

## OBDAVČEVANJE V OBDOBJU DIGITALIZACIJE

*Predlog Direktive Sveta 2018/0072 CNS o določitvi pravil glede obdavčitve dohodkov pravnih oseb v zvezi s pomembno digitalno prisotnostjo določa pravila za določitev obdavčljivega neksusa za digitalna podjetja, ki poslujejo čezmejno, v primeru, da niso fizično tržno prisotna (v nadaljnjem besedilu: pomembna digitalna prisotnost). Potrebni so novi kazalniki za takšno pomembno digitalno prisotnost, da se določijo in zaščitijo pravice do obdavčitve držav članic v zvezi z novimi digitaliziranimi poslovnimi modeli. Prav tako predlog določa načela za pripisovanje dobičkov digitalnemu poslovanju. Ta načela bi morala boljše zajeti ustvarjanje vrednosti digitalnih poslovnih modelov, ki se močno opirajo na neopredmetena sredstva.*

Področje uporabe zadeva zavezanca za davek od dohodkov pravnih oseb, ki so registrirane ali ustanovljene v EU, in podjetja, ki so registrirana ali ustanovljena v jurisdikciji zunaj EU, s katero ni bil sklenjen sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju z državo članico, v kateri je bila ugotovljena pomembna digitalna prisotnost davčnega zavezanca. Predlog ne vpliva na podjetja, ki so registrirana ali ustanovljena v jurisdikciji zunaj EU, s katero je sklenjen veljaven sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju z državo članico pomembne digitalne prisotnosti, da bi se preprečilo povzročanje kakršnih koli kršitev navedenih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčenju. Drugače pa je lahko, če veljavni davčni sporazum z jurisdikcijo zunaj EU vključuje podobno določbo o pomembni digitalni prisotnosti, ki ustvarja podobne pravice in obveznosti v zvezi z zadevno jurisdikcijo, ki ni v EU.

Digitalna storitev je storitev, ki se opravlja s pomočjo medmrežja ali elektronskega omrežja in katere lastnosti omogočajo, da se v veliki meri opravlja avtomatizirano in z minimalnim človeškim posredovanjem. Ta opredelitev pojma je enaka opredelitvi „elektronsko opravljenih storitev“ iz člena 7 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter vključuje istovrstne storitve.

Da se izključi obdavčljivi neksus, ki temelji izključno na kraju porabe, se sama prodaja blaga ali storitev, ki se omogoči z uporabo medmrežja ali elektronskega omrežja, ne šteje za digitalno storitev. Na primer, omogočanje dostopa (za plačilo) do digitalnega trga za nakup in prodajo avtomobilov je digitalna storitev, sama prodaja avtomobila prek takšnega spletnega mesta pa ne.

Opravljanje storitve z minimalnim človeškim posredovanjem pomeni, da se storitev na strani dobavitelja opravlja z minimalnim človeškim posredovanjem, pri čemer se ne upošteva stopnja človeškega posredovanja na strani uporabnika. Storitve, ki se opravlja z minimalnim človeškim posredovanjem, bo kot taka obravnavana tudi v

okolščinah, ko dobavitelj najprej vzpostavi sistem, ga redno vzdržuje ali ga popravlja v primeru težav, povezanih z njegovim delovanjem.

## **POMEMBNA DIGITALNA PRISOTNOST**

S pojmom pomembne digitalne prisotnosti naj bi se določil obdavčljivi neksus v posamezni jurisdikciji. Zato bi ga bilo treba obravnavati kot dodatek k obstoječemu pojmu stalne poslovne enote. Predlagana pravila za določitev obdavčljivega neksusa digitalnega podjetja v posamezni državi članici temeljijo na prihodkih od opravljanja digitalnih storitev, številu uporabnikov digitalnih storitev ali številu pogodb za digitalno storitev. Ta merila so približki za določitev „digitalnega odtisa“ podjetja v jurisdikciji na podlagi določenih kazalnikov gospodarske dejavnosti. Odražati bi morala opiranje digitalnih podjetij na veliko bazo uporabnikov, njihovo udeležbo in prispevke ter vrednost, ki jo ustvarijo uporabniki za ta podjetja. Merila bi morala zajemati različne vrste poslovnih modelov. Digitalni poslovni modeli so zelo raznovrstni. Nekateri lahko imajo zelo veliko bazo uporabnikov, pri drugih pa je lahko ta baza manjša, vendar lahko še vedno vključujejo precejšnje prispevke uporabnikov, če vsak posamezni uporabnik prispeva veliko vrednost. Poleg tega bi morala merila zagotoviti primerljivo obravnavo v različnih državah članicah, ne glede na njihovo velikost, ter izključiti nepomembne primere.

Za tri zgoraj omenjena uporabniška merila (prihodki, število uporabnikov in število pogodb) so določeni različni veljavni pragovi. V državi članici obstaja pomembna digitalna prisotnost, če je izpolnjeno eno ali več naslednjih meril: če prihodki iz opravljanja digitalnih storitev za uporabnike v posamezni jurisdikciji presegajo 7 000 000 EUR v davčnem obdobju, če je v državi članici v davčnem obdobju več kot 100 000 uporabnikov digitalne storitve ali če je sklenjenih več kot 3 000 poslovnih pogodb za digitalne storitve.

Bistvenega pomena je, da je vsak prag določen dovolj visoko, da se zanesljivo izključijo majhni primeri, pri katerih dobički, ki se lahko pripišejo digitalni prisotnosti, ne bi niti pokrili stroškov izpolnjevanja davčnih obveznosti stalne poslovne enote, in se torej zagotovi sorazmernost ukrepa pri uporabi teh treh alternativnih pragov. Prag prihodkov je določen za kritje ocenjenih stroškov izpolnjevanja obveznosti za vodenje dodatne stalne poslovne enote, čeprav po nizkih stopnjah. Prag glede števila uporabnikov bi moral odražati podobno vrednost v denarnem smislu na podlagi povprečnih prihodkov na uporabnika. Prag glede števila poslovnih pogodb bi moral biti določen tako, da bi se upoštevale samo pogodbe med podjetji, saj je vrednost teh pogodb verjetno precej večja od pogodb, sklenjenih s posamezniki. Zato bi moral biti prag glede števila pogodb med podjetji bistveno nižji od praga, povezanega z uporabniki.

## DOBIČKI VEZANI NA POMEMBNO DIGITALNO PRISOTNOST

Predlagana pravila za dodelitev dobičkov pomembni digitalni prisotnosti temeljijo na trenutnem okviru, ki se uporablja za stalne poslovne enote. Potrjujejo načelo, po katerem bi bilo treba pomembni digitalni prisotnosti pripisati dobičke, ki bi jih ta zaslužila prek nekaterih pomembnih gospodarskih dejavnosti, ki se izvajajo prek digitalnega vmesnika, zlasti pri poslovanju z drugimi deli podjetja, če bi to bilo ločeno in neodvisno podjetje, ki bi izvajalo enake ali podobne dejavnosti pod enakimi ali podobnimi pogoji, ob upoštevanju uporabljenih sredstev, opravljenih funkcij in prevzetih tveganj. Zato ostaja odobreni pristop OECD temeljno načelo za pripisovanje dobičkov pomembni digitalni prisotnosti. Vendar je treba okvir prilagoditi dosledno, da bo odražal, kako se ustvari vrednost pri digitalnih dejavnostih. Dejansko pri funkcijski analizi stalne poslovne enote merilo funkcij poslovnega osebja, ki so pomembne za prevzemanje tveganja in ekonomsko lastništvo sredstev v okviru digitalnih dejavnosti ne zadošča, da bi se zagotovilo pripisovanje dobička pomembni digitalni prisotnosti, ki bi odražalo ustvarjanje vrednosti. Do takšnih razmer pride, kadar se pomembna digitalna prisotnost zagotavlja prek digitalnega vmesnika brez kakršne koli fizične prisotnosti v določeni jurisdikciji ali kadar se v zadevni jurisdikciji pomembne digitalne prisotnosti ne izvajajo nobene funkcije poslovnega osebja.

V funkcijski analizi pomembne digitalne prisotnosti bi bilo treba dejavnosti, ki jih podjetje izvaja prek digitalnega vmesnika, povezanega s podatki in uporabniki, obravnavati kot gospodarsko pomembne funkcije, ki so pomembne za pripisovanje ekonomskega lastništva sredstev in tveganj pomembni digitalni prisotnosti. Pripisovanje dobičkov bi moralo upoštevati razvoj, izboljšave, vzdrževanje, zaščito in izkoriščanje neopredmetenih sredstev pri izvajanju gospodarsko pomembnih dejavnosti v okviru digitalne prisotnosti, tudi če ta niso povezana s funkcijami osebja v isti državi članici.

Na primer pri privabljanju novih uporabnikov k družbenemu omrežju ima sklop neopredmetenih sredstev, ki bi jih bilo mogoče pripisati podjetju družbenega omrežja, ključno vlogo pri zagotavljanju pozitivnih zunanjih učinkov omrežja, tj. da se lahko uporabniki povežejo z velikim številom drugih uporabnikov. Razširitev mreže, ki se doseže prek pomembne digitalne prisotnosti, izboljšuje ta isti sklop neopredmetenih sredstev. Ta sklop neopredmetenih sredstev bi se dodatno izboljšal z obdelavo podatkov na ravni uporabnikov, da bi lahko družbeno omrežje prodajalo oglasni prostor po višji ceni, saj je oglasni prostor prilagojen interesom uporabnikov.

Iz tega sledi, da bi bile funkcije, povezane z razvojem, izboljšavami, vzdrževanjem, zaščito in izkoriščanjem edinstvenih neopredmetenih sredstev značilne za pomembno digitalno prisotnost. Vsaka od gospodarsko pomembnih dejavnosti prispeva k ustvarjanju vrednosti v digitalnih poslovnih modelih na edinstven način in je sestavni del teh modelov. Metoda porazdelitve dobička bi se zato pogosto štela za

najprimernejšo metodo za pripisovanje dobičkov pomembni digitalni prisotnosti. V zvezi s tem bi lahko med morebitne porazdelitvene dejavnike šteli izdatke za raziskave, razvoj in trženje (ki jih je mogoče pripisati pomembni digitalni prisotnosti glede na izdatke, ki jih je mogoče pripisati glavnemu sedežu, in/ali katerim koli drugim pomembnim digitalnim prisotnostim v drugih državah članicah), pa tudi število uporabnikov v posamezni državi članici in podatke, zbrane po državah članicah<sup>1</sup>.

Predlagana pravila določajo samo splošna načela za dodelitev dobičkov pomembni digitalni prisotnosti, saj bi se lahko podrobnejše smernice o dodelitvi dobičkov razvile na ustreznih mednarodnih forumih ali na ravni EU.

---

<sup>1</sup> Goolsbee A. (2000), 'In a World Without Borders: The Impact of Taxes on Internet Commerce', The Quarterly Journal of Economics, 115(2), str. 561-576