vo svojich návrhoch prednesených v tejto veci.²⁰⁷ Súdny dvor práve naopak sám zdôraznil, že vnútroštátny súd sa pýta na prípadné obmedzenie slobody poskytovať služby podľa čl. 56 ZFEÚ, ktoré nespočíva v zdanení poskytovateľov reklamných služieb, o aké ide vo veci samej, ale ktoré spočíva „len“ v registračnej povinnosti uloženej týmto poskytovateľom²⁰⁸ a následne v súvisiacom sankčnom mechanizme. V kontexte súvisiacej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ²⁰⁹ aj Mason, R. a Parada, L. uvádzajú, že doterajšia rozhodovacia činnosť indikuje, že pokiaľ ide o dane z digitálnych služieb (DST), Súdny dvor skôr nepristúpi k spochybneniu týchto daní.²¹⁰

2.4 Unilaterálna digitálna stála prevádzkareň vs. „Tax Treaty Override“

Koncepcne odlišná situácia nastáva v prípade menej frekventovaného unilaterálneho mechanizmu, ktorý spočíva v snahe o rôzne inovatívne modifikácie inštitútu stálej prevádzkarne v podobe **digitálnej stálej prevádzkarne**. Na rozdiel od daní z digitálnych služieb (DST) a daní z digitálnej reklamy (DAT) je pre unilaterálnu digitálnu stálu prevádzkareň charakteristické, že pokiaľ podnik vznikne digitálna stála prevádzkareň, bude jeho zisk zdaňo-

²⁰⁷ K otázke prípustnosti maďarskej DAT, ktorou sa zaoberala generálna advokátka, pozri podkapitolu 1.2.

²⁰⁸ Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 3. marca 2020 vo veci C-482/18, Google Ireland Limited proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága, bod 24.

²⁰⁹ Okrem iného aj z rozhodnutí vo veci *Vodafone* [rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 3. marca 2020 vo veci C-75/18] a *Tesco* [rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 3. marca 2020 vo veci C-323/18], kde sa Súdny dvor zaoberal progresívnym zdaňovaním obratu.

²¹⁰ K tomu pozri MASON, R., PARADA, L. The legality of Digital Taxes in Europe. *Virginia Tax Review*. 2020. *Virginia Public Law and Legal Theory Research Paper*. No. 2020-50. *Virginia Law and Economics Research Paper*. No. 2020-10, s. 24 – 30.

vaný v rámci systému priameho zdaňovania, t. j. základ dane bude vychádzať zo zisku podniku po jeho úprave v medziach daňových predpisov. Zároveň je nesporné, že stála prevádzkareň, podmienky jej vzniku a jej prípadné modifikácie spadajú do rozsahu zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.²¹¹

Problematickým aspektom však je, že „len“ vnútroštátne definovaná digitálna stála prevádzkareň značne prekračuje rámce stálej prevádzkarne vymedzené v uzatvorených bilaterálnych zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia. Pri posúdení možnosti uplatnenia tejto koncepcie unilaterálneho mechanizmu v aplikačnej praxi je zásadné posúdenie vzájomného vzťahu medzi bilaterálnymi daňovými zmluvami a vnútroštátnymi daňovými predpismi. Základné východiská definovania vzťahu medzi vnútroštátnymi daňovými predpismi a bilaterálnymi daňovými predpismi sú:

- Bilaterálne daňové zmluvy neukladajú daňovníkom novú vlastnú daňovú povinnosť, ktorá je v konkrétnych situáciách ukladaná a vyplýva z vnútroštátnych daňových predpisov, t. j. bilaterálne daňové zmluvy nenahrádzajú vnútroštátne daňové predpisy, ale korigujú ich uplatňovanie tak, aby nedochádzalo k dvojitému zdaneniu toho istého príjmu alebo majetku.
- V prípade stretu daňových zmlúv a vnútroštátnych daňových predpisov majú bilaterálne daňové zmluvy aplikačnú prednosť pred vnútroštátnymi daňovými predpismi.

Princíp aplikačnej prednosti daňových zmlúv pred vnútroštátnymi daňovými predpismi nachádza v niektorých štátoch, napríklad vo Francúzsku priamo **ústavné vyjadrenie**. V iných štátoch však môže byť situácia **odlišná** a vzťah daňových zmlúv a vnútroštátnych daňových predpisov môže byť vnútroštátne ponímaný aj iným spôsobom. Odlišný je napríklad aj prístup USA k stretu daňových zmlúv a daňových zákonov, ktorý je vyjadrený všeobecnou klauzulou, podľa ktorej na účely vymedzenia vzťahu medzi ustanoveniami zmlúv a zákonov USA týkajúcich sa výnosov **ani zmluva, ani zákon nemajú prednosť** z dôvodu, že ide o zmluvu alebo zákon.²¹² Uplatňovať sa môže prístup, keď majú daňová zmluva a daňový zákon *rovnakú právnu silu* a ich prípadná kolízia sa rieši pomocou interpretačného pravidla *lex poste-*

²¹¹ GERINGER, S. National digital taxes – Lessons from Europe. *South African Journal of Accounting Research*. 2021, roč. 35, č. 1, s. 9.

²¹² Bližšie k „európskemu prístupu“ a „americkému prístupu“ k vymedzeniu vzťahu daňových zmlúv a daňových zákonov pozri PEREZ-GAUTRIN, C. Basic Introduction to Tax Treaties. *Willamette Journal of International Law and Dispute Resolution: Taxation in an Era of Globalization*. 2009, roč. 17, č. 2, s. 158 – 159.

rrior derogat legi priori. Uplatňovať sa môže aj pravidlo tzv. *legislatívnej nadradenosti*, ktoré za určitých okolností môže pripúšťať dokonca prednosť vnútroštátnych daňových predpisov pred bilaterálnymi daňovými zmluvami.²¹³

Pri posúdení možnosti vzniku digitálnej stálej prevádzkarne podniku výlučne podľa vnútroštátneho daňového predpisu bez zodpovedajúcej zmeny uzatvorených daňových zmlúv je potrebné reflektovať predtým uvedený vzťah bilaterálnych daňových zmlúv a vnútroštátnych predpisov. Následne je v závislosti od tohto vzťahu potrebné posúdiť (ne)prípustnosť **vylúčenia daňovej zmluvy pravidlom vnútroštátneho práva**. Predmetný jav označovaný aj ako „treaty override“, resp. osobitne vo vzťahu k daňovým zmluvám ako „**tax treaty override**“ doposiaľ nenachádza doktrinálne ustálenú definíciu.²¹⁴ Najčastejšie sa však uvádza, že k „tax treaty override“ dochádza vtedy, ak **pravidlo vnútroštátneho práva vylúči aplikáciu ustanovení jednej alebo dokonca všetkých daňových zmlúv uplatňovaných v danom štáte, hoci toto vnútroštátne pravidlo výslovne na ustanovenie daňovej zmluvy ani neodkazuje, avšak vytvára tento efekt v praxi**.²¹⁵ K vylúčeniu daňovej zmluvy teda nedochádza nesprávnou aplikáciou ustanovení vnútroštátneho práva orgánom aplikujúcim právo v individuálnom prípade, ale priamo legislatívnou činnosťou štátu. K vylúčeniu daňovej zmluvy pravidlom vnútroštátneho práva môže podľa analýzy OECD z roku 2015²¹⁶ dôjsť rôznymi spôsobmi.

1. Štát pozmení definíciu pojmu používaného vnútroštátnym daňovým predpisom, ktorý je zároveň pojmom používaným v daňových zmluvách. V tomto prípade je však potrebné osobitne rozlišovať, či v prípade zmeny definície určitého pojmu ide o *i*) **pojmem definovaný** na účely daňovej zmluvy odlišne, keď dochádza k vylúčeniu daňovej zmluvy, alebo ide o *ii*) pojem daňovými zmluvami **nedefinovaný**. V druhom prípade k vylúčeniu daňovej zmluvy nedochádza, pretože s uvedenou situáciou počítajú aj samotné daňové zmluvy vrátane mo-

²¹³ Pri legislatívnej nadradenosti sa však zvykne vyžadovať, aby bol zámer vylúčenia zmluvy **výslovne deklarovaný** ešte pred nadobudnutím účinnosti daného vnútroštátneho pravidla. Bližšie pozri ARNOLD, J. B. *An Introduction to Tax Treaties* [online], s. 8. [cit. 07.03.2023]. Dostupné na: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Eng.pdf>.

²¹⁴ Situáciu „tax treaty override“ posudzuje Kačaljak M. aj v súvislosti so **slovenským GAAR** a možnosťou jeho uplatnenia aj v **cezhraničných prípadoch**, na ktoré sa aplikujú zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Pozri KAČALJAK, M. *Vybrané trendy vo výbere daní a možnosti ich právnej reflexie na Slovensku*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017, s. 20 – 26.

²¹⁵ OECD (2015). R(8). Tax treaty override. In: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. OECD Publishing, Paris, s. 2.

²¹⁶ Ibidem, s 15.

delovej daňovej zmluvy OECD, ktorá v čl. 2 ods. 3 zakotvuje tzv. **metódu renvoi**, resp. metódu spätného odkazu, v zmysle ktorej: „... každý pojem nevymedzený v zmluve má význam, ktorý v danom čase vyplýva z právnych predpisov tohto štátu upravujúcich dane, na ktoré sa vzťahuje táto zmluva, ak kontext nevyžaduje odlišný výklad...“²¹⁷

2. Štát prijme novú daňovú reguláciu v pôsobnosti daňových zmlúv, ktorá je nezlučiteľná s ustanoveniami zmlúv, pričom príslušné štátne orgány o tejto skutočnosti môžu alebo ani nemusia mať vedomosť.²¹⁸

Vo svetle opísaných situácií „tax treaty override“ možno posúdiť aj unilaterálne modifikácie jednotlivých definičných znakov stálej prevádzkarne v kontexte digitalizácie, a to najmä rôzne snahy o oslabenie znaku „**miesta na podnikanie**“ alebo „**trvalosti**“ tohto „miesta na podnikanie“ tak, aby nespočívali na fyzickej prítomnosti.

Možno konštatovať, že stála prevádzkareň je nesporne pojmom **definovaným** jednotlivými daňovými zmluvami. Stála prevádzkareň je zaužívaným daňovým inštitútom, ktorý má v systéme zmlúv stabilné miesto a z hľadiska štruktúry daňových zmlúv je stála prevádzkareň regulovaná spravidla v čl. 5 týchto zmlúv. Stála prevádzkareň je ako celok pojmom definovaným daňovými zmluvami, pričom stálu prevádzkareň v jej komplexnom ponímaní determinujú jej jednotlivé definičné znaky (*t. j. existencia miesta na podnikanie, trvalosť miesta na podnikanie a výkon činnosti prostredníctvom tohto miesta*).²¹⁹ Uvedené by predznamenovalo záver, že **extenzia jednotlivých definičných znakov stálej prevádzkarne len vnútroštátnym právom** je nedostatočná a vo svojej podstate zakladá vylúčenie daňovej zmluvy. Mierne odlišná situácia v posúdení by však mohla nastať, pokiaľ ide o vymedzenie stálej prevádzkarne digitálnej platformy. Digitálna platforma je totiž sama osebe pojmom doposiaľ daňovými zmluvami nedefinovaným, pričom doposiaľ absentuje aj všeobecne akceptované jednotné vymedzenie tohto fenoménu v právnej doktríne. V uvedenom prípade je preto nutné posúdiť,

²¹⁷ V súlade so znením tohto ustanovenia má **kontext zmlúv** prednosť pred spätným odkazom na vnútroštátne právo.

²¹⁸ Okrem vymedzených dvoch prípadov „tax treaty override“ uvažuje OECD o vylúčení medzinárodnej zmluvy pravidlom vnútroštátneho práva aj **súdny rozhodnutím, ktoré sa odchýli od obvyklého, explicitne priznaného alebo implicitne rešpektovaného výkladu medzinárodnej zmluvy dotknutými zmluvnými stranami**. Pozri OECD (2015). R(8). Tax treaty override. In: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. OECD Publishing, Paris, s. 2 – 3.

²¹⁹ Bližšie k charakteristike jednotlivých definičných znakov pozri podkapitulu 1.2.1.

či je možné pojem digitálnej platformy vykladať odkazom na vnútroštátne právo, t. j. metódou *renvoi*, alebo či si kontext zmlúv vyžaduje odlišný výklad. Zastávame názor, že v situáciách, keď je digitálna platforma stavaná do roviny niektorého z definičných znakov stálej prevádzkarne, je potrebné vychádzať z uvedených záverov, t. j. najmä z bodu, že stála prevádzkareň ako celok je v prvom rade definovaným pojmom a determinovaným jej jednotlivými znakmi. Prípadné jej nové nedefinované znaky, resp. jej nové typy (*popri klasickej, stavebnej, službovej atď.*) je potom nevyhnutné vykladať v kontexte daňových zmlúv a osobitne ich čl. 5, čo by v praxi obdobne predznamenalo záver, že aplikáciu inštitútu stálej prevádzkarne digitálnej platformy definovaného len vnútroštátnym právom, resp. titulom odkazu na vnútroštátne právo vylučuje kontext daňových zmlúv, podľa ktorých takáto stála prevádzkareň v zmluvnom štáte zdroja nevzniká.

Je však potrebné mať na zreteli bilaterálny charakter daňových zmlúv a zároveň rôznorodosť unilaterálnych mechanizmov, v dôsledku čoho je aj situáciu „tax treaty override“ potrebné posudzovať individuálne vždy vo vzťahu ku konkrétnej situácii, t. j. konkrétnej bilaterálnej zmluve a konkrétnemu pravidlu vnútroštátneho práva. V tejto súvislosti možno poukázať na diskrepanciu medzi definovaním podmienok vzniku stálej prevádzkarne podľa slovenského zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 1. januára 2018 (pozri ďalej) a v bilaterálnych daňových zmluvách medzi SR a vybranými štátmi, v ktorých sú v rámci štruktúry digitálnych platforiem inkorporované dcérske spoločnosti, t. j. napríklad v Zmluve medzi SR a Írskom o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku podpísanej 8. júna 1999 v Dubline²²⁰ (ďalej len „daňová zmluva medzi SR a Írskom“) a v Zmluve medzi Československou socialistickou republikou a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmu a z majetku podpísanej 4. marca 1974 v Prahe²²¹ (ďalej len „daňová zmluva medzi ČSSR a Holandskom“).

²²⁰ Vyhlásená v Zbierke zákonov SR oznámením Ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky č. 365/2000 Z. z. o podpísaní Zmluvy medzi Slovenskou republikou a Írskom o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku.

²²¹ Vyhlásená v Zbierke zákonov republiky Československej vyhláškou ministra zahraničných vecí č. 138/1974 Zb. o Zmluve medzi Československou socialistickou republikou a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmu a z majetku.

Tabuľka 6 Stála prevádzkareň podľa zákona o dani z príjmov a daňovej zmluvy medzi SR a Írskom a daňovej zmluvy medzi ČSSR a Holandskom

	§ 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov	Čl. 5 daňovej zmluvy medzi SR a Írskom	Čl. 5 daňovej zmluvy medzi ČSSR a Holandskom
Klasická stála prevádzkareň	trvalé miesto/zariadenie na výkon činnosti, prostredníctvom ktorého daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou vykonáva úplne alebo sčasti svoju činnosť na území SR	trvalé zariadenie na podnikanie, ktorého prostredníctvom vykonáva podnik úplne alebo sčasti svoju činnosť	
Digitálna stála prevádzkareň	opakované sprostredkovanie služieb prepravy a ubytovania, a to aj prostredníctvom digitálnej platformy	– <i>neobsahujú obdobné ustanovenia</i>	

Zdroj: vlastné spracovanie.

Vo všetkých vymedzených prípadoch „tax treaty override“ sú relevantné jeho následky, ktoré je možné posudzovať:

- z pohľadu vnútroštátneho práva,
- z pohľadu medzinárodného práva verejného,
- z pohľadu práv dotknutého daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku zaplatil vyššiu než zákonom (a daňovou zmluvou) predpokladanú daň.

Ako bolo naznačené, právny poriadok niektorých štátov môže vylúčenie daňovej zmluvy za určitých okolností dokonca sám pripúšťať. Vo všeobecnej rovine prichádza v štátoch, ktoré uplatňujú pri vymedzení vzťahu vnútroštátneho práva a medzinárodného práva verejného monistický prístup s primátom medzinárodného práva do úvahy posúdenie praxe spočívajúcej v „tax treaty override“ ako **protiústavnej**, pričom väčšiu tendenciu považovať vylúčenie medzinárodnej zmluvy pravidlom vnútroštátneho práva za sú-

ladné s právnym poriadkom vykazujú štáty uplatňujúce dualistický prístup k definovaniu vzťahu medzinárodného práva a vnútroštátneho práva.²²²

Bez ohľadu na hoci vnútroštátne prípustnú možnosť vylúčenia daňovej zmluvy však predstavuje takáto prax **porušenie medzinárodných záväzkov štátu**.²²³ Osobitne je potrebné zohľadniť aj záväzok *pacta sunt servanda*,²²⁴ všeobecné pravidlo dobromyseľného výkladu ustanovení zmlúv²²⁵ a generálne uznávané pravidlo dodržiavania zmlúv, podľa ktorého sa štáty ako zmluv-

²²² CIBULA, T., HLINKA, T., CHOMA, A., KAČALJAK, M. Digitálna platforma ako stála prevádzkareň. *Právny obzor*. 2019, roč. 102, č. 2, s. 155 – 167. V právnom poriadku SR došlo v tejto súvislosti k zmene novelou Ústavy Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. ústavným zákonom č. 90/2001 Z. z., pričom od nadobudnutia účinnosti tejto novely sa uplatňuje **monistický prístup s primátom medzinárodného práva**, ktorý nahradil uplatňovanie dualistického prístupu. V právnom poriadku SR tak možno rozlišovať medzinárodné zmluvy v závislosti od toho, či boli ratifikované a vyhlásené:

– **pred 1. júnom 2001** a ktorých režim upravuje **čl. 154c Ústavy Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb.**, podľa ktorého ods. 1: „*Medzinárodné zmluvy o ľudských právach a základných slobodách, ktoré Slovenská republika ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom ustanoveným zákonom pred nadobudnutím účinnosti tohto ústavného zákona, sú súčasťou jej právneho poriadku a majú prednosť pred zákonom, ak zabezpečujú väčší rozsah ústavných práv a slobôd,*“ pričom podľa ods. 2 tohto ustanovenia platí: „*Iné medzinárodné zmluvy, ktoré Slovenská republika ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom ustanoveným zákonom pred nadobudnutím účinnosti tohto ústavného zákona, sú súčasťou jej právneho poriadku, ak tak ustanovuje zákon*“ alebo,

– **po 1. júli 2001** a ktorých režim upravuje čl. 7 ods. 5 Ústavy Slovenskej republiky č. 460/1990 Zb. tak, že: „*Medzinárodné zmluvy o ľudských právach a základných slobodách, medzinárodné zmluvy, na ktorých vykonanie nie je potrebný zákon, a medzinárodné zmluvy, ktoré priamo zakladajú práva alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb a ktoré boli ratifikované a vyhlásené spôsobom ustanoveným zákonom, majú prednosť pred zákonmi.*“

Okrem ústavnej právnej úpravy však právny poriadok SR obsahuje aj **zákonnú prioritnú doložku** osobitne **v prospech medzinárodných daňových zmlúv** pred zákonom, a to v § 1 ods. 2 zákona o dani z príjmov, podľa ktorého: „*Medzinárodná zmluva, ktorá bola schválená, ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo dohoda, ktorá bola uzatvorená alebo schválená vládou Slovenskej republiky a ktorá upravuje zdanenie a s tým súvisiace právne vzťahy vo vzťahu k nesamosprávnym územiám, ktoré v medzinárodných vzťahoch vystupujú samostatne (ďalej len „medzinárodná zmluva“), má prednosť pred týmto zákonom.*“

²²³ **Daňové bilaterálne zmluvy** predstavujú *medzinárodné zmluvy uzatvorené medzi štátmi v písomnej forme a spravujú sa medzinárodným právom*, a to najmä Viedenským dohovorom o zmluvnom práve z 23. mája 1969. Zároveň sa týmto dohovorom spravuje aj ich interpretácia. Bližšie pozri ARNOLD, J. B. *An Introduction to Tax Treaties* [online], s. 2. [cit. 07.03.2023]. Dostupné na: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Eng.pdf>.

²²⁴ Čl. 26 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve.

²²⁵ *Ibidem*, čl. 31.

né strany nemôžu dovolávať ustanovení vnútroštátneho práva ako dôvodu neplnenia zmluvy.²²⁶ Možno konštatovať, že verejnoprávne prostriedky nápravy „tax treaty override“ sú skôr obmedzené a zahŕňajú najmä vypovedanie zmluvy na podklade čl. 32 modelovej daňovej zmluvy OECD²²⁷ alebo zánik alebo prerušenie vykonávania zmluvy podľa čl. 60 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve.²²⁸

V obmedzenom rozsahu sa možno stretnúť aj s argumentačnou líniou, v zmysle ktorej sa „tax treaty override“ dostáva do kolízie aj s **právom EÚ**, a to konkrétne **so zásadou lojálnej spolupráce**.²²⁹ K tomuto argumentu pristupuje skôr zdržanlivo aj Súdny dvor EÚ vo svojej rozhodovacej činnosti.²³⁰

Pravdepodobnejším následkom v aplikačnej praxi je však domáhanie sa právnej ochrany dotknutým daňovým subjektom. V aplikačnej rovine možno poukázať aj na prípad tureckej vnútroštátnej právnej úpravy zrážkovej dane z príjmov z poskytovania služieb digitálnej reklamy, ktorá sa mala uplatňovať bez toho, aby boli naplnené podmienky vzniku stálej prevádzkarne zahraničného podniku.

²²⁶ Ibidem, čl. 27.

²²⁷ Podľa čl. 32 modelovej daňovej zmluvy OECD: „*Táto zmluva ostáva v platnosti až do jej vypovedania zmluvným štátom. Každá zo zmluvných strán môže vypovedať túto zmluvu diplomatickou cestou, a to písomným oznámením výpovede najmenej šesť mesiacov pred uplynutím kalendárneho roka.*“

²²⁸ Čl. 60 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve upravuje všeobecné predpoklady dovoľovania sa **podstatného porušenia dvojstrannej zmluvy** ako dôvodu pre zánik zmluvy alebo prerušenia jej vykonávania úplne alebo čiastočne.

²²⁹ V súlade so **zásadou lojálnej spolupráce** zakotvenou v čl. 4 ods. 3 ZEÚ sa Únia a členské štáty vzájomne rešpektujú a vzájomne si pomáhajú pri vykonávaní úloh, ktoré vyplývajú zo zmlúv.

²³⁰ Poukázať možno na uznesenie Súdneho dvora (šiesta komora) z 19. septembra 2012 vo veci C-540/11, Levy a Sebbag, v ktorej bola pred vnútroštátnym súdom namietaná legislatívna vnútroštátna zmena vykonaná po uzatvorení daňovej zmluvy, ktorá viedla k **zrušeniu mechanizmu na zamedzenie dvojitého zdanenia zavedeného touto daňovou zmluvou**. Táto vnútroštátna právna úprava bola v konaní pred Súdnym dvorom namietaná v kontexte zákazu obmedzovania pohybu kapitálu a jeho výkladu práve v súvislosti s lojalitou. Súdny dvor vo výroku predmetného uznesenia uviedol, že: „*V prípade, že právo Spoločenstva, akým bolo právo uplatniteľné v čase skutkových okolností vo veci samej, nestanovuje všeobecné kritéria upravujúce rozdelenie právomocí medzi členskými štátmi, pokiaľ ide o zamedzenie dvojitého zdanenia v rámci Európskeho spoločenstva, článok 56 ES v spojení s článkami 10 ES a 293 ES sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takej situácii, v ktorej členský štát, ktorý sa v rámci dvojstrannej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia zaviazal zaviesť taký mechanizmus zamedzenia tohto zdanenia dividend, neskôr zruší tento mechanizmus legislatívnou zmenou, ktorá má za následok opätovné zavedenie dvojitého zdanenia.*“

2.4.1 Turecká zrážková daň z príjmov z poskytovania služieb digitálnej reklamy

Aktuálnym prípadom „tax treaty override“ sa vo sfére aplikačnej praxe zaoberal Regionálny správny súd v Istanbule, ktorým bola posudzovaná **zrážková daň z príjmov** zavedená tureckým zákonom č. 6745 [*Law 6745(Official Gazette of 20 Aug. 2016)*], (ďalej len „turecký zákon“). V zmysle tohto zákona bola v Turecku s účinnosťou od 1. januára 2019 zavedená 15 % zrážková daň z príjmov vyplývajúcich z **poskytovania služieb digitálnej reklamy nerezidentskými podnikmi**. Platiteľom tejto zrážkovej dane sú podľa tureckého zákona rezidentské turecké spoločnosti, ktoré sú povinné priamo pri platbe za služby digitálnej reklamy realizovanej v prospech nerezidentských podnikov zraziť z tejto platby daň vo výške 15 % bez ohľadu na skutočnosť, či príjemca platby je zdaniteľnou osobou v Turecku. Turecké rezidentské spoločnosti sa domnievali, že takáto zrážková daň je v rozpore s daňovými zmluvami uzatvorenými Tureckom, podľa ktorých príjemcovia tejto platby nemajú na území Turecka stálu prevádzkareň, a preto ich zisky nemôžu byť v zmysle aktuálneho znenia daňových zmlúv zdaňované.

Turecký zákon teda vnútroštátne nemodifikoval podmienky vzniku stálej prevádzkarne a tieto nerozširoval tak, aby zahŕňali digitálnu stálu prevádzkareň, avšak ustanovil povinnosť rezidentským spoločnostiam realizovať zrážku dane z príjmov z poskytovania služieb digitálnej reklamy výslovne bez ohľadu na zdaniteľnosť nerezidentov, resp. ich príjmov.

Pred priblížením právneho posúdenia možnosti uplatnenia tejto „samostatnej“ zrážkovej dane Regionálnym správnym súdom v Istanbule v jeho rozhodnutí z 26. októbra 2020 č. E. 2020/496, K. 2020/1420 možno poukázať aj na skoršie rozhodnutie tureckého súdu v obdobnej veci, a to na **rozhodnutie Štvrtého daňového súdu v Istanbule z 22. novembra 2019** č. E. 2019/696, K. 2019/2300, ktoré sa v odôvodnení zaoberalo možnosťami vzniku digitálnej stálej prevádzkarne v zmysle tureckým zákonom nezmenenej definície stálej prevádzkarne. V tomto rozhodnutí Štvrtý daňový súd v Istanbule vyslovil názor, že aktuálne ustanovenia definujúce stálu prevádzkareň ako „miesto podnikania“ neposkytujú priestor pre vznik digitálnej stálej prevádzkarne. Podľa Štvrtého daňového súdu v Istanbule existencia „miesta na podnikanie“ tak, ako ho reguluje čl. 156 tureckého Daňového poriadku predpokladá, že ide o trvalé miesto, ktoré si vyžaduje aj fyzickú prítomnosť. Uvedené súd podporil poukázaním na demonštratívne vymedzenie príkladov miesta na podnikanie, ktoré zahŕňajú napríklad kanceláriu, obchod, to-

várne, pobočky a pod. Aj napriek tomu, že nejde o uzatvorený výpočet prípadov a zákonodarca pripúšťa aj iné prípady vzniku stálej prevádzkarene, musí ísť o miesto obdobné výslovne uvedeným príkladom. Pokiaľ ide o „**elektronické miesto na podnikanie**“, ako napríklad webovú stránku, táto podľa názoru tureckého súdu nemôže pri zohľadnení účelu zákonodarcu spadať pod čl. 156 Daňového poriadku, ktorý je bez zmien účinný od roku 1961, pričom ustanovenia prijímané v danom čase zrejme nepredpokladali technologický pokrok deväťdesiatych rokov. Zároveň súd poukázal aj na zákonodarcom navrhované zmeny daňovej úpravy tak, aby táto výslovne myslela aj na „miesto podnikania v elektronickom prostredí“, čím podľa tureckého súdu aj sám zákonodarca nepriamo indikuje, že aktuálne vymedzenie „miesta podnikania“ je nepostačujúce a nepokrýva „miesto podnikania v elektronickom prostredí“, ktoré preto navrhuje regulovať zákonom v budúcnosti. Uvedenou argumentáciou vychádzajúcou z historického a teleologického výkladu dopel Štvrtý daňový súd v Istanbule k záveru, že posúdenie „miesta na podnikanie“ v zmysle vnútroštátneho práva, ale aj medzinárodných zmlúv, ktoré by v dôsledku extenzívneho výkladu alebo dokonca analógie pripustilo existenciu „miesta na podnikanie v elektronickom prostredí“, je v rozpore nielen so zákonom, ale zároveň je priamo **protiústavné**.²³¹

V daňovej veci č. E. 2020/496, K. 2020/1420 posudzovanej Regionálnym správnym súdom v Istanbule došlo z pohľadu skutkového stavu k situácii, keď turecká rezidentská spoločnosť najskôr zrazila a odvieďla príslušnú sumu zrážky dane z platby realizovanej v prospech nerezidentskej spoločnosti Facebook Ireland Limited a Google Ireland Limited za poskytnuté služby digitálnej reklamy. Následne však táto rezidentská spoločnosť požiadala turecký daňový úrad o vrátenie zrazenej a odvedenej dane s odôvodnením, že v zmysle príslušnej daňovej zmluvy, t. j. Zmluvy medzi Írskom a Tureckou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňových únikov v oblasti daní a kapitálového majetku (ďalej len „daňová zmluva medzi Írskom a Tureckom“) a konkrétnej podľa čl. 5 a čl. 7 tejto zmluvy sa pre zdanenie príjmov nerezidentských podnikov plynúcich zo zdrojov na území Turecka vyžaduje najskôr vznik stálej prevádzkarene týchto podnikov v Turecku, čo v konkrétnom prípade splnené nebolo. Následne rezidentská spoločnosť podala žalobu voči rozhodnutiu tureckého správcu dane, ktorý trval na uplatnení zrážkovej dane. Prvostupňový súd vydal rozhodnutie v prospech žalobcu, voči čomu

²³¹ Spracované podľa YALTI, B. Turkey: Taxation of Digital Advertising Services Income. In: KOLFER, G. et al. (ed.). *Tax Treaty Case Law around the Globe 2021*. Wien: Linde Verlag Ges.m.b.H., 2022, s. 81 – 89.

podal turecký správca dane odvolanie. Následne rozhodnutím Regionálneho správneho súdu v Istanbule z 26. októbra 2020 č. E. 2020/496, K. 2020/1420 bolo prvostupňové rozhodnutie potvrdené, t. j. aj regionálny správny súd dospel k záveru, že **zrážková daň sa za daných skutkových a právnych okolností zákonným spôsobom uplatniť nemohla.**

Regionálny správny súd v Istanbule najskôr uviedol, že Facebook Ireland Limited a Google Ireland Limited sú, pokiaľ ide o ich príjmy z poskytovania služieb digitálnej reklamy v Turecku, považované za zdaniteľné podľa vnútroštátneho tureckého zákona. Zároveň sú príjmy týchto spoločností, ktoré sú daňovými rezidentmi Írska zdaniteľné v štáte ich daňovej rezidencie, t. j. v Írsku. Následne regionálny súd zdôraznil právnu povahu daňovej zmluvy medzi Írskom a Tureckom. Poukázal na skutočnosť, že zdaňovanie predstavuje zásah do majetkovej sféry daňovníka a v dôsledku tohto zásahu sa dotýka aj základných práv a slobôd. Podľa čl. 90 Ústavy Tureckej republiky majú medzinárodné zmluvy právnu silu zákona a v prípade konfliktu medzi medzinárodnými zmluvami týkajúcimi sa základných práv a slobôd a zákonom, majú medzinárodné zmluvy prednosť pred zákonom. Následne aj daňová zmluva medzi Írskom a Tureckom má v konkrétnom prípade prednosť pred tureckým daňovým zákonom. Po ustálení prednosti daňovej zmluvy medzi Írskom a Tureckom a tureckým daňovým zákonom pristúpil Regionálny súd v Istanbule k posúdeniu tohto prípadu vo svetle príslušných ustanovení tejto daňovej zmluvy. Regionálny súd pritom v prípade spoločnosti Facebook Ireland Limited ani Google Ireland Limited, ktoré poskytujú reklamné služby prostredníctvom internetu v Turecku a z tohto titulu dosahujú príjmy, nevzhliadol naplnenie podmienok vzniku stálej prevádzkarne v Turecku v zmysle príslušnej daňovej zmluvy.²³² Zároveň regionálny súd doplnil, že ani registrácia na daňové účely nezakladá týmto spoločnostiam stálu prevádzkareň v zmysle príslušnej daňovej zmluvy, k čomu by tieto spoločnosti museli vykonávať aspoň nejakú časť ich podnikateľskej činnosti, t. j. poskytovania služby digitálnej reklamy prostredníctvom „**trvalého miesta na podnikanie**“ v Turecku. Dotknutým nerezidentským spoločnostiam tak poskytuje pred dvojitým zdanením ochranu čl. 7 daňovej zmluvy medzi Írskom a Tureckom,²³³ podľa ktorého aj v tomto prípade platí základné pravidlo a to, že zisky írskeho podniku môžu byť zdanené len v Írsku, pokiaľ írsky podnik

²³² Daňová zmluva medzi Írskom a Tureckom pritom definuje podmienky vzniku stálej prevádzkarne na podklade čl. 5 modelovej daňovej zmluvy OECD.

²³³ Obdobne aj znenie čl. 7 daňovej zmluvy medzi Írskom a Tureckom vychádza z čl. 7 modelovej daňovej zmluvy OECD.

nevykonáva v Turecku činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne umiestnenej v Turecku. Z uvedených dôvodov preto v konkrétnej veci Regionálny súd v Istanbule rozhodol, že rozhodnutie tureckého správcu dane o zrážkovej dani zrušuje a suma zrazenej a odvedenej dane má byť žalobcovi vrátená.²³⁴

Analyzované rozhodnutie reprezentuje príklad uplatnenia unilaterálnej zrážkovej dane ako relatívne samostatného nástroja zdaňovania príjmov z poskytovania digitálnych služieb. Z uvedeného rozhodnutia vnútroštátneho súdu možno zdôrazniť záver o potrebe posudzovania vnútroštátnej daňovej úpravy vo svetle a v kontexte daňových zmlúv. Uvedené rozhodnutie je významné aj v tom aspekte, že vnútroštátny súd sa dotkol otázky vzťahu príslušnej daňovej zmluvy a vnútroštátneho zákona, ktorú posúdil v prospech daňovej zmluvy, a odkazom na prednosť tejto daňovej zmluvy a najmä znenie jej ustanovení čl. 5 a čl. 7 (t. j. ustanovení regulujúcich podmienky vzniku stálej prevádzkarne a pripisovania ziskov podniku) poskytol ochranu dotknutému daňovému subjektu.

2.5 Zdaňovanie digitálnych služieb v právnom poriadku SR

V právnom poriadku SR možno pozorovať určité legislatívne zmeny, ktorými slovenský zákonodarca reagoval na výzvy vyplývajúce z digitalizácie a pôsobenia nových obchodných modelov na území SR. Osobitne možno identifikovať ustanovenia zamerané na zdaňovanie sprostredkovateľských služieb poskytovaných prostredníctvom digitálnych platforiem. Pri zdaňovaní digitálnych platforiem v právnom poriadku SR možno účelovo rozlišovať dve nasledujúce línie, a to:

- zdaňovanie príjmov prevádzkovateľov digitálnych platforiem daňou z príjmov s účinnosťou od 1. januára 2018 z titulu vzniku **stálej prevádzkarne digitálnej platformy** v zmysle § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov, pokiaľ ide o opakované sprostredkovanie služieb prepravy a ubytovania, a to aj prostredníctvom digitálnej platformy,²³⁵

²³⁴ Spracované podľa YALTI, B. Turkey: Taxation of Digital Advertising Services Income. In: KOLFER, G. et al. (eds.). *Tax Treaty Case Law around the Globe 2021*. Wien: Linde Verlag Ges.m.b.H., 2022, s. 81 – 89.

²³⁵ Bližšie pozri SIMIČ, S. Current Problems of (non-)Taxation of the Collaborative Economy. *Studia Iuridica Cassoviensia*. 2022, roč.10, č. 1, s. 133 – 146. Takto vymedzenú prvú líniu možno subsumovať do **tretej skupiny základných druhov unilaterálnych mecha-**

- zapojenie prevádzkovateľov digitálnych platforiem do procesu výberu a odvodu miestnej dane za ubytovanie s účinnosťou od 11. decembra 2021, keď bol do zákona o miestnych daniach doplnený nový inštitút **zástupcu platiteľa dane** za ubytovanie, ktorým je práve **prevádzkovateľ digitálnej platformy**, ako aj nové osobitné ustanovenia pre tohto zástupcu platiteľa dane.²³⁶

2.5.1 Zdaňovanie príjmov prevádzkovateľov digitálnych platforiem

Podmienky, za splnenia ktorých vzniká daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou (daňovému nerezidentovi) stála prevádzkareň na území SR, upravuje § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov, a to v spojení so zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia. Ustanovenie, ktoré vymedzuje podmienky vzniku stálej prevádzkarne, bolo v nadväznosti na výzvy vyplývajúce z digitalizácie a zmeny v spôsobe výkonu činností podliehajúcich zdaneniu zmenené recentnou novelou zákona o dani z príjmov uskutočnenou zákonom č. 344/2017 Z. z. s účinnosťou od 1. januára 2018. Uvedená novela zákona o dani z príjmov priniesla hneď niekoľko zmien.

Uvedenou novelou zákona o dani z príjmov bola s účinnosťou od 1. januára 2018 medzi základné pojmy tohto zákona doplnená účelová definícia **digitálnej platformy**, ktorou sa rozumie „**hardvérová platforma alebo softvérová platforma potrebná na vytvorenie aplikácií a správu aplikácií**“.²³⁷ Dôvodová správa k zákonu č. 344/2017 Z. z. rozvádza tento legálny pojem a bližšie opisuje digitálnu platformu 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...*“. Istú nelogickosť pojmového vymedzenia digitálnej platformy v zákone o dani z príjmov možno pozorovať v explicitnom pripustení alternatívneho vzťahu medzi hardvérovou a softvérovou plat-

nizmov (pozri podkapitolu 2.2.), t. j. medzi snahy o vymedzenie inštitútu digitálnej stálej prevádzkarne.

²³⁶ Bližšie pozri SIMIČ, S. Prevádzkovateľ digitálnej platformy ako zástupca platiteľa dane za ubytovanie v kontexte rozhodovacej činnosti Súdneho dvora. In: *Bratislavské právnické fórum 2022: premeny finančného práva, jeho vedy a výučby v čase*. Bratislava: Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave, 2022, s. 22 – 31. Druhá vymedzená línia zdaňovania digitálnych služieb v právnom poriadku SR spadá pod zbernú kategóriu tzv. **iných druhov unilaterálnych mechanizmov** vyznačujúcich sa určitými špecifikami oproti základným druhom (pozri podkapitolu 2.2.).

²³⁷ § 2 písm. ag) zákona o dani z príjmov.

formou, keď je zrejmé, že len hardvérová platforma bez softvéru neumožňuje poskytovanie služieb.²³⁸ Druhou relevantnou zmenou, ktorú priniesol zákon č. 344/2017 Z. z., bolo doplnenie ustanovenia regulujúceho podmienky vzniku stálej prevádzkarne, a to konkrétne jedného z jej definičných znakov, ktorým je „**trvalosť miesta**“ tak, že „za výkon činnosti s **trvalým miestom** na území Slovenskej republiky sa považuje aj **opakované sprostredkovanie služieb prepravy a ubytovania, a to aj prostredníctvom digitálnej platformy**“.²³⁹ Obdobne dôvodová správa k zákonu č. 344/2017 Z. z. túto zmenu vysvetľuje tak, že za takéto činnosti digitálnej platformy môžeme považovať „*najmä sprostredkovanie uzatvárania kontraktov medzi držiteľmi hnutelných alebo nehnuteľných vecí alebo poskytovateľmi služby a koncovým užívateľom*“. Z dôvodovej správy k zákonu č. 344/2017 Z. z. ďalej vyplýva, že cieľom predmetného ustanovenia je „*spresniť definíciu stálej prevádzkarne zavedením **právnej fikcie**, nakoľko súčasné znenie nereflektuje 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 prevádzkarní a daňovníkov s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktorí sú povinní svoje príjmy riadne zdaňovať*“.

Pri uplatnení gramatického výkladu z citového ustanovenia § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov vyplýva, že pre vznik stálej prevádzkarne musia byť kumulatívne splnené tieto podmienky:

- existencia miesta na výkon činnosti,
- trvalosť miesta na výkon činnosti, ktorá je od 1. januára 2018 okrem iného daná aj opakovaným sprostredkovaním služieb prepravy a ubytovania, hoci aj prostredníctvom digitálnej platformy (t. j. doslovné znenie zákona sa neobmedzuje len na digitálne platformy, ale pokrýva aj použitie akýchkoľvek iných prostriedkov a foriem sprostredkovania),
- výkon činností daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou prostredníctvom tohto miesta, či už úplne, alebo čiastočne.

Napriek tomu, že digitálne platformy dnes poskytujú služby v rôznych oblastiach,²⁴⁰ predmetná novela sa ďalej vyznačuje aj jej vecným ohraničením

²³⁸ CIBULA, T., KAČALJAK, M. Tax Treaty Override in Slovakia – Digital Platform Permanent Establishment. *Law Review*. 2018, roč. 2, č. 1, s. 81.

²³⁹ § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov.

²⁴⁰ Podľa Európskej agendy pre kolaboratívne hospodárstvo z roku 2016 pôsobia kolaboratívne platformy v piatich kľúčových oblastiach, ktorými sú:

len na dve osobitné oblasti, a to oblasť ubytovania a prepravy.²⁴¹ Zakotvením **právnej fikcie trvalého miesta na výkon činnosti** však nedošlo k deklarovanému *sprešneniu* definície stálej prevádzkarne.²⁴² Predmetná právna fikcia *značne rozšírila* vymedzenie stálej prevádzkarne aj na situácie, o ktorých je v kontexte aktuálnych pravidiel zdaňovania cezhraničných situácií sporná vôbec existencia daňového nexu.²⁴³ Spolu so zakotvením podmienok vzniku stálej prevádzkarne digitálnej platformy ustanovil zákon o dani z príjmov vo vzťahu k digitálnym platformám, ktoré sprostredkujú služby prepravy a ubytovania aj procesnoprávnu **registračnú povinnosť**.²⁴⁴ Digitálne platformy tak boli povinné v lehote do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí mesiaca, v ktorom im mala vzniknúť stála prevádzkareň digitálnej platformy, požiadať správcu dane o jej registráciu.²⁴⁵ Táto lehota na splnenie registračnej povinnosti teda prvýkrát po nadobudnutí účinnosti novely uplynula po-

- ubytovanie (krátkodobý prenájom),
- osobná doprava a okrem toho aj
- služby starostlivosti o domácnosť,
- odborné a technické služby,
- spoločné financovanie.

V týchto oblastiach vytvorili kolaboratívne platformy v roku 2015 výnosy vo výške približne **3,6 miliardy EUR**. Pozri oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade, Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru a Výboru regiónov z 2. júna 2016: Európska agenda pre kolaboratívne hospodárstvo. COM/2016/0356 final.

²⁴¹ Prof. Babčák v tejto súvislosti poukazuje na nepresnosť terminológie daňovo-právnych noriem, keď možno pozorovať nejednotné označenie zdaňovaných služieb v jednom ustanovení ako služby „**prepravy**“ a v inom ustanovení ako služby „**dopravy**“. Pozri BABČÁK, V. Slovenské daňové právo na ceste od tradičnej ku zdieľanej ekonomike. In: *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb – COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: UPJŠ, ŠafárikPress, 2021, s. 36 a nasl.

²⁴² Stanovisko Ministerstva financií SR konštatuje **doplnenie** ustanovení, ktoré upravujú vykonávanie podnikateľských aktivít v SR prostredníctvom „trvalého miesta“, ktoré je jedným zo základných znakov tzv. **klasickkej stálej prevádzkarne**. Pozri stanovisko Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/010531/2018-724 z 23. marca 2018 [online], s. 1. [cit. 10.03.2023]. Dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Novinky_leg/Medzinarodne_zdanovanie/2018.03.28_dig_platform.pdf>.

²⁴³ K uvedenému pozri podkapitolu 1.2.

²⁴⁴ Ustanovenie § 49a ods. 3 zákona o dani z príjmov upravuje vo väzbe na vznik stálej prevádzkarne okrem **registračnej povinnosti** aj **oznamovacia povinnosť**, ktorá vzniká za rovnakých podmienok s tým rozdielom, že dotknutá fyzická alebo právnická osoba už je u správcu dane registrovaná v zmysle príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov. V uvedenom prípade fyzická alebo právnická osoba vznik stálej prevádzkarne správcovi dane len oznamuje.

²⁴⁵ § 49a ods. 3 zákona o dani z príjmov.

sledným dňom februára 2018. V prípade nesplnenia registračnej povinnosti sa uplatní procesný postup predpokladaný Daňovým poriadkom, v zmysle ktorého správca dane adresuje daňovému subjektu najskôr výzvu na splnenie registračnej povinnosti v dodatočnej lehote a v prípade márneho uplynutia lehoty bude tento daňový subjekt zaregistrovaný správcom dane z úradnej moci.²⁴⁶ Podľa stanoviska Ministerstva financií SR budú správcovia dane pri registrácii digitálnych platforiem z úradnej moci vychádzať najmä z údajov poskytnutých od konkrétnych poskytovateľov služieb prepravy a ubytovania,²⁴⁷ ktorých sa priamo dotýka právny následok nesplnenia registračnej povinnosti digitálnou platformou. Právny následok nesplnenia registračnej povinnosti spočíva v uplatnení inštitútu zrážkovej dane podľa § 43 ods. 2 zákona o dani z príjmov. Ministerstvo financií SR upresňuje, že povinnosť zraziť daň majú poskytovatelia služieb prepravy (t. j. konkrétni vodiči) a poskytovatelia služieb ubytovania (t. j. konkrétne ubytovacie zariadenia) na území SR.²⁴⁸

Ako už bolo uvedené, aj v prípade slovenskej právnej úpravy je zásadnou otázkou možnosť vzniku daňovej povinnosti prevádzkovateľa digitálnej platformy ako daňového nerezidenta z titulu **stálej prevádzkarne digitálnej platformy** na území SR v zmysle § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov, a to v kontexte aplikačnej prednosti medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia pred zákonom. Vznik stálej prevádzkarne daňovníka je v konkrétnom prípade potrebné posúdiť podľa príslušnej medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi štátom, ktorého je prevádzkovateľ digitálnej platformy daňovým rezidentom a SR. Výlučne zákonom o dani z príjmov definované podmienky vzniku stálej prevádzkarne vrátane stálej prevádzkarne digitálnej platformy sa použijú vo vzťahu k daňovým rezidentom štátov, s ktorými SR **nemá** uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia. Pokiaľ však ide o možnosť správcu dane vyrubiť daň daňovým rezidentom štátov, s ktorými SR **má** uzatvorenú daňovú zmluvu,²⁴⁹ táto je limitovaná aplikačnou prednosťou medzinárodných daňových zmlúv pred zákonom o dani z príjmov.

²⁴⁶ Pozri § 67 ods. 8 Daňového poriadku.

²⁴⁷ Stanovisko Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/010531/2018-724 z 23. marca 2018 [online], s. 2. [cit. 10.03.2023]. Dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Novinky_leg/Medzinarodne_zdanie/2018.03.28_dig_platform.pdf>.

²⁴⁸ Ibidem.

²⁴⁹ Pre prehľad zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorených SR pozri Ministerstvo financií SR. *Zoznam platných a účinných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia* [online].

Opísaná novela zákona o dani z príjmov reprezentuje snahu slovenského zákonodarcu zaviesť zdaňovanie príjmov digitálnych platforiem, ktoré im plynú zo zdrojov na území SR. Uvedená novela však skôr než stav právnej istoty vyvolala diskusiu a vlnu kritiky zo strany odbornej verejnosti. V oblasti doktríny prevažuje názor, že prevádzkovateľom digitálnych platforiem z titulu vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide aj vo veci samej v dôsledku aplikačnej prednosti bilaterálnych zmlúv týkajúcich sa zamedzenia dvojitého zdanenia pred zákonom o dani z príjmov, **daňová povinnosť nevzniká**.²⁵⁰ Obdobný názor zastávame aj pokiaľ ide o zákonom predpokladané uplatnenie zrážkovej dane poskytovateľmi služieb. Zrážková daň predstavuje *osobitný spôsob výberu dane* jej zrazením pri zdroji v taxatívne zákonom stanovených prípadoch, pri ktorých je výber dane priamo pri zdroji príjmu vhodnejší. Keďže zrážková daň predstavuje osobitný spôsob výberu dane, je logické, že daň nemôže byť zrážkou (ani iným spôsobom) vybraná tam, kde daňová povinnosť neexistuje. V prípadoch, v ktorých nevzniká stála prevádzkareň, rovnako nemôže vzniknúť ani povinnosť poskytovateľa služieb túto daň zraziť a odvieť správcovi dane.²⁵¹ Osobitne v kontexte daňových

[cit. 13.03.2023]. Dostupné na: <<https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/priame-dane/dane-z-prijmu/zmluvy-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/zmluvy-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/zoznam-platnych-ucinnych-zmluv-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/>>.

²⁵⁰ Bližšie k problematike stálej prevádzkarne digitálnej platformy pozri napríklad CIBULA, T., HLINKA, T., CHOMA, A., KAČALJAK, M. Digitálna platforma ako stála prevádzkareň. *Právny obzor*. 2019, roč. 102, č. 2, s. 155 – 167. K zmlúvam o zamedzení dvojitého zdanenia v širších medzinárodnoprávnych súvislostiach pozri napríklad KAČALJAK, M. *Vybrané trendy vo výbere daní a možnosti ich právnej reflexie na Slovensku*. Bratislava: Wolters Kluwer, s. 22 – 26.

²⁵¹ Súdny dvor sa vo veci C-553/16 zaoberal skutkovo obdobnou vecou, ktorá sa týkala vnútroštátnej právnej úpravy ukladajúcej povinnosť uplatnenia zrážkovej dane daňovým rezidentom pri vyplácaní príjmov do zahraničia v situáciách, na ktoré sa vzťahuje zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia. Bulharský zákon o dani z príjmov právnických osôb (*zákon za korporativno to podochožno oblagane*) obsahoval **ustanovenie, v zmysle ktorého príjmy zahraničných právnických osôb pochádzajúce z vnútroštátnych zdrojov, ak neboli získané prostredníctvom stálej prevádzkarne na území Bulharska** (t. j. príjmy, ktoré v zmysle daňových zmlúv nie sú v štáte zdroja zdaniteľnými), podliehajú zrážkovej dani, ktorou je daňový dlh s konečnou platnosťou uhradený. Neskôr v rámci vnútroštátneho konania bolo preukázané a rozhodnuté, že daňový rezident nie je povinný odvieť skorším rozhodnutím vyrubenú zrážkovú daň. Napriek neexistencii daňovej povinnosti však neboli daňovému rezidentovi vrátené už zaplatené úroky z omeškania prislúchajúce k pôvodne vyrubenej dani. Vo vzťahu k vnútroštátnej právnej úprave ukladajúcej povinnosť zaplatiť úroky z omeškania od uplynutia lehoty na zaplatenie zrážkovej dane do okamihu, keď spoločnosť nerezident preukáže, že sú splnené podmienky pre uplatnenie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, a to aj vtedy, ak táto spoločnosť nerezident v zmysle dohody o zamedzení dvojitého zdanenia nemá platiť v Bulharsku žiadnu daň, Súdny dvor uviedol,

výziev digitálnej ekonomiky je zrážková daň v podstate svojho mechanizmu niektorými autormi ponímaná aj ako mechanizmus nápravy ťažkostí spojených s pripisovaním zisku nefyzickej obchodnej prítomnosti určitého subjektu v určitej jurisdikcii.²⁵² V tejto súvislosti predstavuje zrážková daň subsidiárnu povinnosť tuzemského platiteľa dane zraziť a odvieť daň v prípade, ak nebude splnená primárna vlastná daňová povinnosť daňového nerezidenta, ktorý na území konkrétnej jurisdikcie nie je vôbec fyzicky prítomný. Prikláňame sa k názoru, že aj pri takomto ponímaní zrážkovej dane je potrebné uplatniť výklad v prospech daňových subjektov, v zmysle ktorého pokiaľ v dôsledku uplatnenia daňových zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia neexistuje primárna daňová povinnosť, vo vzťahu k tomuto v tuzemsku nezdaniteľnému príjmu nemôže vzniknúť ani subsidiárna povinnosť tuzemského platiteľa dane.²⁵³ Protichodné stanovisko však deklaruje Ministerstvo financií SR, ktoré uvádza, že v zmysle predmetnej novely zavádzajúcej zdaňovanie digitálnych platforiem s účinnosťou od 1. januára 2018 môže daňovému nerezidentovi vzniknúť stála prevádzkareň na území SR bez ohľadu na to, či je daňovým rezidentom štátu, s ktorým SR má uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia alebo nie. S týmto stanoviskom Ministerstva financií SR vyjadrila nesúhlas aj Slovenská komora daňových poradcov, ktorá zároveň poukázala na riziko súdnych sporov, ktoré vyplývajú pre SR z nejasnej legislatívy.²⁵⁴

že takáto vnútroštátna právna úprava predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré je v zásade zakázané podľa čl. 56 ZFEÚ. Bližšie pozri rozsudok Súdneho dvora (siedma komora) z 25. júla 2018 vo veci C-553/16, „TTL“ EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i danáčno osiguritelna praktika“ – Sofija.

²⁵² BAĚZ, A., BRAUNER, A. Withholding taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy. *WU International Taxation Research Paper Series* [online]. 2015, roč. 14, s. 6. [cit. 10.03.2023]. Dostupné na: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2591830>.

²⁵³ K obdobnému záveru, v zmysle ktorého ak neexistuje primárna daňová povinnosť, ktorá je v danej veci vylúčená medzinárodnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia, nemôže existovať ani **akcesorický záväzok slovenského platiteľa dane** vo vzťahu k neexistujúcemu zdaniteľnému príjmu dospeli aj CIBULA, T., HLINKA, T., CHOMA, A., KAČALJAK, M. Digitálna platforma ako stála prevádzkareň. *Právny obzor*. 2019, roč. 102, č. 2, s. 155 – 167.

²⁵⁴ Pozri a porovnaj stanovisko Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/010531/2018-724 z 23. marca 2018 [online], s. 1. [cit. 20.03.2023]. Dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Novinky_leg/Medzinarodne_zdanovanie/2018.03.28_dig_platform.pdf>. a Tlačová správa Slovenskej komory daňových poradcov z 15. marca 2018: *Digitálne platformy čaká povinná registrácia na Finančnej správe* [online]. [cit. 20.03.2023]. Dostupné na: <<https://www.skdp.sk/webnew/>>

Z dostupných informácií²⁵⁵ vyplýva, že od nadobudnutia účinnosti ustanovení zameraných na zdaňovanie príjmov prevádzkovateľov digitálnych platforiem, t. j. od 1. januára 2018 bolo z dôvodu vzniku stálej prevádzkarne digitálnej platformy podľa § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov registrovaných najviac digitálnych platforiem v zdaňovacom období roka 2019, a to celkovo 14 digitálnych platforiem, pričom aktuálne ku koncu zdaňovacieho obdobia 2022 bolo zaregistrovaných 10 digitálnych platforiem. V priebehu jednotlivých zdaňovacích období bol stav registrácie stálych prevádzkarní digitálnych platforiem takýto:

Tabuľka 7 Stav registrácie stálych prevádzkarní digitálnych platforiem

Zdaňovacie obdobie	2018	2019	2020	2021	2022
Počet digitálnych platforiem	8	14	11	11	10

Zdroj: Finančné riaditeľstvo SR.²⁵⁶

Z hľadiska fiskálnej funkcie tejto digitálnej dane vykázali uvedené digitálne platformy základ dane a odvedli v prospech štátneho rozpočtu SR v jednotlivých zdaňovacích obdobiach daň v nasledujúcej výške:

Tabuľka 8 Výška priznaných príjmov a odvedenej dane digitálnych platforiem

	2018	2019	2020	2021
Základ dane	77.647,91	93.594,50	110.924,30	154.146,50
Daň (v eurách)	18.344,17	9.742,82	20.937,44	0

Zdroj: Finančné riaditeľstvo SR.²⁵⁷

main.nsf/0/0ba0678a6ea75aa1c12580ea00443435/\$FILE/TS-digiplatformy-15032018.pdf>.

²⁵⁵ Poskytnutých Finančným riaditeľstvom SR 18. apríla 2023 pod č. 190850/2023 na základe žiadosti o sprístupnenie informácií podľa zákona č. 211/2000 Z. z. o slobodnom prístupe k informáciám a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o slobode informácií).

²⁵⁶ Odpoveď Finančného riaditeľstva SR na žiadosť o sprístupnenie informácií podľa zákona č. 211/2000 Z. z. o slobodnom prístupe k informáciám a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o slobode informácií) z 18. apríla 2023 č. 190850/2023.

²⁵⁷ Ibidem.

Pokiaľ ide o subsidiárnu zrážkovú daň, podľa údajov Finančného riaditeľstva SR poskytovateľa služieb prepravy a ubytovania v jednotlivých zdaňovacích obdobiach odvedli zrážkovú daň podľa § 43 ods. 2 zákona o dani z príjmov v nasledujúcej výške:

Tabuľka 9 Výška zrazenej a odvedenej dane poskytovateľmi služieb prepravy a ubytovania

Zdaňovacie obdobie	2018	2019	2020	2021
Zrážková daň (v eurách)	746.526,60	250.240,20	12.548,35	10.540,82

Zdroj: Finančné riaditeľstvo SR.²⁵⁸

Z prezentovaných údajov vyplýva, že v prvých dvoch rokoch účinnosti dotknutej právnej úpravy malo vyššiu výnosnosť uplatňovanie subsidiárnej zrážkovej dane konkrétnymi poskytovateľmi služieb prepravy a ubytovania, následne možno pozorovať zvýšenie daňových výnosov z titulu dane platenej prevádzkovateľmi digitálnych platforiem, avšak vo všeobecnosti sa vykazuje skôr klesajúca tendencia v plnení daňových povinností smerujúcich k zdaňovaniu príjmov prevádzkovateľov digitálnych platforiem. Uvedené platí tak pre poskytovateľov služieb prepravy a ubytovania, ako aj pre samotné digitálne platformy. Príčiny tohto poklesu pritom môžu byť rôzne. Výnosnosť týchto daňových opatrení mohla byť teoreticky ovplyvnená, samozrejme, aj určitou odchýlkou v kvantite poskytovania služieb, čo je však s ohľadom na skôr stúpajúci trend vo využívaní moderných technológií menej pravdepodobné. Okrem toho mohol tento pokles výnosnosti súvisieť aj práve s oslabením legitimity a rešpektovania tejto spornej právnej úpravy, a to poukázaním na potenciálnu kolíziu s daňovými zmluvami a s tým súvisiacou možnou optimalizáciou daňovej povinnosti. Osobitne s touto otázkou však súvisia aj ťažkosti v aplikačnej praxi spojené s (ne)priznávaním týchto príjmov, náročnosťou daňových kontrol a zodpovedajúcim technickým vybavením správcov dane.

Slovenská republika je pritom jedinou európskou krajinou, ktorá pred zavedením dane z digitálnych služieb (DST) alebo dane z digitálnej reklamy (DAT) uprednostnila koncept digitálnej stálej prevádzkarne.²⁵⁹ Z oblasti priameho zdaňovania príjmov však možno komparatívne poukázať na zdaňovanie príjmov plynúcich z krátkodobého prenájmu v Taliansku, t. j. ide

²⁵⁸ Ibidem.

²⁵⁹ GERINGER, S. National digital taxes – Lessons from Europe. *South African Journal of Accounting Research*. 2021, roč. 35 č. 1, s. 8.

o úpravu zameranú na zdaňovanie príjmov nie digitálnych platforiem, ale príjmov z transakcií sprostredkovaných prostredníctvom digitálnych platforiem. Súdny dvor sa vo veci C-83/21 zaoberal (ne)primeranosťou povinností ukladaných prevádzkovateľom digitálnych platforiem, t. j. daňovým nerezidentom, ktorí nemajú na území Talianska stálu prevádzkareň.

Talianska právna úprava účinná od 1. júna 2017 s názvom „*Daňový režim krátkodobého prenájmu*“ zaviedla zdanenie príjmov z krátkodobých prenájmov. Táto právna úprava sa vzťahuje na tri subjekty, a to *i)* priamo prenajímateľov, *ii)* sprostredkovateľov a *iii)* subjekty, ktoré prevádzkujú telematické portály, t. j. digitálne platformy.²⁶⁰ Zároveň talianska právna úprava ukladá sprostredkovateľom a subjektom, ktoré prevádzkujú telematické portály tri druhy povinností, a to:

- povinnosť zbierať a oznámiť údaje týkajúce sa uzatvorených zmlúv daňovým orgánom;
- povinnosť zrážať daň splatnú zo súm platených nájomcami v prospech prenajímateľov a túto sumu dane odvieť v prospech štátnej pokladnice (*a to v nadväznosti na ich zapojenie do platby, kedy digitálne platformy prijímú platbu od nájomcu a poukážu ju v prospech prenajímateľa, pokiaľ nájomca nemá námiety*), a to ako paušálnu daň v preferenčnej sadzbe 21 % alebo preddavok na daň vo vyššej sadzbe podľa rozhodnutia prenajímateľa;
- povinnosť ustanoviť si daňového zástupcu v Taliansku, pokiaľ im nevznikla stála prevádzkareň.²⁶¹

Na rozdiel od slovenskej právnej úpravy zdaňovania príjmov prevádzkovateľov digitálnych platforiem, ktorým bola uložená registračná povinnosť vzťahujúca sa na stálu prevádzkareň, talianska právna úprava neukladá digitálnym platformám vlastnú daňovú povinnosť, ale ich zapája do procesu výberu dane z príjmov prenajímateľov, resp. poskytovateľov služieb ubytovania. Ide teda vo svojej podstate o opačný mechanizmus v porovnaní so slovenskou právnou úpravou zameranou na zdaňovanie príjmov prevádzkovateľov digitálnych platforiem za súčasného zapojenia poskytovateľov služieb do jej výberu. Talianska právna úprava a jej posúdenie Súdnym dvorom sa teda vzťahuje na situácie, keď prevádzkovatelia digitálnych platforiem nevystupujú v postavení daňovníkov, ale kvázi platiteľov dane, a to s prihliadnutím na ich zapojenie do platobnej transakcie.

²⁶⁰ Rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 22. decembra 2022 vo veci C-83/21, Airbnb Ireland UC plc, Airbnb Payments UK Ltd proti Agnezia delle Entrate, bod 32.

²⁶¹ Ibidem, bod 33.

Súdny dvor aj v tejto veci z dôvodu, že sa týka oblasti priamych daní, opakovane zdôraznil, že členské štáty sú povinné aj pri právnej úprave, o akú ide vo veci samej, dodržiavať **čl. 56 ZFEÚ** a sú povinné ich daňové právomoci v neharmonizovaných oblastiach vykonávať v súlade s právom EÚ.²⁶² Zároveň Súdny dvor odkázal na ustálenú judikatúru, ktorá zdôrazňuje, že zákazu stanovenému v čl. 56 ZFEÚ neodporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá sa okrem iného vzťahuje na **všetky druhy hospodárskych subjektov** vykonávajúce činnosť na vnútroštátnom území a tieto subjekty neselektuje na podklade ich miesta usadenia a bez ohľadu na to, či **konajú digitálne alebo inými prostriedkami**.²⁶³

Osobitne v prípade druhej povinnosti týkajúcej sa vykonania **zrážky dane** talianska právna úprava v prípade subjektov usadených v inom členskom štáte než v Taliansku im ukladá povinnosti ako „subjektom zodpovedným za zaplatenie dane“, zatiaľ čo v prípade subjektov usadených v Taliansku ide o „výbercov dane“ ako daňových náhradníkov, ktorí priamo nahrádzajú osobu daňovníka.²⁶⁴ Aj napriek odlišnému pomenovaniu dotknutých subjektov nebola Súdnym dvorom identifikovaná väčšia záťaž pre subjekty usadené v inom členskom štáte než pre subjekty usadené v Taliansku a odlišné pomenovanie subjektov bolo posúdené ako formálne, t. j. takáto právna úprava ovplyvňuje poskytovanie služieb medzi členskými štátmi rovnako ako v rámci jedného členského štátu.²⁶⁵

Mierne odlišná situácia v právnom posúdení však nastáva v prípade tretej uloženej povinnosti, a to povinnosti ustanoviť si **daňového zástupcu**. V tomto bode Súdny dvor zohľadnil, že táto povinnosť sa formálne týka len sprostredkovateľov, ktorí nemajú v Taliansku stálu prevádzkareň. Okrem toho vznik tejto povinnosti závisí ďalej aj od toho, či sprostredkovateľ vyberá alebo nevyberá nájomné alebo protihodnotu od nájomcu, t. j. či je zapojený do procesu výberu nájomného alebo inej protihodnoty súvisiacej so zmluvou, a teda či poskytuje takú službu, keď je zároveň povinný realizovať aj zrážku dane.²⁶⁶

²⁶² Ibidem, bod 41. K výkladu pojmu „**daňová oblasť**“ a k vylúčeniu daňových povinností z rozsahu pôsobnosti smernice o elektronickom obchode pozri body 23 – 40 tohto rozsudku a tiež podkapitolu 2.5.2 a v nej analyzovaný skorší rozsudok Súdného dvora (druhá komora) z 27. apríla 2022 vo veci C-674/20, Airbnb Ireland UC proti Région de Bruxelles-Capitale.

²⁶³ Rozsudok Súdného dvora (druhá komora) z 22. decembra 2022 vo veci C-83/21, Airbnb Ireland UC plc, Airbnb Payments UK Ltd proti Agenzia delle Entrate, bod 43 a 45.

²⁶⁴ Ibidem, bod 53.

²⁶⁵ Ibidem, bod 55.

²⁶⁶ Ibidem, bod 57.

Uloženie povinnosti ustanoviť daňového zástupcu a v praxi znášať náklady s tým spojené, pritom podľa Súdneho dvora môže odrádzať tieto subjekty od vykonávania sprostredkovateľských služieb, a to prinajmenšom spôsobom, ktorý zodpovedá ich želaniu.²⁶⁷

Následne bolo v prejednávanej veci skúmané, či také vnútroštátne opatrenie je odôvodnené **naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu**, ktoré podľa Talianska spočívali v boji proti daňovým únikom v odvetví krátkodobého prenájmu, čo uznal aj sám Súdny dvor.²⁶⁸ Okrem toho však predmetné opatrenie musí byť primerané a nesmie ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa, t. j. boja proti daňovým únikom. V tomto aspekte boli pre posúdenie primeranosti tejto uloženej povinnosti podľa Súdneho dvora rozhodujúce najmä nasledujúce skutočnosti. Povinnosť ustanoviť si daňového zástupcu je v konkrétnej veci uložená osobám, ktoré nie sú priamo daňovníkmi, ale ako už bolo uvedené, sú „subjektmi zodpovednými za zaplatenie dane“ a zúčastňujú sa na plnení daňovej povinnosti, ktorá vzniká prenajímateľom ako vlastníkom nehnuteľností. Na plnení daňovej povinnosti sa pritom tieto subjekty zúčastňujú už z titulu ich postavenia ako „subjektov zodpovedných za zaplatenie dane“ v rámci povinnosti realizovať zrážku dane. Táto povinnosť sa ukladá všetkým subjektom, ktoré nemajú na území Talianska stálu prevádzkareň. Primeranosť povinnosti ustanoviť si daňového zástupcu by znamenala, že neexistujú žiadne iné vhodné opatrenia na zabezpečenie boja proti daňovým únikom, ktoré by zasahovali do slobody poskytovania služieb v menšom rozsahu. V rámci boja proti daňovým únikom táto právna úprava nerozlišuje napríklad kritérium objemu daňových príjmov, ktoré tieto subjekty odvedú alebo pravdepodobne odvedú v prospech štátnej pokladnice. K boju proti daňovým únikom však smeruje už aj prvá uložená oznamovacia povinnosť a takisto aj druhá uložená povinnosť vykonať zrážku dane. Uloženie tejto povinnosti pritom nemožno podľa Súdneho dvora posúdiť ako primerané ani s prihliadnutím na veľký počet transakcií a nehnuteľností, ktoré môžu byť predmetom sprostredkovania, čo na druhej strane však môže sťažiť úlohu príslušných daňových orgánov. Okrem tohto Súdny dvor posúdil ako neprimerané za daných okolností, že nie je pripustená ani možnosť, aby mal daňový zástupca bydlisko alebo sídlo aj v inom členskom štáte než v Taliansku. Ustanovenie daňového zástupcu v danom štáte nepredstavuje ani záruku toho, že daňové povinnosti budú účinne splnené, aj keď

²⁶⁷ Rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 22. decembra 2022 vo veci C-83/21, Airbnb Ireland UC plc, Airbnb Payments UK Ltd proti Agnezia delle Entrate, bod 59.

²⁶⁸ Ibidem, bod 62.

Súdny dvor sám pripúšťa, že kontrola daňového subjektu, prípadne daňového zástupcu v inom štáte, môže byť komplikovanejšia než ich kontrola v danom štáte. V konečnom dôsledku však uvedené administratívne ťažkosti neodôvodňujú prekážky základných slobôd.²⁶⁹

S prihliadnutím na okolnosti prípadu, Súdny dvor na rozdiel od predchádzajúcej rozhodovacej činnosti, v ktorej posúdil uloženie povinnosti ustanovenia daňového zástupcu priamo daňovníkom, identifikoval v konkrétnej veci C-83/21 **porušenie zákazu obmedzovať slobodu poskytovať služby podľa čl. 56 ZFEÚ** vnútroštátnou právnou úpravou, ktorá povinnosť ustanoviť si daňového zástupcu s bydliskom alebo sídlom na území Talianska ukláda subjektom zodpovedným za zaplatenie dane, ktorí majú bydlisko alebo sídlo na území iného členského štátu, ako je štát zdanenia.²⁷⁰

2.5.2 Prevádzkovateľ digitálnej platformy ako zástupca platiteľa dane za ubytovanie

Zákon o miestnych daniach v znení účinnom od 11. decembra 2021 definuje **osoby zúčastnené na plnení daňovej povinnosti**²⁷¹ na dani za ubytovanie, ktorými sú:

- daňovník, ktorým je fyzická osoba, ktorá sa v ubytovacom zariadení odplatne prechodne ubytuje,
- platiteľ dane, ktorým je prevádzkovateľ ubytovacieho zariadenia, ktorý poskytuje daňovníkovi odplatné prechodné ubytovanie,
- **zástupca platiteľa dane**, ktorým je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá sprostredkuje odplatné prechodné ubytovanie medzi platiteľom dane a daňovníkom prostredníctvom prevádzkovania digitálnej platformy s ponukou zariadení na území obce poskytujúcich odplatné prechodné ubytovanie, t. j. **prevádzkovateľ digitálnej platformy**.²⁷²

Zákon o miestnych daniach pojem digitálnej platformy nevymedzuje, ale pri vymedzení tohto pojmu odkazuje v poznámke pod čiarou na ustanovenie § 2 písm. ag) zákona o dani z príjmov, čím sa rozširuje uplatnenie účelovej definície digitálnej platformy ako „*hardvérovej platformy alebo softvérovej*“

²⁶⁹ Ibidem, bod 71 – 76.

²⁷⁰ Ibidem, bod 77.

²⁷¹ Zákon o miestnych daniach pojmové spojenie „**osoby zúčastnené na plnení daňovej povinnosti**“ v znení pred nadobudnutím účinnosti tejto novely nepoznal. Uvedené pojmové spojenie možno prirovnať k pojmu, ktorý v procesnej oblasti vymedzuje § 4 Daňového poriadku, a to „**osoby zúčastnené na správe daní**“.

²⁷² § 38 zákona o miestnych daniach.

platformy potrebnej na vytvorenie aplikácií a správu aplikácií“ aj pre potreby miestnej dane za ubytovanie. Osobitne pozitívne možno hodnotiť skutočnosť, že zákon o miestnych daniach diferencuje medzi *i*) digitálnou platformou, ktorá ako už bolo uvedené, nedisponuje právnou subjektivitou a *ii*) jej prevádzkovateľom, ktorého označuje za zástupcu platiteľa dane.

V nadväznosti na vymedzenie **zástupcu platiteľa dane** ako osoby zúčastnenej na plnení daňovej povinnosti boli do zákona o miestnych daniach doplnené aj nové „**osobitné ustanovenia pre zástupcu platiteľa dane**“ za ubytovanie. Tieto osobitné ustanovenia obsiahnuté v § 41c zákona o miestnych daniach regulujú:

- fakultatívne uzatvorenie dohody medzi správcom dane a zástupcom platiteľa dane,
- podmienky výberu a odvodu dane za ubytovanie zástupcom platiteľa dane,
- oznamovaciu povinnosť zástupcu platiteľa dane,
- zároveň vylučujú uplatnenie ustanovení Daňového poriadku o spôsobe použitia neoznačenej platby dane.

Osobitné ustanovenia pre zástupcu platiteľa dane poskytujú v prvom rade právny základ pre uzatvorenie **dohody** medzi správcom dane (obcou) a zástupcom platiteľa dane (prevádzkovateľom digitálnej platformy). Zákon predpokladá, že takto uzatvorená dohoda bude regulovať *i*) náležitosti rozsahu a spôsobu vedenia evidencie fyzických osôb, ktorým bolo poskytnuté odplatné prechodné ubytovanie,²⁷³ *ii*) spôsob vyberania dane, *iii*) náležitosti potvrdenia o zaplatení dane a *iv*) lehoty a spôsob odvodu dane za ubytovanie v prospech obce. Uzatvorenie uvedenej dohody medzi správcom dane a zástupcom platiteľa dane, t. j. prevádzkovateľom digitálnej platformy je predpokladané **dispozitívnym ustanovením**, kedy zákon explicitne predpokladá len možnosť jej uzatvorenia.²⁷⁴ Prvok dispozitívnosti sa pritom vyskytuje v daňovom práve skôr výnimočne.²⁷⁵ Ustanovenie, ktoré predpokladá fakultatívne uzatvorenie dohody medzi správcom dane a prevádzkovateľom di-

²⁷³ Tieto náležitosti sú vymedzené aj priamo v zákone o miestnych daniach vo vzťahu k osobe platiteľa dane za ubytovanie. Pozri § 41a ods. 2 zákona o miestnych daniach.

²⁷⁴ Pozri § 41c zákona o miestnych daniach, podľa ktorého: „*Obec môže so zástupcom platiteľa dane uzavrieť dohodu...*“

²⁷⁵ Charakteristickým príkladom uplatnenia metódy dispozitívnosti v daňovom práve je dnes už abrogovaný inštitút **dohody správcu dane a daňového subjektu o výške dane** podľa § 29 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, ktorý umožňoval dohodou určiť priamo výšku daňovej povinnosti.

gitálnej platformy, vytvára prvotný dojem o fakultatívnom uplatnení inštitútu zástupcu platiteľa dane a o jeho zapojení do procesu výberu a odvodu dane za ubytovanie taktiež na fakultatívnej báze.²⁷⁶ Na druhej strane v daňovom práve (v odvetví verejného práva) nachádzajú svoje vyjadrenie prevažne normy kogentného charakteru a charakteristická je tiež nadradenosť postavenia oprávneného subjektu dane, ktorý je v konkrétnom právnom vzťahu reprezentovaný príslušným správcom dane.²⁷⁷ Zákon o miestnych daniach teda predpokladá uzatvorenie dohody na fakultatívnej báze, avšak následne je obsah tohto právneho vzťahu kreovaného dohodou regulovaný ustanoveniami kogentného charakteru. Samotná dohoda môže upraviť, resp. spresniť len procesnoprávne aspekty týkajúce sa výberu dane zástupcom platiteľa dane v rozsahu, ktorý ustanovuje § 41c zákona o miestnych daniach.

V kontexte výberu a odvodu dane za ubytovanie zástupcom platiteľa dane sa podľa § 41a ods. 3 zákona o miestnych daniach ukladá platiteľovi dane (prevádzkovateľovi ubytovacieho zariadenia) procesnoprávna **oznamovacia povinnosť** o skutočnosti, že daň za ubytovanie vyberá namiesto platiteľa dane *úplne* alebo *sčasti* zástupca platiteľa dane, ktorý na seba preberá plnenie daňovej povinnosti za tohto platiteľa dane. Týmto spôsobom je tak do spôsobu výberu dane za ubytovanie zástupcom platiteľa dane zapojený aj platiteľ dane.

Pri uvedenej normatívnej konštrukcii osobitných ustanovení pre zástupcu platiteľa dane za ubytovanie sa môže javiť ako otázne, či sa prevádzkovateľ digitálnej platformy stáva zástupcom platiteľa dane *ex lege* aj bez uzatvorenia tejto dohody so správcom dane alebo sa k nadobudnutiu jeho postavenia ako zástupcu platiteľa dane naopak vyžaduje uzatvorenie tejto dohody, prípadne iná skutočnosť. V ďalšej vete osobitných ustanovení pre zástupcu platiteľa dane však zákon o miestnych daniach kogentným ustanovením predpokladá, že „**zástupca platiteľa dane vyberá daň od daňovníka v mene platiteľa dane, ktorú odvádza na účet správcu dane**“, a to bez naviazania uvedeného pravidla správania na určité podmienky a súčasne aj bez možnosti odchýlenia sa od toho pravidla správania. V uvedenom prípade platí, že platba na účet správcu dane sa považuje za odvedenú daň. Z uvedených skutočností

²⁷⁶ Fakultatívnosť uvedeného postupu by pritom mohla byť podporená aj uplatnením systematického výkladu, keď túto dohodu reguluje priamo alinea prvá nových osobitných ustanovení pre zástupcu platiteľa dane.

²⁷⁷ BABČÁK, V. *Dane a daňové právo na Slovensku (teória a legislatíva)*. Ružomberok: EPOS, 2022, s. 103.

vyplýva, že v situáciách, keď je odplatné prechodné ubytovanie sprostredkované prostredníctvom digitálnej platformy, jej prevádzkovateľ sa **ex lege** stáva **zástupcom platiteľom dane** za ubytovanie, a to bez ohľadu na (ne)uzatvorenie dohody so správcom dane upravujúcej podrobnosti týkajúce sa výberu dane za ubytovanie a (ne)splnenie oznamovacej povinnosti platiteľa dane o tom, že namiesto neho daň za ubytovanie vyberá jeho zástupca. Opačný záver o fakultatívnosti uvedeného postupu by bol v rozpore s kogentnými ustanoveniami zákona o miestnych daniach, ktoré nepodmieňujú nadobudnutie postavenia zástupcu platiteľa dane určitou právnou skutočnosťou.

Aj napriek vyvodenému záveru o tom, že prevádzkovateľ digitálnej platformy sa stáva zástupcom platiteľa dane za ubytovanie *ex lege*, môžu v prípade sprostredkovania odplatného prechodného ubytovania prostredníctvom digitálnej platformy nastať rôzne procesné situácie takto:

1. Platiteľ dane (prevádzkovateľ ubytovacieho zariadenia) **oznámi** správcovi dane, že daň za ubytovanie namiesto neho vyberá zástupca platiteľa dane (prevádzkovateľ digitálnej platformy) a ten súčasne **uzavrie** so správcom dane (obcou) **dohodu** v zmysle § 41c zákona o miestnych daniach.
2. Platiteľ dane (prevádzkovateľ ubytovacieho zariadenia) **oznámi** správcovi dane, že daň za ubytovanie namiesto neho vyberá zástupca platiteľa dane (prevádzkovateľ digitálnej platformy), avšak ten **neuzavrie** so správcom dane (obcou) dohodu v zmysle § 41c zákona o miestnych daniach.
3. Platiteľ dane (prevádzkovateľ ubytovacieho zariadenia) **neoznámi** správcovi dane, že daň za ubytovanie namiesto neho vyberá zástupca platiteľa dane (prevádzkovateľ digitálnej platformy), ktorý však **uzavrie** so správcom dane (obcou) **dohodu** podľa § 41c zákona o miestnych daniach.
4. Platiteľ dane (prevádzkovateľ ubytovacieho zariadenia) **neoznámi** správcovi dane, že daň za ubytovanie namiesto neho vyberá zástupca platiteľa dane (prevádzkovateľ digitálnej platformy), ktorý obdobne **neuzavrie** so správcom dane (obcou) dohodu v zmysle § 41c zákona o miestnych daniach.

Zástupca platiteľa dane, ktorý **uzavrel** so správcom dane **dohodu** podľa § 41c zákona o miestnych daniach:

- oznamuje obci základ dane²⁷⁸ v lehotách a spôsobom ustanoveným všeobecne záväzným nariadením,
- vedie evidenciu fyzických osôb, ktorým bolo poskytnuté odplatné prechodné ubytovanie (ním sprostredkované), a to v rozsahu a spôsobom ustanoveným v **dohode** uzatvorenej so správcom dane,
- vyberá a následne správcovi dane odvádza daň za ubytovanie zahrnutú v cene sprostredkovaného odplatného prechodného ubytovania spôsobom a v lehotách podrobne upravených v uzatvorenej **dohode** so správcom dane.

Na druhej strane, pokiaľ zástupca platiteľa dane **neuzavrie dohodu** so správcom dane podľa § 41c zákona o miestnych daniach:

- oznamuje obci základ dane v lehotách a spôsobom ustanoveným všeobecne záväzným nariadením,
- ako zástupca platiteľa dane stále vyberá a následne správcovi dane odvádza daň za ubytovanie v zmysle § 41c zákona o miestnych daniach, avšak explicitná úprava zásadných procesnoprávných otázok v naznačenom prípade absentuje, a to najmä úprava spôsobu a lehôt na odvedenie dane v prospech správcu dane,
- absentuje aj zákonné uloženie povinnosti zástupcovi platiteľa dane viesť podrobnú evidenciu fyzických osôb, ktorým bolo poskytnuté odplatné prechodné ubytovanie. Túto povinnosť má platiteľ dane (pozri ďalej).

V naznačenom prípade, keď zástupca platiteľa dane **neuzavrie** so správcom dane dohodu podľa § 41c zákona o miestnych daniach, by v teoretickej rovine do úvahy prichádzalo posúdenie tohto právneho vzťahu tak, že zástupca platiteľa dane odvádza daň za ubytovanie spôsobom a v lehote ustanovenej všeobecne záväzným nariadením, keďže úprava týchto otázok v predpokladanej dohode absentuje. Na druhej strane je však potrebné zdôrazniť, že v aplikačnej praxi by bolo neprípustné vyvodzovanie akýchkoľvek negatívnych dôsledkov vo vzťahu k zástupcom platiteľa dane za ubytovanie na základe uplatnenia uvedeného analogického výkladu, ktorý je v zásade v oblasti verejného práva odmietaný.²⁷⁹

²⁷⁸ To jest počet prenocovaní u platiteľa dane v jednom kalendárnom roku. Pozri § 39 zákona o miestnych daniach.

²⁷⁹ Uvedené zdôrazňuje aj nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 688/2016 z 18. júla 2018, podľa ktorého: „*Analogia vo veciach daní a poplatkov v neprospech povinných subjektov týchto platieb nie je ústavne prípustná, keďže by tým priamo odpo-*

Pokiaľ ide o **oznamovacie povinnosti** platiteľa dane, tieto boli s účinnosťou od 11. decembra 2021 rozšírené.²⁸⁰ Ako už bolo uvedené, v prvom rade má platiteľ dane povinnosť oznámiť správcovi dane, že daňovú povinnosť namiesto neho plní zástupca platiteľa dane. Vo všeobecnosti zákon o miestnych daniach s nespĺnením oznamovacej povinnosti ani na výzvu správcu dane v prípade miestnych daní, ku ktorým sa nepodáva priznanie k dani (vrátane dane za ubytovanie), v zásade spája proces určenia dane podľa pomôcok. Oznamovacia povinnosť platiteľa dane o tom, že daňovú povinnosť má namiesto neho jeho zástupca, sa však netýka otázok, ktoré sú predmetom určenia dane podľa pomôcok, t. j. základu dane a následne vlastnej výšky dane, ale týka sa spôsobu výberu a odvedenia dane za ubytovanie. Z uvedeného dôvodu by tak prichádzalo do úvahy uplatnenie všeobecného postupu podľa Daňového poriadku a naplnenie skutkovej podstaty správneho deliktu spočívajúceho v nespĺnení oznamovacej povinnosti v ustanovenej lehote. V tejto súvislosti je však norma ukladajúca predmetnú oznamovaciu povinnosť platiteľovi dane imperfektná, pretože lehotu na splnenie tejto povinnosti neupravuje. Oznamovacia povinnosť platiteľa dane sa ďalej týka aj **základu dane**, pričom túto povinnosť plní v lehote a spôsobom ustanoveným všeobecne záväzným nariadením. V rámci vymedzenia povinností platiteľa dane v načrtnutom prípade, keď za platiteľa dane plní daňovú povinnosť v plnom rozsahu zástupca platiteľa dane, zastávame názor, že platiteľovi dane zo znenia zákona nevyplýva povinnosť periodicky oznamovať správcovi dane prípadne vykázaný nulový základ dane, ktorý by naňho v tejto situácii pripadal.²⁸¹ Uvedenú skutočnosť by však obce mali osobitne regulovať vo všeobecne záväznom nariadení na základe splnomocňovacieho ustanovenia obsiahnutého v § 43 zákona o miestnych daniach, ktoré predpokladá

rovala ústavnému princípu zákonnosti ukladania daní a poplatkov. Potreba restriktívneho výkladového prístupu v súvislosti s ukladáním povinnosti platiť súdny poplatok vyplýva už zo samotnej povahy ústavnej možnosti ukladať poplatky.“

²⁸⁰ V rámci plnenia oznamovacej povinnosti je platiteľ dane od nadobudnutia účinnosti tejto novely povinný správcovi dane oznámiť aj ubytovaciú kapacitu zariadenia najneskôr v deň začatia poskytovania odplatného prechodného ubytovania a najneskôr do 30 dní odo dňa ukončenia poskytovania odplatného prechodného ubytovania jeho ukončenie. Pozri § 41a ods. 1 zákona o miestnych daniach.

²⁸¹ Pozri § 41a ods. 4 druhú alineu zákona o miestnych daniach, podľa ktorého: „Ak časť povinnosti alebo celú daňovú povinnosť plní za platiteľa dane zástupca platiteľa dane, základ dane podľa § 39 sa znižuje o základ dane, ktorý za platiteľa dane prebral jeho zástupca,“ v porovnaní s § 41a ods. 3 druhou alineou zákona o miestnych daniach: „Platiteľ dane vedie podrobnú evidenciu podľa odseku 2 za všetky fyzické osoby, ktorým bolo odplatné prechodné ubytovanie poskytnuté.“

okrem iného aj určenie náležitostí oznamovacej povinnosti. Platiteľ dane má ďalej bez ohľadu na splnenie jeho oznamovacej povinnosti o tom, že daňovú povinnosť namiesto neho plní jeho zástupca, **povinnosť viesť podrobnú evidenciu** fyzických osôb, ktorým bolo poskytnuté odplatné prechodné ubytovanie s náležitosťami ustanovenými v § 41a ods. 2 zákona o miestnych daniach, pričom zákon zdôrazňuje, že povinnosť viesť evidenciu má platiteľ dane za všetky fyzické osoby, ktorým bolo poskytnuté odplatné prechodné ubytovanie (bez ohľadu na zapojenie zástupcu platiteľa dane do procesu plnenia daňovej povinnosti).

Z pohľadu aplikačnej praxe bude vo všetkých naznačených možnostiach pre správcu dane prvoradá **splnenie daňovej povinnosti**, či už zo strany platiteľa dane, alebo zástupcu platiteľa dane za ubytovanie. Správca dane je totiž povinný prijať každú platbu a je povinný s ňou zaobchádzať rovnakým spôsobom, ako by ju zaplatil sám daňový subjekt.²⁸² Pokiaľ však daň nebude odvedená riadne a včas, správca dane musí z úradnej povinnosti vykonať úkony smerujúce k jej vyrubeniu. V uvedenej súvislosti môže ďalšie nejasnosti vyvolať tá skutočnosť, že zákon o miestnych daniach nijakým spôsobom neupravuje vzájomný vzťah medzi platiteľom dane a zástupcom platiteľa dane najmä v situáciách, keď je odplatné prechodné ubytovanie sprostredkované zástupcom platiteľa dane a ten dohodu so správcou dane **neuzavrel**. Ide pritom o otázky, ktoré by mali byť predmetom priamo zákonnej právnej úpravy.

Určitým zvýhodnením zástupcu platiteľa dane za ubytovanie je skutočnosť, že osobitné ustanovenia pre zástupcu platiteľa dane výslovne vylučujú uplatnenie postupu podľa Daňového poriadku vzťahujúceho sa na neoznačenú platbu dane, pokiaľ zástupca platiteľa dane preukáže, že k odvedeniu dane došlo v dôsledku chyby v písaní, počítaní alebo inej zrejmej nesprávnosti.²⁸³ Daňový poriadok, ako všeobecný predpis regulujúci správu daní, túto možnosť pritom sám nepripúšťa a neumožňuje vrátenie neoznačenej platby dane zaplatenej hoci aj omylom na účet iného daňového subjektu, ale umožňuje len jej preúčtovanie na účet daňového subjektu a tiež len v tom rozsahu, v akom je táto suma evidovaná ako daňový preplatok.

Právnou úpravou obdobnou slovenskému zákonu o miestnych daniach sa zaoberal Súdny dvor v prejudiciálnom konaní vo veci **C-674/20**. V tomto konaní Súdny dvor posudzoval nariadenie vlády Regiónu Brusel – hlavné mesto z 23. decembra 2016 o regionálnej dani z turistických ubytovacích

²⁸² § 55 ods. 11 Daňového poriadku.

²⁸³ Pozri § 41c zákona o miestnych daniach.

zariadení (ďalej len „nariadenie Regiónu Brusel – hlavné mesto“ alebo „regionálna belgická právna úprava“),²⁸⁴ podľa ktorého sa **sprostredkovateľom** rozumie **akákoľvek** fyzická alebo právnická osoba, ktorá za odplatu ponúka k dispozícii ubytovaciu jednotku na trhu turistického ruchu, zaisťuje turistickú propagáciu turistického ubytovacieho zariadenia alebo ponúka služby, prostredníctvom ktorých môžu prevádzkovatelia a turisti navzájom nadviazať priamy kontakt.²⁸⁵ Už v tomto aspekte možno pozorovať zásadný rozdiel od slovenskej právnej úpravy miestnej dane za ubytovanie, v zmysle ktorej je zástupcom platiteľa dane podstatne užší okruh sprostredkovateľov, a to len sprostredkovatelia, ktorí prevádzkujú digitálne platformy. Ďalším rozdielom v regionálnej belgickej a zákonnej slovenskej právnej úprave teda je, že belgickú turistickú daň je (*bez ohľadu na zapojenie, resp. nezapojenie sprostredkovateľa*) povinný správcovi dane odvieť stále prevádzkovateľ turistického ubytovacieho zariadenia, zatiaľ čo v prípade slovenskej miestnej dane za ubytovanie je to priamo prevádzkovateľ digitálnej platformy ako sprostredkovateľ v postavení zástupcu platiteľa dane. Podľa posudzovanej regionálnej belgickej právnej úpravy je sprostredkovateľ povinný oznámiť v súvislosti s turistickými ubytovacími zariadeniami na základe písomnej žiadosti úradníkom určeným vládou údaje o prevádzkovateľovi a turistickom ubytovacom zariadení, ako aj počet prenocovaní a ubytovacích jednotiek využitých v priebehu predchádzajúceho roka, a to vo vzťahu k tým turistickým ubytovacím zariadeniam, pre ktoré vystupujú v postavení sprostredkovateľov alebo vedú reklamnú politiku.²⁸⁶ Z hľadiska právnych následkov umožňuje nariadenie Regiónu Brusel – hlavné mesto sprostredkovateľovi, ktorý neodpovie na takúto písomnú žiadosť uložiť správnu pokutu vo výške 10-tisíc EUR. Obdobnú oznamovaciu povinnosť pritom upravuje aj slovenský zákon o miestnych daniach, ktorý však súčasne nezakotvuje špecifickú sankciu pre zástupcu platiteľa dane v prípade ich nesplnenia.

Súdny dvor sa v rámci prvej prejudiciálnej otázky zaoberal posúdením, či dotknutá právna úprava, podľa ktorej sprostredkovatelia nevystupujú priamo ako osoby povinné daň zaplatiť v prospech správcu dane, t. j. právna úprava, ktorá sa *netýka vlastnej daňovej povinnosti a platby dane priamo*, avšak ukla-

²⁸⁴ Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný v rámci vnútroštátneho konania o zrušenie čl. 12 nariadenia Regiónu Brusel – hlavné mesto, ktorú podala spoločnosť Airbnb Ireland UC.

²⁸⁵ Rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 27. apríla 2022 vo veci C-674/20, Airbnb Ireland UC proti Région de Bruxelles-Capitale, bod 14.

²⁸⁶ Ibidem, bod 17.

dá sprostredkovateľom procesnoprávnú oznamovaciu povinnosť, je takisto vylúčená z rozsahu pôsobnosti smernice o elektronickom obchode, v zmysle ktorej sa jej ustanovenia nevzťahujú na daňovú oblasť.²⁸⁷ Súdny dvor pri posúdení tejto otázky zdôraznil povahu a osobitosti daňových vecí, keď uviedol, že hoci sprostredkovatelia nie sú osobami povinnými platiť túto daň:

- správou, ktorej sú tieto informácie určené, je daňová správa,
- dotknuté ustanovenie je súčasťou daňovej právnej úpravy,
- informácie, ktorých zaslanie toto ustanovenie ukladá, sú v ich podstate neoddeliteľné od uvedeného predpisu, keďže len na ich základe možno identifikovať osobu skutočne povinnú zaplatiť túto daň, základ tejto dane a v dôsledku toho určiť vlastnú výšku dane.²⁸⁸

V tomto rozsudku teda Súdny dvor zdôraznil, že aj procesnoprávne ustanovenia a nimi ukladané povinnosti s cieľom identifikovať osobu podliehajúcu dani a určiť výšku dane sú svojou povahou neoddeliteľné od právnej úpravy, ktorej sú súčasťou. Aj tieto ustanovenia patria do „daňovej oblasti“, ktorá je výslovne vylúčená z pôsobnosti smernice o elektronickom obchode.²⁸⁹

Následne bola posudzovaná dotknutá právna úprava, ktorá ukladá sprostredkovateľom oznamovaciu povinnosť v kontexte zákazu obmedzovať slobodu poskytovať služby podľa čl. 56 ZFEÚ. Pri posúdení tejto otázky Súdny dvor zdôraznil, že v konkrétnej veci vnútroštátna práva úprava ukladá povinnosť vyhovieť tejto oznamovacej povinnosti:

- bez ohľadu na **sídlo subjektu**, t. j. bez ohľadu na členský štát jeho usadenia a zároveň
- bez ohľadu na **spôsob, akým tieto subjekty vykonávajú sprostredkovanie**, či už digitálne alebo inými spôsobmi nadviazania kontaktu.²⁹⁰

Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že právna úprava, ktorá je uplatniteľná na **všetky hospodárske subjekty** vykonávajúce svoje činnosti na vnútroštátnom území, ktorej predmetom *nie je úprava podmienok* týkajúcich sa poskytovania služieb dotknutých podnikov a ktorej *obmedzujúce účinky*,

²⁸⁷ Táto otázka bola vnútroštátnym súdom položená aj v súvislosti s rozsudkom Súdneho dvora (veľká komora) z 19. decembra 2019 vo veci C-390/18, ktorý súvisí s trestným konaním proti X za účasti Airbnb Ireland UC, ktorého záverom bolo, že posudzované služby spoločnosti Airbnb sú službami informačnej spoločnosti v zmysle smernice o elektronickom obchode (pozri podkapitolu 1.1).

²⁸⁸ Rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 27. apríla 2022 vo veci C-674/20, Airbnb Ireland UC proti Région de Bruxelles-Capitale, bod 33.

²⁸⁹ Ibidem, bod 34.

²⁹⁰ Ibidem, bod 40.

ktoré by mohla mať na slobodné poskytovanie služieb, sú *príliš neisté a príliš nepriame* na to, aby sa povinnosť, ktorú stanovuje, mohla považovať za spôsobilú obmedziť túto slobodu, neodporuje zákazu stanovenému v článku 56 ZFEÚ.²⁹¹

V tomto aspekte však možno opätovne podrobiť komparácii a identifikovať rozdiel medzi posudzovanou regionálnou úpravou turistickej dane v Bruseli a zákonnou úpravou miestnej dane za ubytovanie v zmysle zákona o miestnych daniach. Na rozdiel od posudzovanej úpravy slovenský zákon o miestnych daniach ako **zástupcu platiteľa dane** vymedzuje priamo **len prevádzkovateľov digitálnych platforiem**. Ako problematické sa tak môže javiť *selektovanie prevádzkovateľov digitálnych platforiem* od iných subjektov poskytujúcich sprostredkovateľské služby využitím iných komunikačných prostriedkov.²⁹²

Aj napriek uvedenému, spoločnosť Airbnb v konaní namietala možný diskriminačný účinok posudzovanej právnej úpravy v tom zmysle, že v praxi sa táto úprava reálne dotýka konkrétnejšie **len sprostredkovateľských služieb digitálnych platforiem**. Z uvedeného dôvodu je táto právna úprava podľa spoločnosti Airbnb nediskriminačnej povahy len teoreticky. Predmetnú námietku síce Súdny dvor nevyvrátil, avšak zároveň poukázal na vývoj technologických prostriedkov a súčasnú konfiguráciu trhu sprostredkovateľských služieb a konštatoval, že *„táto väčšia povinnosť je však len odrazom väčšieho počtu transakcií uskutočnených týmito sprostredkovateľmi a ich príslušných trhových podielov“* a nevyplýva z toho žiadna diskriminácia.²⁹³

V závere odôvodnenia rozhodnutia poukázal Súdny dvor aj na skutočnosť, že práve v prípade sprostredkovateľských služieb poskytovaných digitálne sa prípadné dodatočné náklady spojené s plnením oznamovacej povinnosti ukazujú byť malé, pretože dotknuté údaje sú uchovávané mechanicky.²⁹⁴ V predmetnej veci prípadný rozpor dotknutej právnej úpravy s čl. 56 ZFEÚ identifikovaný nebol.

²⁹¹ Rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 27. apríla 2022 vo veci C-674/20, Airbnb Ireland UC proti Région de Bruxelles-Capitale, bod 42.

²⁹² Zároveň možno v tomto svetle posúdiť aj zákon o dani z príjmov, ktorý osobitne reguluje sprostredkovanie služieb prepravy alebo ubytovania, a to **aj prostredníctvom digitálnej platformy**.

²⁹³ Ibidem, bod 44.

²⁹⁴ Ibidem, bod 47.

3 NADNÁRODNÉ INICIATÍVY ZDAŇOVANIA DIGITÁLNYCH SLUŽIEB – ICH VECNÉ VYMEDZENIE, POTENCIÁLNE LIMITY A PERSPEKTÍVY

3.1 EÚ: Spoločný systém zdaňovania digitálnych služieb a jeho úskalia

Na úrovni EÚ boli výzvy vyplývajúce z digitalizácie a potreba prispôsobenia súčasných pravidiel zdaňovania podmienkam digitálnej ekonomiky zdôraznené v rámci viacerých oznámení Európskej komisie.²⁹⁵ Všeobecným cieľom európskeho riešenia digitálneho zdaňovania je zabezpečiť, aby sa zisky zdaňovali tam, kde sa hodnota skutočne vytvára. Okrem tohto všeobecného cieľa sleduje európske riešenie aj ďalšie parciálne ciele, ktorými sú ochrana integrity a riadneho fungovania jednotného vnútorného trhu, predchádzanie narúšaniu vnútroštátnych základov daní z príjmov v dôsledku digitalizácie, a tým aj zabezpečenie udržateľnosti verejných financií členských štátov.²⁹⁶

V tejto súvislosti bol 21. marca 2018 vypracovaný **európsky balík v oblasti digitálneho zdaňovania**, ktorý zahŕňal pôvodne dva návrhy smerníc spravádzané oznámením Komisie Európskemu parlamentu a Rade z 21. marca 2018 s názvom *Nadišiel čas vytvoriť moderný, spravodlivý a účinný štandard zdaňovania pre digitálne hospodárstvo*. Prvým návrhom smernice z roku 2018 je **návrh smernice DST**,²⁹⁷ ktorý predstavuje bázu pre vytvorenie spoločného systému zdaňovania digitálnych služieb formou dane z vý-

²⁹⁵ Príkladmo možno uviesť oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade z 21. septembra 2017: **Spravodlivý a efektívny daňový systém v EÚ pre digitálny jednotný trh** COM(2017/0547 final. Európska komisia v predmetnom oznámení súčasne konštatovala **potrebu reformy medzinárodného daňového rámca** tak, aby bola vytváraná hodnota zachytená na daňové účely a pre prípad, že pokrok a dosiahnutie dohody na medzinárodnej úrovni bude náročné a zdĺhavé vyjadřila potrebu prijať vlastné riešenia v rámci EÚ.

²⁹⁶ Pracovný dokument útvarov komisie. *Zhrnutie posúdenia vplyvu. Sprievodný dokument k návrhu smernice Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou k návrhu smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb* {COM(2018) 147 final}, {COM(2018) 148 final}, {SWD(2018) 81 final} z 21. marca 2018 SWD(2018) 82 final.

²⁹⁷ Poznámka: odvodené od „digital services tax“.

nosov z poskytovania určitých digitálnych služieb v EÚ (ďalej len „daň z digitálnych služieb“ alebo „DST“). Tento návrh mal byť pôvodne *dočasným riešením* zdaňovania digitálnej ekonomiky. Prijatie dočasných opatrení zdaňovania digitálnej ekonomiky malo byť promptným riešením na zabezpečenie daňovej spravodlivosti a rovného postavenia subjektov pôsobiacich na trhu do času prijatia komplexného riešenia. Zároveň bola potreba prijatia dočasného riešenia odôvodňovaná aj rizikom fragmentácie vnútorného trhu postupným prijímaním unilaterálnych opatrení jednotlivými štátmi. Vopred však bolo deklarované, že na to, aby dočasné riešenie splnilo svoj účel, musí okrem základných požiadaviek súladu s medzinárodnou daňovo-právnou reguláciou, špecificky so zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia spĺňať aj požiadavku jeho reálnej uskutočniteľnosti v krátkom čase. Cieľom dočasného riešenia tak bolo vytvorenie dane zameranej na nové obchodné modely, ktorú bude možné implementovať jednoducho.²⁹⁸ Druhým návrhom smernice z roku 2018 je **návrh smernice SDP**,²⁹⁹ ktorý vymedzuje pravidlá zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou. Vo vzťahu k návrhu smernice DST mal tento druhý návrh smernice SDP predstavovať *komplexné riešenie* spočívajúce vo vytvorení moderného právneho rámca zdaňovania príjmov právnických osôb v EÚ, ktorý bude pokrývať aj nové digitálne obchodné modely. V roku 2018 však členské štáty EÚ nedosiahli konsenzus na dočasnom riešení, t. j. na zavedení dane z digitálnych služieb v zmysle návrhu smernice DST. Z uvedeného dôvodu s motívom postúpiť v rokovaní o dočasnom riešení zdaňovania digitálnych služieb v EÚ, bol v marci roku 2019 vypracovaný *kompromisný návrh dočasného riešenia* s podstatne užším rozsahom vecnej pôsobnosti, a to **návrh smernice DAT**,³⁰⁰ ktorý mal byť základom pre spoločný systém zdanenia digitálnej reklamy formou dane z výnosov z poskytovania služieb digitálnej reklamy (ďalej len „daň z digitálnej reklamy“ alebo „DAT“).

Okrem uvedených návrhov smerníc boli na úrovni EÚ na účely riešenia výziev vyplývajúcich z digitalizácie zvažované viaceré možnosti. Dopadová štúdia k európskemu balíku smerníc digitálneho zdaňovania z roku 2018 vymedzila tri hlavné možnosti, a to pokiaľ ide o *komplexné riešenie*:

²⁹⁸ Bližšie k myšlienke dočasného riešenia zdaňovania digitálnych služieb pozri European Commission: *Impact Assessment, Commission staff working document (21 March 2018)*. SWD(2018) 81 final/2, s. 53 a nasl.

²⁹⁹ Poznámka: odvodené od „significant economic presence“.

³⁰⁰ Poznámka: odvodené od „digital advertising tax“.

- prvou možnosťou bola zmena pravidiel pre spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov právnických osôb (CCCTB),
- druhou možnosťou bolo prijatie smernice o digitálnej stálej prevádzkarni (návrhu smernice SDP) spolu s uplatňovaním zásad pridelovania zisku s určitými úpravami pravidiel pre spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov právnických osôb (CCCTB),
- treťou možnosťou, ktorá bola v roku 2018 zároveň uprednostňovanou možnosťou, bolo prijatie druhej možnosti, t. j. smernice o digitálnej stálej prevádzkarni s pravidlami pripisovania ziskov za súčasného odporúčania Európskej komisie³⁰¹ na zmenu relevantných pravidiel voči tretím štátom.³⁰²

Z uvedeného vyplýva, že na úrovni EÚ boli a sú zvažované možnosti regulácie digitálneho zdaňovania tak v oblasti priamych, ako aj nepriamych daní.

Tabuľka 10 Zvažované možnosti európskej regulácie (vybraných aspektov) digitálneho zdaňovania

NÁVRH	CHARAKTER RIEŠENIA	
	Z HLADISKA ČASU	Z HLADISKA SPÔSOBU ZDANENIA
Návrh smernice DST	dočasné riešenie	nepriama daň
Návrh smernice SDP	komplexné riešenie	priama daň
Návrh smernice DAT	dočasné kompromisné riešenie	nepriama daň
Zmena pravidiel CCCTB	komplexné subsidiárne riešenie	priama daň
Digitálna stála prevádzkareň a pridelovanie ziskov v zmysle pravidiel CCCTB	komplexné subsidiárne riešenie	priama daň
Digitálna stála prevádzkareň, pridelovanie ziskov v zmysle pravidiel CCCTB a odporúčanie na úpravu vzťahov s tretími štátmi	komplexné subsidiárne, preferované riešenie	priama daň a <i>soft law</i> odporúčanie

Zdroj: vlastné spracovanie.

³⁰¹ Pozri Commission Recommendation of 21. 3. 2018 relating to the corporate taxation of a significant digital presence, Brussels, 21. 3. 2018 C(2018) 1650 final.

³⁰² European Commission. *Impact Assessment, Commission staff working document (21 March 2018)*. SWD(2018) 81 final/2, s. 29.

Obdobne, ako aj v iných oblastiach, možnosti postupu EÚ a prijatia európskeho riešenia v oblasti digitálneho zdaňovania je potrebné v prvom rade posudzovať z pohľadu právomocí EÚ.³⁰³ V tomto aspekte má zásadný význam práve klasifikácia daní na priame a nepriame, keď sú **daňové právomocí EÚ** s ohľadom na znenie primárneho práva značne rozdielne v oblasti priameho a nepriameho zdaňovania. Daňová harmonizácia sa postupne stala *de facto* jednou z ťažiskových oblastí daňovej politiky EÚ, samozrejme, tam, kde to neodporuje základnej zásade prenesenia právomocí a zásadám subsidiarity a proporcionality.³⁰⁴ V súlade so zásadou prenesenia právomocí preniesli členské štáty na EÚ v primárnom práve, konkrétne v **čl. 113 ZFEÚ, právomoc prijať pravidlá na zosúladovanie právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania, aby sa tým zabezpečilo vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu a zabránilo narušovaniu hospodárskej súťaže**. Uvedené ustanovenie predpokladá jednomyselné rozhodnutie Rady EÚ prijaté v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom. Na druhej strane **oblasť priameho zdaňovania** v súčasnosti patrí do právomocí členských štátov a daňové právomocí EÚ v tejto oblasti predstavujú pomerne zložitý a niekedy aj vnútorne rozporný fenomén.³⁰⁵ Primárne právo, konkrétne **čl. 115 ZFEÚ**, umožňuje vydanie *smernice na aproximáciu zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov, ktoré priamo ovplyvňujú vytvorenie alebo fungovanie vnútorného trhu*. Obdobne aj uvedené ustanovenie predpokladá jednomyselné rozhodnutie Rady EÚ v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom. Na rozdiel od oblasti nepriameho zdaňovania, ustanovenia zmlúv, t. j. ZFEÚ ani ZEÚ výslovne v rámci svojich ustanovení priame zdaňovanie nezmieňujú.³⁰⁶ Pri vymedzení čl. 115 ZFEÚ ako právneho základu legislatívnych návrhov smerníc v oblasti priamych daní je konštantne deklarované, že aj keď sa v uvedenom ustanovení výslovne nezmieňuje priame zdaňovanie, tento článok sa doteraz dôsledne používa ako štandardný právny základ pre legislatívne iniciatívy harmonizáciu v oblasti priamych daní. Uvedený článok determinujúci pod-

³⁰³ Rozlišujeme tri hlavné druhy právomocí EÚ, a to: výlučné právomocí (čl. 3 ZFEÚ), spoločné právomocí (čl. 4 ZFEÚ) a podporné právomocí (čl. 6 ZFEÚ).

³⁰⁴ BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: ŠafárikPress, 2020, s. 34 – 35.

³⁰⁵ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019, s. 828.

³⁰⁶ HELMINEN, M. *EU Tax Law as Part of the Legal System*. In: *EU Tax Law – Direct Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2022, s. 7.

mienky späť priamo s vnútorným trhom možno označiť aj ako akúsi **klauzu flexibility dotýkajúcu sa vnútorného trhu**,³⁰⁷ na základe ktorej už boli prijaté viaceré smernice týkajúce sa čiastkových opatrení v oblasti priamych daní,³⁰⁸ pričom snahou EÚ v oblasti priamych daní je pokiaľ nie harmonizovať, aspoň *koordinovať* systém priameho zdaňovania.³⁰⁹

3.1.1 Návrh smernice DST a návrh smernice DAT

Návrhom smernice DST sa mal v EÚ na právnom základe čl. 113 ZFEÚ zaviesť spoločný systém zdanenia digitálnych služieb. Tento návrh v jednotlivých ustanoveniach obsiahnutých celkovo v piatich kapitolách³¹⁰ vymedzuje základné pojmy, zdaniteľné výnosy a zdaniteľné služby, zdaniteľné osoby, miesto zdanenia, sadzbu dane, vznik daňovej povinnosti, výpočet dane a ďalšie súvisiace prvky a povinnosti.

V rámci všetkých zdaniteľných digitálnych služieb v zmysle návrhu smernice DST je reflektované poskytovanie služieb prostredníctvom **digitálneho rozhrania**, ktorým sa rozumie *akýkoľvek softvér vrátane webovej lokality alebo jej časti a aplikácií vrátane mobilných aplikácií, ktorý je prístupný pre používateľov*.³¹¹ Pri vymedzení digitálneho rozhrania návrhmi európskych smerníc možno pozitívne hodnotiť extenzívny prístup pri definovaní tohto obchodného modelu, ktorý sa neobmedzuje výlučne na konkrétne

³⁰⁷ ŠTRKOLEC, M. et al. *Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, s. 129.

³⁰⁸ Napríklad:

- smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu,
- smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch,
- smernica Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov a iné.

³⁰⁹ Bližšie k harmonizácii priamych a nepriamych daní v EÚ pozri BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019, s. 819 – 840.

³¹⁰ Ide o tieto kapitoly:

- **kapitola 1** vymedzuje predmet úpravy a základné pojmy,
- **kapitola 2** reguluje miesto zdanenia, daňovú povinnosť a výpočet dane,
- **kapitola 3** vymedzuje povinnosti zdaniteľnej osoby vrátane povinnosti podať daňové priznanie,
- **kapitola 4** upravuje administratívnu spoluprácu,
- **kapitola 5** obsahuje záverečné ustanovenia.

³¹¹ Čl. 2 ods. 3 návrhu smernice DST.

prostriedky a spôsoby prístupu k rozhraniam, keď je zrejmé, že pod tento pojem spadajú vo všeobecnosti *akékoľvek softvéry* umožňujúce pripojenie používateľom technickými prostriedkami.

Podľa čl. 3 ods. 1 návrhu smernice DST sa za **zdaniteľné výnosy** považujú výnosy vyplývajúce z poskytovania **zdaniteľných služieb**, ktorými sú:

- umiestňovanie reklamy zacielenej na používateľov digitálneho rozhrania na dané digitálne rozhranie (**digitálna reklama**);
- sprístupňovanie viacstranného digitálneho rozhrania používateľom, ktoré im umožňuje nájsť iných používateľov a komunikovať s nimi, čo môže uľahčiť aj poskytovanie príslušných dodávok tovaru alebo služieb priamo medzi používateľmi (**digitálne sprostredkovateľské služby**);
- prenos zhromaždených údajov o používateľoch, ktoré sa získali z činností týchto používateľov na digitálnych rozhraniach (**prenos údajov**).

Na myslí sa pritom majú celkové hrubé výnosy bez dane z pridanej hodnoty a iných podobných daní. Tým sa zdôrazňuje, že okrem dane z pridanej hodnoty a iných podobných daní nie je ustanovená možnosť uplatňovania iných výdavkov. Zdaniteľné výnosy sa považujú za prijaté v okamihu ich splatnosti bez ohľadu na to, či príslušné sumy boli aj skutočne zaplatené.³¹² Daň z digitálnych služieb v zmysle návrhu smernice DST je vo svojom navrhovanom znení obrátovou daňou a je vyčlenená z rozsahu pôsobnosti zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

Zdaniteľnou osobou je subjekt, ktorý kumulatívne spĺňa dve podmienky, resp. prahové hodnoty týkajúce sa:

- celkovej výšky **celosvetových zdaniteľných výnosov** za účtovné obdobie,³¹³ ktorá musí presiahnuť 750 miliónov EUR,
- celkovej výšky **zdaniteľných výnosov získaných v rámci EÚ** za účtovné obdobie, ktorá prekračuje 50 miliónov EUR.³¹⁴

V prípade subjektu patriaceho do konsolidovanej skupiny sa uvedené prahové hodnoty sledujú na úrovni skupiny ako celku. Zdaniteľná osoba je zároveň osobou zodpovednou za platbu tejto dane.³¹⁵

Pri vymedzení miesta zdanenia a pri vymedzení daňového nexu kladie návrh smernice DST dôraz na **lokalizáciu používateľov**. Generálne pravidlo

³¹² Čl. 3 ods. 5 návrhu smernice DST.

³¹³ Účtovným obdobím sa podľa čl. 4 ods. 3 návrhu smernice DST rozumie účtovné obdobie, na ktoré sa vzťahujú posledné dostupné finančné závierky vydané subjektom pred koncom príslušného zdaňovacieho obdobia.

³¹⁴ Čl. 4 ods. 1 návrhu smernice DST.

³¹⁵ Táto zdaniteľná osoba má okrem základnej platobnej povinnosti aj ďalšie povinnosti nepeňažného charakteru, napríklad:

miesta určenia vychádza z toho, že zdaniteľné výnosy sa považujú v zdaňovacom období za získané v členskom štáte, ak sa v tomto členskom štáte v danom zdaňovacom období nachádzajú používatelia zdaniteľnej služby. Miesto zdanenia, resp. to, kedy sa v danom členskom štáte nachádzajú používatelia zdaniteľnej služby, sa následne vymedzuje osobitne vo vzťahu ku každej zdaniteľnej službe (pozri ďalej). V tejto súvislosti sa členský štát, v ktorom sa používa zariadenie používateľa, má určiť v každom prípade odkazom na IP adresu³¹⁶ zariadenia alebo akoukoľvek inou metódou geolokalizácie, ktorá je presnejšia.³¹⁷ V každom prípade identifikácie členského štátu, v ktorom sa nachádza používateľ, sa majú údaje obmedziť výlučne na zistenie členského štátu bez možnosti identifikácie týchto používateľov. Zároveň sa zdôrazňuje, že uvedené pravidlá pre miesto zdanenia sa uplatnia bez ohľadu na miesto, odkiaľ sa vykonáva príslušná dodávka tovaru alebo služby a bez ohľadu na to, odkiaľ sa vykonáva platba za zdaniteľnú službu. Zároveň sa uvedené pravidlá uplatnia bez ohľadu na to, či používatelia peňažne prispeli k tvorbe zdaniteľných výnosov.

Pokiaľ ide o **digitálnu reklamu**, v zmysle návrhu smernice DST sú pri jej zdaňovaní relevantné najmä tieto východiská:

- Digitálna reklama bude podliehať zdaneniu bez ohľadu na to, či subjekt zodpovedný za umiestnenie reklamy je zároveň vlastníkom digitálneho rozhrania, na ktorom sa reklama zobrazuje. Za poskytovateľa služby digitálnej reklamy bude považovaný **subjekt zodpovedný za umiestnenie reklamy** na digitálne rozhranie aj vtedy, pokiaľ nie je sám vlastníkom tohto rozhrania.³¹⁸
- Pri vymedzení miesta (resp. členského štátu), kde sa nachádza používateľ služby digitálnej reklamy, je rozhodujúce **zobrazenie reklamy** na

– **oznamovaciu povinnosť**, ktorú plní vo vzťahu k členskému štátu identifikácie elektronickými prostriedkami do 10 pracovných dní od konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom jej vznikla daňová povinnosť (čl. 9 návrhu smernice DST),

– **povinnosť podať daňové priznanie** pre daň z digitálnych služieb v členskom štáte identifikácie, a to elektronicky do 30 pracovných dní od skončenia zdaňovacieho obdobia (čl. 14 návrhu smernice DST),

– povinnosti týkajúce sa **vedenia účtovníctva, záznamov a iné povinnosti** s cieľom zabezpečiť, aby bola daň z digitálnych služieb skutočne zaplatená, ktoré sú oprávnené ustanoviť členské štáty (čl. 18 návrhu smernice DST).

³¹⁶ **IP adresa** sa v rámci základných pojmov návrhu smernice DST vymedzuje ako séria číslíc priradená sieťovým zariadeniam na ulahčenie ich komunikácie cez internet. Pozri čl. 2 ods. 6 návrhu smernice DST

³¹⁷ Čl. 5 ods. 5 návrhu smernice DST.

³¹⁸ Čl. 3 ods. 3 návrhu smernice DST.

zariadení používateľa v čase jeho použitia v danom členskom štáte v danom zdaňovacom období s cieľom prístupit' k digitálnemu rozhraniu.³¹⁹

- Medzi členské štáty budú výnosy z umiestňovania reklamy na rozhraní rozdelené v pomere, ktorý zodpovedá **počtu zobrazení reklamy** na zariadení používateľa v danom zdaňovacom období v danom štáte. Zobrazenie reklamy používateľmi z tretích krajín bude zohľadňované na určenie proporcionálneho rozdelenia výnosov medzi členské štáty, následne však zdaneniu podliehať, samozrejme, nebude.³²⁰

Druhú zdaniteľnú službu predstavujú **digitálne sprostredkovateľské služby**, ktorých podstata spočíva v sprístupnení online platformy a umožnení spojenia medzi používateľmi. Pri sprostredkovateľských službách návrh smernice DST diferencuje dve skupiny týchto služieb, a to: *i*) služby, ktoré zahŕňajú viacstranné digitálne rozhranie, ktoré uľahčuje poskytovanie príslušných dodávok tovaru alebo služieb priamo medzi používateľmi a následne *ii*) služby, ktoré zahŕňajú viacstranné digitálne rozhranie takého druhu, ktorý nemožno subsumovať pod predchádzajúce vymedzenie tzv. *ostatné sprostredkovateľské služby*. Vo vzťahu k sprostredkovateľským službám v rámci prvej skupiny je pre určenie miesta zdanenia rozhodujúce, že:

- používateľ **používa zariadenie** v danom členskom štáte v danom zdaňovacom období na prístup k digitálnemu rozhraniu a **uzatvára transakciu** prostredníctvom tohto zariadenia a
- výnosy vyplývajúce z poskytovania sprostredkovateľských služieb sa rozdeľujú medzi členské štáty v **pomere k počtu používateľov**, ktorí uzatvorili v danom zdaňovacom období transakciu v rámci digitálneho rozhrania.

Z vymedzeného vecného rozsahu návrhu smernice DST vyplýva, že mimo rozsahu jej pôsobnosti je digitálny maloobchod spočívajúci v predaji tovaru a služieb priamo spotrebiteľom pomocou digitálneho rozhrania. V prípade tzv. zmiešaných obchodných modelov poskytujúcich služby spočívajúce v sprístupnení digitálneho rozhrania a súčasne uskutočnení predaja tovaru prostredníctvom digitálneho rozhrania výnosy vyplývajúce z predaja tova-

³¹⁹ Čl. 5 ods. 2 písm. a) návrhu smernice DST. Zdaňovanie online reklamy pritom môže vo všeobecnosti vychádzať z koncepcie zdaňovania **zobrazenia reklamy** na rozhraní v určitom štáte (tzv. model ceny za zobrazenie) alebo z koncepcie **zdaňovania reálneho kliknutia** používateľom na danú reklamu na rozhraní v určitom štáte (tzv. model ceny za kliknutie). Pozri FUCHS, Ch. *The Online Advertising Tax as the Foundation of a Public Service Internet*. London: University of Westminster Press, 2018, s. 80.

³²⁰ European Commission. *Impact Assessment, Commission staff working document* (21 March 2018) SWD(2018) 81 final/2 s. 151.

ru nie sú považované za zdaniteľné výnosy podľa návrhu smernice DST.³²¹ V načrtnutom prípade fungovania obchodného modelu spočíva tvorba hodnoty v hodnote tovaru alebo služby a digitálne rozhranie je len prostriedkom uzatvorenia obchodu.

Pokiaľ ide o tzv. *ostatné sprostredkovateľské služby*, pre prístup používateľov k digitálnemu rozhraniu sa od používateľov v zásade vyžaduje registrácia alebo vytvorenie konta používateľa. Na zriadenie a existenciu tohto konta, či už počas celého, alebo časti zdaňovacieho obdobia, nadväzujú aj pravidlá týkajúce sa miesta zdanenia a určenia podielu celkových zdaniteľných výnosov, ktoré sa považujú za získané v jednotlivých členských štátoch. Pri ostatných sprostredkovateľských službách platí, že:

- používateľ sa nachádza v členskom štáte, ak má počas celého alebo počas časti zdaňovacieho obdobia konto, ktoré mu umožňuje prístup k digitálnemu rozhraniu, a toto konto bolo vytvorené pomocou zariadenia v danom členskom štáte,
- výnosy vyplývajúce z ostatných sprostredkovateľských služieb sa rozdelia medzi členské štáty v pomere k počtu používateľov, ktorí mali počas celého alebo časti zdaňovacieho obdobia konto umožňujúce ich prístup k digitálnemu rozhraniu.

Práve pri digitálnych sprostredkovateľských službách návrh smernice DST obsahuje širokú škálu služieb, ktoré zdaneniu v zmysle explicitne uvedených výnimiek podliehať nebudú z dôvodu ich osobitného charakteru. Z rámca týchto výnimiek možno uviesť napríklad sprístupňovanie digitálneho rozhrania, ktorého jediným alebo hlavným účelom je sprístupniť digitálny obsah používateľom. Táto výnimka zo zdaniteľných sprostredkovateľských služieb bola zakotvená z dôvodu, že prípadná interakcia medzi používateľmi má len doplnkový charakter k poskytovaniu digitálneho obsahu. Tieto výnimky sú vymedzené v čl. 3 ods. 4 návrhu smernice DST, a to aj odkazom na prílohu I k smernici Európskeho parlamentu a Rady 2014/65/EÚ z 15. mája 2014 o trhoch s finančnými nástrojmi, ktorou sa mení smernica 2002/92/ES a smernica 2011/61/EÚ.

Treťou zdaniteľnou službou je podľa návrhu smernice DST **prenos zhromaždených údajov o používateľoch**, ktoré sa získali z činností týchto používateľov na digitálnych rozhraniach. Pre miesto zdanenia vo vzťahu k tejto zdaniteľnej službe je rozhodujúce, že:

³²¹ Ibidem, s. 155.

- používateľ použil na prístup k digitálnemu rozhraniu zariadenie v danom členskom štáte, či už v danom, alebo predchádzajúcom zdaňovacom období a zároveň takto vygenerované údaje boli prenesené v danom zdaňovacom období,
- podiel celkových zdaniteľných výnosov pripadajúcich na členský štát sa určí podľa počtu používateľov, ktorých údaje boli vygenerované.

Vo vzťahu k tejto digitálnej službe je potrebné zdôrazniť, že zhromažďovanie údajov samo osebe nie je zdaniteľnou udalosťou. Zhromaždené údaje môžu slúžiť aj výlučne na interné účely podniku a k ich prenosu vôbec nemusí dôjsť. Daň z digitálnych služieb sa vzťahuje na prenos údajov získaných zo špecifickej aktivity používateľov digitálneho rozhrania.

Následne znenie návrhu smernice DST predpokladá určenie pomeru zdaniteľných výnosov zdaniteľnej osoby, ktoré sa v zmysle predtým uvedených pravidiel považujú za získané v danom členskom štáte, v ktorom budú podliehať zdaneniu. Na takto určený podiel zdaniteľných výnosov bude aplikovaná sadzba dane vo výške 3 %.³²²

Návrh smernice DAT, ako už bolo vymedzené, je vnímaný ako potenciálny dočasný nástroj so značne užším rozsahom pôsobnosti, pretože sa zameriava výlučne na digitálnu reklamu. Podstatný mechanizmus zdaňovania digitálnej reklamy ostal nezmenený, t. j. aj tento návrh vychádzal zo zdaňovania príslušného podielu celkových hrubých výnosov z poskytovania služieb digitálnej cieľovej reklamy v členskom štáte zobrazenia reklamy na zariadení používateľa v čase používania zariadenia v danom členskom štáte pri uplatnení sadzby dane vo výške 3 %.³²³ Detailnejšie sa vymedzuje **cieľová reklama** ako *akákoľvek forma digitálnych komerčných oznamov na účely podpory produktu, služby alebo značky, zameraných na používateľov digitálneho rozhrania na základe zozbieraných údajov o nich*.³²⁴ Oproti návrhu smernice DST bolo pri jeho zostavení uskutočnených zopár technických zmien, a to napríklad pri určení členského štátu, v ktorom sa používa zariadenie používateľa, alebo pri zaokrúhľovaní súm príslušného podielu zdaniteľných výnosov v rámci výpočtu dane. Aj v prípade návrhu smernice DAT sa má v prvom rade zohľadniť **IP adresa**, avšak alternatívne prostriedky a iné geolokalizačné nástroje možno použiť, len pokiaľ táto IP adresa nie je k dispozícii.³²⁵

³²² Čl. 6, 7 a 8 návrhu smernice DST.

³²³ Porovnaj čl. 3, 4, 5, 8 návrhu smernice DAT.

³²⁴ Čl. 2 ods. 5a) návrhu smernice DAT.

³²⁵ Aj voči návrhu smernice DAT boli vznášané členskými štátmi určité námietky. Sporným aspektom bolo aj naďalej napríklad stanovenie **prahových hodnôt** pre zdaniteľné osoby,

Tabuľka 11 Daňový nexus a alokačný mechanizmus v zmysle návrhov smerníc DST a DAT

ZDANITEĽNÁ SLUŽBA	DAŇOVÝ NEXUS	ALOKAČNÝ MECHANIZMUS
Digitálna reklama	zobrazenie reklamy na zariadení používateľa	pomer počtu zobrazení reklamy na zariadení používateľa v danom členskom štáte
Digitálne sprostredkovateľské služby	<ul style="list-style-type: none"> – použitie zariadenia a uzatvorenie transakcie používateľom – existencia konta používateľa vytvoreného v danom štáte 	<ul style="list-style-type: none"> – pomer počtu užívateľov, ktorí uzatvorili transakciu – pomer počtu užívateľov, ktorí mali konto
Prenos zhromaždených údajov	použitie zariadenia používateľom, vygenerovanie a prenos údajov subjektom	pomer počtu používateľov, ktorých údaje boli vygenerované

Zdroj: vlastné spracovanie.

Transpozíčné ustanovenia návrhov dočasného riešenia predpokladali, že návrh smernice DST sa bude po jeho prijatí v Rade a po prijatí zákonov, právnych predpisov alebo iných opatrení členskými štátmi uplatňovať od **1. januára 2020**³²⁶ a ustanovenia návrhu smernice DAT od **1. januára 2022**.³²⁷

Dočasnosť riešenia pritom v prípade návrhu smernice DST nebola pôvodne ani výslovne vyjadrená. Návrh smernice DAT ako kompromisný dočasný návrh už v rámci transpozíčných ustanovení obsahuje aj doložku, podľa ktorej sa účinnosť ustanovení tejto smernice skončí po nadobudnutí platnosti revízií dohodnutých na úrovni OECD týkajúcich sa zdaňovania príjmov právnických osôb na účely riešenia výziev vyplývajúcich z digitalizácie alebo najneskôr do 31. decembra 2025.³²⁸ Obdobne pokiaľ ide o ďalší z deklarovaných cieľov, a to ochranu integrity jednotného vnútorného trhu v nad-

ktoré by sa podľa niektorých delegácií mali takisto znížiť v nadväznosti na úzky rozsah pôsobnosti. Okrem toho bol aj naďalej namietaný **vecný rozsah** tohto návrhu a vyňatie prenosu zhromaždených údajov o používateľoch z rozsahu pôsobnosti tohto návrhu. Pozri návrh smernice DAT, bod III, s. 3.

³²⁶ Čl. 25 ods. 1 návrhu smernice DST.

³²⁷ Čl. 25 ods. 1 návrhu smernice DAT.

³²⁸ Čl. 25 ods. 4 návrhu smernice DAT.

vážnosti na rozšírenie unilaterálnych mechanizmov, návrh smernice DST sa na rozdiel od riešenia OECD týmito unilaterálnymi mechanizmami nezaoberá. Nad rámec uvedeného, namietaná fragmentácia vnútorného trhu unilaterálnymi opatreniami by si vyžadovala identifikáciu a posúdenie vplyvu unilaterálnych opatrení na vnútorný trh v rovine konkrétnej, a nielen všeobecne deklarovanie tohto rizika.³²⁹ Fragmentácia vnútorného trhu deklarovaná v súvislosti s unilaterálnymi opatreniami je podľa niektorých autorov len iným pomenovaním pre „rozdielne dane jednotlivých členských štátov“, ku ktorým sú jednotlivé členské štáty pri absencii harmonizácie oprávnené.³³⁰ Na druhej strane však práve harmonizáciu daní možno označiť za základ pre zjednotenie systému digitálneho zdaňovania v rámci EÚ.³³¹

Obdobne ako bolo uvedené pri unilaterálnych daniach z digitálnych služieb (DST) a daniach z digitálnej reklamy (DAT), aj pri návrhu smernice DST sa viedli diskusie týkajúce sa teoretickej koncepcie tejto dane. Na rozdiel od unilaterálnych digitálnych daní, objasnenie teoretickej koncepcie dane z digitálnych služieb je v tejto súvislosti relevantné pre posúdenie právneho základu jej možnej harmonizácie obsiahnutého v primárnom práve EÚ. Návrh smernice DST, ako aj návrh smernice DAT boli vymedzené na právnom základe čl. 113 ZFEÚ, t. j. v oblasti nepriameho zdaňovania. Dopadová štúdia v súvislosti s teoretickou koncepciou dane z digitálnych služieb (DST) uvádza, že *daň z digitálnych služieb vykazuje s ohľadom na jej (preferované) charakteristiky viacero prvkov nepriamej dane, a preto je potrebné s ňou zaobchádzať popri dani z pridanej hodnoty a spotrebných daniach ako s ďalšou*

³²⁹ HASLEHNER, W. EU and WTO Law Limits on Digital Business Taxation. In: HASLEHNER, W. et al. (ed.). *Tax and the Digital Economy*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V., 2019, s. 40.

³³⁰ Clifford Chance. *Missing the target? The surprising scope of the proposed new EU digital services tax* [online]. s. 9. [cit. 14.04.2023]. Dostupné na: <<https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/PDFDocuments/eu-digital-services-tax-clifford-chance-client-briefing.pdf>>. Vybrané členské štáty napr. *Dánsko a Malta* spochybňujú, že návrh smernice DST rešpektuje **zásadu subsidiarity** tak, ako je vymedzená v čl. 5 ods. 3 ZEÚ a nestotožňujú sa s názorom, podľa ktorého je sledovaný cieľ možné **dosiahnuť lepšie na európskej úrovni než na úrovni vnútroštátnej**. Výbor pre európske záležitosti dánskeho parlamentu uvádza, že Dánsko by malo trvať na zásade, že **daňová politika nespadá do právomoci EÚ**. Pozri odôvodnené stanovisko dánskeho parlamentu k uplatňovaniu zásad subsidiarity a proporcionality [online]. [cit. 14.04.2023]. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_9153_2018_INIT&qid=1618763578305&from=EN>.

³³¹ Pozri BABČÁK, V. Europeizácia slovenského daňového práva (skutočnosť a vízia). *Ius et Administratio*, 2015, č. 1, s. 4 – 46.

daňou nepriameho charakteru.³³² Na účely klasifikácie určitej dane ako dane nepriameho charakteru je potrebné ju posúdiť z hľadiska troch základných prvkov systému nepriameho zdaňovania. Nepriame dane sú spravidla:

- uvalené na určitú transakciu ako spotrebu alebo výrobu,
- nezohľadňujú celkové možnosti platiť túto daň na strane platiteľa dane,
- samotná metóda zdaňovania *ex lege* predpokladá rozdiel medzi osobou formálne vymedzenou ako platiteľ dane a subjektom, ktorý materiálne znáša daňové bremeno.

Sporným v prípade navrhovanej dane z digitálnych služieb môže byť splnenie tretieho vymedzeného znaku, ktorý je zároveň často považovaný za rozhodujúci znak determinujúci daň ako nepriamu. Totiž v kontraste so zákonným prenosom daňového bremena návrh smernice DST daňovo zaťažuje priamo osoby poskytujúce zdaniteľné digitálne služby, ktoré sú zároveň osobami formálne zodpovednými za platbu tejto dane.³³³ Uvedené nie je dotknuté ani tým, že daňové bremeno môže byť fakticky prenesené na koncového používateľa v cene digitálnej služby.³³⁴ Prenesenie daňového bremena s ohľadom na zdaňovanie celkových hrubých výnosov prichádza do úvahy, najmä pokiaľ ide o digitalizované podniky s nízkou ziskovou maržou.³³⁵

Odhladnuc od hybridného charakteru dane z digitálnych služieb, diskusie nazerajúce na daň z digitálnych služieb v kritickej rovine sponchybujú vymedzenie čl. 113 ZFEÚ ako právneho základu pre vytvorenie spoločného systému dane z digitálnych služieb v EÚ aj v prípade klasifikácie dane z digitálnych služieb ako dane nepriameho charakteru. Ustanovenie čl. 113 ZFEÚ totiž umožňuje prijímanie pravidiel v oblasti nepriameho zdaňovania len v rozsahu, ktorý je **nevyhnutý na zabezpečenie a vytvorenie vnútorného trhu a zabránenie narušovaniu hospodárskej súťaže**. Fungovanie vnútorného trhu, a tým naplnenie tejto základnej podmienky pre harmonizáciu systému DST a DAT na úrovni EÚ môže v prípade návrhov smerníc DST

³³² European Commission. *Impact Assessment, Commission staff working document (21 March 2018)*. SWD(2018) 81 final/2, s. 20.

³³³ HASLEHNER, W. EU and WTO Law Limits on Digital Business Taxation. In: HASLEHNER, W. et al. (ed.). *Tax and the Digital Economy*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B. V., 2019, s. 36 – 40.

³³⁴ Prenesenie daňového bremena môže mať zákonný alebo aj **faktický charakter**. Pozri BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019, s. 32.

³³⁵ Clifford Chance. *Missing the target? The surprising scope of the proposed new EU digital services tax* [online]. 2018 [cit. 14.04.2023]. Dostupné na: <<https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/PDFDocuments/eu-digital-services-tax-clifford-chance-client-briefing.pdf>>.

a DAT ovplyvňovať vysoké riziko vzniku dvojitého alebo dokonca viacnásobného zdanenia tých istých výnosov daňou z digitálnych služieb (DST) alebo daňou z digitálnej reklamy (DAT) a následne aj daňou z príjmov právnických osôb.

V záujme zamedzenia dvojitého zdanenia sa zvažuje umožnenie odpočítania zaplatenej dane z digitálnych služieb (DST) alebo dane z digitálnej reklamy (DAT) od základu dane z príjmov právnických osôb (*maximálne do výšky zaplatenej dane z digitálnych služieb*), t. j. poskytnutie určitej formy daňového kreditu. V prvom rade je potrebné zdôrazniť, že tento navrhovaný mechanizmus zamedzenia dvojitého zdanenia nie je obsiahnutý v rámci normatívneho textu návrhov smerníc. Návrh smernice DST uvádza, že „**sa očakáva**, že členské štáty na svojom území umožnia podnikom odpočítať zaplatenú daň z digitálnych služieb ako náklady z dane z príjmov právnických osôb bez ohľadu na to, či sú obidve dane zaplatené v tom istom členskom štáte alebo v inom členskom štáte“.³³⁶ A následne návrh smernice DAT obdobne uvádza, že „**nemalo by sa členskému štátu brániť**, aby umožňoval podnikom odpočítať zaplatenú daň z digitálnej reklamy zo základu dane z príjmov právnických osôb na svojom území, bez ohľadu na to, či sú obe dane zaplatené v tom istom členskom štáte alebo v rôznych“.³³⁷ Už aj systematické zaradenie navrhovaného mechanizmu zamedzenia dvojitého zdanenia mimo normatívneho textu samo osebe demonštruje problematickosť jeho presadenia, ktorá súvisí s oklieštenými právomocami EÚ ovplyvňovať základ vnútroštátnych priamych daní z príjmov členských štátov. Prijatie mechanizmu zamedzenia dvojitého zdanenia tak, ako bol navrhovaný vo forme smernice, by malo za následok prenikanie ďalších harmonizačných prvkov do oblasti priameho zdaňovania, čo by bolo problematique už aj z titulu vymedzenia čl. 113 ZFEÚ ako právneho základu.³³⁸ V tomto smere sa v európskom rámci zdá *pro futuro* vhodnejším uvažovať o uplatnení iného nástroja, ktorým sa zamedzenie

³³⁶ Návrh smernice DST, bod 27, s. 20.

³³⁷ Návrh smernice DAT, bod 27, s. 11. Aj z porovnania formulácie návrhu na uplatnenie tohto mechanizmu na zamedzenie dvojitého zdanenia v prípade návrhu smernice DST, podľa ktorého „**očakáva sa...**“ a následne v prípade návrhu smernice DAT, podľa ktorého „**nemalo by sa brániť...**“, možno vyvodiť, že návrh smernice DAT už tento návrh formuluje menej razantne.

³³⁸ V súvislosti s vytvorením harmonizovaného spoločného systému dane z digitálnych služieb sa s ohľadom na jej **hybridný charakter** možno podľa niektorých autorov domnievať, či by jej zavedenie nebolo krokom ku kreovaniu východiskovej pozície EÚ pre harmonizovanie systému zdaňovania príjmov právnických osôb v EÚ. HRABČÁK, L., STOJÁKOVÁ, M. Digitálna ekonomika, digitálne služby a daň z digitálnych služieb – hrozba alebo výzva pre normotvorcov? *Studia Iuridicia Cassoviensia*, 2020, roč. 8, č. 1, s. 19.

dvojitého zdanenia dosiahne pre členské štáty možno prijateľnejším spôsobom, ktorým môže byť eventuálne oslobodenie tohto príjmu od dane z príjmov právnických osôb.³³⁹

Je zrejmé, že v kontexte vnútorného trhu musí základné slobody vyplývajúce zo zmlúv rešpektovať rovnako tak európske riešenie, ako aj unilaterálne opatrenia jednotlivých členských štátov. Osobitne je však potrebné zohľadniť, že limity vyplývajúce zo základných slobôd vnútorného trhu sa uplatňujú v praxi mierne odlišne pre EÚ ako celok v porovnaní s **unilaterálnymi opatreniami** členských štátov. Uvedené vyplýva v prvom rade z toho, že samotné riziko fragmentácie vnútorného trhu a porušenia niektorej zo základných slobôd je nižšie v prípade existencie **spoločných pravidiel** prijatých na úrovni EÚ a uplatňujúcich sa jednotne v rámci EÚ ako celku pre všetky členské štáty, než je to v prípade unilaterálneho riešenia prijatého členským štátom a uplatňujúcim sa jednostranne len v rámci jeho právneho poriadku.³⁴⁰ Aj doktrína sa zhoduje v tom, že dotknutý subjekt by mal väčšiu šancu na úspech, pokiaľ by vo svetle základných slobôd namietal priamo vnútroštátne daňové opatrenie než ustanovenia smerníc.³⁴¹ Rozhodujúca v tomto smere bude, samozrejme, aj identifikácia harmonizovaných prvkov dane z digitálnych služieb a miera voľnej úvahy ponechaná členským štátom v rámci daňovej harmonizácie v oblasti digitálneho zdaňovania.

Určitá medzera však môže eventuálne nastať, pokiaľ je vnútroštátne ustanovenie prijaté a uplatňuje sa ako **výnimka** predpokladaná a prípustná samotnou smernicou. Poukázať možno aj na prístup Súdneho dvora, ktorý vo svojom rozsudku z 5. októbra 2004 vo veci C-475/01, Komisia Európskych spoločenstiev proti Helénskej republike napríklad rozhodol, že vnútroštátna právna úprava, konkrétne nižšia daňová sadzba spotrebnej dane uplatňujúca sa výlučne na vnútroštátny alkohol prijatá na základe ustanovenia smernice, ktoré výslovne pripúšťa ustanovenie zníženej sadzby dane, rešpektuje

³³⁹ Formulácia jednoznačných pravidiel, ktoré poskytujú daňovým subjektom **úľavu od dvojitého zdanenia**, je jedným z aspektov, ktoré môžu napomôcť akceptácii obsahu daňovo-právnych noriem zo strany verejnosti. Pozri BUNN, D., ASEN, E., ENACHE, C. Digital Taxation around the world. *Tax Foundation* [online], s. 11 [cit. 23.03.2023]. Dostupné na: <<https://files.taxfoundation.org/20200610094652/Digital-Taxation-Around-the-World1.pdf>>.

³⁴⁰ HASLEHNER, W. EU and WTO Law Limits on Digital Business Taxation. In: HASLEHNER, W. et al. (ed.). *Tax and the Digital Economy*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B. V., 2019, s. 40.

³⁴¹ MASON, R., PARADA, L. The legality of Digital Taxes in Europe. *Virginia Tax Review*. 2020. *Virginia Public Law and Legal Theory Research Paper*. No. 2020-50. *Virginia Law and Economics Research Paper*. No. 2020-10, s. 10.

podmienky tejto smernice. Súdny dvor sa tak obmedzil na posúdenie vnútroštátnej právnej úpravy vychádzajúcej zo sekundárneho právneho aktu len vo svetle tohto právne záväzného aktu sekundárneho práva. Súdny dvor síce konštatoval, že za uvedených okolností žaloba smeruje priamo k posúdeniu „zákonnosti“ ustanovenia smernice, pričom ďalej už neskúmal súlad tejto vnútroštátnej úpravy s primárnym právom, a to konkrétne čl. 110 ZFEÚ³⁴² (v danom čase čl. 90 Zmluvy o Európskom spoločenstve). Súdny dvor sa obmedzil len na zdôraznenie právnej povahy aktov Spoločenstva, a to tým, že: „... akty inštitúcií Spoločenstva v zásade požívajú **prezumpciu zákonosti**, a majú preto právne účinky dovtedy, kým neboli derogované, zrušené v **konaní o žalobe o neplatnosť** alebo **vyhlásené za neplatné** v nadväznosti na návrh na začatie prejudiciálneho konania alebo námietku nezákonnosti³⁴³ a že závažnosť následkov, ktoré sa spájajú s vyslovením **ničotnosti aktu inštitúcií Spoločenstva** si vyžaduje, aby z dôvodov právnej istoty toto vyslovenie bolo vyhradené na skutočne **výnimočné predpoklady**“³⁴⁴

3.1.2 Návrh smernice SDP

Návrh smernice SDP, ako je zrejmé aj z jeho úplného názvu, rieši otázky vyplývajúce z digitalizácie v oblasti priameho zdaňovania príjmov právnických osôb na právnom základe čl. 115 ZFEÚ. Tento návrh v zmysle vymedzenia predmetu úpravy stanovuje pravidlá, ktorými sa *i*) rozširuje stála prevádzkareň tak, ako sa používa v jednotlivých členských štátoch, aby zahŕňala aj **významnú digitálnu prítomnosť**, prostredníctvom ktorej sa úplne alebo čiastočne uskutočňuje obchodná činnosť, a *ii*) stanovuje určité **zásady pripisovania ziskov** významnej digitálnej prítomnosti alebo s ohľadom na ňu.³⁴⁵ Zo systematického hľadiska návrh smernice SDP v jednotlivých ustanoveniach štruktúrovaných do troch kapitol³⁴⁶ vymedzuje rozsah pôsobnos-

³⁴² Podľa čl. 110 ZFEÚ: „Žiaden členský štát nezdaní výroby z iných členských štátov nijakou priamou alebo nepriamou vnútroštátnou daňou prevyšujúcou dane ukladané priamo či nepriamo na podobné domáce výrobky.“

³⁴³ Rozsudok Súdneho dvora (plenárne zasadnutie) z 5. októbra 2004 vo veci C-475/01, Komisia Európskych spoločenstiev proti Helénskej republike, bod 18.

³⁴⁴ Ibidem, bod 20.

³⁴⁵ Čl. 1 návrhu smernice SDP.

³⁴⁶ Ide o tieto kapitoly:

- **kapitola 1** vymedzuje základné pravidlá pre rozsah pôsobnosti, predmet úpravy a základné pojmy,
- **kapitola 2** je venovaná významnej digitálnej prítomnosti,
- **kapitola 3** reguluje záverečné ustanovenia.

ti týchto pravidiel, účelovo vymedzuje základné pojmy, podrobne vymedzuje významnú digitálnu prítomnosť a v rámci záverečných ustanovení okrem iného kreuje poradný výbor „DigiTax“.

Kľúčovou otázkou pri návrhu smernice SDP je už samotné vymedzenie rozsahu jeho pôsobnosti. Podľa navrhovaného rozsahu pôsobnosti tejto smernice sa jej ustanovenia v základnej rovine uplatnia na **subjekty bez ohľadu na to, kde majú sídlo na účely zdaňovania príjmov právnických osôb, či už je to v členskom štáte, alebo v tretej krajine**³⁴⁷ (pozri ďalej). V rámci vymedzenia základných pojmov sa okrem iného vymedzujú napríklad aj priamo digitálne služby. V porovnaní s vecným rozsahom návrhov smerníc DST a DAT, návrh smernice SDP obsahuje najširšie vymedzenie digitálnych služieb. Vymedzenie digitálnych služieb v návrhu smernice SDP je inšpirované vymedzením *elektronicky poskytovaných služieb* na účely dane z pridanej hodnoty.³⁴⁸ Základným znakom digitálnych služieb je, že ide o služby poskytované prostredníctvom internetu alebo elektronickej siete, pričom poskytovanie týchto služieb sa súčasne vyznačuje týmito znakmi:

- poskytovanie týchto služieb je automatizované,
- poskytovanie týchto služieb si vyžaduje minimálny ľudský zásah³⁴⁹ a zároveň,
- poskytovanie týchto služieb znemožňuje absencia digitálnych technológií.³⁵⁰

Ústredným inštitútom tohto návrhu je inovatívny inštitút **významnej digitálnej prítomnosti**, ktorá má kreovať stálu prevádzkareň. Významná digitálna prítomnosť podľa čl. 4 návrhu smernice SDP vzniká v určitom členskom štáte v zdaňovacom období, ak *i*) podnik uskutočňuje prostredníctvom nej obchodnú činnosť, ktorá pozostáva úplne alebo čiastočne z poskytovania digitálnych služieb (*všeobecné pravidlo*) a zároveň *ii*) je splnená jedna alebo

³⁴⁷ Čl. 2 návrhu smernice SDP.

³⁴⁸ Vymedzenie digitálnych služieb v čl. 3 ods. 5 návrhu smernice SDP zahŕňa rovnaké druhy služieb ako vymedzenie „*elektronicky poskytovaných služieb*“ podľa čl. 7 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Pozri European Commission. *Impact Assessment, Commission staff working document (21 March 2018)*. SWD(2018) 81 final/2, s. 50.

³⁴⁹ Pre poskytovanie digitálnej služby je rozhodujúca potreba ľudského zásahu **na strane poskytovateľa** tejto služby, opomínajúc potrebu ľudského zásahu na strane používateľa. Potreba minimálneho ľudského zásahu bude zachovaná aj v prípade nutnosti pravidelnej údržby a opravy problémov spojených s fungovaním systému. Pozri návrh smernice SDP, s. 8.

³⁵⁰ Čl. 3 ods. 5 návrhu smernice SDP.

niekoľko z nasledujúcich podmienok (*kritériá testu významnej digitálnej prítomnosti*):

- podiel **celkových výnosov** dosiahnutých v danom zdaňovacom období a v dôsledku poskytnutia daných digitálnych služieb *používateľom, ktorí sa nachádzajú v danom členskom štáte* v danom zdaňovacom období je vyšší ako 7 miliónov EUR,
- počet **používateľov** jednej alebo niekoľkých digitálnych služieb, ktorí sa nachádzajú v danom členskom štáte v danom zdaňovacom období je vyšší ako 100 000,
- počet **obchodných zmlúv** na poskytovanie akejkoľvek digitálnej služby, ktoré uzavrú v danom zdaňovacom období používatelia, ktorí sa nachádzajú v danom členskom štáte, je vyšší ako 3 000.³⁵¹

Týmto ukazovateľmi a ich prahovými hodnotami je formulovaný tzv. **test významnej digitálnej prítomnosti**. Návrh smernice SDP zároveň zdôrazňuje komplementárny charakter testu významnej digitálnej prítomnosti k akýmkoľvek ďalším testom stálej prevádzkarne vyplývajúcich či už z vnútroštátneho práva, alebo práva Únie (*opomína sa rámec daňových zmlúv*) (pozri ďalej), či už v súvislosti s poskytovaním digitálnych služieb, alebo bez tejto súvislosti.³⁵² V rámci významnej digitálnej prítomnosti a jej jednotlivých ukazovateľov sú parciálne pravidlá daňového nexu vymedzené na obdobných zásadách ako v prípade návrhov smerníc DST a DAT. Na účely významnej digitálnej prítomnosti platí, že používateľ sa nachádza v určitom členskom štáte:

- v prípade používania digitálnych služieb, pokiaľ v ňom **používa zariadenie** na prístup k digitálnemu rozhraniu, prostredníctvom ktorého sa poskytujú digitálne služby,³⁵³ čo sa určí takisto prostredníctvom IP adresy alebo inej metódy geolokalizácie, ktorá je presnejšia,³⁵⁴
- v prípade uzatvárania obchodných zmlúv, ak v ňom má **sídlo** na účely zdaňovania príjmov právnických osôb alebo **stálu prevádzkareň**, pokiaľ má sídlo v tretej krajine.³⁵⁵

Ako zdaniteľné príjmy sú vymedzené zisky pripísateľné významnej digitálnej prítomnosti alebo s ohľadom na ňu. Pravidlá pripisovania ziskov významnej hospodárskej prítomnosti spočívajú na už zaužívaných zásadách,

³⁵¹ Čl. 4 ods. 3 návrhu smernice SDP.

³⁵² Čl. 4 ods. 2 návrhu smernice SDP.

³⁵³ Porovnaj čl. 4 ods. 4 návrhu smernice SDP a čl. 5 ods. 2 návrhu smernice DST.

³⁵⁴ Porovnaj čl. 4 ods. 6 návrhu smernice SDP a čl. 5 ods. 5 návrhu smernice DST.

³⁵⁵ Čl. 4 ods. 5 písm. b) návrhu smernice SDP.

t. j. vychádzajú z princípu nezávislého vzťahu a analýzy funkcií, aktív a rizík.³⁵⁶ Zároveň však tieto pravidlá funkčnej analýzy zohľadňujú hospodársky významné činnosti významnej digitálnej prítomnosti, ktorými sú činnosti vykonávané podnikom prostredníctvom digitálneho rozhrania, ktoré súvisia s používateľmi alebo s údajmi.³⁵⁷

Tabuľka 12 Test významnej digitálnej prítomnosti podľa návrhu smernice SDP

UKAZOVATELE	PRAHOVÉ HODNOTY	DAŇOVÝ NEXUS
celkové výnosy³⁵⁸ z poskytovania digitálnych služieb používateľom	podiel celkových výnosov > 7 miliónov EUR	použitie zariadenia na prístup k digitálnemu rozhraniu
počet používateľov digitálnych služieb	počet používateľov > 100 000	
uzatvorenie obchodných zmlúv	počet obchodných zmlúv > 3 000	existencia sídla/stálej prevádzkarne, pokiaľ má podnik sídlo v tretej krajine

Zdroj: vlastné spracovanie.

Zohľadňujúc implikácie vyplývajúce zo siete bilaterálnych daňových zmlúv je potrebné mať na zreteli, že **na rozdiel od návrhov smerníc DST a DAT sa návrh smernice SDP z vecného hľadiska prekrýva s rozsahom pôsobnosti zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia**. V tomto smere návrh smernice SDP výslovne ustanovuje, že sa jeho ustanovenia uplatnia aj vo vzťahoch me-

³⁵⁶ Čl. 5 ods. 2 návrhu smernice SDP.

³⁵⁷ V zmysle **demonštratívneho výpočtu** patria medzi hospodársky významné činnosti najmä:

- zhromažďovanie, ukladanie, spracúvanie, analýza, nasadzovanie a predaj údajov používateľa,
- zhromažďovanie, ukladanie, spracúvanie a zobrazovanie používateľom vytvoreného obsahu,
- predaj reklamného priestoru online,
- sprístupňovanie obsahu vytvoreného tretími stranami na digitálnom trhu,
- poskytovanie inej digitálnej služby neuvedenej v predchádzajúcich bodoch.

Pozri čl. 5 ods. 5 návrhu smernice SDP.

³⁵⁸ Pozri čl. 3 ods. 6 návrhu smernice SDP, ktorý vymedzuje **výnosy** ako peňažné alebo nepeňažné príjmy z predaja alebo akýchkoľvek iných transakcií bez dane z pridanej hodnoty a iných daní a poplatkov vybraných v mene štátnych orgánov.

dzi **členskými štátmi a subjektmi majúcimi sídlo v tretej krajine**, s ktorou **má** členský štát uzatvorenú **bilaterálnu daňovú zmluvu**, pokiaľ táto zmluva **obsahuje ustanovenia obdobné ustanoveniam tohto návrhu**.³⁵⁹ Samotný návrh smernice SDP teda predpokladá, že jeho ustanovenia sa uplatnia na:

- subjekty, ktoré majú sídlo v niektorom z **členských štátov EÚ** bez akýchkoľvek implikácií spojenými s bilaterálnymi zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia, t. j. na tzv. intrakomunitárne situácie,³⁶⁰
- subjekty, ktoré majú sídlo na účely zdaňovania príjmov PO v **tretej krajine**, s ktorou **nemá** daný členský štát (t. j. členský štát, v ktorom sa zistí významná digitálna prítomnosť subjektu) regulované bilaterálne daňové vzťahy, keď vlastne ku kolízii návrhu smernice DST a bilaterálnej daňovej zmluvy ani nedochádza a
- subjekty, ktoré majú sídlo na účely zdaňovania príjmov PO v **tretej krajine**, s ktorou členský štát **má** osobitne upravené bilaterálne daňové vzťahy, ktoré však ustanovujú pravidlá obdobné pravidlám **významnej digitálnej prítomnosti**. (Hoci v tomto prípade môže byť otázne, či sa formálne uplatnia pravidlá smernice, alebo pravidlá bilaterálnej zmluvy. Z teleologického hľadiska bude dosiahnutý zamýšľaný výsledok, resp. uvedené ustanovenie možno tiež vnímať ako snahu o zdôraznenie riešenia zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.)

Mimo rozsahu pôsobnosti tak podľa návrhu smernice SDP ostávajú len subjekty, ktoré majú sídlo na účely zdaňovania príjmov PO v **tretej krajine**, s ktorou daný členský štát **má** uzatvorenú bilaterálnu daňovú zmluvu, ktorá **vylúči uplatnenie pravidiel smernice** o významnej digitálnej prítomnosti.

Z uvedeného vyplýva, že návrh smernice SDP vymedzením rozsahu jeho pôsobnosti predpokladá, že:

- **smernica SDP** by v prípade jej prijatia mala **prednosť** pred daňovými zmluvami uzatvorenými medzi členskými štátmi navzájom a naopak,
- v prípade daňových zmlúv uzatvorených medzi členskými štátmi na strane jednej a tretími krajinami na strane druhej by sa uplatňovali **ustanovenia daňových zmlúv**.

V tejto súvislosti sa v oblasti priamych daní do vzájomnej interakcie dostávajú tri právne systémy, a to:

- vnútroštátny daňový systém jednotlivých štátov (členských štátov EÚ, ako aj tretích krajín),

³⁵⁹ Čl. 2 návrhu smernice SDP.

³⁶⁰ Výlučne **vnútroštátne situácie** budú zdaňované na základe vnútroštátnych pravidiel o daňovej rezidencii subjektu.

- daňové právo EÚ,
- systém daňových zmlúv na zamedzenie dvojitého zdanenia.

Vo vzťahu ku všetkým uvedeným systémom je v prvom rade potrebné rešpektovať ich autonómiu. Uvedené systémy majú svoje vlastné ustanovenia, vlastný právny jazyk, ako aj pojmy.³⁶¹ Vzťah medzi vnútroštátnym daňovým právom a daňovým právom EÚ, ako aj vzťah medzi vnútroštátnym daňovým právom a daňovými zmluvami je v samostatných rovinách riešený jednak princípom prednosti práva EÚ a jednotlivými teóriami vzájomného vzťahu medzinárodného práva verejného a vnútroštátneho práva. Určité nejasnosti však môžu nastať pri vymedzení vzájomného vzťahu medzi daňovým právom EÚ, osobitne sekundárnym právom tvoreným smernicami v oblasti priamych daní a daňovými zmluvami v situáciách, keď bude medzi ich ustanoveniami identifikovaná kolízia.³⁶² Vzťah medzi právom EÚ a medzinárodnými zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia je determinovaný charakterom únievého práva ako právneho poriadku osobitnej povahy, čo sa prejavuje tak vo vzťahu k vnútroštátnemu právu, ako aj k právu medzinárodnému.³⁶³ Ide o ustanovenia inej povahy patriace do rôznych hierarchií, z čoho vyplývajú značné ťažkosti pri snahe o definovanie ich aplikačného poradia.³⁶⁴ Rozlišovať možno dve línie vzťahu práva EÚ v oblasti priamych daní a daňových zmlúv, a to intrakomunitárnu líniu uplatňujúcu sa v rámci vnútorného trhu a líniu uplatňujúcu sa v interakcii s tretími krajinami.

1. V rámci vnútorného trhu sa vykazuje vzťah medzi právom EÚ a bilaterálnymi daňovými zmluvami uzatvorenými medzi členskými štátmi navzájom.

V období pred nadobudnutím platnosti Lisabonskej zmluvy, t. j. pred 1. decembrom 2009 boli určité aspekty týkajúce sa bilaterálnych daňových zmlúv uzatváraných medzi členskými štátmi regulované v čl. 293 Zmluvy

³⁶¹ HELMINEN, M. EU Tax Law as Part of the Legal System. In: *EU Tax Law – Direct Taxation*, s. 6.

³⁶² Okrem posudzovaného návrhu smernice SDP je otázka vzájomného vzťahu daňového práva EÚ a práva medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia riešená aj v prípade **pravidiel proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam**. Pozri DE PIETRO, C. Tax Abuse and Legal Pluralism: Towards Concrete Solutions Leading to Coordination Between International Tax Treaty Law and EU Tax Law. *EC Tax Review*. 2020, roč. 29, č. 2, s. 84 – 96.

³⁶³ ŠTRKOLEC, M. et al. *Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, s. 150.

³⁶⁴ European Commission. *EC Law and Tax Treaties – Workshop of Experts*. Working document, Brussels, 9 June 2005 Ref. TAXUD E1/FR DOC (05) 2306, s. 7, bod 14.

o založení Európskeho spoločenstva,³⁶⁵ ktorý výslovne upravoval právo členských štátov v prípade potreby začať medzi sebou rokovania s cieľom zabezpečiť zrušenie dvojitého zdanenia v rámci Spoločenstva, t. j. výslovne odkazoval na uzatvorenie daňových zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.³⁶⁶ Primárne právo dnes obdobné ustanovenie neobsahuje.

Prípadné posúdenie ustanovení daňových zmlúv vo svetle práva EÚ v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora doposiaľ absentuje, resp. Súdny dvor sa v tejto oblasti obmedzuje skôr na zdôraznenie nasledujúceho:

- Súdny dvor **nemá právomoc** rozhodovať o tom, či členský štát, ktorý je zároveň zmluvnou stranou určitej daňovej zmluvy, t. j. „*členský zmluvný štát*“ porušil ustanovenia dvojstrannej daňovej zmluvy uzatvorenej medzi členskými štátmi, ktoré slúžia na odstránenie alebo zmiernenie negatívnych účinkov vyplývajúcich z koexistencie vnútroštátnych daňových systémov,
- Súdny dvor **nemôže ani preskúmať vzájomný vzťah** medzi vnútroštátnym opatrením a ustanoveniami daňovej zmluvy, keďže táto otázka nespadá do rámca výkladu práva Únie.³⁶⁷

Uvedená rozhodovacia činnosť však vychádza zo stavu neexistencie harmonizácie rozdelenia právomocí v oblasti priameho zdaňovania medzi členskými štátmi, ktorý by bol v dôsledku prijatia smernice SDP modifikovaný.

³⁶⁵ Podľa pracovného dokumentu Európskej komisie z roku 2005 predstavoval čl. 293 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva akýsi právny základ na prijatie opatrení v oblasti zamedzenia dvojitého zdanenia, hoci tento právny základ by mohol poskytovať aj čl. 94 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva (pozn. dnešný čl. 115 ZFEÚ), pretože dvojité zdanenie môže mať priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu. European Commission. *EC Law and Tax Treaties – Workshop of Experts*. Working document, Brussels, 9 June 2005 Ref. TAXUD E1/FR DOC (05) 2306, s. 7, bod 14.

³⁶⁶ Na právnom základe tohto článku bol medzi vysokými zmluvnými stranami Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva prijatý **Dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou ziskov združených podnikov** (Ú. v. ES L 225, 20.8.1990, s. 10 – 24) podpísaný 23. júla 1990 a platný od 1. januára 1995, známy tiež ako **Arbitrážny dohovor**. Následne bola v dotknutej oblasti na právnom základe čl. 115 ZFEÚ prijatá smernica Rady (EÚ) 2017/1852 z 10. októbra 2017 o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia v Európskej únii.

³⁶⁷ Pozri napríklad rozsudok Súdneho dvora (prvá komora) zo 16 júla 2009 vo veci C-128/08, Jacques Damseaux proti Belgickému kráľovstvu, bod 22.

2. V druhej línii sa vykazuje vzťah medzi právom EÚ a bilaterálnymi daňovými zmluvami uzatvorenými medzi členskými štátmi a tretími krajinami.

V tejto línii bolo súčasťou európskeho balíka digitálneho zdaňovania z roku 2018 aj *soft law* odporúčanie Európskej komisie na revíziu bilaterálnych zmlúv členských štátov s tretími krajinami. Otázka vzájomného vzťahu práva EÚ a bilaterálnych daňových zmlúv uzatvorených medzi členskými štátmi a tretími krajinami je riešená aj v čl. 351 ZFEÚ, podľa ktorého ustanovenia zmlúv (*ZEÚ a ZFEÚ*) neovplyvnia práva a povinnosti vyplývajúce z dohôd uzatvorených pred 1. januárom 1958 (*t. j. pred nadobudnutím platnosti tzv. Rímskych zmlúv zakladajúcich EHS a EURATOM*) alebo pre prístupujúce štáty pred dňom ich prístupu medzi jedným alebo viacerými členskými štátmi na jednej strane a jedným alebo viacerými tretími krajinami na strane druhej. Uvedený článok ZFEÚ teda osobitne nerieši situáciu týkajúcu sa zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorených medzi členskými štátmi navzájom a zároveň výslovne nerieši ani otázky týkajúce sa daňových zmlúv medzi členskými štátmi a tretími krajinami a ich vzťah k sekundárnemu právu.³⁶⁸ Vo svetle čl. 351 ZFEÚ doktrína rozlišuje osobitne nasledujúce situácie. Prvá situácia pokrýva I. daňové zmluvy medzi členskými štátmi a tretími krajinami uzatvorené pred 1. januárom 1958, resp. pred prístupným členského štátu do EÚ, keď práva a povinnosti vyplývajúce z daňových zmlúv ostávajú podľa čl. 351 ZFEÚ nedotknuté.

Modelová schéma 5 I. Daňové zmluvy uzatvorené s tretími krajinami podľa čl. 351 ZFEÚ

Daňová zmluva

1. január 1958/pristúpenie do EÚ



Zdroj: vlastné spracovanie.

Druhá situácia zahŕňa prípady, keď daňové zmluvy medzi členskými štátmi a tretími krajinami sú uzatvorené po 1. januári 1958, resp. po prístupení členského štátu do EÚ, čl. 351 ZFEÚ **výslovne nerieši**, t. j. ide teda o explicitne neregulovanú situáciu.³⁶⁹

³⁶⁸ Pozri PANZERI, I. Tax Treaties versus EU Law. Which Should Prevail? *European Taxation, Amsterdam: IBFD*. 2021, roč. 61, č. 4, s. 147.

³⁶⁹ *Ibidem*, s. 150.

Modelová schéma 6 II. Daňové zmluvy uzatvorené s tretími krajinami podľa čl. 351 ZFEÚ

1. január 1958/pristúpenie do EÚ

daňová zmluva



Zdroj: vlastné spracovanie.

3.2 OECD: Problémy spojené s BEPS a dvojpilierové riešenie daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie ekonomiky

V nadväznosti na rastúce obavy týkajúce sa agresívneho daňového plánovania nadnárodných spoločností (MNe), ktoré využívajú medzery v interakcii rôznych daňových systémov jednotlivých štátov s cieľom umelo znížiť dane a/alebo presunúť zisky do jurisdikcií s nižšou mierou zdanenia, vypracovala OECD v roku 2013 **Akčný plán BEPS**. Akčný plán BEPS vymedzil nasledujúcich 15 akcií, resp. opatrení zameraných na riešenie problémov spojených s BEPS:

- Akcia 1 – Daňové výzvy vyplývajúce z digitalizácie;
- Akcia 2 – Neutralizácia účinkov hybridných nesúladov;
- Akcia 3 – Pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti;
- Akcia 4 – Obmedzenie zahrnutia úrokov a iných finančných platieb;
- Akcia 5 – Škodlivé daňové praktiky (*minimálne štandardy*³⁷⁰);
- Akcia 6 – Predchádzanie zneužitíu zmlúv (*minimálne štandardy*);
- Akcia 7 – Prechádzanie umelému vyhýbaniu sa vzniku stálej prevádzkarne;
- Akcia 8, 9 a 10 – Transferové oceňovanie;
- Akcia 11 – Analýza údajov z BEPS;
- Akcia 12 – Pravidlá povinného zverejňovania;
- Akcia 13 – „Country-by-Country“ hlásenia (*minimálne štandardy*);

³⁷⁰ Minimálne štandardy BEPS sa zaviazali implementovať všetci členovia Inkluzívneho rámca OECD/G20. Rešpektovanie minimálnych štandardov podlieha rigoróznemu monitorovaciemu procesu (tzv. **peer-review**). Pozri OECD (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*. Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing Paris, s. 109.

- Akcia 14 – Proces vzájomnej dohody (*minimálne štandardy*);
- Akcia 15 – Multilaterálny nástroj (MLI).³⁷¹

Prvá akcia s názvom „**Daňové výzvy vyplývajúce z digitalizácie**“ sa zameriava práve na digitalizáciu ekonomiky v daňových súvislostiach, pričom OECD od počiatku prác na jednotlivých akciách BEPS zdôrazňuje vysokú aktuálnosť a potrebu riešenia otázok v tejto oblasti.³⁷² Daňové otázky spojené s digitalizáciou sa tak stali jednou z hlavných oblastí zamerania prác, ktoré inštitucionálne zastrešuje **Inkluzívny rámec OECD/G20 pre BEPS** vytvorený s cieľom umožniť čo najširšiemu okruhu zainteresovaných strán participovať na riešení otázok spojených s BEPS a digitalizáciou.³⁷³ Inkluzívny rámec OECD/G20 pre BEPS dnes tvoria okrem členov OECD a členov skupiny G20 aj vybrané rozvojové štáty.³⁷⁴ V tomto inštitucionálnom rámci sa OECD usiluje o dosiahnutie **globálneho konsenzu** a prijatie globálneho riešenia vo forme **multilaterálneho dohovoru**.

³⁷¹ Bližšie pozri OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, s. 13 – 26.

³⁷² Riešenie daňových výziev súvisiacich s digitálnou ekonomikou **komplexným spôsobom** však okrem prvej akcie úzko súvisí aj s ďalšími akciami, hlavne s opatreniami týkajúcimi sa **stálej prevádzkarne, transferového oceňovania**, najmä nehmotného majetku a tiež s **multilaterálnym nástrojom**. Jednotlivé akcie Akčného plánu BEPS možno kategorizovať do viacerých skupín, pričom v prvom rade možno rozlišovať:

- **akcie, ktoré riešia problémy BEPS primárne v trhovej jurisdikcii**, a to napr. šiesta akcia zameraná na zabránenie zneužitia zmlúv a siedma akcia týkajúca sa stálej prevádzkarne;
- **akcie, ktoré riešia problémy BEPS tak v trhovej, ako aj v materskej jurisdikcii** (tzv. „*ultimate parent jurisdictions*“), kam patrí najmä druhá akcia zaoberajúca sa neutralizáciou účinkov hybridných nesúládov, štvrtá akcia týkajúca sa zahrnutia úrokov a iných finančných platieb, piata akcia, ktorá rieši škodlivé daňové praktiky a v poradí ôsme až desiate akcie týkajúce sa transferového oceňovania;
- **akcie, ktoré riešia problémy BEPS primárne v materskej jurisdikcii**, najmä tretia akcia vymedzujúca pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti.

Bližšie pozri OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s. 87 – 93.

³⁷³ Inkluzívny rámec pre BEPS bol kreovaný OECD a skupinou G20 v roku **2016**. Plenárne zasadnutia Inkluzívneho rámca pre BEPS sa konajú **spravidla dvakrát ročne**, a to v januári na pôde OECD v Paríži a následne v druhej polovici roka v inom štáte, ktorý je členom tohto rámca. Na to, aby sa určitý štát mohol stať členom Inkluzívneho rámca pre BEPS, musí sa zaviazat k implementácii balíka opatrení BEPS a zaplatiť ročný členský poplatok.

³⁷⁴ Pozri OECD. *Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* [online]. [cit. 15.04.2023]. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/?fbclid=IwAR2PimN2izhmbdGrbYrCTJ5Lq2kIsiUn2hU1oYlMu4dEQlWY3Gz8g7ZfMY8>>.

Po identifikácii tzv. širších daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie³⁷⁵ boli ešte v roku **2015** zo strany TFDE posudzované rôzne možnosti a koncepcie ich riešenia. V danom čase boli ako potenciálne možnosti riešenia týchto výziev zvažované:

- vytvorenie alternatívy k inštitútu **stálej prevádzkarne** a jej prahovým hodnotám, ktorá by bola založená na „signifikantnej ekonomickej prítomnosti“ („*significant economic presence*“),
- uvalenie novej **zrážkovej dane** („*withholding tax*“) na určité typy digitálnych transakcií, konkrétne na platby rezidentov a tuzemských stálych prevádzkarní z vymedzených digitálnych transakcií v prospech nerezidentských podnikov,
- zavedenie samostatného **vyrovnávacieho odvodu** („*equalisation lev*“).³⁷⁶

Pri posúdení týchto troch možností bola zvažovaná kombinácia prvkov všetkých troch uvedených možností tak, aby bola vytvorená kvázi nová koncepcia daňového nexu, na základe ktorého by dochádzalo k zdaňovaniu čistej hodnoty („*nexus for net-basis taxation*“). V uvedenom kontexte by zrážková daň uvalená na digitálne transakcie vystupovala ako nástroj na zabezpečenie zdaňovania čistej hodnoty na podklade nexu kreovaného signifikantnou ekonomickou prítomnosťou a nie ako samostatný nástroj zameraný na zdaňovanie hrubých výnosov.³⁷⁷ Následne vyrovnávací odvod by bol relatívne samostatným nástrojom na prekonanie rôznych ťažkostí spojených s pripisovaním ziskov v kontexte novej koncepcie daňového nexu. Zároveň však OECD zdôraznila, že v záujme zamedzenia dvojitého zdanenia by bolo vhodné tento vyrovnávací odvod smerovať skôr na situácie, v ktorých by

³⁷⁵ Pozri podkapitolu 1.2.1.

³⁷⁶ OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s. 106.

³⁷⁷ Záverečná správa k Akcii 1 BEPS z roku 2015 uvažuje o **zrážkovej dani** v dvoch rovinách, a to ako o

- mechanizme výberu dane uvalenej na čisté príjmy,
- samostatnom nástroji zdaňovania hrubých výnosov.

Zároveň bolo deklarované, že samostatná zrážková daň uvalená na hrubé výnosy by nebola vhodnou alternatívou zdaňovania čistého zisku. Ako jeden zo spôsobov na zmiernenie negatív zdaňovania hrubých výnosov bolo zvažované zníženie sadzby zrážkovej dane na pomerne nízku úroveň potenciálne zohľadňujúcu typickú ziskovú maržu, ktorá by musela byť vyvodená pomocou štatistickej analýzy. Bližšie pozri OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s. 115.

daný príjem buď nepodliehal korporátnej dani vôbec, alebo by bol zdaňovaný nízkou daňovou sadzbou. Pokiaľ ide o návrh spočívajúci vo vymedzení signifikantnej ekonomickej prítomnosti, táto by v sebe mala subsumovať faktory preukazujúce trvalú a účelnú interakciu s ekonomikou určitého štátu prostredníctvom digitálnych technológií alebo iných automatizovaných nástrojov. Za hlavný ukazovateľ signifikantnej ekonomickej prítomnosti podniku boli vzaté príjmy generované v jurisdikcii, v ktorej sa nachádzajú používatelia daných služieb. Už v danom čase bolo objasnené, že skutočnosť, že nerezidentský podnik trvalo generuje príjmy v určitej jurisdikcii však sama osebe nemusí postačovať na účely kreovania signifikantnej ekonomickej prítomnosti. Z tohto dôvodu už návrh signifikantnej ekonomickej prítomnosti z roku 2015 predpokladal, že na preukázanie trvalej a účelnej účasti na ekonomickom živote príslušného štátu bude musieť k hlavnému príjmovému faktoru pristúpiť najmenej jeden z ďalších digitálne a/alebo používateľsky orientovaných faktorov, ako napríklad:

- existencia základne používateľov a súvisiace získavanie údajov,
- objem digitálneho obsahu pochádzajúci z trhu príslušnej jurisdikcie,
- fakturácia a inkasovanie platieb v miestnej mene,
- údržba webovej stránky v miestnom jazyku,
- nepretržité vykonávanie aktivít v oblasti marketingu a podpory predaja, či už online, alebo iným spôsobom s cieľom získať zákazníkov.³⁷⁸

V roku 2015 síce nedošlo k prijatiu ani k výslovnému odporúčeniu prijatia jedného z uvedených možností riešenia daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie. Zároveň však bolo záverom konštatované, že jednotlivým štátom sa, samozrejme, ponecháva priestor pre implementáciu týchto mechanizmov do ich vnútroštátneho právneho poriadku, tak aby bol zabezpečený súlad s uzatvorenými bilaterálnymi daňovými zmluvami za súčasného ponechania priestoru pre implementáciu týchto mechanizmov hoci aj priamo do predmetných bilaterálnych daňových zmlúv.³⁷⁹

³⁷⁸ OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s. 106 – 117. Bližšie ku konceptu významnej digitálnej prítomnosti pozri SIMIČ, S. Významná digitálna prítomnosť – Budúcnosť zdaňovania príjmov právnických osôb? In: *Naděje právní vědy 2020. Právní věda v praxi*. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2021, s. 862 – 878.

³⁷⁹ OECD (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*. Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s. 19.

V ďalšom vývoji riešenia tzv. širších daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie bola v roku 2019 zo strany TFDE v dokumente predloženom na verejnú konzultáciu upriamená pozornosť na preskúmanie troch koncepcíne rôznych návrhov. Spoločným cieľom týchto troch návrhov založených na rôznych perspektívach bolo zachytenie hodnoty vytváratej činnosťou podniku alebo používateľmi v používateľskej alebo trhovej jurisdikcii, ktorá uniká aktuálnym pravidlám zdaňovania.³⁸⁰ V tejto súvislosti boli zvažované tieto tri návrhy:

1. **Návrh založený na účasti používateľov** („*user participation*“ *proposal*) vychádzal z myšlienky, že práve aktívna účasť používateľov a ich angažovanosť je rozhodujúcim zdrojom tvorby hodnoty digitálnych podnikov. Účasť používateľov je podľa OECD rozhodujúcou hnacou silou tvorby hodnoty najmä pre tri obchodné modely, a to platformy sociálnych sietí a médií, vyhľadávacie platformy a platformy, ktoré kreuujú online trhy. V zmysle tohto návrhu by malo byť právo zdaňovať príjmy priradené práve používateľskej jurisdikcii, t. j. jurisdikcii, v ktorej sa títo používatelia nachádzajú bez ohľadu na to, či v tejto jurisdikcii vykazuje určitú zdaniteľnú prítomnosť aj tento podnik.³⁸¹
2. **Návrh založený na nehmotnom majetku súvisiacom s marketingom, resp. na „marketingovom nehmotnom majetku“**³⁸² („*marketing intangibles*“ *proposal*) mal reflektovať najmä prípady, keď nadnárodná skupina spoločností fakticky pôsobí v určitej jurisdikcii, či už na diaľku, alebo prostredníctvom obmedzenej miestnej prítomnosti, a to s cieľom kreovať základňu používateľov alebo vytvoriť a využiť nehmotný majetok iným spôsobom. Ide o prípady, keď dochádza k tzv. *funkčnému prepojeniu* marketingového nehmotného majetku s príslušnou trhovou

³⁸⁰ OECD (2019). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, s. 8.

³⁸¹ Ibidem, s. 9 – 11.

³⁸² V súvislosti s pojmom „**marketing intangibles**“ OECD zdôrazňuje, že tento pojem sa v kontexte predmetného dokumentu na verejnú konzultáciu z roku 2019 poníma tak, ako je vymedzený v usmernení OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy z roku 2017, t. j. rozumie sa ním: „... *nehmotný majetok, ktorý sa týka marketingových činností, pomoci pri komerčnom využívaní výrobku alebo služby a/alebo má dôležitú propagačnú hodnotu pre príslušný výrobok. V závislosti od kontextu môžu marketingové nehmotné položky zahŕňať napríklad ochranné známky, obchodné mená, zoznamy zákazníkov, vzťahy so zákazníkmi a údaje o vlastnom trhu a zákazníkoch, ktoré sa používajú alebo pomáhajú pri marketingu a predaji tovaru alebo služieb zákazníkom.*“ Pozri OECD (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*. OECD Publishing, Paris, s. 27.

jurisdikciou. Predmetný návrh predpokladal zmenu pravidiel transfereového oceňovania a ustanovení daňových zmlúv v záujme priradenia marketingového nehmotného majetku a rizík spojených s týmto majetkom príslušnej trhovej jurisdikcii. Na rozdiel od uvedeného návrhu založeného na účasti používateľov by sa tento návrh nevzťahoval len na špecifikovanú skupinu vysoko digitalizovaných podnikov, ale vyznačoval by sa širším rozsahom pôsobnosti.³⁸³

3. **Návrh založený na signifikantnej ekonomickej prítomnosti** („*significant economic presence*“ *proposal*) nadväzuje na základné východiská inštitútu signifikantnej ekonomickej prítomnosti tak, ako boli vymedzené v roku 2015, t. j. bol zameraný na zachytenie prítomnosti nerezidentského podniku v určitej jurisdikcii vymedzením faktorov signifikantnej ekonomickej prítomnosti. Aj návrh založený na signifikantnej ekonomickej prítomnosti z roku 2019 pracoval s možnosťou uplatnenia zrážkovej dane ako osobitného mechanizmu výberu tejto dane zameranej na platby podniku, ktorý by vykázal signifikantnú ekonomickú prítomnosť.³⁸⁴

Pokiaľ ide o spôsob vymedzenia novej kategórie digitálneho daňového nexu, resp. nexu bez tradičnej fyzickej prítomnosti, v roku 2019 boli zvažované dve alternatívy, a to: *i*) reforma vymedzenia stálej prevádzkarne v čl. 5 modelovej daňovej zmluvy OECD a súvisiaceho čl. 7 modelovej daňovej zmluvy OECD alebo *ii*) vymedzenie nového relatívne samostatného pravidla, z titulu ktorého sa vytvorí relatívne samostatný daňovo-právny vzťah, a to prostredníctvom zakotvenia nového inštitútu digitálnej zdaniteľnej prítomnosti subjektu alebo prostredníctvom zakotvenia novej koncepcie zdroja príjmu za súčasného vyriešenia vzájomného vzťahu medzi potenciálne novými zdaňovacími právami štátov k inštitútu stálej prevádzkarne.³⁸⁵ V záujme implementácie týchto zmien do konkrétnych bilaterálnych daňových zmlúv sa otvorila aj otázka využitia **Mnohostranného dohovoru na zavedenie opatrení BEPS súvisiacich s daňovými zmluvami**, ktorému je venovaná

³⁸³ OECD (2019). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, s. 11 – 16.

³⁸⁴ *Ibidem*, s. 16 – 17.

³⁸⁵ OECD (2019). *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* [online]. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, s. 18 a nasl. [cit. 15.04.2023]. Dostupné na: <www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm>.

akcia 15 BEPS a ktorý je označovaný aj skratkou „**MLI**“ (ďalej len „multilaterálny nástroj“ alebo aj „**MLI**“).³⁸⁶

Po vypracovaní viacerých správ, štúdií, analýz a uskutočnení verejných konzultácií dospeli členovia Inkluzívneho rámca OECD/G20 k prijatiu **vyhlásenia o dvojpilierovom riešení daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie ekonomiky z 8. októbra 2021**.³⁸⁷ Dvojpilierové riešenie daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie má vo všeobecnej rovine zabezpečiť, aby bol zisk najväčších a najziskovejších nadnárodných spoločností (MNe) pre rozdelený do jednotlivých jurisdikcií po celom svete a aby tieto nadnárodné spoločnosti (MNe) dosahujúce príjmy z rôznych jurisdikcií odvádzali spravodlivý podiel na daniach.³⁸⁸ Predmetné riešenie podľa OECD prináša „*prelomový plán na aktualizáciu kľúčových prvkov medzinárodného daňového*

³⁸⁶ **MLI je určený na umožnenie rýchlej implementácie vybraných opatrení BEPS**, a to opatrení týkajúcich sa:

- neutralizácie efektov hybridných nesúladov (**akcia 6**),
- predchádzania zneužitiu zmlúv (**akcia 6**),
- predchádzania umelému vyhýbaniu sa vzniku stálej prevádzkarne (**akcia 7**) a
- procesu riešenia sporov v oblasti zdaňovania (**akcia 14**).

Z uvedených opatrení predstavujú tzv. minimálne štandardy, ktoré je nevyhnutné implementovať do daňových zmlúv opatrenia v rámci akcie 6 a akcie 14. Podstata a zároveň originalita **multilaterálneho nástroja** tkvie v tom, že umožňuje štátom pomerne rýchlo modifikovať uzatvorené zmluvy týkajúce sa zamedzenia dvojitého zdanenia podpísaním a ratifikáciou len jedného multilaterálneho dohovoru namiesto vedenia procesov negociácie vo vzťahu k veľkému počtu bilaterálnych zmlúv. MLI neplní funkciu obdobnú dodatkovým protokolom uzatváraným k jednej medzinárodnej zmluve, ale funguje ako dvojstupňový mechanizmus pozostávajúci z vymedzenia **pokrytých bilaterálnych daňových zmlúv** a **ich zmien** v dôsledku využitia tohto nástroja. Znenie MLI bolo schválené v novembri 2016, samotný MLI bol následne podpísaný 7. júna 2017 v Paríži. Bližšie k MLI pozri PISTONE, P., ČIČIN-ŠAIN, N. The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument: General Report. In: KOFLER, G. et al. (ed.). *The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument*. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 3 – 85.

³⁸⁷ Vyhlásenie podpísalo 137 zúčastnených štátov. Pozri OECD. *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8 October 2021* [online]. [cit. 15.04.2023]. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>>. Obdobné vyhlásenie o dvojpilierovom riešení daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie ekonomiky bolo zúčastnenými štátmi podpísané už skôr, konkrétne **1. júla 2021**, s tým rozdielom, že toto skoršie vyhlásenie ponechalo **viaceré otázky neriešené**, najmä nekonkretizovalo jednotlivé prahové hodnoty relevantných ukazovateľov.

³⁸⁸ **K októbru 2021** sa k dvojpilierovému riešeniu OECD pripojilo **viac ako 135 štátov a jurisdikcií**, ktoré spolu tvoria **viac ako 90 % celosvetového HDP**. Pozri OECD. *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation: Top story* [online]. [cit. 15.04.2023] Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>>.

systému, ktorý v globalizovanej a digitalizovanej ekonomike už viac nemôže plniť svoj účel“.³⁸⁹ Dvojpilierové riešenie zahŕňa:

1. **pilier**, ktorý sa zameriava na spravodlivé rozdelenie ziskov a zdaňovacích práv medzi trhové jurisdikcie v kontexte digitalizácie, resp. na aktualizáciu prvkov medzinárodného systému zdaňovania príjmov podnikov tak, aby nezotrvali výlučne na fyzickej prítomnosti (pozri ďalej);
2. **pilier**, ktorý sa zameriava na **ďalšie otázky spojené s BEPS** a usiluje sa o zavedenie globálnej minimálnej dane, a to vypracovaním pravidiel, ktoré by poskytli štátom právo na „spätné zdanenie“ v prípade, ak iné štáty neuplatnili svoje primárne právo na zdanenie alebo ak určitá platba v tomto inom štáte podlieha nízkej úrovni efektívneho zdanenia.³⁹⁰ Cieľom druhého piliera je stanoviť základ pre daňovú súťaž štátov v oblasti dane z príjmov právnických osôb, a to zavedením globálnej minimálnej sadzby dane z príjmu právnických osôb vo výške 15 % (**pravidlo GloBE**³⁹¹) a ustanovením možnosti rozvojových krajín zdaňovať určité platby (ako sú úroky a licenčné poplatky), ktoré narušajú základ dane tým, že nie sú zdanené do minimálnej sadzby 9 % (**pravidlo STTR**³⁹²). V nadväznosti na konsenzus zainteresovaných strán dosiahnutý v októbri 2021 boli 14. decembra 2021 v rámci Inkluzívneho rámca OECD/G20 pre BEPS prijaté **modelové pravidlá OECD pre druhý pilier** zverejnené 20. decembra 2021.³⁹³ Predstavené modelové pravidlá OECD pre druhý pilier vytvárajú koordinovaný systém uplatňovania vzájomne prepojených pravidiel GloBE a STTR. Na rozdiel od modelovej daňovej zmluvy OECD, ktorá slúži ako podklad pre uzatvá-

³⁸⁹ OECD (2022). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* [online]. [cit. 15.04.2023] Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>>.

³⁹⁰ OECD (2019). *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* [online]. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, s. 6 a nasl. [cit. 15.04.2023]. Dostupné na: <www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm>.

³⁹¹ Poznámka: odvodené od „Global Anti-Base Erosion“.

³⁹² Poznámka: odvodené od „Subject to Tax Rule“.

³⁹³ OECD (2021). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* [online]. Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>>.

ranie bilaterálnych zmlúv týkajúcich sa zamedzenia dvojitého zdanenia, majú nové modelové pravidlá OECD pre druhý pilier napomôcť jednotnej implementácii pravidiel GloBE a STTR do vnútroštátnych poriadkov jednotlivých štátov (s prípadne potrebnými zmenami bilaterálnych zmlúv) a ustanoviť tým „**doplňujúcu daň**“³⁹⁴ na členov skupiny nadnárodných spoločností (MNe) až do dohodnutej minimálnej 15 % sadzby dane.³⁹⁵ V nadväznosti na prijatie modelových pravidiel bola na úrovni EÚ prijatá na právnom základe čl. 115 ZFEÚ **smernica Rady (EÚ) 2022/2523 zo 14. decembra 2022 o zabezpečení globálnej minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín v Únii** (ďalej len „smernica o globálnej minimálnej dani“), a to v záujme implementácie pravidiel druhého piliera koherentným a konzistentným spôsobom v súlade s právom EÚ.³⁹⁶ Následne bolo pod gesciou Inkluzívneho rámca OECD/G20 pre BEPS vo februári 2023 vydané aj **administratívne usmernenie** na implementáciu globálnej minimálnej dane,³⁹⁷ ktoré poskytuje jednak usmernenia týkajúce sa výkladu, ako aj uplatňovania týchto pravidiel. V budúcnosti sa v závislosti od konkrétnych potrieb, ktoré vyvstanú v praxi v procese implementácie a najmä pri uplatňovaní pravidiel druhého piliera, predpokladá priebežné vydávanie aj ďalších administratívnych usmerení.³⁹⁸

³⁹⁴ Poznámka: voľný preklad z „**top-up tax**“.

³⁹⁵ Okrem modelových pravidiel OECD pre druhý pilier z decembra 2021 bol v marci 2022 vypracovaný aj **komentár k modelovým pravidlám druhého piliera**. Bližšie pozri OECD (2022). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* [online]. OECD, Paris [cit. 15.04.2023]. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>>.

³⁹⁶ Uvedená smernica nadobudla účinnosť 23. decembra 2022. Lehota na transpozíciu tejto smernice do vnútroštátnych právnych poriadkov bola určená do **31. decembra 2023**. Pozri čl. 56 smernice Rady (EÚ) 2022/2523 zo 14. decembra 2022 o zabezpečení globálnej minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín v Únii.

³⁹⁷ OECD (2023). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* [online]. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris [cit. 17.05.2023]. Dostupné na: <www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillartwo.pdf>.

³⁹⁸ Ibidem, s. 7.

3.2.1 Pravidlá prvého piliera

Kľúčové prvky pravidiel prvého piliera tvoria tri komponenty:³⁹⁹

1. **Pravidlá týkajúce sa „sumy A“** predpokladajú nové zdaňovacie práva v prospech trhových jurisdikcií, ktoré by umožňovali zdaňovanie tzv. reziduálneho zisku podniku, t. j. zisku, ktorý presahuje ustanovenú hranicu ziskovosti podniku⁴⁰⁰ (pozri ďalej).
2. **Pravidlá týkajúce sa „sumy B“** sa majú vzťahovať na „základné marketingové a distribučné aktivity“ nadnárodných spoločností (MNe), ktoré sa uskutočňujú v trhových jurisdikciách fyzicky, t. j. nevzťahujú sa výlučne na digitálne podniky. Pravidlá týkajúce sa sumy B síce nemajú za cieľ poskytnúť trhovým jurisdikciám nové zdaňovacie práva, ale predpokladajú zjednodušiť systém transferového oceňovania pri uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu („*arm's length principle*“) v zmysle usmernení OECD pre transferové oceňovanie.⁴⁰¹ Pri komparácii pravidiel týkajúcich sa sumy A a pravidiel týkajúcich sa sumy B možno konštatovať, že revízia daňového nexu v zmysle týchto pravidiel predpokladá koexistenciu dvoch prístupov, a to bezprecedentného digitálneho nexu v prípade sumy A a tradičného fyzického nexu v prípade sumy B.⁴⁰²
3. **Pravidlá týkajúce sa daňovej istoty** predpokladajú inovatívne mechanizmy predchádzania sporom a ich riešenia. Týmito pravidlami sa má

³⁹⁹ OECD (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment*. Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s 14.

⁴⁰⁰ Ekonomická dopadová štúdia bližšie objasňuje relevantné ekonomické kategórie a ich vzájomné vzťahy. **Ziskovosť nadnárodnej spoločnosti** (MNe) sa určuje ako podiel **zisku pred zdanením** (PBT) a **obratu** vykázaného v konsolidovaných finančných účtoch skupiny. Pokiaľ nadnárodná spoločnosť nedosiahne ziskovosť nad ustanovenú prahovú hodnotu 10 %, pravidlá prerozdelenia zisku sa v jej prípade aplikovať nebudú. **Reziduálny zisk** bude následne tvorený tou časťou zisku, ktorá presahuje ustanovenú prahovú hodnotu ziskovosti spoločnosti. Bližšie pozri OECD (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment*. Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, s. 30 a nasl.

⁴⁰¹ Bližšie pozri OECD (2022). *Public consultation document: Pillar One – Amount B* [online]. 53 s. [cit. 14.04.2023]. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2022.pdf>>.

⁴⁰² VERLINDEN, I., DE BAETS, S. Recent Developments on the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy: New Nexus Rules. In: *Transfer Pricing Developments Around the World 2020*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B. V., 2020, s. 147.

poskytnúť dotknutým nadnárodným spoločnostiam daňová istota, pokiaľ ide o zamedzenie dvojitého zdanenia sumy A, a to povinným a záväzným spôsobom. Voliteľný, avšak záväzný mechanizmus riešenia sporov má byť prípustný len pre rozvojové ekonomiky (ktoré sú oprávnené odložiť partnerské hodnotenie akcie 14 BEPS).⁴⁰³

Navrhovaný rozsah pôsobnosti pravidiel prvého piliera sa dotýka nadnárodných spoločností (MNe) s globálnym obratom nad 20 miliárd EUR⁴⁰⁴ a ziskovosťou podniku nad 10 %. Navrhuje sa ustanovenie pravidiel pre vznik daňového nexu v závislosti od výšky dosiahnutých príjmov v určitej jurisdikcii. **Daňový nexus** má byť v konkrétnom prípade kreovaný, ak nadnárodná spoločnosť (MNe) v rozsahu pôsobnosti pravidiel prvého piliera dosiahne v určitej jurisdikcii príjmy vo výške aspoň 1 milióna EUR, pričom v prípade štátov s HDP nižším ako 40 miliárd EUR bude pre kreovanie daňového nexu postačovať dosiahnutie príjmov vo výške 250-tisíc EUR. Následne sa dotknutým nadnárodným spoločnostiam (MNe) v prípade splnenia podmienok vzniku daňového nexu pridelí podľa ustanoveného alokačného mechanizmu konkrétna časť tzv. **reziduálneho zisku (resp. sumy A)**, ktorá bude podliehať zdaneniu v tomto štáte.⁴⁰⁵ Konkrétna časť reziduálneho zisku, ktorá bude podliehať prerozdeleniu medzi jednotlivé trhové jurisdikcie bola ustanovená vo výške 25 %. Týmto spôsobom majú byť príjmy rozdeľované medzi tzv. **trhové jurisdikcie**, ktorými OECD v tomto kontexte rozumie ju-

⁴⁰³ Bližšie pozri OECD. *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 8 October 2021 [online]. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>>.

⁴⁰⁴ Predpokladá sa zníženie tejto prahovej hodnoty, a to na **10 miliárd EUR** v závislosti od úspešnej implementácie pravidiel týkajúcich sa sumy A. Príslušné preskúmanie bude iniciované po siedmich rokoch od nadobudnutia platnosti multilaterálnej dohody a ukončené má byť najneskôr do jedného roka.

⁴⁰⁵ Rozdelenie zisku dotknutým jurisdikciám má vo všeobecnosti pozostávať z:

- určenia a kvantifikácie časti zisku, ktorý má podliehať prerozdeleniu a následne
- určenia pravidiel prerozdelenia tohto zisku tzv. **trhovým jurisdikciám**.

Pri prácach na vymedzení nových pravidiel rozdeľovania zisku medzi dotknuté štáty boli analyzované viaceré metódy, a to napríklad **modifikovaná metóda rozdelenia reziduálneho zisku**, t. j. („*Modified residual profit split method*“ alebo aj „*MRPSM*“) alebo **metóda zlomkového rozdelenia zisku** („*Fractional apportionment method*“). Bližšie pozri OECD (2019). *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* [online]. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. OECD, Paris, s. 12 – 16 [cit. 15.04.2023]. Dostupné na: <www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm>.

risdikcie, v ktorých sa nachádzajú používatelia a kde sa tovar alebo služby využívajú. Pravidlá prvého piliera týkajúce sa sumy A vo svojej podstate rozširujú zdaňovacie práva v prospech týchto trhových jurisdikcií.

Ako už bolo uvedené, pravidlá prvého piliera týkajúce sa sumy A majú byť obsiahnuté vo forme multilaterálneho dohovoru (MLC) uzatvoreného medzi čo najväčším počtom členov Inkluzívneho rámca OECD/G20 pre BEPS. Multilaterálny dohovor (MLC) má ustanoviť záväzok zmluvných strán koordinovaným a konzistentným spôsobom implementovať pravidlá týkajúce sa jednotlivých aspektov sumy A.

V rámci prípravy znenia ustanovení multilaterálneho dohovoru (MLC) týkajúceho sa prvého piliera TFDE najskôr v roku 2022 vypracovala **modelové pravidlá prvého piliera týkajúce sa sumy A**. Predmetné modelové pravidlá síce boli prvotne koncipované tak, že sú určené na implementáciu pre vnútroštátne právne poriadky, avšak v ďalšej fáze majú slúžiť ako vecný základ rokovaní o multilaterálnom dohovore (MLC).⁴⁰⁶ V tejto fáze vypracovania pravidiel týkajúcich sa sumy A sa predpokladalo, že obdobne ako v prípade práva štátu zdaníť určitý príjem v zmysle aktuálneho medzinárodného systému zdaňovania príjmov, štátom sa poskytne právo zdaňovať prerozdelenú sumu A spôsobom, aký uznajú za vhodný, t. j. či už v rámci uplatňovaného systému zdaňovania príjmov, alebo prostredníctvom samostatne vyrubovanej dane z príjmu, rešpektujúc osobitosti daňových politik.⁴⁰⁷ Modelové pravidlá prvého piliera týkajúce sa sumy A pozostávali z viacerých ustanovení, ktorých predmetom boli tieto pravidlá:

- **pravidlá týkajúce sa rozsahu pôsobnosti**, ktoré vymedzujú prahové hodnoty navrhnuté tak, aby pravidlám týkajúcim sa sumy A podliehali veľké a vysoko ziskové skupiny, a to na kvantitatívnom a objektívnom základe,
- **pravidlá daňového nexu** identifikujúce príslušnú trhovú jurisdikciu s cieľom priradiť sumu A, ktoré vychádzajú z výšky dosiahnutých príjmov v danej jurisdikcii (zároveň je pravidlo daňového nexu podporené podrobnými pravidlami získavania príjmov s cieľom určiť, kde sa generujú príjmy skupiny na základe alokačného mechanizmu),

⁴⁰⁶ OECD (2022). *Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD, Paris, s. 8.

⁴⁰⁷ OECD (2022). *Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One – Public consultation*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, s. 12.

- **pravidlá základu dane**, v zmysle ktorých sa určí zisk alebo strata skupiny, ktorý/á sa následne použije na účely výpočtu sumy A (základným východiskom základu dane má byť konsolidovaná účtovná závierka skupiny s obmedzeným počtom účtovno-daňových úprav),
- **pravidlá prerozdelenia zisku** založené na vzorci, v zmysle ktorého sa 25 % reziduálneho zisku skupiny prerozdeľuje v prospech trhových jurisdikcií, a to v pomere k sume výnosov, ktoré skupina generuje v tejto jurisdikcii,
- **pravidlá na zamedzenie dvojitého zdanenia** uplatnením pravidiel týkajúcich sa sumy A a ich presahom do aktuálneho systému prerozdelenia zisku, a to určením jurisdikcií poskytujúcich úľavu.⁴⁰⁸

Načrtnutý bol aj predpokladaný mechanizmus interakcie budúceho multilaterálneho dohovoru (MLC) v rámci prvého piliera s už uzatvorenými bilaterálnymi daňovými zmluvami. V prípade existencie bilaterálnej daňovej zmluvy medzi zmluvnými stranami multilaterálneho dohovoru (MLC), Inkluzívny rámec OECD/G20 pre BEPS predpokladá, že platnosť uzatvorenej bilaterálnej daňovej zmluvy nebude dotknutá a táto zmluva bude aj naďalej regulovať cezhraničné zdaňovanie, s výnimkou cezhraničného zdaňovania zisku, na ktorý sa budú vzťahovať pravidlá prerozdelenia zisku trhovým jurisdikciám v zmysle prvého piliera. V tomto smere musí multilaterálny dohovor (MLC) obsahovať ustanovenia, ktoré budú vhodným spôsobom regulovať uvedený mechanizmus interakcie bilaterálnych zmlúv a multilaterálneho dohovoru. V prípade doterajšej absencie bilaterálnej daňovej zmluvy medzi zmluvnými stranami multilaterálneho dohovoru sa predpokladá, že multilaterálny dohovor (MLC) komplexným spôsobom zabezpečí implementáciu pravidiel prvého piliera.⁴⁰⁹

⁴⁰⁸ OECD (2022). *Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One – Public consultation*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, s. 8 – 9. Jednotlivé ustanovenia modelových pravidiel podrobne rozpracúva druhá kapitola **správy OECD o pokroku týkajúcom sa sumy A prvého piliera z roku 2022**. Pozri OECD (2022). *Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, s. 10 – 30. Bližšie k pravidlám týkajúcim sa **správy nového práva na zdanenie sumy A** vrátane súvisiacich pravidiel týkajúcich sa **daňovej istoty** pozri OECD (2022). *Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Amount A of Pillar One Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy* [online]. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [cit. 15.04.2023]. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-administration-tax-certainty-aspects-of-amount-a-pillar-one-october-2022.pdf>>.

⁴⁰⁹ OECD (2021). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising*

Pravidlá prvého piliera okrem uvedených základných komponentov predpokladajú zásadné pravidlo vzťahujúce sa na dnes pomerne rozšírené unilaterálne mechanizmy digitálneho zdaňovania. Prvý pilier v zmysle vyhlásenia z 8. októbra 2021 predpokladá záväzok zmluvných strán multilaterálneho dohovoru (MLC) **odstrániť všetky dane z digitálnych služieb (DST), ako aj akékoľvek iné obdobné jednostranné opatrenia**. Uvedeným záväzkom sa má dosiahnuť ukončenie obchodného napätia vyplývajúceho z nestability medzinárodného daňového systému.

V tomto smere obsahovalo vyhlásenie o dvojpilierovom riešení daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie ekonomiky z 8. októbra 2021 aj ustanovenie, podľa ktorého od 8. októbra 2021 do 31. decembra 2023 (v danom čase predpokladaný najneskorší dátum nadobudnutia platnosti MLC) alebo do nadobudnutia platnosti multilaterálneho dohovoru (MLC), pokiaľ jeho platnosť nastane skôr, nebudú na žiadnu spoločnosť uvalené žiadne nové dane z digitálnych služieb (DST) ani iné obdobné jednostranné opatrenia.⁴¹⁰

V uvedených intenciách bol v ďalšom vývoji iniciatív OECD, konkrétne v decembri 2022, zverejnený **návrh ustanovení multilaterálneho dohovoru o daniach z digitálnych služieb (DST) a iných podobných opatreniach** [ďalej len „návrh MLC o daniach z digitálnych služieb (DST)“].⁴¹¹ Návrh MLC o daniach z digitálnych služieb (DST) v dvoch článkoch vymedzuje ustanovenia týkajúce sa odstránenia daní z digitálnych služieb (DST) a iných obdobných opatrení a následne ustanovenia týkajúce sa vylúčenia pravidiel prerozdelenia sumy A medzi jurisdikcie, ktoré ukladajú dane z digitálnych služieb (DST) alebo iné obdobné opatrenia v rozpore s prijatým záväzkom. Návrh MLC o daniach z digitálnych služieb (DST) sa usiluje o účelové vymedzenie „daní z digitálnych služieb (DST) a iných obdobných opatrení“. V zmysle tohto návrhu sa **daňami z digitálnych služieb (DST) a inými ob-**

from the Digitalisation of the Economy, 8 October 2021 [online], s. 6 a nasl. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>>.

⁴¹⁰ Blížšie k pravidlám prvého piliera pozri OECD (2021). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8 October 2021* [online], s. 1–3. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>>.

⁴¹¹ OECD (2022). *Pillar One – Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and other Relevant Similar Measures – Public Consultation Document* [online]. [cit. 15.04.2023]. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-draft-mlc-provisions-on-dsts-and-other-relevant-similar-measures.pdf>>.

dobnými opatreniami rozumejú akékoľvek dane ukladané zmluvnou stranou, ktoré sú:

- determinované primárne alebo ktorých výber je determinovaný primárne odkazom na lokalizáciu používateľov alebo inými kritériami orientovanými na trh danej jurisdikcie,
- koncipované tak, že sa uplatňujú výlučne na
 - subjekty, ktoré nie sú daňovými rezidentmi dotknutej zmluvnej strany alebo ktoré sú primárne vlastnené, priamo alebo nepriamo kontrolované daňovými nerezidentmi (resp. ide o zahraničné podniky);
 - situácie v praxi, keď je daň aplikovaná výlučne alebo takmer výlučne na daňových nerezidentov alebo podniky so zahraničnou vlastníckou štruktúrou, a to v dôsledku vymedzenia prahových hodnôt, výnimiek pre daňovníkov odvádzajúcich v danej jurisdikcii korporátnu daň alebo v dôsledku takých obmedzení v rozsahu, ktoré umožňujú v podstate všetkým daňovým rezidentom dodávajúcim obdobný tovar alebo služby vyňatie zo zdanenia touto daňou;
- nie sú v zmysle vnútroštátneho práva definované ako dane z príjmu alebo s ktorými je zaobchádzané tak, že nespádajú do rozsahu zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorených medzi daným štátom ako zmluvnou stranou tohto dohovoru a jednou alebo viacerými ďalšími jurisdikciami.⁴¹²

Dane z digitálnych služieb (DST) a iné obdobné opatrenia sa zároveň vymedzujú aj v negatívnom zmysle tým, že nezahŕňajú:

- pravidiel zamerané na umelé štruktúry vyhýbania sa vzniku tradičnej stálej prevádzkarne alebo obdobné ustanovenia vnútroštátneho práva týkajúce sa daňového nexu založeného na fyzickej prítomnosti,
- dane z pridanej hodnoty, dane z tovarov a služieb, dane z predaja alebo iné dane spotrebného charakteru,
- dane ukladané všeobecne na určité transakcie na základe určitej jednotky, resp. na základe počtu transakcií a nie na báze *ad valorem*, t. j. hodnoty transakcie.⁴¹³

V júli 2023 členovia Inkluzívneho rámca OECD/G20 pre BEPS podpísali v poradí ďalšie vyhlásenie, a to **výsledné vyhlásenie o dvojpilierovom rie-**

⁴¹² Čl. 38 ods. 2 návrhu MLC o daniach z digitálnych služieb (DST).

⁴¹³ Čl. 38 ods. 3 návrhu MLC o daniach z digitálnych služieb (DST).

šení daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie z 11. júla 2023,⁴¹⁴ v ktorom sa v nadväznosti na ďalší vývoj okrem iného zhodli na tom, že na žiadnu spoločnosť nebudú ani v ďalšom období od 1. januára 2024 do 31. decembra 2024 alebo do nadobudnutia platnosti multilaterálneho dohovoru (MLC), pokiaľ jeho platnosť nastane skôr, uvalené žiadne nové dane z digitálnych služieb (DST) ani iné obdobné jednostranné opatrenia tak, ako ich definuje návrh MLC o daniach z digitálnych služieb (MLC). Uvedeným došlo v podstate k predĺženiu záväzku členov Inkluzívneho rámca OECD/G20 pre BEPS zdržať sa zavádzania nových daní z digitálnych služieb (DST) alebo iných obdobných opatrení, ktorý predpokladalo už vyhlásenie o dvojpilierovom riešení daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie ekonomiky z 8. októbra 2021 pôvodne v období do 31. decembra 2023.

Následne bolo zo strany TFDE vypracované konkrétne znenie **multilaterálneho dohovoru o implementácii pravidiel prvého piliera týkajúcich sa sumy A,**⁴¹⁵ ktoré bolo zverejnené v októbri 2023. Spolu s návrhom znenia multilaterálneho dohovoru (MLC) bola zverejnená aj dôvodová správa a vybrané ustanovenia týkajúce sa daňovej istoty pri uplatňovaní sumy A. Predmetný návrh znenia multilaterálneho dohovoru (MLC) nie je doposiaľ určený priamo na podpis, avšak odráža doterajší vývoj prác a konsenzus členov Inkluzívneho rámca OECD/G20 pre BEPD, pričom jeho cieľom je zabezpečiť transparentnosť, uľahčiť niektorým členom inkluzívneho rámca zapojiť sa do prebiehajúcich procesov a riešiť zostávajúce otázky, ako aj priblížiť sa k podpisu tohto dohovoru.

Návrh multilaterálneho dohovoru (MLC) vymedzuje dane z digitálnych služieb (DST) a iné obdobné opatrenia v čl. 39 ods. 2 a v negatívnom zmysle v čl. 39 ods. 3 v nadväznosti na predtým opísaný návrh MLC o daniach z digitálnych služieb (DST). Nad rámec uvedeného však návrh multilaterálneho dohovoru (MLC) v prílohe A obsahuje výpočet konkrétnych daňových opatrení jednotlivých štátov, ktoré považuje za dane z digitálnych služieb (DST) alebo iné obdobné opatrenia, pričom ide napríklad o francúzsku, taliansku

⁴¹⁴ OECD (2023). *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 11 July 2023* [online]. s. 2 a nasl. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf>>.

⁴¹⁵ Bližšie pozri OECD (2023). *The Multilateral Convention to implement Amount A of Pillar One* [online]. Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>>.

a tureckú DST. Podľa čl. 38 ods. 2 návrhu multilaterálneho dohovoru (MLC) zaradenie konkrétneho opatrenia do prílohy A nemožno bez ďalšieho považovať za dôkaz o tom, že v konkrétnom prípade ide alebo nejde o daň z digitálnych služieb alebo iné obdobné opatrenie tak, ako je vymedzené v čl. 39 ods. 2 tohto dohovoru. Príloha H návrhu multilaterálneho dohovoru (MLC) totiž reguluje proces kontroly a objasnenia týkajúci sa daní z digitálnych služieb (DST) a iných obdobných opatrení.

3.3 Zdaňovanie digitálnych služieb *de lege ferenda* – vybrané možnosti ďalšieho smerovania daňovo-právnej regulácie digitálnych služieb

Pri hodnotení možností ďalšieho smerovania daňovo-právnej regulácie digitálnych služieb je nosným základom zhodnotenie aktuálneho právneho stavu. Aktuálny právny stav je možné vyhodnotiť v kontexte vymedzených troch základných druhov unilaterálnych mechanizmov, t. j. daní z digitálnych služieb (DST) a daní z digitálnej reklamy v prvej rovine a unilaterálnej digitálnej stálej prevádzkarne v druhej rovine.

V prvej rovine sa vykazujú rozšírené **dane z digitálnych služieb (DST)** a **dane z digitálnej reklamy (DAT)** poznačené viacerými defektmi, ktoré sa javia byť okrem právneho hľadiska rozhodujúcimi aj z hľadiska ich akceptácie povinnými subjektmi a verejnosťou. Prvým nedostatkom je absencia zodpovedajúceho mechanizmu zamedzenia dvojitého zdanenia. Ďalej sú tieto dane sprevádzané zvýšenými administratívnymi nákladmi na dodržiavanie predpisov dotknutými subjektmi, ale aj zvýšenými nákladmi na zabezpečenie ich riadnej správy príslušnými daňovými orgánmi. Okrem toho sa priamo ich podstaty dotýka aj námietka, z pohľadu ktorej sú tieto dane, formálne vymedzené ako **nepriame obrátové (digitálne) dane**, len nástrojom na zdaňovanie ziskov digitálnych podnikov, ktoré pri aktuálnom systéme medzinárodného zdaňovania príjmov nie je možné zdaňovať v oblasti priameho zdaňovania.

V druhej rovine možno hodnotiť vymedzenie **unilaterálnej digitálnej stálej prevádzkarne**, t. j. modifikáciu stálej prevádzkarne len vnútroštátnymi pravidlami, ako zjavne nepostačujúce. Takáto vnútroštátna právna úprava značne prekračuje aktuálnymi medzinárodnými pravidlami zaužívané hranice výkonu **daňovej jurisdikcie štátov**, čo v teoretickej rovine naráža na požiadavku **dostatočne úzkej väzby** (*genuine link*). V konkrétnych daňových situáciách tak možno argumentovať spochybnením existencie **daňové-**

ho nexu, a to v aplikačnej rovine odkazom na konkrétnu bilaterálnu zmluvu. Zároveň týmto spôsobom nastavená daňová politika štátu, výsledkom ktorej je prijatie vnútroštátnej právnej úpravy v rozpore priamo s ustanoveniami daňových zmlúv alebo výkladom v kontexte týchto zmlúv, zakladá neželané prípady „Tax Treaty Override“. Uvedené podporuje aj dostupná rozhodovacia činnosť súdov (napríklad v prípade tureckej zrážkovej dane), ktoré zdôrazňujú postup konformný s daňovými zmluvami a v širšom rámci aj s medzinárodnými záväzkami štátov v daňovej oblasti. V konečnom dôsledku sú tieto závery potvrdené aj skutočnosťou, že tento unilaterálny prístup je skôr výnimočný. Tieto koncepčné závery je pritom potrebné uplatniť aj pre samostatné vymedzenie inštitútu zrážkovej dane, pretože ak niet stálej prevádzkarne daňového nerezidenta a jeho zdaniteľného príjmu, niet ani povinnosti zrážkovej dane daňového rezidenta.

Vo všeobecnej rovine je **unilaterálny prístup** k digitálnemu zdaňovaniu *a priori* spôsobilý priniesť operatívne riešenie v kratšom časovom období, avšak jeho posúdenie z dlhodobého hľadiska si vyžaduje zohľadnenie nielen výhod, ale aj nevýhod, resp. rizík tohto prístupu. Zachovanie *status quo*, t. j. ponechanie zdaňovania digitálnych služieb na samostatnú reguláciu jednotlivými štátmi aj do budúcnosti so sebou prináša riziko častých súdnych prieskumov rozhodnutí príslušných orgánov v daňových veciach naprieč jednotlivými štátmi. Uvedené na jednej strane, samozrejme, neprispieva k želanému stavu **právnej istoty** daňových subjektov, na strane druhej však môže viesť aspoň k posilneniu prvku **negatívnej harmonizácie** v oblasti zdaňovania digitálnych služieb. V tejto súvislosti sa možno stotožniť s myšlienkou, podľa ktorej je zdaňovanie „*jadrom suverenity štátov, ale interakcia vnútroštátnych daňových systémov vedie v niektorých prípadoch k medzerám a sporom*“.⁴¹⁶

Multilaterálne riešenie vykazuje apriórne vyššiu perspektívu, pokiaľ ide o vybrané problematické aspekty vytýkané unilaterálnym mechanizmom, a to ich rôznorodosť a s tým spojené ťažkosti a zvýšené náklady s dodržiavaním predpisov a namietanú fragmentáciu vnútorného trhu.

Na základe uvedených limitov a viacerých implikácií tak teoretickoprávneho, ako aj aplikačného charakteru usudzujeme, že **ďalšie smerovanie daňovo-právnej regulácie digitálnych služieb by sa malo zamerať na multilaterálny prístup štátov presahujúci rozmery vnútroštátnych právnych poriadkov jednotlivých štátov.**

⁴¹⁶ OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, s. 9.

Na úrovni EÚ ani jeden z doposiaľ vymedzených návrhov európskych smerníc digitálneho zdaňovania nezískal požadovanú **jednomyselnú** podporu zo strany členských štátov. Vo vzťahu k návrhu smernice DST a návrhu smernice DAT, ktoré boli alternatívne predstavené v rovine *dočasného riešenia* problémov digitálneho zdaňovania, sa so zreteľom na uplynutie značne dlhej doby od ich predstavenia možno domnievať, že deklarovanú základnú funkciu poskytnutia promptného riešenia už toho času ani nie sú spôsobilé naplniť. *Pro futuro* však nemožno vylúčiť možnosť vymedzenia úplne nového návrhu smernice v oblasti **nepriamych daní** na právnom základe **čl. 113 ZFEÚ** s tým limitom, že riešenie v oblasti nepriameho zdaňovania založené na zdaňovaní celkových hrubých výnosov nebolo ani pôvodne považované za *komplexné*. Vyhliadky na prijatie smernice v oblasti nepriameho zdaňovania vychádzajúcej z pôvodnej koncepcie zdaňovania celkových hrubých výnosov sú okrem iného limitované aj sponchybnosťou nepriameho charakteru takto nastavenej dane a namietaním jej hybridného charakteru. Prijatie koncepcie európskej digitálnej stálej prevádzkarne, ktorá je ponímaná ako *komplexné riešenie*, naráža na otázky týkajúce sa vzájomnej interakcie práva EÚ a daňových zmlúv a zároveň ponecháva otvorené otázky týkajúce sa bilaterálnych daňových zmlúv uzatvorených medzi členskými štátmi a tretími krajinami. Prijatie smernice o digitálnom zdaňovaní v **oblasti priamych daní** na právnom základe **čl. 115 ZFEÚ**, či už v podobe návrhu smernice SDP, alebo úplne nového návrhu smernice, ktorá je zároveň jediným možným nástrojom EÚ v oblasti priamych daní, zároveň naráža na pretrvávajúci limit spočívajúci v neochote členských štátov vzdať sa časti svojej **daňovej suverenity**⁴¹⁷ v oblasti priamych daní v prospech EÚ. Prijatie smernice v oblasti zdaňovania príjmov právnických osôb je považované za jadro budúcej harmonizácie priameho zdaňovania.

Pokiaľ ide o iniciatívy OECD v rámci **Inkluzívneho rámca OECD/G20 pre BEPS** a najmä **pravidlá prvého piliera**, tieto už dnes dosahujú určitú kvalitatívnu úroveň smerujúcu k dosiahnutiu globálneho konsenzu na rozdelení zdaňovacích práv medzi trhové jurisdikcie. Doterajší vývoj prác v rámci Inkluzívneho rámca OECD/G20 pre BEPS predpokladá, že pravidlá prvého piliera budú v končenom dôsledku prijaté vo forme multilaterálneho dohovoru (MLC). Zásadným limitom globálneho riešenia však aj naďalej

⁴¹⁷ **Daňová suverenity** je prítomným jedným zo základných atribútov štátnej suverenity. Pozri BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: ŠafárikPress, 2020, s. 23 a nasl.

zostáva dosiahnutie **globálneho konsenzu** v zásadných daňových otázkach, akými prerozdelenie zdaňovacích práv medzi trhové jurisdikcie, o aké ide o veci samej, nesporne je. Preto je potrebné v ďalšom priebehu prác osobitne zohľadňovať a vyvažovať záujmy všetkých zainteresovaných strán vyplývajúce okrem iného z verejných konzultácií, čo sa môže, prirodzene, odzrkadliť aj v predĺžení procesu prijatia a následnej implementácie nových pravidiel vo forme multilaterálneho dohovoru (MLC). Aktuálne posledným medzníkom je vypracovanie a zverejnenie znenia **Multilaterálneho dohovoru o implementácii pravidiel prvého piliera týkajúcich sa sumy A** z októbra 2023, ktoré však stále nie je určené na podpis budúcimi zmluvnými stranami. Opomenúť nemožno ani vypracovanie návrhu MLC o daniach z digitálnych služieb (DST) z roku 2022, ktorý sa premietol a bol precizovaný v rámci znenia samotného multilaterálneho dohovoru (MLC) z roku 2023. Vypracovanie relatívne samostatného návrhu MLC o daniach z digitálnych služieb (DST) už v roku 2022 zároveň potvrdzuje, že Inkluzívny rámec OECD/G20 pre BEPS osobitne vníma vysokú aktuálnosť a potrebu riešenia aktuálneho právneho stavu zdaňovania digitálnej ekonomiky spočívajúceho práve v uplatňovaní rôznorodých nekoordinovaných unilaterálnych mechanizmov.

Zamyslieť sa možno aj nad špecifickou formou riešenia daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie vo forme uzatvorenia **dohody o prerozdelení zdaňovacích práv**, ktorej **zmluvnou stranou** by bola namiesto členských štátov priamo EÚ na právnom základe čl. 216 ZFEÚ. V zmysle tohto ustanovenia môže EÚ uzatvárať dohody s jednou alebo viacerými tretími krajinami alebo medzinárodnými organizáciami, avšak len v tých prípadoch, keď *i*) to ustanovujú zmluvy alebo *ii*) keď je uzavretie dohody potrebné na dosiahnutie jedného z cieľov stanovených zmluvami v rámci politik Únie, alebo *iii*) je ustanovené v právne záväznom akte EÚ, alebo *iv*) sa môže dotknúť spoločných pravidiel alebo pozmeniť ich pôsobnosť. K uzatvoreniu dohody samotnou EÚ v oblasti prerozdelenia zdaňovacích práv je potrebné s ohľadom na definované podmienky uzatvorenia takejto dohody, ktoré vykazujú priamu väzbu na znenie zmlúv, ciele a politiky EÚ alebo spoločné pravidlá, pristupovať skôr v *hypotetickej rovine*, a to osobitne v kontexte aktuálneho stavu daňových právomocí EÚ v oblasti priamych daní vymedzených čl. 115 ZFEÚ. Na druhej strane by však bolo možné identifikovať väzbu takejto dohody uzatvorenej samotnou EÚ na „*pozmenenie pôsobnosti spoločných pravidiel*“, v prípade interakcie prípadných spoločných harmonizovaných pravidiel (napr. v zmysle návrhu smernice SDP) s bilaterálnymi daňovými zmluvami

uzatvorenými členskými štátmi s **tretími krajinami**.⁴¹⁸ Aj táto možnosť však predpokladá existenciu spoločných pravidiel, ktorá je obdobne limitovaná otázkou daňových právomocí EÚ v oblasti priamych daní.

V ostatnom čase však európske návrhy smerníc digitálneho zdaňovania (návrh smernice DST, návrh smernice DAT a návrh smernice SDP) ustúpili do úzadia⁴¹⁹ a pozorovať možno tendenciu a snahy EÚ zamerané na **implementáciu doposiaľ dosiahnutých výsledkov a záverov na úrovni OECD tak, aby bolo zabezpečené ich vykonanie v súlade s pravidlami jednotného vnútorného trhu**. Pokračovanie v naznačenom trende možno očakávať aj vo vzťahu k prerozdeleniu nových zdaňovacích práv medzi členské štáty v rámci pravidiel prvého piliera. Uvedená možnosť sa pritom môže uplatniť nielen v prípade dosiahnutia globálneho konsenzu, ale aj v prípade ťažkostí s finálnym dosiahnutím konsenzu na globálnej úrovni.

Na základe uvedeného usudzujeme, že potenciálnou možnosťou ďalšieho smerovania daňovo-právnej regulácie zdaňovania digitálnych služieb je, že EÚ by mohla vykonať **globálne riešenie a v prípade nedosiahnutia globálneho konsenzu doposiaľ vymedzené závery a/alebo modelové pravidlá vo forme právne záväzného aktu, a to v záujme zabezpečenia jednotného uplatňovania pravidiel členskými štátmi EÚ spôsobom zlučiteľným s vnútorným trhom**.⁴²⁰ Zámer vykonania pravidiel prvého piliera OECD prijatím smernice pritom deklarovala aj Európska komisia v oznámení z roku 2021 týkajúcom sa zdaňovania podnikov v 21. storočí. V predmetnom oznámení Európska komisia okrem iného uviedla, že: „Uplatňovanie piliera 1 bude

⁴¹⁸ HASLEHNER, W. EU and WTO Law Limits on Digital Business Taxation. In: *Tax and the Digital Economy. Challenges and Proposals for Reform*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B. V., 2019, s. 30.

⁴¹⁹ Pre úplnosť považujeme za vhodné uviesť, že aj po predstavení európskeho balíka digitálneho zdaňovania v roku 2018 EÚ vyvinula aj ďalšie iniciatívy, ktoré v širšom ponímaní tiež súvisia s digitálnym zdaňovaním. V roku 2021 Európska komisia v oznámení s názvom **Zdaňovanie podnikov v 21. storočí** predstavila možnosť vytvorenia nového rámca zdaňovania príjmov podnikov v Európe pod skratkou **BEFIT** (pozn. odvodené od „**Business in Europe: Framework for Income Taxation**“). Aj myšlienka rámca BEFIT pritom obdobne vychádzala z toho, že historickým krokom smerom k modernizácii celosvetovo platných pravidiel zdaňovania príjmov podnikov bude **reforma medzinárodných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb**, avšak neexistencia spoločného systému dane z príjmov právnických osôb na jednotnom trhu je prekážkou konkurencieschopnosti EÚ. O návrhu rámca BEFIT hovorí oznámenie v štvrtom oddiele s názvom „**Úsilie nad rámec dohody OECD**“.

⁴²⁰ Bližšie pozri oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade: zdaňovanie podnikov v 21. storočí z 18. mája 2021, COM(2021) 251 final.

po tom, ako sa schváli a premietne do mnohostranného dohovoru, pre zúčastnené krajiny povinné. S cieľom zabezpečiť jeho **konzistentné vykonávanie vo všetkých členských štátoch EÚ vrátane tých, ktoré nie sú členmi OECD a nezúčastňujú sa na inkluzívnom rámci, Komisia navrhne smernicu na vykonávanie piliera 1 v EÚ.**“

ZÁVER

„Daňové systémy by mali byť dostatočne flexibilné a dynamické, aby bolo zabezpečené, že budú držať krok s vývojom v oblasti technológií a obchodu.“⁴²¹

Problematika zdaňovania digitálnych služieb sa okrem iného vyznačuje rozmanitosťou digitálne orientovaných daňových politík a daňových nástrojov a zároveň ich dynamickým vývojom. V priebehu výskumu tejto problematiky bol preukázaný aj priamy súvis týchto daňových politík a nástrojov na základné východiská zdrojového zdaňovania, keď možno vo všeobecnej rovine konštatovať, že trendom smerovania daňovo-právnej regulácie sa stáva zachytenie hodnoty tvorenej používateľmi digitálnych služieb so zameraním na lokalizáciu používateľov digitálnych služieb (v prípade digitálnych obrátových daní) a zachytenie nefyzickej obchodnej prítomnosti poskytovateľov týchto služieb v trhovej jurisdikcii (v prípade digitálnych stálych prevádzkarní).

Z výskumu tejto problematiky ďalej vyplynulo, že sa v jej rámci vyskytujú a vzájomne prelínajú viaceré teoretickoprávne a právno-aplikačné problémy. Hlavným cieľom monografie vymedzeným v jej úvode bolo poskytnúť systematickú a ucelenú analýzu problematiky zdaňovania digitálnych služieb. Monografia a jej obsahové zameranie determinované vymedzenými vedeckými hypotézami sa vo svojej podstate upriamili na hmotnoprávne posudzovanie jednotlivých nástrojov zameraných na zdaňovanie digitálnych podnikov za súčasného posúdenia vybraných procesnoprávných aspektov.

Základné východiská prejedania zdaňovania digitálnych služieb na vedeckej báze poskytlo v prvom rade úvodné vymedzenie procesu digitalizácie, digitálnej ekonomiky a úvodná deskripcia digitálnych služieb, digitálnych obchodných modelov, napr. digitálnych platforiem, resp. kolaboratívnych platforiem ako nových javov vyskytujúcich sa v rámci digitálnej ekonomiky. Ďalšie východiská pre uskutočnenie výskumu poskytla analýza povahy služieb poskytovaných digitálnymi platformami v kontexte judikatúry Súdneho dvora EÚ, a to za súčasného vysvetlenia štruktúr, resp. základného spôsobu fungovania digitálnych obchodných modelov aj v rovine vyhybania sa

⁴²¹ OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, s. 21.

daňovým povinnosťami. Z prvej kapitoly zároveň vyplynulo, že digitálnymi podnikmi sú zaužívané obdobné schémy presunu ziskov do jurisdikcií s nízkym zdanením prostredníctvom rôznych holdingových štruktúr a inkorporovania dcérskych spoločností do jurisdikcií vnímaných ako daňové raje obdobne, ako aj pre ostatné povinné subjekty dane. Hoci istý rozdiel spočíva v intenzite možností realizácie týchto schém, čo súvisí najmä so silným prepojením digitálnych podnikov na nehmotný majetok. Zároveň boli v prvej kapitole vymedzené aj základy zdrojového zdaňovania, a to od základnej požiadavky dostatočne úzkej väzby medzi štátom deklarujúcim právo na zdanenie a zdaňovanou udalostou cez kategóriu daňového nexu až po vymedzenie inštitútu stálej prevádzkarne z pohľadu vedy o daňovom práve a modelovej daňovej zmluvy OECD a komentára k nej. Z uvedenej podrobnej analýzy vyplynulo, že aktuálne pravidlá zdrojového zdaňovania stále zotrvávajú na fyzickej prítomnosti podniku a na uplatňovaní klasickej stálej prevádzkarne, pričom určité prvky digitalizácie reflektuje (len) komentár k modelovej daňovej zmluve OECD, ktorý vo svojich ustanoveniach hovorí o softvéri a webových stránkach.

Aktuálny právny stav zdaňovania digitálnych služieb bol vymedzený ťažiskovo v druhej kapitole. S ohľadom na digitalizáciu a jej globálny charakter bol aktuálny právny stav zdaňovania digitálnych služieb zhodnotený vo väzbe na doktrínou ustálené základné stupne medzinárodnej spolupráce štátov v oblasti daní, na základe čoho bolo vymedzené, že aktuálny právny stav zdaňovania digitálnych služieb sa vyznačuje uplatňovaním rôznych nekoordinovaných a neharmonizovaných opatrení jednotlivými štátmi. Výstupom druhej kapitoly je aj posúdenie prvej vymedzenej hypotézy.

- **Prvá hypotéza**, podľa ktorej: „Aktuálny právny stav zdaňovania digitálnych služieb unilaterálnymi mechanizmami nezodpovedá globálnemu charakteru digitalizácie a poskytuje priestor pre realizáciu daňových únikov,“ **bola potvrdená**.

Vymedzenie prvej hypotézy apriórne predpokladalo, že aktuálny právny stav zdaňovania digitálnych služieb je doposiaľ založený na unilaterálnych mechanizmoch. Tento predpoklad bol podrobne rozvinutý a následne aposteriórne potvrdený v rámci druhej kapitoly. V tomto kontexte bol aktuálny právny stav problematiky charakterizovaný v prvom rade absenciou koordinovaného alebo harmonizovaného riešenia. Následne bol tento aktuálny právny stav vymedzený pozitívne v rovine uplatňovania rôznorodých unilaterálnych opatrení jednotlivými štátmi, ktoré sú uplatňované v rámci daňovej suverenity štátov a v rámci ich daňovej jurisdikcie.

Na podklade podrobnej analýzy jednotlivých unilaterálnych mechanizmov postupom od všeobecného k osobitnému, ich štyroch základných skupín a troch základných druhov s demonštratívnym vymedzením jednotlivých príkladov sme dospeli k záveru, že unilaterálne mechanizmy viac či menej narážajú na aktuálny systém zamedzenia dvojitého zdanenia, hoci s rôznymi následkami. Unilaterálne dane z digitálnych služieb (DST) a dane z digitálnej reklamy (DAT) svojou konštrukciou nespádajú do rozsahu systému zamedzenia dvojitého zdanenia, ktorý tak môže, ale nemusí byť poskytnutý v konkrétnom prípade vo vnútroštátnom rámci vo forme daňového kreditu. Uvedené môže vyústiť do rôzneho daňového zaobchádzania s daňovými rezidentmi a daňovými nerezidentmi a môže sa tak dostať do kolízie so slobodou poskytovať služby v zmysle čl. 56 ZFEÚ. Zároveň ako už bolo uvedené, tento aspekt okrem základnej slobody vnútorného trhu ovplyvňuje aj akceptáciu týchto mechanizmov zo strany verejnosti a dotknutých subjektov, ktoré v dôsledku viacerých defektov postupne strácajú legitimitu. Koncept unilaterálnej digitálnej stálej prevádzkarne síce spadá do rozsahu systému zamedzenia dvojitého zdanenia, avšak bez zmeny bilaterálnych zmlúv, t. j. výlučne vo forme unilaterálneho mechanizmu sa dostáva s týmto systémom priamo do rozporu a na tomto systéme tak aplikácie zlyháva.

Pokiaľ ide o druhú časť prvej hypotézy spojenú s realizáciou daňových únikov, aj táto bola potvrdená. Je však potrebné zdôrazniť, že ako bolo v monografii naznačené, rôzne metódy a štruktúry vyhýbania sa daňovým povinnostiam (či už opísané štruktúry presunu ziskov a inkorporovanie dcérskych spoločností do daňových rajov a i.) sú viac či menej zaužívané ako tradičnými, tak aj digitálnymi podnikmi, t. j. povinnými subjektmi dane všeobecne. Objektívne nie je možné určitým spôsobom kvantifikovať, akým spôsobom sa na daňovej medzere podieľajú práve digitálne podniky. Napriek tomu je túto hypotézu potrebné potvrdiť, a to osobitne s prihliadnutím na skutočnosť, že aktuálny právny stav sa vyznačuje okrem iného nedostatkami najmä práve v riešení interakcie týchto unilaterálnych mechanizmov s daňovými systémami ostatných štátov. Na základe týchto limitov sme v súlade so stanovenou hypotézou dospeli k záveru, že *aktuálny právny stav zdaňovania digitálnych služieb unilaterálnymi mechanizmami nezodpovedá globálnemu charakteru digitalizácie a poskytuje priestor pre realizáciu daňových únikov.*

V nadväznosti na potvrdenie prvej hypotézy bolo aj pri hodnotení možnosti ďalšieho smerovania daňovo-právnej regulácie digitálnych služieb odkázané na **multilaterálne riešenie**, ktorého stav je možné vymedziť v rovine doposiaľ vyvinutých nadnárodných iniciatív EÚ a OECD, ktorým bola

venovaná tretia kapitola. Tretia kapitola vecne vymedzila jednotlivé prvky iniciatív digitálneho zdaňovania, a to návrhu smernice DST, návrhu smernice DAT, návrhu smernice SDP a dvojpilierového riešenia OECD so zameraním na prvý pilier týkajúci sa prerozdelenia zdaňovacích práv medzi trhové jurisdikcie. Prvky týchto jednotlivých návrhov boli vymedzené za súčasného posúdenia ich potenciálnych limitov. V tretej kapitole boli na podklade vymedzenia aktuálneho právneho stavu, problémov a iniciatív zdaňovania digitálnych služieb hodnotené aj možnosti ďalšieho smerovania ich daňovo-právnej regulácie. Výstupom tretej kapitoly je aj posúdenie druhej vymedzenej hypotézy.

- **Druhá hypotéza**, podľa ktorej: *„Východiskom pre udržateľné zdaňovanie digitálnych služieb je multilaterálne riešenie v podobe reformy medzinárodného systému zdaňovania na úrovni presahujúcej vnútroštátne právne poriadky jednotlivých štátov, ako aj systém práva Európskej únie,“* **bola potvrdená.**

Vyššia miera vhodnosti globálneho riešenia zastrešeného Inkluzívnym rámcom OECD/G20 pre BEPS je podľa nášho názoru odôvodnená najmä požiadavkou na komplexnosť riešenia daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie vo vzťahu k všetkým zainteresovaným stranám, t. j. tak vo vzťahu k členským štátom EÚ, ako aj k tretím krajinám, s tým súvisiacou požiadavkou na koherentnosť systému ako celku a požiadavkou na jednoznačnú formuláciu pravidiel na zamedzenie dvojitého zdanenia.

Z hľadiska požiadavky na komplexnosť riešenia považujeme za vhodné, aby boli vzťahy medzi všetkými zainteresovanými štátmi, t. j. tak členskými štátmi EÚ, ako aj tretími krajinami regulované (najskôr) koherentným spôsobom na globálnej úrovni za súčasného ponechania priestoru pre následné vykonanie uvedených pravidiel tak, aby boli rešpektované osobitosti práva EÚ. Na komplexnosť riešenia pritom myslela aj Európska komisia v rámci európskeho balíka digitálneho zdaňovania z roku 2018, keď sama zdôrazňovala potrebu úpravy daňových vzťahov s tretími krajinami. Napriek tomu sa domnievame, že postupom, keď by bol najskôr schválený návrh smernice SDP a následne by bol iniciovaný proces revízie bilaterálnych daňových zmlúv s tretími krajinami, sa komplexnosť javí v porovnaní s globálnym riešením ako vzdialenejšia, resp. v konečnom dôsledku by nemusela byť ani naplnená. Okrem požiadavky na komplexnosť riešenia a koherentnosť systému ako celku považujeme globálne riešenie za vhodnejšie aj z hľadiska požiadavky na formuláciu pravidiel na zamedzenie dvojitého zdanenia, ktoré sú aj aktuálne vymedzené mimo rámca práva EÚ. Tieto pravidlá práve naopak

aj v ich aktuálnom nastavení vychádzajú z modelových pravidiel OECD a výkladových pravidiel k nim. V neposlednom rade bola sieť konkrétnych bilaterálnych daňových zmlúv v nedávnej dobe systematicky modifikovaná (*hoci nie v rámci akcie 1 BEPS*) práve za použitia inovatívneho multilaterálneho nástroja (MLI) na globálnej úrovni v rámci OECD.

V nadväznosti na uvedené skutočnosti sme v súlade s druhou hypotézou dospeli k záveru, že *východiskom pre udržateľné zdaňovanie digitálnych služieb je multilaterálne riešenie v podobe reformy medzinárodného systému zdaňovania na úrovni presahujúcej vnútroštátne právne poriadky jednotlivých štátov, ako aj systém práva Európskej únie*, a to bez toho, aby bola dotknutá **možnosť vykonania globálneho OECD riešenia na úrovni EÚ tak, aby boli súčasne reflektované osobitosti vnútorného trhu EÚ**. Uvedená možnosť vykonania globálneho OECD riešenia na úrovni EÚ spôsobom zlučiteľným s vnútorným trhom bola zároveň posúdená ako preferovaná možnosť ďalšieho smerovania daňovo-právnej regulácie digitálnych služieb.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY

I. Knižná literatúra

1. BABČÁK, V. *Dane a daňové právo na Slovensku (teória a legislatíva)*. Ružomberok: EPOS, 2022. 832 s. ISBN 978-80-562-0339-2.
2. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019. 910 s. ISBN 978-80-562-0247-0.
3. BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: ŠafárikPress, 2020. 304 s. ISBN 978-80-8152-876-7.
4. BABČÁK, V., POPOVIČ, A., ROMANOVÁ, A. (eds.). *II. slovensko-české dni daňového práva: daňové raje a zneužívanie daňového systému*. Košice: ŠafárikPress, 2018. 302 s. ISBN 978-80-8152-660-2.
5. BACHŇÁKOVÁ-RÓZENFELDOVÁ, L. *Právne vzťahy v kolaboratívnom hospodárstve*. Bratislava: C. H. Beck, 2022. 279 s. ISBN 978-80-8232-014-8.
6. BAL, A. *Taxation, Virtual Currency and Blockchain*. AH Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B. V., 2019. 291 s. ISBN 978-94-035-0103-1.
7. BOCCIA, F., LEONARDI, R. (ed.). *The challenge of the digital economy: markets, taxation and appropriate economic models*. Cham: Palgrave Macmillan, 2016. 148 s. ISBN 9783319436890.
8. DUNNING, H. J., LUNDAN M. S. *Multinational Enterprises and the Global Economy*. Second Edition. Cheltenham: Edward Elgar, 2008. 920 s. ISBN 978-1-84720-122-5.
9. FARRI, F. *Tax sovereignty and the law in the digital and global economy*. London: Routledge, 2021. 160 s. ISBN 9780367544102.
10. FUCHS, Ch. *The Online Advertising Tax as the Foundation of a Public Service Internet*. London: University of Westminster Press. 2018. 104 s. DOI: <https://doi.org/10.16997/book23>.
11. HASLEHNER, W., KOFLER, G., PANTAZATOU, K., RUST, A. *Tax and the Digital Economy. Challenges and Proposals for Reform*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B. V., 2019. 342 s. ISBN 978-94-035-0361-5.
12. HELMINEN, M. *EU Tax Law – Direct Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2022. 612 s. ISBN 978-90-8722-790-6.
13. HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016. 188 s. ISBN 978-80-8152-403-5.

14. KAČALJAK, M. *Vybrané trendy vo výbere daní a možnosti ich právnej reflexie na Slovensku*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017. 89 s. ISBN 978-80-8168-643-6.
15. KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teórie finančného práva a finanční vedy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 356 s. ISBN 978-80-75529-35-0.
16. KERSCHNER, I., SOMARE, M. (ed.). *Taxation in a Global Digital Economy*. Wien: Linde, 2017. 468 s. ISBN 9783707337785.
17. KLUČKA, J. *Medzinárodné právo verejné (všeobecná a osobitná časť)*. Bratislava: Iura Edition, 2011, s. 107 – 129. ISBN 978-80-8072-414-0.
18. KNAPP, V. *Vědecká propedeutika pro právníky*. Praha: Eurolex Bohemia, 2003. 233 s. ISBN 80-86432-54-8.
19. LÁNSKY, J. *Kryptomeny*. Praha: C. H. Beck, 2018. 160 s. ISBN 978-94-035-0103-1.
20. MOSNÝ, P., LACLAVÍKOVÁ, M., SISKOVIČ, Š. *Metodológia vedeckej práce (pre potreby právnického štúdia)*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018. 165 s. ISBN 978-80-571-0059-1.
21. NERUDOVÁ, D. *Daňová politika v Európskej únii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 213 s. ISBN 978-80-7552-682-3.
22. OCHRANA, F. *Metodologie, metody a metodika vědeckého výzkumu*. Praha: Karolinum, 2019. 145 s. ISBN 978-80-246-4200-0.
23. PATAKYOVÁ, M. a kol. *Právo obchodných spoločností a družstva – všeobecný úvod do problematiky a vymedzenie základných pojmov*. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2019. 130 s. ISBN 978-80-7160-512-6.
24. PISTONE, P., ČIČIN-ŠAIN, N. The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument: General Report. In: KOFLER, G. et al. (ed.). *The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument*. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 3 – 85. ISBN 9789087227203.
25. RADVAN, M. *Czech Tax Law*. Brno: Masarykova universita, 2020. 110 s. ISBN 978-80-210-9673-8.
26. SIDAK, M., DURAIČINSKÁ, M. a kol. *Finančné právo*. Bratislava: C. H. Beck, 2012. 480 s. ISBN 978-80-89603-04-6.
27. SUCHOŽA, J., HUSÁR, J. a kol. *Obchodné právo*. Bratislava: Iura Edition, 2009. 1100 s. ISBN 978-80-8078-290-0.
28. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

29. ŠTRKOLEC, M. et al. *Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011. 204 s. ISBN 978-80-7097-897-9.
30. TÓTHOVÁ, M. *Právna komparatistika. Veľké právne systémy* [online]. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2010. 149 s. [cit. 13.02.2023]. Dostupné na: <<https://www2.ciakt.upjs.sk/public/media/2715/SKR.pdf>>.
31. ZAJÍČKOVÁ, M., BOHÁČ, R., VEČEŘ, I. *Základ daně z příjmu a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Praha: Leges, 2012. 470 s. ISBN 978-80-87576-21-2.

II. Články v zborníkoch a časopisoch

1. BABČÁK, V. Europeizácia slovenského daňového práva (skutočnosť a vízia). *Ius et Administratio*. 2015, č. 1, s. 4 – 46. ISSN 2300-4797.
2. BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo na ceste od tradičnej ku zdieľanej ekonomike*. In: *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb – COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: ŠafárikPress, 2021, s. 8 – 55. ISBN 978-80-574-0043-1.
3. BAÉZ, A., BRAUNER, A. Withholding taxes in the Service of BEPS Action 1: Adress the Tax Challenges of the Digital Economy. *WU International Taxation Research Paper Series* [online]. 2015, roč. 14. 33 s. [cit. 13.02.2023]. <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2591830>
4. BAKER, P. Some thoughts on jurisdiction and nexus. In: GUGLIELMO MAISTO (ed.). *Current Tax Treaty Issues, EC and International Tax Law Series*. IBD, 2020, s. 441 – 465. ISBN 9789087225964.
5. ČAKOCI, K., SIMIĆ, S. K vybraným otázkam zdaňovania digitálnej ekonomiky. In: *Právo obchodu ekonomika XI* [online]. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2022, s. 29 – 43. ISBN 978-80-574-0153-7. DOI: <https://doi.org/10.33542/POE2022-0154-4>
6. CIBULA, T., HLINKA, T., CHOMA, A., KAČALJAK, M. Digitálna platforma ako stála prevádzkareň. *Právny obzor*. 2019, roč. 102, č. 2, s. 155 – 167. ISSN 2729-9228.
7. CIBULA, T., KAČALJAK, M. Tax Treaty Override in Slovakia – Digital Platform Permanent Establishment. *Bratislava Law Review*. 2018, roč. 2, č. 1, s. 80 – 88. ISSN 2644-6359.
8. DE PIETRO, C. Tax Abuse and Legal Pluralism: Towards Concrete Solutions Leading to Coordination Between International Tax Treaty Law and EU Tax Law. *EC Tax Review*. 2020, roč. 29, č. 2, s. 84 – 96. DOI: <https://doi.org/10.54648/ecta2020010>

9. GADŽO, S. The Principle of 'Nexus' or 'Genuine Link' as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal. *Intertax* [online]. 2018, roč. 46, č. 3, s. 194 – 209. ISSN 0165-2826 [cit. 13.02.2023]. Dostupné na: <<https://repository.pravri.uniri.hr/islandora/object/pravri:1775>>.
10. GERINGER, S. National digital taxes – Lessons from Europe. *South African Journal of Accounting Research*. 2021, roč. 35 č. 1, s. 1 – 19. DOI: <https://doi.org/10.1080/10291954.2020.1727083>
11. HASLEHNER, W. EU and WTO Law Limits on Digital Business Taxation. In: *Tax and the Digital Economy. Challenges and Proposals for Reform*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B. V., 2019, s. 25 – 48. ISBN 978-94-035-0361-5.
12. HELMINEN, M. EU Tax Law as Part of the Legal System. In: *EU Tax Law – Direct Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2022, s. 1 – 62. ISBN 978-90-8722-790-6.
13. HRABČÁK, L. Identifikácia aktuálnych okruhov otázok vedy o daňovom práve. In: *Bratislavské právnické fórum 2022: premeny finančného práva, jeho vedy a výučby v čase*. Bratislava: Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave, 2022, s. 51 – 59. ISBN 978-80-7160-662-8.
14. HRABČÁK, L., POPOVIČ, A. On Certain Issues of Digital Services Taxes. *Financial Law Review*. 2020, roč. 5, č. 17 (1), s. 52 – 69. ISSN 2299-6834
15. HUČKOVÁ, R., BONK, F., RÓZENFELDOVÁ, L. Zdieľané hospodárstvo – otvorené problémy a diskusia (najmä s prihliadnutím na obchodnoprávne a daňovo-právne súvislosti). *Studia Iuridica Cassoviensia*. 2018, roč. 6, č. 2. s. 125 – 140. ISSN 1339-3995.
16. CHAISSE, J., MOSQUERA, I. Public international law, international taxation and taxdispute resolution. *Asia Pacific Law Review*. 2023, roč. 31, č. 1, s. 192 – 203. DOI: <https://doi.org/10.1080/10192557.2022.2102585>
17. IRIMIA, A., TAMAS-SZORA, A., DOBRA, I. B. On Taxation of the Digital Economy. Where Are We Now and Where Are We Going? *Finance – Challenges of the Future*. 2021, roč. XXI, č. 23. s. 95 – 108. ISSN 1583-3712.
18. JONES, CH., TEMOURI, Y., COBHAM, A. Tax haven networks and the role of the Big 4 accountancy firms. *Journal of World Business*. 2017, č. 53 (2), s. 177 – 193. ISSN 1090-9516.
19. KAČALJAK, M., KATKOVČIN, M. Kryptoaktíva ako finančné účty. In: *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb – COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2021, s. 195 – 205. ISBN 978-80-574-0043-1. DOI: <https://doi.org/10.33542/SCD2021-0043-1>

20. KALAMÁNOVÁ, K. Zdieľaná ekonomika či kolaboratívna ekonomika? *Kultúra slova*. 2018, roč. 52, č. 3, s. 172 – 176. ISSN 0023-5202. Dostupné na: <<https://www.juls.savba.sk/ediela/ks/2018/3/ks3-2018.pdf#page=46>>.
21. KWONG, N. The Taxation of „Sharing Economy“ Activities. In: KERSCHNER, I., SOMARE, M. (eds.). *Taxation in a Global Digital Economy*. Wien: Linde, 2017, s. 61 – 79. ISBN 978-3-7073-3778-5.
22. MASON, R., PARADA, L. The legality of Digital Taxes in Europe. *Virginia Tax Review*. 2020. *Virginia Public Law and Legal Theory Research Paper* [online]. No. 2020-50. *Virginia Law and Economics Research Paper*. No. 2020-10, 37 s. Dostupné na: <<https://ssrn.com/abstract=3618663>>.
23. MASON, R., PARADA, L. Digital Battlefield in the Tax Wars (November 6, 2018). *Virginia Law and Economics Research Paper No. 2018-16, 92 Tax Notes International* 1183 (2018), s. 1185 – 1186. Dostupné na: <<https://ssrn.com/abstract=3279639>>.
24. PANZERI, I. Tax Treaties versus EU Law. Which Should Prevail? *European Taxation, Amsterdam: IBFD*. 2021, roč. 61, č. 4, s. 147 – 155. ISSN 0014-3138.
25. PEREZ-GAUTRIN, C. Basic Introduction to Tax Treaties. *Willamette Journal of International Law and Dispute Resolution: Taxation in an Era of Globalization*. 2009, roč. 17, č. 2, s. 157 – 171. ISSN 1521-0235.
26. PITARCH, M. C. Analysis of the (In)compatibility of Digital Services Taxes With State Aid Rules. *EC Tax Review*. 2022, roč. 31, č. 6, s. 326 – 336. DOI: <https://doi.org/10.54648/ecta2022031>
27. PONOMAREVA, K. A. The concepts of legal status of the permanent establishment in the area of digital economy. *J. Sib. Fed. Univ. Humanit. Soc. Sci.* 2019, roč. 12, č. 11, s. 2079 – 2090. DOI: 10.17516/1997-1370-0513
28. PUTERA, M. Concept of Crypro-assets Taxation in the Slovak republic. *Studia Iuridica Cassoviensia*. 2022, roč. 10, č. 2, s. 84 – 100. ISSN 1339-3995.
29. POPOVIČ, A., SÁBO, J. Zdaňovanie online reklamy – koncept a východiská legislatívneho návrhu v komparatívnych pohľadoch. In: *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb – COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: ŠafárikPress, 2021, s. 274 – 289. ISBN 978-80-574-0043-1.
30. RADVAN, M., KOLÁŘOVÁ, Z. Airbnb Taxation. In: *The financial law towards challenges of the XXI century: (conference proceedings)*. Brno: Masarykova univerzita, 2020, s. 481 – 494. ISBN 978-80-210-9597-7.
31. RÓZENFELDOVÁ, L. The Nature of Services Provided by Collaborative Platforms. *EU and Comparative Law Issues and Challenges Series (ECLIC)*. 2020, č. 4, s. 894 – 914. ISSN 2459-9425.

32. SIMIČ, S. Vybrané otázky zavedenia a možnej harmonizácie digitálnej dane. *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb : COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2021, s. 319 – 330. ISBN 978-8-05740-043-1.
33. SIMIČ, S. Významná digitálna prítomnosť - Budúcnosť zdaňovania príjmov právnických osôb? *Naděje právní vědy 2020: právní věda v praxi*. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2021, s. 862 – 878. ISBN 978-8-02611-007-1.
34. SIMIČ, S. Prevádzkovateľ digitálnej platformy ako zástupca platiteľa dane za ubytovanie v kontexte rozhodovacej činnosti Súdneho dvora. In: *Bratislavské právnické fórum 2022: premeny finančného práva, jeho vedy a výučby v čase*. Bratislava: Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave, 2022, s. 22 – 31. ISBN 978-80-7160-662-8.
35. SIMIČ, S. Reforma medzinárodného systému zdaňovania príjmov v nadväznosti na výzvy vyplývajúce z digitalizácie. In: *Milníky právného vývoja v Európe po prvej svetovej vojne: zborník vedeckých príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie doktorandov a mladých vedeckých pracovníkov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2022, s. 317 – 329. ISBN 978-80-574-0099-8.
36. SIMIČ, S. Current Problems of (non-)Taxation of the Collaborative Economy. *Studia Iuridica Cassoviensia*. 2022, roč. 10, č. 1, s. 133 – 146. ISSN 1339-3995. DOI: <https://doi.org/10.33542/SIC2022-1-09>
37. SIMIČ, S. Regulation and taxation of digital services in Accordance with the initiatives of the european Union. *Financial Law Review*. 2021, roč. 6, č. 24 (4), s. 194 – 214. ISSN 2299-6834.
38. SZAKÁCS, A., HLINKA, T. Niekoľko poznámok k vymáhaniu pohľadávok v nadväznosti na novelu zákona č. 222/2004 Z. z. *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2021, č. 4, s. 26 a nasl. ISSN 2644-688X.
39. ŠTRKOLEC, M., HRABČÁK, L. Tax Fairness in the Context of the Digital (Industrial) Revolution 4.0. *Studia Iuridica Lublinensia*. 2022, roč. 31, č. 4, s. 155 – 174. ISSN 1731-6375. DOI: 10.17951/sil.2022.31.4.155-174.
40. ŠTRKOLEC, M. Daňové právo a jeho reflexia na nové javy v ekonomike. In: *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb – COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: ŠafárikPress, 2021, s. 370 – 383. ISBN 978-80-574-0043-1.
41. ŠTRKOLEC, M. Daňové úniky a vyhýbanie sa plateniu daní v oblasti priamych daní. In: BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: Šafárik-Press, 2020, s. 171 – 218. ISBN 978-80-8152-876-7.

42. ŠTRKOLEC, M. Virtuálne meny (právna podstata, regulačný rámec a zdaňovanie). *Acta Universitatis Carolinae: Iuridica*. 2022, roč. 68, č. 4, s. 99 – 115. ISSN 0323-0619.
43. VERLINDEN, I., DE BAETS, S. Recent Developments on the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy: New Nexus Rules. In: *Transfer Pricing Developments Around the World 2020*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B. V., 2020, s. 119 – 150. ISBN 978-94-035-2392-7.
44. YALTI, B. Turkey: Taxation of Digital Advertising Services Income. In: KOLFER, G. et al. (eds.). *Tax Treaty Case Law around the Globe 2021*. Wien: Linde Verlag Ges.m.b.H., 2022, s. 81 – 89. ISBN 978-3-7073-4547-6.

III. Právne predpisy a právne akty

1. Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2022/1925 zo 14. septembra 2022 o súťažeschopných a spravodlivých trhoch digitálneho sektora a o zmene smerníc (EÚ) 2019/1937 a (EÚ) 2020/1828 (akt o digitálnych trhoch).
2. Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2022/2065 z 19. októbra 2022 o jednotnom trhu s digitálnymi službami a o zmene smernice 2000/31/ES (akt o digitálnych službách).
3. Obchodný zákon z roku 1974 (Trade Act of 1974).
4. Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade z 21. septembra 2017. Spravodlivý a efektívny daňový systém v EÚ pre digitálny jednotný trh. COM/2017/0547 final.
5. Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade, Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru a Výboru regiónov z 2. júna 2016. Európska agenda pre kolaboratívne hospodárstvo. COM/2016/0356 final.
6. Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade z 18. mája 2021. Zdaňovanie podnikov v 21. storočí COM(2021) 251 final.
7. Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky č. 365/2000 Z. z. o podpísaní Zmluvy medzi Slovenskou republikou a Írskom o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku.
8. Smernica 2000/31/ES Európskeho parlamentu a Rady z 8. júna 2000 o určitých právnych aspektoch služieb informačnej spoločnosti na vnútornom trhu, najmä o elektronickom obchode (smernica o elektronickom obchode).
9. Smernica Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov.

10. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.
11. Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérsnych spoločností v rozličných členských štátoch.
12. Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2014/65/EÚ z 15. mája 2014 o trhoch s finančnými nástrojmi, ktorou sa mení smernica 2002/92/ES a smernica 2011/61/EÚ.
13. Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2015/1535 z 9. septembra 2015, ktorou sa stanovuje postup pri poskytovaní informácií v oblasti technických predpisov a pravidiel vzťahujúcich sa na služby informačnej spoločnosti.
14. Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu.
15. Smernica Rady (EÚ) 2017/952 z 29. mája 2017, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami.
16. Smernica Rady (EÚ) 2017/1852 z 10. októbra 2017 o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia v Európskej únii.
17. Smernica Rady (EÚ) 2022/2523 zo 14. decembra 2022 o zabezpečení globálnej minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín v Únii.
18. Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb.
19. Ustavný zákon č. 90/2001 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov.
20. Viedenský dohovor o zmluvnom práve z 23. mája 1969.
21. Vyhláška ministra zahraničných vecí č. 138/1974 Zb. o Zmluve medzi Československou socialistickou republikou a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojakeho zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmu a z majetku.
22. Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.
23. Zákon č. XCII z roku 2003 o daňovom poriadku (adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény)
24. Zákon č. XXII z roku 2014 o dani z reklamy (*reklámadóról szóló 2014. évi XXII. Törvény*)
25. Zákon č. 6745 [*Law 6745(Official Gazette of 20 Aug. 2016)*].

26. Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov.
27. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
28. Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov.
29. Zákon č. 56/2012 Z. z. o cestnej doprave.
30. Zmluva o Európskej únii.
31. Zmluva o fungovaní Európskej únie
32. Zmluva medzi Československou socialistickou republikou a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojakého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmu a z majetku zo 4. marca 1974.
33. Zmluva medzi Slovenskou republikou a Írskom o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku z 8. júna 1999.

IV. Rozhodnutia súdov

1. Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 688/2016 z 18. júla 2018.
2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 15. apríla 2015, sp. zn. 2Sžf/76/2014.
3. Rozhodnutie Regionálneho správneho súdu v Istanbule z 26. októbra 2020 č. e. 2020/496, K. 2020/1420.
4. Rozsudok Súdneho dvora (plenárne zasadnutie) z 5. októbra 2004 vo veci C-475/01, Komisia Európskych spoločenstiev proti Helénskej republike [ECLI:EU:C:2004:585].
5. Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) zo 14. novembra 2006 vo veci C-513/04, Mark Kerckhaert a Bernadette Morres proti Belgische Staat [ECLI:EU:C:2006:713].
6. Rozsudok Súdneho dvora (prvá komora) zo 16 júla 2009 vo veci C-128/08, Jacques Damseaux proti Belgickému kráľovstvu [ECLI:EU:C:2009:471].
7. Rozsudok Súdneho dvora (prvá komora) z 18. októbra 2012 vo veci C-498/10, X NV proti Staatssecretaris van Financiën [ECLI:EU:C:2012:635].
8. Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 5. februára 2014 vo veci C-385/12, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. Proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága [ECLI:EU:C:2014:47].

9. Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 20. decembra 2017 vo veci C-434/15, Asociación Profesional Elite Taxi proti Uber Systems SpainSL [ECLI:EU:C:2017:981].
10. Rozsudok Súdneho dvora (siedma komora) z 25. júla 2018 vo veci C-553/16, „TTL“ EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i danáčno osiguritelna praktika“ – Sofija [ECLI:EU:C:2018:604].
11. Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 18. júna 2019 vo veci C-591/17, Rakúska republika proti Spolkovej republike Nemecko [ECLI:EU:C:2019:504].
12. Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 19. decembra 2019 vo veci C-390/18, ktorý súvisí s trestným konaním proti X za účasti Airbnb Ireland UC [ECLI:EU:C:2019:1112].
13. Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 3. marca 2020 vo veci C-75/18, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság [ECLI:EU:C:2020:139].
14. Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 3. marca 2020 vo veci C-323/18, Tesco-Global Áruházak Zrt. Proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság [ECLI:EU:C:2020:140].
15. Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 3. marca 2020 vo veci C-482/18, Google Ireland Limited proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága [ECLI:EU:C:2020:141].
16. Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) zo 16. marca 2021 vo veci C-596/19 P, Európska komisia proti Maďarsku [ECLI:EU:C:2021:202].
17. Rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 27. apríla 2022 vo veci C-674/20, Airbnb Ireland UC proti Région de Bruxelles-Capitale, [ECLI:EU:C:2022:303].
18. Rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 22. septembra 2022 v spojených veciach C-475/20 až C-482/20. Admiral Gaming Network Srl (C-475/20), Cirsa Italia SpA (C-476/20), Codere Network SpA (C-477/20), Gamenet SpA (C-478/20), NTS Network SpA (C-479/20), Sisal Entertainment SpA (C-480/20), Snaitech SpA, predtým Cogetech SpA (C-481/20), Snaitech SpA, predtým Snai SpA (C-482/20) proti Agenzia delle Dogane e dei Monopoli a i., Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-475/20, C-477/20), Presidenza del Consiglio dei Ministri (C-475/20, C-477/20, C-481/20), IGT Lottery SpA, predtým Lottomatica Holding Srl (C-475/20), Se. Ma. di Francesco Senese (C-481/20). [ECLI:EU:C:2022:714].
19. Rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 22. decembra 2022 vo veci C-83/21, Airbnb Ireland UC plc, Airbnb Payments UK Ltd proti Agenzia delle Entrate [ECLI:EU:C:2022:1018].

20. Rozhodnutie Štvrtého daňového súdu v Istanbule z 22. novembra 2019 č. E. 2019/696, K. 2019/2300.
21. Rozsudok Všeobecného súdu (deviata komora) z 27. júna 2019 vo veci T-20/17, Maďarsko proti Európskej komisii [ECLI:EU:T:2019:448].
22. The Case of the S.S. „Lotus“, Publications of the Permanent Court of International Justice. [online]. Series A- No. 10, September 7th, 1927. [cit. 13.02.2023]. Dostupné na: <https://www.icj-cij.org/files/permanent-court-of-international-justice/serie_A/A_10/30_Lotus_Arret.pdf>.
23. Uznesenie Krajského súdu v Bratislave z 26. októbra 2017, sp. zn. 4CoPv/4/2017.
24. Uznesenie Krajského súdu v Bratislave z 15. novembra 2018, sp. zn. 4CoPv/5/2018.
25. Uznesenie Najvyššieho súdu SR z 23. októbra 2012, sp. zn. 2Sžf/18/2012.
26. Uznesenie Okresného súdu Bratislava I zo 4. júla 2017, sp. zn. 26 CbPv/1/2017.
27. Uznesenie Okresného súdu Bratislava I zo 16. februára 2018, sp. zn. 38CbPv/1/2018.
28. Uznesenie Súdneho dvora (šiesta komora) z 19. septembra 2012 vo veci C-540/11, Levy a Sebbag [ECLI:EU:C:2012:581].

V. Inštitucionálne návrhy, dokumenty a štúdie

1. Commission Recommendation of 21. 3. 2018 relating to the corporate taxation of a significant digital presence, Brussels, 21. 3. 2018 C(2018) 1650 final.
2. Commission Staff Working Document: *Online Platforms* Accompanying the document Communication on Online Platforms and the Digital Single Market, Brussels, 25. 5. 2016, SWD(2016) 172 final. Dostupné na: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:52016SC0172>>.
3. Dôvodová správa k zákonu č. 344/2017 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.
4. European Commission. *EC Law and Tax Treaties – Workshop of Experts*. Working document, Brussels, 9 June 2005 Ref. TAXUD E1/FR DOC (05) 2306. 20 s.
5. European Commission. *Impact Assessment, Commission staff working document (21 March 2018)*. SWD(2018) 81 final/2. 161 s.
6. Návrh multilaterálneho dohovoru (MLC) o daniach z digitálnych služieb (DST).

7. Návrh smernice Rady o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb (CCCTB) z 25. októbra 2016, COM(2016) 683 final – 2016/0336 (CNS).
8. Návrh smernice Rady o spoločnom základe dane z príjmov právnických osôb z 25. októbra 2016 COM(2016) 685 final – 2016/0337 (CNS).
9. Návrh smernice Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou z 21. marca 2018, COM/2018/0147 final – 2018/072.
10. Návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnej reklamy formou dane z výnosov z poskytovania služieb digitálnej reklamy z 1. marca 2019 – politická dohoda.
11. Návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb z 21. marca 2018, COM/2018/0148 final – 2018/073 (CNS).
12. Návrhy generálnej advokátky Juliane Kokott z 12. septembra 2019 vo veci C-482/18 Google Ireland Limited proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vámigazgatósága [ECLI:EU:C:2019:728].
13. Odôvodnené stanovisko dánskeho parlamentu k uplatňovaniu zásad subsidiarity a proporcionality [online]. [cit. 14.04.2023]. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_9153_2018_INIT&qid=1618763578305&from=EN>.
14. OECD Committee on Fiscal Affairs (2000). *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5*. [online]. 7 s. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf>>.
15. OECD. *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* [online]. [cit. 15.04.2023] Dostupné na: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.
16. OECD. *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8 October 2021* [online]. [cit. 15.04.2023]. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>>.
17. OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, 48 s. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

18. OECD (2015). *R(8). Tax treaty override*. In: Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). OECD Publishing, Paris. 15 s. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264239081-en>
19. OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. 290 s. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
20. OECD (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*. OECD Publishing, Paris. 608 s. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>
21. OECD (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, Paris. 218 s. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>
22. OECD (2018). *Tax and Digitalisation*, OECD Going Digital Policy Note. OECD, Paris, 8 s. Dostupné na: <www.oecd.org/going-digital/tax-and-digitalisation.pdf>.
23. OECD (2019). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 31 s.
24. OECD (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* (Full Version). OECD Publishing. 2624 s. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>
25. OECD (2019). *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 40 s. Dostupné na: <www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-aconsensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm>.
26. OECD (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. 281 s. DOI: <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>
27. OECD (2022). *Pillar One – Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and other Relevant Similar Measures – Public Consultation Document* [online]. [cit. 15.04.2023]. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-draft-mlc-provisions-on-dsts-and-other-relevant-similar-measures.pdf>>.
28. OECD (2022). *Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy* [online]. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD, Paris. 94 s. Dostupné na:

- <<https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>>.
29. OECD (2022). *Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One – Public consultation, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. [online]. 227 s. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-administration-tax-certainty-aspects-of-amount-a-pillar-one-october-2022.pdf>>.
 30. OECD (2022). *Public consultation document: Pillar One – Amount B* [online]. 53 s. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2022.pdf>>.
 31. OECD (2022). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* [online]. OECD, Paris. 226 s. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>>.
 32. OECD (2023). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* [online]. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. 111 s. Dostupné na: <www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>.
 33. OECD (2023). *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 11 July 2023* [online]. 3 s. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf>>.
 34. OECD (2023). *The Multilateral Convention to implement Amount A of Pillar One* [online]. Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>>.
 35. Pracovný dokument útvarov komisie. *Zhrnutie posúdenia vplyvu. Sprievodný dokument k návrhu smernice Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou k návrhu smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb* {COM(2018) 147 final}, {COM(2018) 148 final}, {SWD(2018) 81 final} z 21. marca 2018 SWD(2018) 82 final.
 36. Stanovisko Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/010531/2018-724 z 23. marca 2018 [online]. 5 s. [cit. 0.03.2023]. Dostupné na: <<https://www.fi>

nancnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Novinky_leg/Medzinarodne_zdanovanie/2018.03.28_dig_platform.pdf>.

37. Tlačová správa Slovenskej komory daňových poradcov z 15. marca 2018. *Digitálne platformy čaká povinná registrácia na Finančnej správe* [online]. [cit. 20.03.2023]. Dostupné na: <[https://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/0ba0678-a6ea75aa1c12580ea00443435/\\$FILE/TS-digiplatformy-15032018.pdf](https://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/0ba0678-a6ea75aa1c12580ea00443435/$FILE/TS-digiplatformy-15032018.pdf)>.
38. United Nations. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* [online]. 2017. Dostupné na: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf>.

VI. Ostatné zdroje

1. Airbnb. *Company Details* [online]. [cit. 09.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.airbnb.co.uk/about/company-details>>.
2. Airbnb. *Ako funguje tvorba cien* [online]. [cit. 09.02.2023]. Dostupné na: <<https://sk.airbnb.com/help/article/125>>.
3. Airbnb. *Company Details – Schedule 1 – Contracting Entities* [online]. [cit. 09.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.airbnb.com/help/article/2908#Schedule1>>.
4. Airbnb. *Terms of Service - Terms of Service for European Users* [online]. [cit. 09.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.airbnb.co.uk/help/article/2908>>.
5. Arnold, J. B. *An Introduction to Tax Treaties*. s. 8. [cit. 07.03.2023]. Dostupné na: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Eng.pdf>.
6. BDO Global. *France – Digital Services Tax* [online]. [cit. 03.03.2023]. Dostupné na: <<https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/france-digital-services-tax>>.
7. BDO Global. *Hungary – Digital Services Tax* [online]. [cit. 15.03.2023]. Dostupné na: <<https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/hungary-digital-services-tax>>.
8. BERTOLINY, A., EPISCOPO, F., CHERCIU, N. A. *Liability of online platforms* [online]. Brussels: Study Panel for the Future of Science and Technology, 2021. 170 s. ISBN 978-92-846-7499-2. DOI: 10.2861/619924 [cit. 15.04.2023]. Dostupné na: <[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/656318/EPRS_STU\(2021\)656318_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/656318/EPRS_STU(2021)656318_EN.pdf)>.
9. Bird & Bird. *Digital Services Tax in France* [online]. [cit. 03.03.2023]. Dostupné na: <<https://www.twobirds.com/en/insights/2019/global/digital-services-tax-in-france>>.

10. Bloomberg Tax. *Understanding digital services taxes & the OECD* [online]. [cit. 22.02.2023]. Dostupné na: <<https://pro.bloombergtax.com/brief/understanding-digital-services-taxes-the-oecd/>>.
11. Brotman Law. *What is nexus [Definitions + Examples]* [online]. Chapter 2. In: *The Ultimate Guide to Multistate Taxation in California* [cit. 15.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.sambrotman.com/california-multistate-taxation/what-is-nexus-definition-examples>>.
12. BUNN, D., ASEN, E., ENACHE, C. *Digital Taxation around the world* [online]. Tax Foundation. 50 s. [cit. 18.03.2023]. Dostupné na: <<https://files.taxfoundation.org/20200610094652/Digital-Taxation-Around-the-World1.pdf>>.
13. Clifford Chance. *Missing the target? The surprising scope of the proposed new EU digital services tax* [online]. 10 s. [cit. 14.04.2023]. Dostupné na: <<https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/PDFDocuments/eu-digital-services-tax-clifford-chance-client-briefing.pdf>>.
14. DemNet. *The Hungarian version of digital tax has been ineffective so far*. [cit. 13.03.2023]. Dostupné na: <<https://demnet.hu/en/hungarian-digital-tax-has-been-ineffective-so-far/>>.
15. European Parliament. *EU Lawmakers Strike Milestone Deal for Corporate Tax Transparency* [online]. [cit. 13.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.europarl.europa.eu/news/sk/press-room/20210527IPR04913/eu-lawmakers-strike-milestone-deal-for-corporate-tax-transparency>>.
16. EY. *France issues comprehensive draft guidance on digital services tax* [online]. [cit. 03.03.2023]. Dostupné na: <https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/france-issues-comprehensive-draft-guidance-on-digital-services-tax>.
17. Finančná správa Slovenskej republiky. *Účtovanie taxisluzby cez platformu BOLT* [online]. [cit. 04.05.2023]. Dostupné na: <<https://podpora.financtva.sk/595780-%C3%A4%8Dtovanie-taxislucy-cez-platformu-BOLT>>.
18. FreshBooks. *Double Irish Dutch Sandwich Tax Avoidance: Definition & Explanation* [online]. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.freshbooks.com/glossary/tax/double-irish-dutch-sandwich>>.
19. GONZÁLEZ, D. *Digital Services Tax (DST): Alive and well* [online]. In: CIAT – Inter-American Center of Tax Administration [cit. 22.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.ciat.org/digital-services-tax-dst-alive-and-well/?lang=en>>.
20. HONGLER, P., PISTONE, P. *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy* [online]. IBFD, Working paper 20 January, 2015. s. 15. [cit. 15.02.2023]. Dostupné na: <[https://www.alexandria.unisg.ch/257374/1/Redefining_the_PE_concept-whitepaper\(8\).pdf](https://www.alexandria.unisg.ch/257374/1/Redefining_the_PE_concept-whitepaper(8).pdf)>.

21. Investopedia. *7 Companies Owned by Google (Alphabet)* [online]. [cit. 13.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.investopedia.com/investing/companies-owned-by-google/#citation-52>>.
22. KÖTHENBÜRGER, M. *Taxation of Digital Platforms* [online]. EconPol Working Paper, č. 41, 2020. Munich: ifo Institute – Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich. 16 s. [cit. 22.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.econstor.eu/handle/10419/219503>>.
23. KPMG. *Taxation of the digitalized economy Developments summary* [online]. 160 s. [cit. 13.03.2023]. Dostupné na: <<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>>.
24. LOWRY, S. *Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis*. 2019, Congressional Research Services (R45532), 32 s.
25. Ministerstvo financií SR. *Zoznam platných a účinných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia* [online]. [cit. 13.03.2023]. Dostupné na: <<https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/priame-dane/dane-z-prijmu/zmluvy-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/zmluvy-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/zoznam-platnych-ucinnych-zmluv-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/>>
26. MURPHY, B. CH. *Double Irish With a Dutch Sandwich: Definition and How It's Used* [online]. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>>.
27. Odpoveď Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky na žiadosť o sprístupnenie informácií podľa zákona č. 211/2000 Z. z. o slobodnom prístupe k informáciám a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o slobode informácií) z 18. apríla 2023 č. 190850/2023.
28. OECD. *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?* [online]. Final Report. 83 s. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/arethecurrenttreatyrulesfortaxingbusinessprofitsappropriatefore-commerce.htm>>.
29. OECD. *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation: Top story* [online]. [cit. 15.04.2023] Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>>.
30. OECD. *Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* [online]. [cit. 15.04.2023]. Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/beps/?fbclid=IwAR2Pim-N2izhmbdGrbYrCTJ5Lq2kIsiUn2hU1oylMu4dEQlWYy3Gz8g7ZfMY8>>.
31. Office of the United States Trade Representative. *Initiation of a Section 301 Investigation of France's Digital Services Tax* [online]. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Initiation_of_Section_301_Investigation.pdf>.

32. Office of the United States Trade Representative. *Section 301 – Digital Services Taxes* [online]. [cit. 22.02.2023]. Dostupné na: <<https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes>>.
33. Office of the United States Trade Representative. *Termination of Section 301 Digital Services Tax Investigations of Brazil, the Czech Republic, the European Union, and Indonesia* [online]. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/DST_Termination_FRN_March.pdf>.
34. Office of the United States Trade Representative. *Termination of Actions in the Section 301 Digital Services Tax Investigations of Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom and Further Monitoring* [online]. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <<https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/86%20FR%2064590.pdf>>.
35. Office of the United States Trade Representative. *Termination of Action in the Section 301 Digital Services Tax Investigation of Turkey and Further Monitoring* [online]. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Turkey%20DST%20Sec%20301%20Action%20Termination_0.pdf>.
36. Office of the United States Trade Representative. *Termination of Action in the Digital Services Tax Investigation of India and Further Monitoring* [online]. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/India%20DST%20Sec%20301%20Action%20Termination_0.pdf>.
37. Uber. *Obchodné Podmienky – Slovensko* [online]. [cit. 08.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.uber.com/legal/en/document/?name=general-terms-of-use&country=slovakia&lang=sk>>.
38. Uber. *Use Uber in cities around the world* [online]. [cit. 08.02.2023]. Dostupné na: <<https://www.uber.com/global/en/cities/>>.
39. Uber. *Uber Announces Results for Third Quarter 2022* [online]. [cit. 08.02.2023]. Dostupné na: <<https://investor.uber.com/news-events/news/press-release-details/2022/Uber-Announces-Results-for-Third-Quarter-2022/default.aspx>>.
40. U.S. Department of the Treasury. *Press Realeses: „Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect“* [online]. [cit. 23.02.2023]. Dostupné na: <<https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>>.
41. VÁZQUEZ, M. J. *Digital Services Taxes in the European Union: What Can We Expect?* [online]. In: Kluwer International Tax Blog [cit. 13.03.2023]. Dostupné na: <<https://kluwertaxblog.com/2023/02/14/digital-services-taxes-in-the-european-union-what-can-we-expect/#comments>>.

VECNY REGISTER

Čísla odkazujú na stránky v knihe. Písmeno n odkazuje na nasledujúce stránky.

BEPS, 9, 26, 36, 50, 51, 53, 67, 73, 74, 77, 78, 119, 158n, 163n, 172, 176, 183, 184, 187, 197, 198, 201

daň, 19, 24, 26, 42, 48, 55, 61, 74n, 81, 82, 86, 87, 89, 91, 92, 94n, 98, 107, 110, 112, 117, 118, 120n, 127n, 131n, 136, 137, 141, 146n, 160, 166, 172, 174

daňová harmonizácia, 68, 138

daňová koordinácia, 67

daňové právo, 13, 16, 29, 48, 59, 73, 74, 76, 99, 116, 127, 155, 185, 187n

daňové raje, 33, 181

daňový nexus, 11, 20, 49, 51, 58n, 94, 98, 145, 153

digitalizácia, 15, 16, 51

digitálna cieľená reklama, 31, 82, 83

digitálna ekonomika, 16, 148

digitálna platforma, 36, 37, 106

digitálna stála prevádzkareň, 79, 102, 103

digitálne platformy, 17, 18, 36, 115, 120n, 132

digitálne služby, 13, 16, 18, 22, 147, 148, 151, 152

digitálne technológie, 18, 32, 24, 69

digitálne zdaňovanie, 18

Double Irish–Dutch Sandwich, 33, 35

dvojpilierové riešenie daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie, 158, 164

ekonomika, 16, 17, 187, 189

EÚ, 9, 13, 14n, 21n, 26, 27, 29, 30, 39, 41, 43, 50, 51, 55n, 60, 67n, 78, 88, 89, 91, 95, 102, 109, 123, 135, 136n, 143, 146n, 151, 154n, 166, 176n, 180, 182n, 191, 192

genuine link, 21, 51, 53, 58, 102, 174

Inkluzívny rámec OECD/G20, 18, 159, 170, 177

jurisdikcia, 51, 53, 54

kolaboratívna, 17, 36, 189

multilaterálne riešenie, 175

multilaterálny nástroj, 159, 164

nadnárodné spoločnosti, 18, 24, 77, 162, 164

negatívna harmonizácia, 66, 68

nehmotný majetok, 49, 162, 181

obmedzená fyzická prítomnosť, 50

obratová daň, 74, 94

OECD, 9, 13, 15, 16, 18, 23, 24, 26, 36, 49, 50, 52, 54, 56, 60n, 69, 73n, 80n, 91, 92, 104, 105, 109, 112, 145, 158n, 175, 176, 178, 180n, 196n, 200, 201

používatelia služieb, 48, 73

prenos údajov, 32, 83, 140, 144, 145

služby informačnej spoločnosti, 16, 30, 38, 43, 44, 46, 47, 192

softvér, 64, 76, 93, 139

spprostredkovateľské služby, 31, 32, 41, 83, 93, 94, 134, 140, 142, 143, 145

stála prevádzkareň, 11, 60, 105, 107

stála prevádzkareň digitálnej platformy, 79, 116

technologickí giganti, 18, 32

unilaterálne mechanizmy, 21, 73n, 88, 171, 182

unilaterálny prístup, 175

vyrovnávací odvod, 76, 79, 82, 160

webová stránka, 65

zamedzenia dvojitého zdanenia, 12, 52, 60, 67, 95, 118, 148, 156, 160, 164, 166, 174, 182

zdaňovanie digitálnych služieb, 13, 14, 23, 24, 66, 69, 113, 174

zdaňovanie pri zdroji, 51, 53

zdieľaná ekonomika, 13, 17

zdroj príjmov, 51

zrážková daň, 75, 110, 118