

OTÁZKY ZDAŇOVANIA V DIGITALIZOVANÝCH OBCHODNÝCH MODELOCH¹

Mgr. Viktor Bednár

Ernst & Young, s. r. o.
International Tax Services
viktorbednar@gmail.com

Mgr. Peter Rakovský

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta
Katedra finančného práva
peter.rakovsky@flaw.uniba.sk

Otázky zdaňovania v digitalizovaných obchodných modeloch

Príspevok sa zameriava na rozbor aktuálnych tendencií vývoja medzinárodného daňového systému z dôvodu meniacich sa obchodných modelov ovplyvnených digitalizáciou. Otázky vyvstávajúce z potreby zaviesť spravodlivý a efektívny daňový systém pre digitalizované obchodné modely a konkrétne kroky smerujúce k ich riešeniu na úrovni EÚ, OECD a na národnej úrovni sú načrtnuté v tomto príspevku.

Tax issues related to the taxation of digital business models

The paper focuses on the analysis of the current trend in the development of the international tax system affected by changing business models subject to digitalization. The issues arising from the need to introduce a fair and effective tax system for digital business models and concrete steps addressing them at the level of EU, OECD and the national level are outlined in this paper

¹ Príspevok je spracovaný v rámci projektu APVV-16-0499 „Zabezpečenie efektívneho výberu daní v kontexte informatizácie.“

Steuerfragen im Zusammenhang mit der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle

Der Beitrag konzentriert sich auf die Analyse des aktuellen Trends in der Entwicklung des internationalen Steuersystems, das von den sich ändernden Geschäftsmodellen betroffen ist, die der Digitalisierung unterliegen. Die Probleme, die sich aus der Notwendigkeit ergeben, ein faires und wirksames Steuersystem für digitale Geschäftsmodelle einzuführen, und konkrete Schritte auf EU-, OECD- und nationaler Ebene, sind in diesem Papier beschrieben.

Kľúčové slová: digitalizácia, digitálna podnikateľská činnosť, zdaňovanie, EÚ, OECD, transferové oceňovanie, stála prevádzkareň

Schlüsselbegriffe: Digitalisierung, digitales Geschäftsmodell, Besteuerung, EU, OECD, Verrechnungspreise, Betriebsstätte

Keywords: digitalization, digital business model, taxation, EU, OECD, transfer pricing, permanent establishment

Úvod

Integrácia národných ekonomík a trhov sa v posledných rokoch značne zvýšila, čo vyvoláva tlak na zastaralé medzinárodné pravidlá. Nedostatky v súčasnom nastavení vytvárajú príležitosti pre znižovanie základov dane a presun ziskov (BEPS), čo si vyžaduje odvážne kroky zo strany zákonodarcov za účelom obnovenia dôvery v systém a zabezpečenie zdaňovania ekonomických aktivít tam, kde sa vytvára hodnota.²

Výhody, ktoré so sebou digitálne technológie prinášajú v daňovej oblasti, umožňujú spoločnostiam zníženie administratívneho zaťaženia, pričom ponúkajú riešenia zamerané na predchádzanie daňovým únikom a zjednodušenie spolupráce medzi daňovníkom a daňovým orgánom či daňovými orgánmi navzájom. Na druhej strane digitalizácia vytvára tlak na medzinárodný daňový systém, a to najmä z dôvodu zmeny daňových modelov, čo podnecuje intenzívnu snahu jednotlivých štátov³, Európskej únie (ďalej aj len „EÚ“⁴), Organizácie pre hospodár-

² Správa OECD o opatrení č. 1 akčného plánu BEPS: „Riešenie daňových výziev v digitálnom hospodárstve“, 2015 a OECD: *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report*. 2018.

³ Viac pozri: CIBUEA, T., KAČALJAK, M.: *Vylúčenie aplikácie zmluvy o zamedzenie dvojitého zdanenia - digitálna platforma. Tax treaty override - digital platform*. In: Zborník z konferencie: MÍLENIKY PRÁVA V STREDOEURÓPSKOM PRIESTORE, 2018, s. 218.

⁴ Komisia: *Spravodlivý a efektívny daňový systém v EÚ pre digitálny jednotný trh*, 2017 a Komisia: *Návrh Smernice Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou*, 2018 a návrh

sku spoluprácu a rozvoj (ďalej aj len „OECD“⁵), ako aj iných medzinárodných organizácií hľadať relevantné riešenia, ktoré by zabezpečili spravodlivé a účinné zdaňovanie pri súčasnej zrýchlenej transformácii hospodárstva a nahradili tak zastaralé pravidlá, ktoré už nestíhajú odrážať súčasný vývoj.

S digitalizáciou súvisiace dynamické zmeny v oblasti výkonu podnikateľskej činnosti právnických osôb si vyžadujú neustály vývoj daňovej legislatívy. Spôsoby podnikania sa za posledné storočie pretransformovali z tradičných „kamenných“ podnikov na poskytovanie digitálnych služieb a tovarov. Tieto zmeny sa preto súčasná legislatíva snaží reflektovať napr. definovaním termínu „digitálna platforma“ či „predaj virtuálnej meny“^{6,7}.

Vzhľadom na skutočnosť, že súčasné pravidlá pre zdaňovanie príjmov sa držia princípu zdaňovania ziskov v štáte, kde sa vytvára hodnota pričom vychádzajú práve z fyzickej prítomnosti podnikateľského subjektu v danom štáte bez zohľadnenia hodnoty vytvorenej účasťou používateľov v danej jurisdikcii, dani podliehajú príjmy nerezidentov iba v prípade, ak majú v danej krajine prítomnosť prostredníctvom inštitútu stálej prevádzkarne.⁸

Uvedené pravidlá nezachytávajú celosvetový dosah digitálnej podnikateľskej činnosti, ktorá sa tvorbou hodnoty líši od klasického podnikania. V prípade digitálneho podnikania podmienka fyzickej prítomnosti v konkrétnej krajine ustupuje do úzadia⁹, pričom je hodnota tvorená digitálnymi podnikmi založená na ich schopnosti vykonávať podnikateľskú činnosť na diaľku, význame nehmotného majetku, podiele konečných užívateľov na tvorbe tejto hodnoty, ako aj na tendencii trhových štruktúr vychádzajúcich zo zásady „víťaz berie väčšinu“, postavených na silnej prítomnosti sieťových účinkov a hodnote „big data“¹⁰.

Smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb.

⁵ Správa OECD o opatrení č. 1 akčného plánu BEPS: „Riešenie daňových výziev v digitálnom hospodárstve“, 2015 a OECD: *Tax Challenges Arising from Digitalisation* – Interim Report. 2018.

⁶ §2 ag) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov; znenie účinné od 1.1.2018

⁷ §2 ai) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov; znenie účinné od 1.10.2018

⁸ Článok 5 Modelovej zmluvy OECD.

⁹ Komisia: Návrh smernice Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou. 2018. s.2. [online]. Dostupné na: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/sk/pdf>

¹⁰ K tomu pozri aj: Komisia: Dôvodová správa. Návrh Smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/ALL/?uri=COM:2018:148:FIN>

V záujme predchádzania negatívnym dôsledkom v oblasti digitálneho podnikania, ako napr. nezdanenie, nízke zdaňovanie alebo dvojité zdanenie sa v súčasnej dobe vynárajú otázky kde a akým spôsobom podnikatelia tvoria hodnotu a generujú zisky, a ako v týchto nových podmienkach vnímať pojmy ako zdroj, rezidencia alebo zisk.

Súčasný rámec zdaňovania príjmov právnických osôb určuje pravidlá transferového oceňovania, ktoré sa používajú na pripisovanie zisku nadnárodným podnikom (MNE) rôznym krajinám na základe analýzy funkcií, aktív a rizík v rámci hodnotového reťazca skupiny. V kontexte zdanenia ziskov podnikov pripísateľných stálej prevádzkarni sa hypoteticky uvažuje o samostatnom subjekte¹¹, pričom sa analogicky použije Smernica o transferovom oceňovaní. Podstata digitálneho hospodárstva je vo veľkej miere postavená na nehmotnom majetku akým sú napríklad dáta používateľov, pričom rozvíja metódy analýzy údajov v záujme zhodnotenia týchto používateľských dát. Tieto obchodné modely sa v MNE stávajú čoraz väčším hodnotovým faktorom a ich hodnotu je ťažké stanoviť. S existenciou týchto obchodných modelov však prichádza výzva spočívajúca v identifikovaní a ocenení nehmotného majetku, ako aj stanovení rozsahu v akom sa tento majetok podieľa na tvorbe celkovej hodnoty v rámci skupiny¹².

1. Úprava zdaňovania príjmov právnických osôb, s významnou digitálnou prítomnosťou na úrovni Európskej únie

Európska únia sa v súčasnosti zaoberá návrhom Smernice, ktorou by sa stanovili pravidlá pre zdaňovanie príjmov právnických osôb s významnou digitálnou prítomnosťou. Je potrebné spomenúť, že značný vplyv na túto oblasť má činnosť OECD, ktorá svojím dosahom vplýva na spomínanú Smernicu, preto autorizovaný prístup OECD zostáva základnou zásadou pripisovania ziskov významnej digitálnej prítomnosti. Z čiastočných záverov Smernice sú pre tento príspevok relevantné nasledovné body:

- (i) Smernica by mala pokrývať cezhraničné digitálne podnikanie v rámci EÚ aj v prípade ak sa platné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia príslušným spôsobom neupravia.
- (ii) Smernica sa uplatní aj v prípadoch neexistencie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi jurisdikciou mimo

¹¹ Článok 7 Modelovej zmluvy OECD.

¹² Komisia: Návrh Smernice Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou. 2018. s. 2.

EÚ, v ktorej je usadený podnik a členským štátom, v ktorom tento podnik vykonáva činnosť prostredníctvom významnej digitálnej prítomnosti.

- (iii) Smernica súčasne rešpektuje už zavedené pravidlá pre transferové oceňovanie, pri ktorých ignorovaní by mohlo dôjsť k dvojitému zdaneniu / nezdaneniu.¹³

Návrh ďalej uvádza: „*Navrhované pravidlá na pridelovanie zisku významnej digitálnej prítomnosti¹⁴ sú vybudované na súčasnom rámci uplatniteľnom na stále prevádzkarne. Sú potvrdením zásady, kedy by významnej digitálnej prítomnosti mali byť pripísané zisky, ktoré by zarobila prostredníctvom určitých významných hospodárskych činností uskutočnených pomocou digitálneho rozhrania, predovšetkým pri svojej interakcii s ostatnými časťami podniku, ak by bola samostatným a nezávislým podnikom, ktorý sa zaoberá rovnakou alebo podobnou činnosťou za rovnakých alebo podobných podmienok, pri zohľadnení použitého majetku, vykonaných funkcií a prevzatých rizík.*“¹⁵ Nestačí však aby sa spomínaný rámec využívaný pri stálych prevádzkarňach obmedzoval iba na zohľadnenie kritéria významných personálnych funkcií k preberaniu rizika a ekonomického vlastníctva majetku využívaného na výkon digitálnych činností. Na zaručenie pripísania zisku významnej digitálnej prítomnosti je potrebné ho konzistentne rozšíriť, a to zohľadnením spôsobu, akým digitálne činnosti podniku vytvárajú hodnotu.

Pre prípady, keď významná digitálna prítomnosť nemá v konkrétnej jurisdikcii žiadnu fyzickú prítomnosť alebo v nej nevykonáva žiadne významné personálne funkcie, a teda ekonomickú činnosť vykonáva výhradne prostredníctvom svojho digitálneho rozhrania, by za činnosti relevantné pre rizikovú a funkčnú analýzu na účely transferového oceňovania a za hospodársky významné funkcie na pripísanie ekonomického vlastníctva majetku a rizík mali byť považované činnosti vykonávané prostredníctvom digitálneho rozhrania súvisiaceho s údajmi a používateľmi¹⁶. Pri pripisovaní ziskov digitálnej prítomnosti

¹³ Dôraz na to kladie aj Komisia. Komisia: Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade. Nadišiel čas vytvoriť moderný, spravodlivý a účinný štandard zdaňovania pre digitálne hospodárstvo. COM/2018/0146 final.

¹⁴ Významnou digitálnou prítomnosťou sa rozumejú pravidlá na vytvorenie zdaniteľného nexu pre digitálne podniky podnikajúce cezhranične v prípade nefyzickej obchodnej prítomnosti.

¹⁵ Komisia: Návrh smernice Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou. 2018. s.9. [online]. Dostupné na: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/sk/pdf>

¹⁶ Návrh smernice uvádza ako príklad získavanie nových užívateľov na sociálnych sieťach a získavanie ich osobných údajov, čím sa rozširuje využívanie nehmotného aktíva spoločnosti na vyšší počet užívateľov (= väčší zisk).

a zohľadnení znášaných rizík je personálny substrát v úzadí, pričom sa berie do úvahy najmä vývoj, údržba, ochrana a využívanie nehmotného majetku pri vykonávaní hospodársky významných činností prostredníctvom digitálnej prítomnosti¹⁷. S ohľadom na vyššie uvedené za najvhodnejšiu metódu na pripisovanie ziskov Smernica považuje metódu rozdelenia zisku. Dokument ďalej definuje pojem digitálna služba, ktorá je obdobná pojmu „elektronicky poskytované služby“, zavedenému vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 282/2011 v článku 7¹⁸.

Okrem toho Komisia predložila návrh jednoduchého a dočasného riešenia zdaňovania digitálnych činností v EÚ¹⁹ (ďalej len „Smernica o DST“, z angl. *digital Services Tax*). Aj návrh tejto Smernice je budovaný na princípe zdaňovania zisku v mieste jeho vytvorenia, keďže zdaniteľný príjem je považovaný za príjem toho členského štátu, na území ktorého sa nachádzali užívatelia predmetnej zdaniteľnej služby. Sadzba dane z digitálnych služieb podľa návrhu smernice o DSTS bola stanovená vo výške 3%.

2. Úprava zdaňovania príjmov z digitálnych transakcií na úrovni OECD

Digitalizácia urýchlila šírenie globálneho reťazca hodnoty (global value chain), ktorý integruje celosvetové operácie a zisky MNE. Akčný plán BEPS²⁰ prostredníctvom svojej Akcie 1 identifikuje kľúčové prvky digitalizácie, konkrétne javy ako zhromažďovanie a využívanie údajov, vznik nových obchodných modelov a sieťové efekty, viacstranné digitálne rozhrania, ktoré komplikujú výzvy už existujúcich daňových pra-

¹⁷ Článok 5 ods. 2 Návrhu smernice Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou priamo zavádza tieto kritériá.

¹⁸ Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15.3. 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a zahŕňa rovnaké typy služieb.

V oblasti DPH sa Komisia zaoberá aj výzvami, ktoré prináša digitálne hospodárstvo, prostredníctvom svojho návrhu o elektronickom obchode, ktorý Rada prijala v decembri 2017 a ktorý je v súlade s inými legislatívnymi opatreniami stanovenými v akčnom pláne v oblasti DPH z roku 2016. Viac pozri: Smernica Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku.

¹⁹ Komisia: Návrh Smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb. 2018. [online]. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/ALL/?uri=COM:2018:148:FIN>

²⁰ OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. 2013. [online]. Dostupné na: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

vidiel. Podľa OECD nepredstavuje digitalizácia pre BEPS žiadnu prekážku, avšak konkrétne obchodné modely môžu zhoršiť obavy z BEPSu.

Priebežná správa Akcie 1²¹ z roku 2018 identifikovala tri charakteristické črty vysoko digitalizovaných modelov podnikov, konkrétne:

Cezhraničný rozsah bez hmoty

Podniky, ktoré tvoria súčasť ekonomiky konkrétnej jurisdikcie bez ich fyzickej prítomnosti, a teda sú charakteristické veľkým rozsahom bez „hmoty.“ Vďaka digitalizácii sú takéto podniky schopné alokovať jednotlivé procesy produkcie v rôznych krajinách, pričom majú súčasne dosah na veľké množstvo odberateľov.

Nehmotný majetok

Spoločnosti sú charakteristické stupňujúcim dôrazom na investovanie do nehmotných aktív, najmä IP aktív, bez ohľadu na to či sú vlastnené podnikom alebo prenajaté treťou osobou.

Úloha údajov a používateľov vrátane sieťových efektov

Údaje, účasť používateľov a ich synergia s IP predstavujú pojmové znaky, ktoré sa spájajú v obchodných modeloch niektorých spoločností. Získavaním údajov zvyšujú množstvo informácií a priamo prispievajú k získavaniu zákazníkov.²²

Spomínané znaky predstavujú:

(i) *pravidlo alokácie práva jednotlivých jurisdikcií zdaníť predmetný príjem*²³ (*nexus rule*), ktoré upravuje rozsah právomoci dotknutej jurisdikcie zdaníť prijmy nerezidenta

a

(ii) *pravidlo alokácie ziskov* (*profit allocation rule*), ktoré určuje príslušný podiel ziskov MNE, ktoré majú byť predmetom dane v priradenej jurisdikcii. Toto pravidlo je založené na

²¹ Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report. 2018. [online]. Dostupné na: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>

²² OECD: *Tax and digitalisation*. 2018. s. 4. [online]. Dostupné na: <http://www.oecd.org/going-digital/topics/tax/tax-and-digitalisation-policy-note.pdf>

²³ Pravidlá na vytvorenie zdaniteľného nexu pre digitálne podniky podnikajúce cezhranične v prípade nefyzickej obchodnej prítomnosti v tej ktorej jurisdikcii – významná digitálna prítomnosť. Konceptia významnej digitálnej prítomnosti by preto mala byť považovaná za doplnenie existujúcej koncepcie stálej prevádzkare. Pravidlá na vytvorenie zdaniteľného nexu digitálnej spoločnosti by mohli byť založené na výnosoch z poskytovania digitálnych služieb, počte používateľov digitálnych služieb alebo počte zmlúv na digitálne služby. Tieto kritériá sú zástupné, aby bolo možné stanoviť „digitálnu stopu“ podniku v určitej jurisdikcii na základe určitých ukazovateľov hospodárskej činnosti.

princípe nezávislého vzťahu a je priamo naviazané na Smer-
nicu o transferovom oceňovaní.

Vychádzajúc z Akcie 1 BEPSu, Inkluzívny rámec (*Inclusive Framework*) reagoval na žiadosť skupiny G20 vydaním „*Predbežnej správy o daňových výzvach vyplývajúcich z digitalizácie*“, ktorá predstavuje hĺbkovú analýzu tvorby hodnôt v modeloch digitálneho podnikania a súčasne popisuje podstatné znaky digitálnych trhov²⁴ a prezentuje potenciálne budúce riešenia. Predbežná správa sa vzhľadom na nejednotné názory jednotlivých jurisdikcií k relevantnosti navrhovaných opatrení a ich predbežný charakter doposiaľ dočkala len rozpo-
rúplného prijatia.

3. Digitálna ekonomika vo svetle domácej legislatívy

Aj národná legislatíva reaguje na spôsoby podnikania prostredníctvom digitálnych platforiem, ktoré sa na rozdiel od tradičných foriem podnikania vyznačujú absenciou fyzickej prítomnosti daňovníka - nerezidenta. Konkrétne zákon o dani z príjmov (ZoDP) za výkon činnosti s trvalým miestom na území Slovenskej republiky považuje aj opakované sprostredkovanie služieb prepravy a ubytovania, a to aj prostredníctvom digitálnej platformy²⁵. Nerezidentovi na účely ZoDP preto môže v zmysle tejto úpravy vzniknúť na území SR stála prevádzkareň bez ohľadu na to či je rezidentom štátu, s ktorým má SR uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia alebo je rezidentom štátu, s ktorým takúto zmluvu SR neuzatvorila.

Dôvodom na zavedenie trvalého miesta medzi ustanovenia zákona o dani z príjmov je snaha reagovať „na nové formy podnikania založené na poskytovaní sprostredkovateľských služieb v oblasti prepravy alebo ubytovania prostredníctvom digitálnych platforiem, ktoré sa na rozdiel od tradičných foriem podnikania vyznačujú absenciou fyzickej prítomnosti daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou na území štátu, v ktorom sú poskytované služby.“²⁶

Daňová povinnosť z digitálneho podnikania podľa ZoDP vzniká:

1. Primárne daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou, operátorovi digitálnej platformy, ktorý dosahuje príjem z čin-

²⁴ OECD. *Tax and digitalisation*. 2018. s. 2. [online]. Dostupné na: <http://www.oecd.org/going-digital/topics/tax/tax-and-digitalisation-policy-note.pdf>

²⁵ Bližšie pozri § 16 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov; znenie účinné od 01.01.2018

²⁶ Stanovisko Ministerstva Financí SR, č. MF/010531/2018—724, z 23.3.2018 dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Novinky_leg/Medzinarodne_zdanovanie/2018.03.28_dig_platform.pdf

ností vykonávaných prostredníctvom stálej prevádzkarne na území Slovenskej republiky.²⁷

2. Poskytovateľom služby prepravy a ubytovania vzniká sekundárna povinnosť, t. j. povinnosť zraziť daň pri zdroji podľa § 43 zákona o dani z príjmov z úhrad za sprostredkovanie vyplatených, poukázaných alebo pripísaných v prospech daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou vo výške, v akej je táto odplata uznaná za daňový výdavok podľa § 19 zákona o dani z príjmov.

Na zdaniteľnosť príjmov daňovníka podnikajúceho prostredníctvom digitálnej stálej prevádzkarne má súčasne vplyv aj viacero faktorov, akými sú napríklad (i) forma sprostredkovania služieb prepravy alebo ubytovania, (ii) miesto poskytovania týchto služieb, (iii) absencia prechodných ustanovení ZoDP na posudzovanie predmetných príjmov, (iv) kvalifikácia predmetných zdaniteľných príjmov daňovníka, (v) rozsah zdaniteľnosti príjmov v prípadoch komplexného poskytovania viacerých druhov služieb či (vi) rozsah plnení.

Záver

Vo všeobecnosti možno tvrdiť, že vývoj digitálnej ekonomiky je značne dynamický, preto je v záujme riadneho zdaňovania príjmov potrebné nastaviť kritériá na určenie toho, akým spôsobom a kde sa v procese digitálneho podnikania tvorí hodnota a tým podporiť schopnosť účinne stanoviť kde a v akej výške majú digitálne spoločnosti odvádzať dane. Tendencie prispôbovania národných a nadnárodných pravidiel sa odzrkadľujú na medzinárodnej úrovni a súčasne v domácej legislatíve, pričom dosiahnutie globálnej dohody pri tvorbe účinného a spravodlivého systému zdaňovania prispôbeného potrebám digitálneho veku bude do budúcnosti pravdepodobne ešte zložité a podmienené vyčerpávacím dialógom zákonodarcov. Napriek skutočnosti, že určité opatrenia reflektujúce aktuálny vývoj sú priebežne prijímané a implementované, súčasné dynamické smerovanie ekonomických modelov si vyžaduje intenzívne monitorovanie a postupné zavádzanie účinných a spravodlivých daňových nástrojov.

²⁷ Operátori digitálnych platforiem, ktorým vznikla stála prevádzkareň, a ktorí v Slovenskej republike nie sú registrovaní na daň z príjmov, sú povinní zaregistrovať si v súlade so zákonom č. 563/2009 Z.z. o správe daní stálu prevádzkareň pod hrozbou uloženia peňažnej sankcie až do výšky 20 000 eur.

Použitá literatúra

1. CIBULEA, T. – KAČALJAK, M.: *Vylúčené aplikácie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia – digitálna platforma. Tax treaty override – digital platform*. In: Zborník z konferencie: MÍLNIKY PRÁVA v STREDOEURÓPSKOM PRIESTORE, 2018, s. 218.
2. Komisia: *Spravodlivý a efektívny daňový systém v EÚ pre digitálny jednotný trh*, 2017
3. Komisia: Návrh Smernice Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou, 2018
4. Komisia: Návrh Smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb, 2018
5. Komisia: Dôvodová správa. Návrh Smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/ALL/?uri=COM:2018:148:FIN>
6. Ministerstvo Financíi SR: Stanovisko č. MF/010531/2018—724, 2018.
7. OECD. *Tax and digitalisation*. 2018. s. 2. [online]. Dostupné na: <http://www.oecd.org/going-digital/topics/tax/tax-and-digitalisation-policy-note.pdf>
8. OECD: *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report*, 2018
9. OECD: Správa o opatrení č. 1 akčného plánu BEPS: Riešenie daňových výziev v digitálnom hospodárstve, 2015
10. OECD: Modelová zmluva o príjmoch a majetku, 2017
11. OECD: Akčný plán boja proti znižovaniu základu dane a presunu ziskov, 2013
12. Rada EÚ: Vykonávacie nariadenie č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, 2011
13. Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15.3. 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a zahŕňa rovnaké typy služieb.
14. Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov
15. Zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok)