

UNIVERZA V MARIBORU  
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA

Magistrsko delo

**Obravnavanje davčnih izzivov digitalnega gospodarstva**

April, 2024

Marija Smilevska

UNIVERZA V MARIBORU  
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA

# **Obravnavanje davčnih izzivov digitalnega gospodarstva**

Magistrsko delo

Študentka: Marija Smilevska  
Študijski program: Ekonomske in poslovne vede  
Študijska usmeritev: Računovodstvo, revizija in davščine  
Mentorica: dr. Vita Jagrič  
Lektorica: mag. Gordana Rodinger, prof. slov. j.

Licenca Creative Commons (CC):

## **ZAHVALA**

Zahvaljujem se mentorici, dr. Viti Jagrič, za vse nasvete in pomoč. Prav tako se za vso podporo pri izdelavi magistrskega dela zahvaljujem družini in fantu.

# NASLOV DELA: OBRAVNAVANJE DAVČNIH IZZIVOV DIGITALNEGA GOSPODARSTVA

**Ključne besede:** Digitalno gospodarstvo, davki, OECD, digitalni davek, Evropska unija, dvostebarska rešitev.

**UDK:** 336.22

## POVZETEK

*Gospodarstvo je veja ekonomije, ki se nenehno razvija. Nove rešitve v obliki blaga, izdelkov in storitev se, da bi odpravili težave in ovire v vsakdanjem življenju ljudi, nenehno izumljajo. V zadnjih dveh desetletjih od razcveta spleta so se vedenja in navade potrošnikov zaradi novih spletnih produktov in storitev spremenili, pri čemer gospodarski subjekti uporabnikom in potrošnikom na digitalnem področju vedno znova zagotavljajo posodobljene rešitve. S pomočjo globalizacije in naprednega tehnološkega razvoja, nove, inovativne digitalne storitve so na voljo potrošnikom, kot so računalniška programska oprema, aplikacije na pametnem telefonu ali spletna platforma družbenih medijev. Podjetja so zdaj sposobna konkurenčnost na svetovnem trgu doseči na videz brez truda in z veliko nižjimi stroški, kot bi jih ustvarjalo. Kljub napredku in razvoju teh podjetij pa davčni sistemi na mednarodni in nacionalni ravni niso sledili tem spremembam. Zastarela davčna zakonodaja je prerasla v spekter, v katerem multinacionalne korporacije v digitalnem sektorju gospodarstva, zlasti tiste z močno globalno prisotnostjo, izkoriščajo pravne vrzeli, da bi se bistveno izognile davkom na dobiček v državah, v katerih so prisotne in iz katerih pridobivajo dobiček, v primerjavi z drugimi sektorji. Slabosti v sedanjih pravilih ustvarjajo priložnosti za erozijo davčne osnove in preusmerjanje dobička (BEPS), kar od oblikovalcev politik zahteva pogumne poteze, s pomočjo katerih bi ponovno vzpostavili zaupanje v sistem in zagotovili, da so dobički obdavčeni tam, kjer potekajo gospodarske dejavnosti in se ustvarja vrednost. Poleg tega Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) izvaja projekt BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), ki se ukvarja z izzivi davčne optimizacije in izogibanja davkom s strani multinacionalk v digitalnem gospodarstvu. Ta projekt predstavlja dvostebarsko rešitev obravnave problematike BEPS, pri čemer prvi steber projekta BEPS preprečuje izogibanje davkom, drugi steber pa se osredotoča na pravično razdelitev dobička med državami glede na dejansko gospodarsko dejavnost. Skupni cilj projekta BEPS in drugih prizadevanj OECD je zagotoviti pregledno in pošteno davčno obravnavo v digitalnem gospodarstvu ter spodbuditi države k sodelovanju pri reševanju izzivov, povezanih z davčno optimizacijo.*

# TITLE: ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITAL ECONOMY

**Keywords:** Digital economy, taxes, OECD, digital tax, European Union, two-pillar solution.

**UDC classification/UDC-Klassifikation:** 336.22

## ABSTRACT

*Economics is a branch of the economy that is constantly developing. New solutions in the form of goods, products, and services are constantly being invented to solve problems and obstacles in people's daily lives. In the last two decades, since the rise of the Internet, consumer behaviors and habits have changed due to new online products and services, with business entities providing users and consumers with an updated digital solution time and time again. With the help of globalization and advanced technological development, new, innovative digital services are available to consumers, such as computer software, smartphone applications or online social media platforms. Businesses are now able to compete in the global marketplace, seemingly effortlessly and at a much lower cost than a typical business would have to bear to deliver a physical product or service. At the beginning of this century, several companies were founded with unconventional management models and new technology. Despite the progress and development of these companies, tax systems at the international and national level have not kept up with these changes. Outdated tax legislation has grown into a spectrum in which multinational corporations in the digital sector of the economy, especially those with a strong global presence, exploit legal loopholes to significantly avoid taxes on their profits in the countries in which they are present and from which they derive profits, compared to other sectors. Weaknesses in the current rules create opportunities for base erosion and profit shifting (BEPS), requiring bold moves from policymakers to restore confidence in the system and ensure that profits are taxed where economic activity takes place and value is created. In addition, the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) implements the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) project, which deals with the challenges of tax optimization and tax avoidance by multinationals in the digital economy. This project presents a two-pillar solution to address the BEPS issue, with the first pillar of the BEPS project preventing tax avoidance and the second pillar focusing on the fair distribution of profits between countries based on actual economic activity. The common goal of the BEPS project and other efforts of the OECD is to ensure transparent and fair tax treatment in the digital economy and to encourage countries to cooperate in solving the challenges related to tax optimization.*



Priloga 6 – IZJAVA O AVTORSTVU ZAKLJUČNEGA DELA

UNIVERZA V MARIBORU  
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA

IZJAVA O AVTORSTVU ZAKLJUČNEGA DELA

Ime in priimek študent-a/-ke: Marija Smilevska

Študijski program: Ekonomske in poslovne vede

Naslov zaključnega dela: Obravnavanje davčnih izzivov digitalnega gospodarstva

Mentor/-ica: Vita Jagrič

Somentor/ica: \_\_\_\_\_

Podpisan-i/-a študent/-ka MARIJA SMILEVSKA

- izjavljam, da je zaključno delo rezultat mojega samostojnega dela, ki sem ga izdelal/-a ob pomoči mentor-ja/-ice oz. somentor-ja/-ice;
- izjavljam, da sem pridobil/-a vsa potrebna soglasja za uporabo podatkov in avtorskih del v zaključnem delu in jih v zaključnem delu jasno in ustrezno označil/-a;
- na Univerzo v Mariboru neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve avtorskega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico ponuditi zaključno delo javnosti na svetovnem spletu preko DKUM; sem seznanjen/-a, da bodo dela deponirana/objavljena v DKUM dostopna široki javnosti pod pogoji licence Creative Commons BY-NC-ND, kar vključuje tudi avtomatizirano indeksiranje preko spleta in obdelavo besedil za potrebe tekstovnega in podatkovnega rudarjenja in ekstrakcije znanja iz vsebin; uporabnikom se dovoli reproduciranje brez predelave avtorskega dela, distribuiranje, dajanje v najem in priobčitev javnosti samega izvirnega avtorskega dela, in sicer pod pogojem, da navedejo avtorja in da ne gre za komercialno uporabo;
- dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v zaključnem delu in tej izjavi, skupaj z objavo zaključnega dela.

Uveljavljam permisivnejšo obliko licence Creative Commons: \_\_\_\_\_ (navedite obliko)

Kraj in datum: 19.04.2024  
MARIBOR

Podpis študent-a/-ke:  
M Smilevska

**Obrazec 3: IZJAVA O JEZIKOVNEM PREGLEDU MAGISTRSKEGA DELA**

»Izjava o jezikovnem pregledu magistrskega dela« je priloga trdo vezanega izvoda magistrskega dela.

**IZJAVA  
O JEZIKOVNEM PREGLEDU MAGISTRSKEGA DELA**

Podpisani-a:

mag. Gordana Rodinger, prof. slov. j.

\_\_\_\_\_  
(ime in priimek ter strokovni naslov ali naziv),

izjavljam, da sem magistrsko delo z naslovom

\_\_\_\_\_  
Obravnavanje davčnih izzivov digitalnega gospodarstva  
\_\_\_\_\_

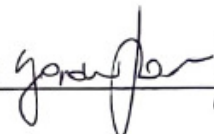
avtorja/avtorice Marije Smilevske

pregledal/-a in potrjujem, da je zaključno delo napisano slovnično in jezikovno pravilno.

**Podpisan-i/-a izjavljam, da se strinjam z javno objavo svojega imena na magistrskem delu.**

Datum: Maribor, 2. 2. 2024

Podpis: \_\_\_\_\_





## Kazalo

<b>1</b>	<b>UVOD</b> .....	<b>1</b>
1.1	Opis področja in opredelitev problema .....	1
1.2	Namen, cilji in hipoteze raziskave .....	1
1.3	Predpostavke in omejitve .....	2
1.4	Metode raziskovanja .....	2
<b>2</b>	<b>Digitalno gospodarstvo</b> .....	<b>3</b>
2.1	Uvod .....	3
2.2	Novi poslovni modeli .....	4
2.3	Ključne lastnosti digitalnega gospodarstva .....	5
2.4	Značilnosti digitalnega gospodarstva .....	5
2.4.1	Značilnosti digitalnih trgov .....	6
2.5	Ustvarjanje vrednosti v digitalnem gospodarstvu .....	6
2.6	Davčni izzivi digitalnega gospodarstva .....	8
2.6.1	Fizična prisotnost podjetij .....	8
2.6.2	Podatki in intelektualna lastnina .....	8
2.6.3	Karakterizacija dohodka iz novih poslovnih modelov .....	9
<b>3</b>	<b>Ukrepi na mednarodni ravni</b> .....	<b>10</b>
3.1	OECD .....	10
3.2	Projekt BEPS .....	11
3.3	BEPS ukrepi .....	12
<b>4</b>	<b>Dvostebna rešitev OECD</b> .....	<b>15</b>
4.1	Steber 1 .....	15
4.1.1	Obseg .....	15
4.1.2	Elementi .....	15
4.2	Steber 2 .....	17
4.3	Nova pravila .....	19
4.3.1	Izmenjava informacij .....	19
4.3.2	Obveznost poročanja .....	20
4.3.3	Skupne revizije .....	20
4.3.4	Kazni .....	20
4.4	Časovni okvir .....	21
<b>5</b>	<b>Davek na digitalne storitve</b> .....	<b>22</b>
5.1	Opis predloge skupnega sistema davka na digitalne storitve .....	22
5.2	Razlogi za uvedbo .....	22
5.3	Namen predloga je: .....	22
5.4	Cilj predloga .....	23
5.5	Avstrija .....	24
5.6	Belgija .....	25

5.7	Francija .....	26
5.8	Italija .....	27
5.9	Španija .....	29
5.10	Velika Britanija .....	30
5.11	Republika Slovenija .....	32
5.11.1	Davek na dodatno vrednost .....	33
6	<b>Vzorki za neuvedbo DAVKA .....</b>	<b>35</b>
6.1	Kritike o uvedbi digitalnega davka .....	36
7	<b>Odziv podjetij in ZDA .....</b>	<b>37</b>
7.1	Konflikt med Francijo in Googlom .....	38
7.2	Odziv podjetja Facebook .....	38
7.3	Odziv podjetja Amazon.....	39
8	<b>NOVOSTI .....</b>	<b>40</b>
9	<b>SKLEP .....</b>	<b>41</b>

## KAZALO SLIK

<i>Slika 1: E-poslovanje in klasični modeli podjetij .....</i>	5
<i>Slika 2: Plačilo davka na dobiček podjetja.....</i>	16
<i>Slika 3: Minimalni globalen davek .....</i>	18
<i>Slika 4: Časovni okvir.....</i>	21
<i>Slika 5: GAFA davek.....</i>	27

## KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Primerjava tradicionalnega in digitalnega gospodarstva.....</i>	7
--	---

## SEZNAM OKRAJŠAV

B2B – Business to Business

B2C – Business to Customers

C2C – Customers to Customers

DST – Digital Service Tax

IKT – Informacijske komunikacijska tehnologija

OECD – Organization for Economic Cooperation and Development

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

G20 – Skupina dvajsetih najmočnejših svetovnih gospodarstev

GloBE – Global Anti-Base Erosion GloBE

UTPR – Pravilo o prenizkem plačilu

STTR – Pravilo o obdavčitvi STTR

GAFA – Google, Apple, Facebook, Amazon

EU – Evropska unija



# 1 UVOD

## 1.1 Opis področja in opredelitev problema

Zgodovino so zaznamovale štiri industrijske revolucije. Vsaka od njih je bila edinstvena in je v gospodarstvu ter ekonomiji postavljala nove okvirje in trende razvoja tehnologije. Prva industrijska revolucija se je, z gradnjo železnic in izumom parnega stroja, začela približno leta 1760. Naslednja, druga industrijska revolucija, se je začela v poznem 19. stoletju in začetku 20. stoletja, in sicer s pojavom elektrike in tekočega traka za množično proizvodnjo. Tretja industrijska revolucija se je začela v šestdesetih letih prejšnjega stoletja in jo imenujemo računalniška ali digitalna revolucija ter je pospešila razvoj računalništva, polprevodnikov in interneta in s tem povezanih tehnologij (Britannica, 2023).

Zadnja, in za nas najpomembnejša industrijska revolucija, je četrta revolucija oz. Industrija 4.0. Opisuje trenutni trend avtomatizacije in izmenjave podatkov v različnih panogah, ki jo poganjajo napredne tehnologije, kot so AI, IoT in robotika. Vzpon digitalnega gospodarstva, za katerega so značilne milijarde dnevni spletnih povezav med ljudmi, podjetji, napravami, podatki in procesi, močno vpliva na industrijo 4.0. Digitalno gospodarstvo je z industrijo 4.0 povezano z uporabo podatkov in analitiko, digitalnimi platformami in tehnologijo veriženja blokov, kar vodi do večje učinkovitosti, novih poslovnih modelov in večje varnosti. Digitalno gospodarstvo igra čedalje pomembnejšo vlogo pri oblikovanju prihodnosti dela in trgovine (Britannica, 2023).

Razpon digitalnega gospodarstva je povzročil povečanje čezmejnih transakcij in uporabo digitalnih platform trgovin, kar je povzročilo izzive za vlade pri učinkovitem obdavčevanju te gospodarske dejavnosti. Trenutni davčni sistemi so bili zasnovani za tradicionalno gospodarstvo in pogosto niso opremljeni za obvladovanje kompleksnosti digitalnega gospodarstva. Katere so najboljše prakse za pošteno, učinkovito in uspešno obdavčitev digitalnega gospodarstva?

Raziskovalni problem se pogloblja v težave, s katerimi se soočajo vlade pri obdavčevanju digitalnega gospodarstva, in poskuša identificirati rešitve, ki so pravične, učinkovite in uspešne.

## 1.2 Namen, cilji in hipoteze raziskave

Namen raziskave je podrobneje raziskati novosti v obdavčevanju digitalne ekonomije v Sloveniji in Evropski uniji. Hkrati s tem so opisane težave in izzivi, s katerimi se države, ki želijo vzpostaviti nove davčne reforme, spopadajo in kako jih rešujejo.

Cilji magistrskega dela so:

- pojasniti digitalno gospodarstvo;
- raziskati trenutno davčno ureditev v obdavčevanju digitalnega gospodarstva;
- raziskati in definirati nove ukrepe za pravično mednarodno obdavčitev digitalnega gospodarstva;

- poiskati države, ki so že implementirale davke na digitalno gospodarstvo in analizirati rezultate.

V magistrskem delu smo preverjali dve hipotezi:

H1: Digitalni davek predstavlja primerljiv dohodek glede na prihodke iz naslova davka na dohodek pravnih oseb.

H2: Uvedba davkov na digitalno gospodarstvo je negativno vplivala na rast in razvoj digitalnega gospodarstva v teh državah.

### **1.3 Predpostavke in omejitve**

Predpostavljamo, da davki na digitalno gospodarstvo pozitivno vplivajo na državno blaginjo in zagotavljajo dodatne javne prihodke, ki jih pred tem države niso prejemale oz. katerih so bile prikrajšane.

Omejili smo se na slovenski prostor, Evropsko unijo in Združene države Amerike. Omejitev predstavlja dostop do podrobnih finančnih in davčnih podatkov pri poslovanju države in podjetij.

### **1.4 Metode raziskovanja**

V teoretičnem delu smo uporabili metodo analize literature, s pomočjo katere smo opisali posamezne pojme in dejstva na področju davkov in digitalnega gospodarstva. V teoretičnem delu naloge smo za povzemanje opazovanj, spoznanj in stališč drugih avtorjev uporabili deskriptivno in kompilacijsko metodo. V drugem (praktičnem) delu je uporabljena eksploratorna metoda, s pomočjo katere smo raziskali države, ki so že uvedle davke na digitalno gospodarstvo in analizirali rezultate.

## 2 DIGITALNO GOSPODARSTVO

### 2.1 Uvod

Izum interneta na splošno velja za enega najbolj transformativnih dogodkov v človeški zgodovini, saj je močno vplival na skoraj vse vidike sodobnega življenja. Internet je v poznih šestdesetih letih prejšnjega stoletja nastal kot raziskovalni projekt Ministrstva za obrambo ZDA in je hitro prerasel v globalno omrežje med seboj povezanih računalnikov, ki so za vedno spremenili svet (Leiner, Cerf & Clark, 2022).

Eden najzgodnejših in najpomembnejših vplivov interneta na gospodarstvo je bilo ustvarjanje novih industrij in podjetij, ki jih je nova tehnologija omogočila. Na primer, podjetja za e-trgovino, kot sta Amazon in eBay, so se pojavila v poznih devetdesetih letih prejšnjega stoletja in hitro so postala glavni akterji v maloprodajni industriji. Internet je ponudil tudi nove priložnosti za mala podjetja in podjetnike, ki so lahko dosegli stranke po vsem svetu, brez potrebe po tradicionalnih fizičnih prodajalnah. Drug pomemben vpliv interneta na gospodarstvo je bil način, kako je le ta spremenil način poslovanja podjetij. Z vzponom e-trgovine so številna podjetja lahko dosegla nove stranke in trge, ki so bili prej nedostopni, omogočeno je bilo učinkovitejše poslovanje in nižji stroški. Poleg tega je internet ustvaril nove priložnosti za globalno sodelovanje in zunanje izvajanje, kar je podjetjem omogočilo, da so izkoristila specializirani talent in strokovno znanje z vsega sveta .

Eden največjih izzivov, s katerimi se je soočalo gospodarstvo v zgodnjih letih interneta, je bil digitalni napredek. Takrat vsi niso imeli dostopa do interneta, tisti, ki so imeli, pa so imeli pogosto počasne in nezanesljive povezave. To je pomenilo, da so bile prednosti interneta večinoma skoncentrirane med bogatimi in tehnološko podkovanimi podjetji, medtem ko jih ostali niso poznali (Muller & Aguiar, 2022).

Kljub tem izzivom se je internet še razvijal in danes predstavlja bistveni del svetovnega gospodarstva. Od e-trgovine do računalništva v oblaku je internet ustvaril nešteto novih priložnosti za podjetja in posameznike ter spremenil naš način življenja in dela. Izum interneta je tako izjemno pomemben mejnik oz. pomeni začetek digitalnega gospodarstva.

**Digitalno gospodarstvo** je gospodarska dejavnost, ki izhaja iz milijarde vsakodnevnih spletnih povezav med ljudmi, podjetji, napravami, podatki in procesi. "Hrbtenica digitalne ekonomije" je hiperpovezljivost, ki pomeni vse večjo medsebojno povezanost ljudi, organizacij in strojev in ki izhaja iz interneta, mobilne tehnologije ter interneta stvari (IoT). Digitalno gospodarstvo se oblikuje in spodbija konvencionalne predstave o tem, kako so podjetja strukturirana, kako podjetja sodelujejo in kako potrošniki pridobijo storitve, informacije in blago (Deloitte, 2021).

Vse več ljudi uporablja pametne telefone, tablice, pametne ure in zapestnice ter druge mobilne internetne naprave za povezavo z globalnim okoljem kadar koli in kjer koli. Milijoni po vsem svetu lahko sodelujejo v digitalnem gospodarstvu pri nakupu ali prodaji blaga in storitev.

## 2.2 Novi poslovni modeli

Digitalno gospodarstvo je povzročilo številne nove poslovne modele. Čeprav imajo mnogi od teh modelov vzporednice v tradicionalnem poslovanju, je sodobni napredek v IKT omogočil izvajanje številnih vrst poslovanja v bistveno večjem obsegu in na daljših razdaljah, kot je bilo to mogoče prej. Nekateri od teh poslovnih modelov se lahko dopolnjujejo in v nekaterih primerih med seboj prekrivajo. Prav tako kot inovacije v digitalnem gospodarstvu omogočajo hiter razvoj novih poslovnih modelov, pa lahko hitro povzročijo tudi zastarelost obstoječih podjetij (OECD, 2014).

Tri najpomembnejše značilnosti poslovnih modelov, ki razlikujejo klasično gospodarstvo od digitalnega gospodarstva, so:

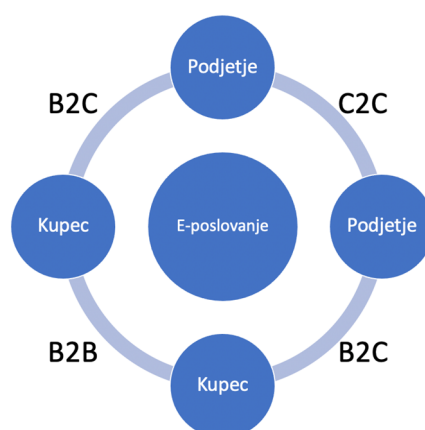
- Infrastruktura. Podjetja imajo programsko, strojno opremo in druge tehnološke vire ter specialistične človeške talente.
- E-poslovanje. Računalniške aplikacije, spletna orodja in digitalne platforme pomagajo pri izvajanju poslovnih procesov.
- E-trgovina. Poznan koncept, e-trgovine, pomeni prodajo blaga in storitev na spletu.

Digitalizacija in internet sta spremenila poslovanje v vseh oblikah podjetij. Še najbolj pa se je to razvidno v odnosu med e-trgovino in e-poslovanjem do klasičnih treh oblik podjetij. To so B2B (*Business-to-business*), B2C (*Business-to-customer*), C2C (*Customer-to-customer*). Vpliv e-poslovanja na klasične oblike poslovnih modelov se odraža v:

- B2B. Velik del poslovanja e-trgovine sestavljajo transakcije, pri katerih podjetje prodaja izdelke ali storitve drugemu podjetju (tako imenovano medpodjetniško poslovanje). To lahko vključuje spletne različice tradicionalnih transakcij, pri katerih trgovec na debelo prek spleta kupi pošiljke blaga, ki jih nato prodaja potrošnikom na maloprodajnih mestih. Vključuje lahko tudi zagotavljanje blaga ali storitev za podporo drugim podjetjem.
- B2C. Modeli, temelječi na poslovanju od podjetja do potrošnika so bili med najzgodnejšimi oblikami e-trgovine. Podjetje, ki sledi poslovnemu modelu B2C, prodaja blago ali storitve posameznikom, ki delujejo zunaj obsega svojega poklica. Blago ali storitve, ki jih prodaja podjetje B2C, so lahko materialne ali nematerialne. Z digitalizacijo informacij, vključno z besedilom, zvokom in vizualnimi slikami, je mogoče vse več blaga in storitev digitalno dostaviti strankam, ki so vedno bolj oddaljene od lokacije prodajalca.
- C2C. Transakcije med potrošniki (C2C) postajajo vse pogostejše. Podjetja, vključena v e-trgovino C2C, igrajo vlogo posrednikov, ki posameznim potrošnikom pomagajo pri prodaji ali najemu njihovega premoženja (kot so stanovanjske nepremičnine, avtomobili, motorna kolesa itd.), tako da objavijo svoje podatke na spletnem mestu in olajšajo transakcije. Ta podjetja lahko potrošniku te storitve zaračunajo ali pa tudi ne, odvisno od njihovega prihodkovnega modela (OECD, 2014).



Šlika 1: E-poslovanje in klasični modeli podjetij



Vir: (Lasten vir)

## 2.3 Ključne lastnosti digitalnega gospodarstva

V zadnjem desetletju je prišlo do pomembnih sprememb v načinu povezovanja ljudi in podjetij. Na podlagi priljubljenosti družbenih omrežij so podjetja vzpostavila lastna poslovna omrežja za povezovanje dobaviteljev, strank in notranjih sistemov. Za uspešno prilagajanje je treba najprej razumeti pet glavnih lastnosti digitalnega gospodarstva:

- **Digitalizirano in sledljivo.** V digitalnem gospodarstvu se analogni objekti za boljšo analizo in sprejemanje odločitev pretvorijo v digitalne signale. To vodi do izboljšane natančnosti in donosnosti.
- **Povezljivo.** Povezovanje sredstev, dobaviteljev, delavcev in zainteresiranih strani z brezžično komunikacijo omogoča ljudem, da sprejemajo odločitve, ki temeljijo na podatkih, s čimer se izboljša varnost, učinkovitost in prepoznavnost v podjetju.
- **Deljeno.** Digitalno gospodarstvo deluje na deljenju. Podjetja naj bi kupovala samo tisto, kar potrebujejo, in sproti plačevala. Nakup tistega, kar je potrebno, zniža stroške zalog, medtem ko uporaba nakupa kot storitve omogoča podjetjem, da plačajo le za porabljen čas in prejeto vrednost.
- **Personalizirano.** Personalizacija pomeni, da kupci dobijo prilagojene izdelke in izkušnje svojih najljubših blagovnih znamk, kadar in kjer to želijo.
- **Neposredno.** Ustvarjanje neposrednega odnosa med kupcem in prodajalcem (Potts, 2016).

## 2.4 Značilnosti digitalnega gospodarstva

Obstajajo številne značilnosti, ki so v digitalnem gospodarstvu vedno bolj pomembne in so potencialno pomembne tudi z davčnega vidika. Čeprav te značilnosti morda niso vse hkrati prisotne v katerem koli posameznem poslu, so vedno bolj značilne za sodobno gospodarstvo. Te vključujejo mobilnost, zanesljivost podatkov, mrežne učinke, večstranske poslovne modele, tendenco proti monopolu določenih poslovnih modelov in volatilitnost zaradi nizkih ovir za vstop in hitro razvijajoče se tehnologije (OECD, 2014).

Značilnosti digitalnega gospodarstva je treba opisati, da se omogoči vpogled v spreminjajoče se davčne razmere. Te značilnosti so obravnavane z njihovo podkategorizacijo, in sicer z značilnostmi digitalnih poslovnih modelov in značilnostmi digitalnih trgov.

#### **2.4.1 Značilnosti digitalnih trgov**

Digitalni trgi so osnova, na kateri se razvijajo digitalni poslovni modeli. Načeloma so značilnosti tradicionalnega in digitalnega trga podobne, vendar je digitalizacija gospodarstva privedla do evolucije in povečevanja že obstoječih značilnosti. To velja tudi za digitalne poslovne modele. Digitalne trge sestavlja pet značilnosti: neposredni omrežni učinki, posredni omrežni učinki, ekonomija obsega, stroški prehoda odjemalca h konkurenci (zamenjava) in učinki dodatnih stroškov ter komplementarnost (Özcan, 2020).

Prva značilnost digitalnih trgov so neposredni omrežni učinki, ki se pojavijo, če se vrednost poveča z večanjem zmogljivosti uporabnikov, kar pomeni, da je vrednost v korelaciji z zmogljivostjo uporabnikov. To velja za platforme družbenih medijev, platforme za sporočanje in platforme spletnih iger. Vse te platforme so odvisne od števila uporabnikov. Brez teh uporabnikov bi bila vrednost platform nična. Druga značilnost se pojavi v primeru posrednih mrežnih učinkov. Posredni mrežni učinki so osredotočeni na celotno skupino končnih uporabnikov, neposredni mrežni učinki pa na posamezne končne uporabnike. Posredni mrežni učinki se pojavijo, ko dve manjši skupini končnih uporabnikov sodelujeta med seboj preko digitalnih platform (večstranski trgi). Ta učinek se pojavi na primer, če običajni uporabniki platforme družbenega omrežja in uporabniki, namenjeni oglaševalskim storitvam, prevoznim storitvam ali namestitvenim storitvam istega družbenega omrežja, vplivajo drug na drugega. Ko podjetje razvije digitalni izdelek ali storitev, se pojavi značilnost "ekonomije obsega". To je v primeru, ko so fiksni stroški za razvoj teh digitalnih izdelkov visoki, po uspešnem razvoju izdelka pa so mejni stroški distribucije, prodaje in vzdrževanja nizki. Ta dejavnost poslovnega procesa od začetka do konca se šteje za prednost zaradi ekonomije obsega (Özcan, 2020).

Poleg tega se stroški zamenjave in učinki dodatnih stroškov pojavijo v primerih, ko želi potrošnik preiti z digitalne storitve ali izdelka na drugo digitalno storitev ali izdelek. Primer je, ko uporabnik pametnega telefona z določenim operacijskim sistemom (npr. Android) preklopi na drug pametni telefon z drugim operacijskim sistemom (npr. IOS). To se ne more zgoditi brez stroškov zamenjave, saj aplikacije in storitve slednjega pametnega telefona niso združljive s prejšnjim. Potrošnik torej brez dodatnih stroškov ne more uporabljati novega pametnega telefona na enak način, kot je uporabljal starega. Torej, značilnost "komplementarnosti" se pojavi, ko se različni digitalni izdelki dopolnjujejo drugo, pri čemer poraba enega izdelka spodbuja potrošnika k nakupu dopolnilnega drugega izdelka za sinergijski učinek. To je v primeru, ko isti operacijski sistem uporablja več elektronskih izdelkov (Özcan, 2020).

#### **2.5 Ustvarjanje vrednosti v digitalnem gospodarstvu**

Splošno se razume, da se ustvarjanje vrednosti vzpostavi s strani ponudbe držav, kjer se izvajajo proizvodne dejavnosti za blago ali storitve. Tradicionalno velja, da je ustvarjanje vrednosti povezano s temelji davka od dohodkov pravnih oseb. Zato se pričakuje, da te dejavnosti prispevajo k splošnemu uspehu proizvodnega ali storitvenega podjetja. Z drugimi besedami: dobiček bi moral biti obdavčen na območjih, kjer poteka gospodarska dejavnost in ustvarjanje vrednosti.

Načelo koristi, ki pravi, da morajo podjetja plačevati davke v zameno za prejemanje javnih koristi od jurisdikcije, služi kot temelj te ideje na strani ponudbe. V sklopu saj ta država nerezidenčnemu podjetju omogoča dostop do trga in priložnosti pri izvajanju digitalnih poslovnih dejavnosti, ki mu omogočajo prodajo in zagotavljanje blaga ter storitev. Glede na to, da s tem pridobi nerezidenčno podjetje, je to mogoče povezati tudi z načelom koristi. O javnih storitvah se razpravlja v kontekstu digitalnega gospodarstva kot o rezultatu ponudbe blaga ali storitev v tej državi (Özcan, 2020).

V digitalnem gospodarstvu raziskovalci priznavajo, da se vrednost ustvarja predvsem z uporabo podatkov in sodelovanjem uporabnikov. To predvideva tudi večina držav članic, ki sodelujejo v inkluzivnem okviru OECD. Vendar pa obstajajo različni pogledi na to, kaj točno tvori vrednost podatkov in kako je treba te podatke obravnavati za davčne namene. Na primer, lahko trdimo, da ustvarjanje vrednosti preprosto izvira iz vira dohodka ali kapitala in da je to samo "prepakirano" v izraz ustvarjanje vrednosti. V tem kontekstu se postavlja vprašanje, ali se digitalno gospodarstvo dovolj razlikuje od tradicionalnega, da bi ga lahko davčno obravnavali drugače (Özcan, 2020).

Tabela 2: Primerjava tradicionalnega in digitalnega gospodarstva

<b>Tradicionalno gospodarstvo</b>	<b>Digitalno gospodarstvo</b>
Proizvodna podjetja	Podatkovni centri
Fizične trgovine	Spletne trgovine
Oglasi v časopisih in revijah, letaki	Oglasi na družbenih omrežjih
Poslovanje z bankovci in čeki	E-bančništvo
Delovna sila in kapital	Avtomatizacija in umetna inteligenca
Delo v pisarni	Delo od doma/hibridno
Centraliziranost podjetij	Decentraliziranost podjetij

Vir: (Economicshelp, 2023)

Vodilna podjetja vedno pogosteje ponujajo medsebojno povezan nabor storitev – od Alibabe, ki ponuja širok ekosistem storitev življenjskega sloga (vključno z maloprodajo, plačili, kreditnim točkovanjem), do Appli, ki lansira AppleCard z Goldman Sachs (širi se na ApplePay), in BMW/Daimler, ki ustvarja skupni ekosistem mobilnosti s številnimi startupi. Vendar je še vedno vidno, da so se številna podjetja, ki so poskušala posnemati uspehe ekosistemov tehnoloških velikanov, kot sta Google in Amazon, spopadala s težavami. Ker so ekosistemi zapleteni, je definiranje pravega pristopa za pridobivanje največje koristi iz njih, izziv. Priporočljivo je, da podjetja določijo svojo ekosistemsko strategijo tako, da ocenijo tržne značilnosti in trende ter svoje »prileganje« znotraj določenih ekosistemov. Podjetja morajo oceniti tudi svojo agendo za ustvarjanje vrednosti – ne glede na to, ali gre za rast osnovne

dejavnosti, ustvarjanje novih izdelkov in storitev, izgradnjo celovite rešitve za nov segment ali izboljšanje operativne učinkovitosti (Dietz & Khan, 2019).

## **2.6 Davčni izzivi digitalnega gospodarstva**

Ta razdelek obravnava davčna vprašanja, ki jih prinaša digitalno gospodarstvo, in sicer na osnovi tradicionalnega mednarodnega davčnega sistema in značilnosti digitalnega gospodarstva. Stari davčni sistem nima metod, potrebnih za ustrezno obdavčitev mobilnih digitalnih podjetij, saj je bil pred več kot stoletjem ustvarjen za fizično industrijo. Digitalna podjetja lahko torej izkoristijo trenutno davčno strukturo sebi v prid, da zmanjšajo ali se celo popolnoma izognejo plačilu davkov. V tem poglavju so obravnavane temeljne in značilne težave, s katerimi se zaradi digitalnega gospodarstva soočajo oblikovalci politik.

### **2.6.1 Fizična prisotnost podjetij**

Digitalni napredek omogoča digitalnim organizacijam večjo mobilnost in prilagodljivost, svoje posle pa lahko izvajajo v številnih različnih državah. Ta tehnološki napredek je povečal število potencialnih strank po vsem svetu. Poleg tega je veliko poslovnih nalog, povezanih s podatki, zdaj mogoče avtomatizirati z uporabo digitalne tehnologije, s čimer se odpravi potreba po velikem številu človeškega dela. Sodobna programska oprema na primer omogoča hitrejše in učinkovitejše sklepanje poslov (Özcan, 2020).

Podjetja se običajno odločijo za globalno rast, ko dosežejo točko, kjer želijo rasti in se širiti. Novi trgi ponujajo nove priložnosti in dostop do širšega občinstva. Z vidika prihodkov ima učinkovita globalna širitvena kampanja veliko prednosti.

### **2.6.2 Podatki in intelektualna lastnina**

Ključni dejavnik tega davčnega izziva je vedno večji pomen podatkov, ki izvirajo od uporabnikov. Za davčne namene so lahko uporabniški podatki na treh različnih lokacijah. Prva lokacija se nanaša na zbiranje in ga OECD imenuje "izvor podatkov". To zajema zbiranje podatkov, ki jih ustvarijo uporabniki na vseh vrstah spletnih in nespletnih virov, vključno s podatki o komunikaciji, transakcijah, proizvodnji in vedenju. Druga lokacija se nanaša na proces pretvorbe zbranih podatkov v podatke oz. informacije, ki so berljivi, razumni in dostopni. Pozneje je mogoče shraniti velike podatke in jih obdelati na kateri koli računalniški opremi ali strežniku, ki se nahaja kjer koli po svetu. Tretja možna lokacija uporabniških podatkov je rezidenca podjetij, ki z razvojem algoritmov analizirajo in obdelujejo velike podatke. Ta postopek povzroči neželene davčne posledice, saj se dobiček digitalnega podjetja dodeli državi rezidentstva, razen če se drugače dodeli stalni poslovni enoti v drugi državi. Vendar sedanji koncept stalne poslovne enote ne upošteva vseh virtualnih dejavnosti uporabniških podatkov, zaradi česar ni obdavčitve, ko se vrednost prispevajo podjetja na različnih lokacijah (Özcan, 2020).

Po zbiranju podatkov je treba podatke obdelati, da postanejo praktični za podjetje, kar vodi do drugega ključnega davčnega izziva: uporaba intelektualne lastnine za analizo podatkov in ustvarjanje algoritmov za pretvorbo neobdelanih podatkov v praktične podatke. Uporaba takšne intelektualne lastnine digitaliziranim podjetjem omogoča učinkovitejšo interakcijo s strankami. Davčni izziv se pojavi, ker je vrednotenje intelektualne lastnine zapleteno. Glede

na to, da je ta lastnina prilagodljiva s pravnega, finančnega in fizičnega vidika, jo je mogoče zlahka locirati čez mejo brez kakršnih koli zapletov (Özcan, 2020).

### **2.6.3 Karakterizacija dohodka iz novih poslovnih modelov**

Kot smo že opisali v poglavju 2.2, sta digitalizacija in razvoj novih poslovnih modelov preoblikovala digitalno gospodarstvo in s tem povzročila številne izzive. Napredki v tehnologiji, kot sta blockchain in internet stvari, so omogočili nove načine poslovanja, ki vključujejo digitalne platforme, kriptovalute in pametne pogodbe. S temi inovacijami se postavlja vprašanje, ali je sedanja kategorizacija dohodka še vedno ustrezna in ali obstoječi pravni okvirji omogočajo dosledno obravnavo novih vrst transakcij.

### 3 UKREPI NA MEDNARODNI RAVNI

V preteklih letih se je ozadje politike EU na področju obdavčitve podjetij korenito spremenilo. Koronavirus je močno vplival na družbo in gospodarstvo v Evropi in po svetu. Pandemija se je pojavila v času velikih trendov, ki oblikujejo naše gospodarstvo, hkrati pa še dodatno pospešila digitalizacijo. Vse več ljudi dela, kupuje in komunicira preko spleta. Ti trendi močno vplivajo na obstoječe davčne osnove ter zahtevajo razmislek o obliki učinkovitih, trajnostnih in pravičnih davčnih okvirov v prihodnosti, tudi s preučitvijo splošne davčne mešanice (Evropska komisija, 2021).

Vlade so se kot odziv vse bolj posvečale sprejemanju velikega števila ukrepov, s katerimi bi prepričale izogibanje plačila davka in davčne utaje. Ti ukrepi so bili sicer uspešni pri reševanju posameznih težav, so pa položaj še bolj zapletli. Kmalu po letu 2010 so se zaradi številnih davčnih škandalov, strogega izvajanja pravil o državni pomoči in potrebe po financiranju javnih izdatkov po finančni krizi pospešile razprave o reformi mednarodnega okvira za davek od dohodkov pravnih oseb, kar je privedlo do projekta za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička (BEPS)<sup>1</sup> pod vodstvom OECD in skupine G20. Ta proces je leta 2015 privedel do prvega niza dveh rezultatov, ki so se izvajali v EU, vključno z direktivo o upravičenosti do obresti in direktivo o izogibanju davkom s premeščanjem dobička. Mednarodne razprave napredujejo v smeri globalne rešitve reforme zastarelega mednarodnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb, z ukrepi za prerazporeditev pravic do obdavčitve in minimalno učinkovite obdavčitev. Vsebina teh razprav bo vplivala na nadaljnje oblikovanje agende EU o obdavčitvi podjetij, ne glede na to, ali bo dosežen konkreten globalni dogovor ali ne (Evropska komisija, 2021).

#### 3.1 OECD

Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj je mednarodna gospodarska organizacija, ki jo trenutno sestavlja 38 članic. Sedež ima v Parizu. Ustanovljena je bila leta 1961 za spodbujanje gospodarskega napredka in svetovne trgovine. Njen razvoj pa sega že v leto 1948, ko je bila ustanovljena Organizacija za evropsko gospodarsko sodelovanje (OEEC) za upravljanje ameriške pomoči v okviru Marshallovega načrta za obnovo Evrope po drugi svetovni vojni. Leta 1960 je bila sprejeta resolucija o ustanovitvi telesa, ki ne bi le reševalo evropskih in atlantskih gospodarskih vprašanj, temveč tudi oblikovalo politike, ki bi lahko pomagale manj razvitim državam po vsem svetu (OECD, 2021).

OECD, katerega države članice se opisujejo kot zavezane demokraciji in tržnemu gospodarstvu, zagotavlja platformo za primerjavo političnih izkušenj, iskanje odgovorov na skupne probleme, prepoznavanje dobrih praks ter usklajevanje domačih in mednarodnih politik svojih članov. Večina članic OECD je gospodarstev z visokim dohodkom in zelo visokim indeksom človekovega razvoja (HDI) in veljajo za razvite države.

Po letu 2021 OECD trenutno dela na številnih pobudah, vključno z:

- globalno strategijo za izobraževanje in spretnosti, katere cilj je pomagati državam pri razvoju sistemov izobraževanja in spretnosti, ki jih njihovi državljani potrebujejo za uspeh v 21. stoletju;
- projektom BEPS, ki je osredotočen na obravnavanje izogibanja davkom s strani multinacionalnih korporacij in na zagotavljanje, da ta podjetja plačajo pravičen delež davkov v državah, v katerih poslujejo;
- The International Migration Outlook, ki zagotavlja letno analizo nedavnega razvoja migracijskih gibanj in politik v državah OECD;
- projektom Going Digital, čigar cilj je pomagati državam razumeti gospodarske in družbene posledice digitalne preobrazbe in razviti politike za izkoriščanje njenih prednosti ob soočanju z izzivi (OECD, 2021).

### 3.2 Projekt BEPS

Leta 2013 je OECD z načrtom *Base erosion and profit shifting* (v nadaljevanju BEPS) za erozijo osnove in preusmerjanje dobička obravnavala vpliv digitalizacije na mednarodno obdavčitev (OECD 2013). Od takrat sta zanimanje in pomen teme še naprej naraščala. Leta 2015 je OECD objavila knjigo *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, ki priznava obstoj nove paradigme ustvarjanja vrednosti in pojav novih digitalnih poslovnih modelov (Lucas-Mas & Junguera-Varela, 2021).

BEPS se nanaša na strategije davčnega načrtovanja, ki jih večnacionalna podjetja, da bi se izognila plačilu davka, uporabljajo predvsem za izkoriščanje vrzeli v davčnih pravilih. Te strategije davčnega načrtovanja umetno preusmerjajo dobiček v jurisdikcije z nizkimi davki ali brez njih, kjer je gospodarske dejavnosti malo ali nič. Vključujoči okvir OECD in G20 za BEPS sta sodelovala pri izvajanju 15 ukrepov za boj proti izogibanju davkom, izboljšanju skladnosti mednarodnih davčnih pravil in zagotavljanju preglednejšega davčnega okolja (KRESTON GLOBAL, 2021).

Leta 2017 so finančni ministri skupine G-20 zaradi pomanjkanja regulativnega okvira za hitro digitalizirano gospodarstvo in pravne negotovosti, ki jo je ta povzročila za davkoplačevalce in vlade, pozvali OECD, naj do leta 2018 pripravi vmesno poročilo o posledicah digitalizacije pri obdavčitvi. Po objavi poročila (OECD 2018) je skupina G-20 naložila, da je treba do leta 2020 doseči rešitev, ki temelji na soglasju obravnavanja (neposrednih) davčnih izzivov digitalizacije gospodarstva (Lucas-Mas & Junguera-Varela, 2021).

### **3.3 BEPS ukrepi**

OECD je razvil 15 ukrepov za pomoč vladam z domačimi in mednarodnimi pravili ter instrumenti za reševanje izogibanja davkom in za zagotovitev, da se dobiček obdavči tam, kjer se izvajajo gospodarske dejavnosti, ki ustvarjajo dobiček in kjer se ustvarja vrednost.

#### **Ukrep 1: Reševanje davčnih izzivov digitalnega gospodarstva**

Ukrep obravnava davčne izzive, ki jih prinaša hitro razvijajoče se digitalno gospodarstvo, kjer je težko določiti lokacijo ustvarjanja vrednosti in vire dohodka. Cilj tega ukrepa je zagotoviti okvir za obravnavo davčnih vprašanj, ki izhajajo iz digitalnega gospodarstva, vključno z dodeljevanjem davčnih pravic med državami, ugotavljanjem obdavčljive prisotnosti in preprečevanjem dvojnega obdavčevanja (OECD, 2022).

#### **Ukrep 2: Nevtralizacija učinkov hibridnih ureditev neskladij**

Hibridni dogovori o neskladju se uporabljajo pri agresivnem davčnem načrtovanju za izkoriščanje razlik v davčni obravnavi subjekta ali instrumenta, v skladu z zakoni dveh ali več davčnih jurisdikcij za doseganje dvojne neobdavčitve, vključno z dolgoročnim odlogom obdavčitve (OECD, 2022).

#### **Ukrep 3: Oblikovanje učinkovitih pravil nadzora tujih družb**

Pravila o nadzorovanih tujih družbah (CFC) se odzivajo na tveganje, da lahko davkoplačevalci odvzamejo davčno osnovo države svojega prebivališča, in s preusmeritvijo dohodka v tujo družbo, ki je pod nadzorom davkoplačevalcev. Brez takšnih pravil CFC zagotavljajo priložnosti za preusmerjanje dobička in za dolgoročni odlog obdavčitve (OECD, 2022).

#### **Ukrep 4: Omejevanje izčrpavanja osnove z odbitki za obresti in drugimi finančnimi plačili**

Multinacionalne skupine lahko dosežejo ugodne davčne rezultate s prilagoditvijo višine dolga v subjektu skupine. Z ukrepom se želi omejiti izčrpavanje osnove z odbitki za obresti in z drugimi finančnimi plačili, kot so plačila za avtorska prava, ki jih naredijo mednarodne korporacije sorodnim stranem. Odbitnost odhodkov za obresti povzroči dvojno neobdavčitev, in sicer v scenarijih vhodnih in izhodnih naložb. Plačila obresti se odštejejo od obdavčljivih dobičkov delujočih družb, medtem ko so prihodki od obresti obdavčeni po sorazmerno nizkih davčnih stopnjah ali pa sploh niso obdavčeni na ravni prejemnika (OECD, 2022).

#### **Ukrep 5: Učinkovitejše zatiranje škodljivih davčnih praks**

Ta ukrep ima za cilj zatiranje škodljivih davčnih praks, kot so davčne incentive, ki mednarodnim korporacijam zagotavljajo konkurenčno prednost pred domačimi tekmeci, hkrati pa zagotavljajo, da so te prakse transparentne. Trenutno delo Foruma o škodljivih davčnih praksah obsega tri ključna področja. To so ocena preferencialnih davčnih režimov, spremljanje okvira preglednosti ukrepa prek obvezne spontane izmenjave ustreznih informacij in pregled zahtev glede bistvenih dejavnosti v jurisdikcijah brez ali s samo nominalno davčno pristojnostjo, s čimer zagotovijo enaki konkurenčni pogoji (OECD, 2022).



## **Ukrep 6: Preprečevanje zlorab davčnih pogodb**

Zloraba davčnih pogodb običajno vključuje poskus osebe, da bi posredno dostopala do ugodnosti davčne pogodbe med dvema jurisdikcijama, ne da bi bila rezident ene od teh jurisdikcij. Ukrep skuša preprečiti dodeljevanje ugodnosti iz pogodbe v neprimernih okoliščinah, na primer ko multinacionalne družbe umetno strukturirajo svoje posle, da bi izkoristile davčne pogodbe (OECD, 2022).

## **Ukrep 7: Preprečevanje izogibanju statusu stalne poslovne enote**

Strategije, ki se uporabljajo za izogibanje obdavčljivi prisotnosti v jurisdikciji v skladu z davčnimi pogodbami, lahko povzročijo, da čezmejni dohodek ostane neobdavčen ali pa je obdavčen po nizkih stopnjah. Ta ukrep poskuša multinacionalnim družbam preprečiti, da bi se umetno izognile ustanovitvi stalne poslovne enote (PE), ki je obdavčljiva prisotnost v državi, in bi sicer družbo v tem primeru obdavčila država (OECD, 2022).

## **Ukrep 8: Neopredmetena sredstva**

Ukrep 8 obravnava vprašanja transference cen v zvezi z nadzorovanimi transakcijami, ki vključujejo neopredmetena sredstva, saj so neopredmetena sredstva po definiciji mobilna in jih je pogosto težko ovrednotiti. Napačna razporeditev dobička, ustvarjenega z dragocenimi nematerialnimi dobrinami, je močno prispevala k zmanjševanju davčne osnove in preusmerjanju dobička (OECD, 2022).

## **Ukrep 9: Tveganja in kapital**

Delo v okviru akcije 9 upošteva pogodbeno razporeditev tveganj in posledično razporeditev dobička na ta tveganja, ki morda ne ustrezajo dejansko izvedenim aktivnostim. Poleg tega ukrep 9 obravnava raven donosa financiranja, ki ga zagotovi kapitalsko bogat član skupine multinacionalnih podjetij, pri čemer ti donosi ne ustrezajo ravni dejavnosti, ki jo izvaja finančno podjetje (OECD, 2022).

## **Ukrep 10: Druge visoko tvegane transakcije**

Ukrep 10 se osredotoča na druga področja z visokim tveganjem, kot so tista, ki vključujejo blagovne transakcije in transakcije, ki vključujejo prenos sredstev, ki jih je težko ovrednotiti (OECD, 2022).

## **Ukrep 11: Merjenje BEPS**

Merjenje vpliva in obsega dejavnosti BEPS ter učinka izvajanja ukrepov BEPS so pomembni sestavni deli tekočega dela vključujočega okvira OECD/G20 za BEPS. Ta ukrep poskuša zagotoviti okvir za merjenje in spremljanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička, vključno z razvojem kazalnikov in meritev, ki državam pomagajo prepoznati in obravnavati tveganja erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička (OECD, 2022).

## **Ukrep 12: Pravila obveznega razkritja**

Pomanjkanje pravočasnih, celovitih in ustreznih informacij o strategijah agresivnega davčnega načrtovanja je eden glavnih izzivov, s katerimi se soočajo davčni organi po vsem svetu. Te

informacije so bistvenega pomena, da se lahko vlade hitro odzovejo na davčna tveganja z informirano oceno tveganja, revizijami ali spremembami zakonodaje ali predpisov. Ta ukrep skuša razviti pravila obveznega razkritja, ki bi zahtevala, da multinacionalne družbe davčnim organom zagotovijo informacije o svojih ureditvah davčnega načrtovanja (OECD, 2022).

### **Ukrep 13: Dokumentacija o transfernih cenah in poročanje**

Ta ukrep želi povečati preglednost dogovorov o transfernih cenah med povezanimi strankami in davčnim organom zagotoviti informacije, ki jih potrebujejo za oceno davčnih posledic teh dogovorov. Nastali dokument o poročanju se imenuje Country-by-Country (Cbc) poročilo. Poročilo temelji na večstranski konvenciji o upravni pomoči v davčnih zadevah, dvostranski davčni konvenciji in Sporazumu o izmenjavi davčnih informacij (OECD, 2022).

### **Ukrep 14: Povečanje učinkovitosti mehanizmov za reševanje sporov**

Ta ukrep poskuša povečati učinkovitost mehanizmov za reševanje sporov, vključno z zagotavljanjem obvezne zavezujoče arbitraže v določenih primerih. Statistični podatki kažejo, da davčne uprave zapirajo več primerov kot kadar koli prej. Vendar se število novih primerov mehanizmov od leta 2016 močno povečuje, kar povzroča pritisk na povečanje zalog mehanizmov v državah (OECD, 2022).

### **Ukrep 15: Razvoj večstranskega instrumenta za spreminjanje dvostranskih davčnih pogodb**

Ta ukrep omogoča vladam, da na usklajen in učinkovit način spremenijo obstoječe dvostranske davčne pogodbe za izvajanje ukrepov davčnih pogodb, razvitih med Projekt BEPS, brez potrebe po porabi sredstev za ponovna dvostranska pogajanja o vsaki pogodbi. Projekt je začel veljati 1. julija 2018, njegove določbe pa so začele veljati za prve določbe 1. januarja 2019 (OECD, 2022).

## 4 DVOSTEBRNA REŠITEV OECD

Po letih podrobnega in intenzivnega dela in pogajanj, da bi mednarodna davčna pravila prenesli v 21. stoletje, so se članice OECD/G20 za erozijo davčne osnove in preusmerjanja dobička 8. oktobra 2021 strinjale z izjavo o dvostebri rešitvi za obravnavo davčnih izzivov, ki izhajajo iz digitalizacije gospodarstva. Rešitev z dvema stebroma naj bi zagotovila, da bodo multinacionalna podjetja podvržena najnižji davčni stopnji 15 % in tako naj bi prerazporedila dobiček največjih in najdonosnejših multinacionalnih podjetij po vsem svetu (OECD/G20, 2021).

Digitalizacija in globalizacija sta močno vplivali na gospodarstva in življenja ljudi po vsem svetu, ta vpliv pa se je v 21. stoletju le še povečal. Te spremembe so s seboj prinesle izzive o pravih obdavčitve mednarodnega poslovnega dohodka, ki so veljala več kot sto let in povzročila, da multinacionalna podjetja, kljub ogromnim dobičkom, ki so jih mnoga od teh podjetij ustvarila v svetu, niso plačala pravičnega deleža davka. Prej opisanih 15 ukrepov še vedno dovoljuje velikim multinacionalkam, da zaslužijo znaten dohodek v jurisdikciji, ne da bi tam plačale davek od dohodkov pravnih oseb. Novi poslovni modeli, ki so v veliki meri odvisni od intelektualne lastnine, so multinacionalnim podjetjem olajšali preusmeritev dobičkov v jurisdikcije z nizkimi davki. Zdaj se je 136 držav in jurisdikcij, ki predstavljajo več kot 90 % svetovnega BDP, pridružilo rešitvi z dvema stebroma, ki vzpostavlja nov okvir mednarodne obdavčitve, in se je dogovorilo o podrobnem načrtu izvajanja, ki predvideva izvajanje novih pravil do leta 2023 (OECD/G20, 2021).

### 4.1 Steber 1

Namen prvega stebra je zagotoviti pravičnejšo porazdelitev dobička in davčnih pravic med državami glede na največja multinacionalna podjetja, ki so zmagovalci globalizacije. Davčna varnost je ključni vidik novih pravil, ki vključujejo obvezen in zavezujoč postopek reševanja sporov za prvi steber, vendar z opozorilom, da bodo lahko države v razvoju v nekaterih primerih uporabljale izbirni mehanizem, s čimer bodo zagotovili, da pravila ne bodo pretežka za države z nizko stopnjo razvoja. Pravila iz stebra 1 bi naj začela veljati v letu 2024 (European Parliament, 2023).

#### 4.1.1 Obseg

Zajeta podjetja so multinacionalna podjetja (MNP) s svetovnim prometom nad 20 milijardami evrov in dobičkonosnostjo nad 10 % (tj. dobiček pred obdavčitvijo/prihodki), izračunano z uporabo mehanizma povprečja, pri čemer je treba prag prometa znižati na 10 milijard evrov, odvisno od uspešnosti izvajanja, vključno z davčno varnostjo za znesek A, pri čemer se ustrezen pregled začne 7 let po začetku veljavnosti sporazuma in se pregled zaključi v največ enem letu. Podjetja v tem obsegu bodo morala državam, v katerih poslujejo, plačati 25-% davek na dobiček, ki so ga proizvedle v dani državi (OECD/G20, 2021).

#### 4.1.2 Elementi

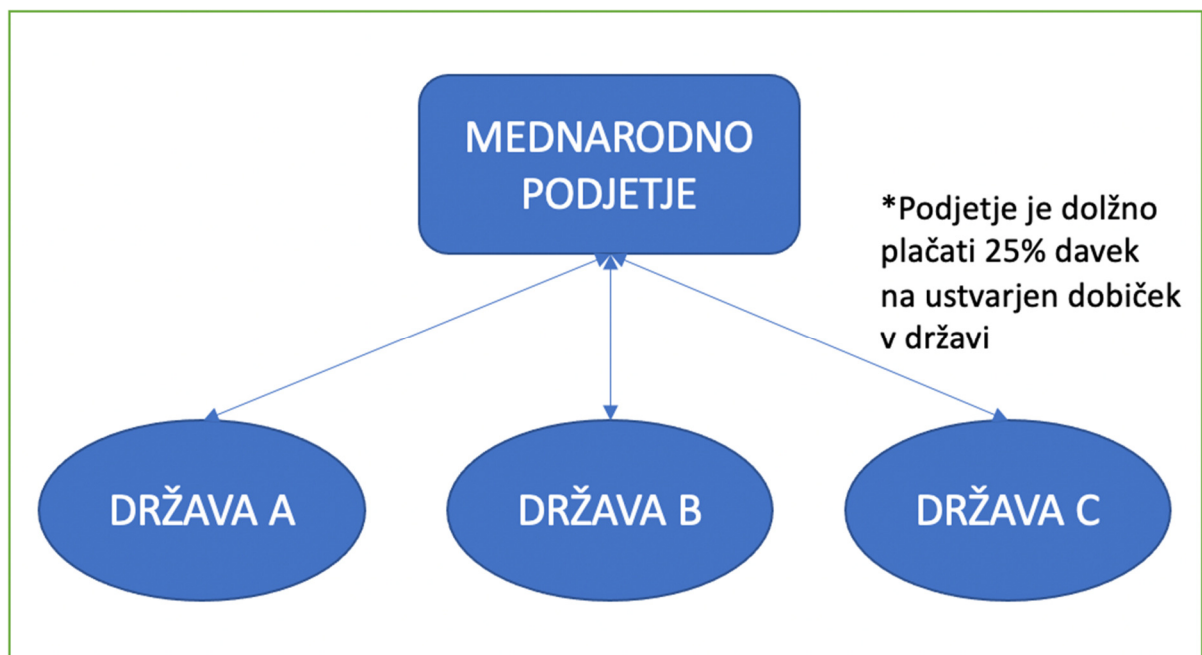
- Znesek A: Znesek A prvega stebra se nanaša na minimalni standard za določanje obdavčljive prisotnosti multinacionalnega podjetja (MNE) v državi. Namenjen je

preprečevanju izogibanja davkom in zagotavljanju, da multinacionalna podjetja plačajo pravičen delež davkov v državah, kjer poslujejo.

Znesek A izrecno zahteva, da so multinacionalna podjetja obdavčljivo prisotna v državi, če imajo v tej državi "pomembno digitalno prisotnost", ne glede na to, ali so tam fizično prisotna. Znesek prihodkov, ustvarjenih z digitalnimi dejavnostmi multinacionalnega podjetja v državi, se uporablja kot približek za določanje pomena njegove digitalne prisotnosti (PWC, 2022).

- Znesek B: Ta posebni element prvega stebra zagotavlja poenostavljen in racionaliziran pristop k uporabi neodvisnega načela za osnovne tržne in distribucijske dejavnosti v državi, s posebnim poudarkom na potrebah jurisdikcij z nizko zmogljivostjo. Znesek B je namenjen poenostavitvi, standardizaciji in racionalizaciji oblikovanja cen v državi, hkrati pa zagotavlja rezultate, skladne za vse transakcije v obsegu, in sicer na podlagi smernic OECD (Loyens & Loeff, 2022).
- Pravna varnost: Način preprečevanja in reševanja konfliktov, ki bo preprečil dvojno obdavčitev zneska A (Znesek A), je znan kot davčna varnost z možnostjo razširitve na druge davčne spore (KPMG, 2021).

Slika 2: Plačilo davka na dobiček podjetja



Vir: (Lasten vir)

Na zgornji sliki je prikazano, da mora mednarodno podjetje vsaki državi, v kateri izvaja svoje storitve oz. prodaja produkte, plačati 25-% davek na ustvarjen dobiček, ki ga ustvari v državi.

V okviru prvega stebra se pričakuje, da bodo pravice do obdavčitve več kot 125 milijard USD dobička vsako leto prerazporejene tržnim jurisdikcijam. Čeprav je res, da prerazporeditev dobička v okviru prvega stebra velja za približno 100 podjetij, so to največja in najdonosnejša

podjetja in razširitev področja uporabe tega pravila na vključitev več podjetij ne bi nujno povečala zneska ponovno precej razporejenega dobička, ampak bi povečal zapletenost.

## 4.2 Steber 2

Ker je glavni cilj tega ukrepa preprečiti prenos zaslužkov iz držav, kjer so bili ustvarjeni, v jurisdikcije s škodljivimi davčnimi praksami ali davčne oaze, drugi steber predlaga najnižjo svetovno davčno stopnjo, s katero bodo države zavarovale ustrezne davčne osnove. Prav tako kot steber 1 bodo tudi pravila iz stebra 2 začela veljati v letu 2023.

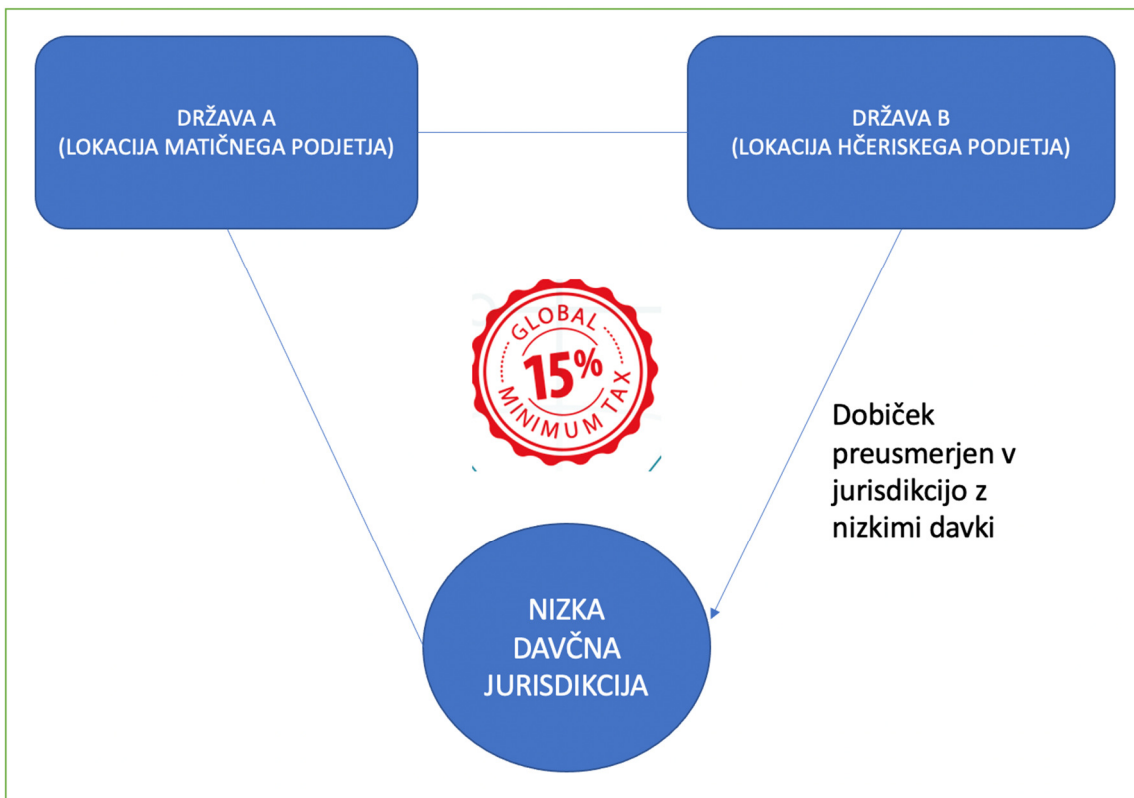
Drugi steber vključujočega okvira za pravila Global Anti-Base Erosion (GloBE) je sestavljen iz dveh prepletenih domačih pravil in pravila, ki temelji na pogodbi. Dve domači pravili sta pravilo o vključitvi dohodka (IIR) in pravilo o prenizkem plačilu (UTPR). Pravilo, ki temelji na pogodbi, je pravilo o obdavčitvi (STTR). Pravila GloBE se bodo uporabljala za multinacionalna podjetja (MNE), ki bodo dosegla prag 750 milijonov evrov, kot je določeno v 13. ukrepu BEPS (poročanje po državah). Vendar ta pravila ne veljajo za vlade, mednarodne organizacije, neprofitne organizacije, pokojninske sklade in investicijske sklade (OECD, 2022).

IIR služi kot glavni mehanizem, s katerim se od matičnih multinacionalnih korporacij zahteva plačilo do 15 % efektivne davčne stopnje v državah, kjer imajo podružnico ali drugo stalno bazo (jurisdikcijo). Če matično podjetje ni v davčni jurisdikciji, ki bi veljala za IIR, se bo opravil izračun in plačilo odmerjenega davka v jurisdikciji z nižjo davčno stopnjo, do končnih 15 % (Kristofić, 2022).

IIR dodeljuje dodatni davek na podlagi pristopa od zgoraj navzdol, medtem ko UTPR dodeljuje dopolnitveni davek od sestavnih subjektov z nizkimi davki. Pravilo UTPR se uporabi takrat, ko se IIR ni v celoti uporabljal in zaradi tega davčna stopnja ni dosegla 15 %. Pravila GloBE uporabljajo preizkus efektivne davčne stopnje, izračunan na podlagi jurisdikcije z najnižjo davčno stopnjo 15 %. Pravila predvidevajo tudi izjeme za formulacijo snovi in izključitve dohodka iz mednarodnega pošiljanja. Za zagotovitev učinkovitega upravljanja izvedbeni okvir vključuje dodatne druge mehanizme (OECD/G20, 2021).

STTR je priznan kot pomembna komponenta za države v razvoju, ki uporabljajo stopnje davka od dohodkov pravnih oseb pod najnižjo stopnjo za STTR (9 %) in bi STTR na zahtevo prenesle v svoje dvostranske pogodbe (OECD/G20, 2021).

Slika 3: Minimalni globalni davek



Vir: (Lasten vir)

Zgornja slika prikazuje delovanje mehanizma IIR.

Pričakuje se, da bo globalni minimalni davek s 15-odstotno stopnjo ustvaril približno 150 milijard USD dodatnih globalnih davčnih prihodkov na leto. Poleg tega se pričakuje, da bodo države v razvoju pridobile dodatne prihodke v skladu s pogodbo s temelječim pravilom STTR, ki bo državam omogočil, da ohranijo svojo pravico do obdavčitve določenih plačil, povezanih z osebami v tujini, ki pogosto predstavljajo tveganje erozije davčne osnove in dobička, kot je npr. obresti in licenčnine.

Večina držav ima stopnjo davka pravnih oseb višjo od 20 % in za velik del dobička podjetij velja efektivna davčna stopnja 15 %. Nekateri člani dogovora o dvostebni rešitvi imajo davčne stopnje za pravne osebe celo nižje od 15 %. Številni člani so bili morda bolj zadovoljni z višjo minimalno stopnjo, je drugi steber rezultat uspešnih kompromisov na vseh/obeh straneh (OECD, 2022).

### **4.3 Nova pravila**

Vedno več lastnikov podjetij uporablja digitalne platforme za prodajo svojih izdelkov in ponudbo storitev. Vendar ko digitalne platforme delujejo v številnih državah, se prihodki, ustvarjeni preko njih, pogosto ne beležijo in davki niso plačani. Posledično države članice izgubijo davčne prihodke, trgovci na digitalnih platformah pa so deležni nepravičnih koristi v primerjavi z uveljavljenimi podjetji. Operaterji digitalnih platform morajo tako razkriti prihodke, ki jih ustvarijo prodajalci na svojih platformah, države članice pa morajo te podatke posodobiti. Nove smernice za uporabo digitalnih platform znotraj in zunaj EU so začele veljati 1. januarja 2023. Nacionalnim davčnim organom omogočajo identifikacijo dohodka, pridobljenega z digitalnimi platformami, in izračun s tem povezanih davčnih obveznosti. Dejstvo, da bo poročanje potekalo le v eni državi članici v skladu s skupnim okvirom EU, bo operaterjem digitalne platforme olajšalo izpolnjevanje meril. Izmenjava informacij in sodelovanje med davčnimi organi držav članic sta izboljšana z dodatnimi spremembami direktive o upravnem sodelovanju na področju davkov. To olajša iskanje informacij o posameznih skupinah davkoplačevalcev. Poleg tega so izboljšane tudi smernice za izvajanje sočasnega nadzora in dovoljenje uradnikom iz drugih držav članic, da so prisotni med preiskavo (Svet EU, 2021).

Svet Evropske unije je februarja 2021 izdal novo Direktivo sveta o spremembi Direktive 2011/16EU o upravnem sodelovanju na področju obdavčenja. Zaradi upoštevanja novih pobud Unije na področju davčne transparentnosti je bila Direktiva Sveta 2011/16/EU v zadnjih letih večkrat spremenjena. S temi spremembami so bile uvedene predvsem obveznosti poročanja, nato pa še poročanje drugim državam članicam, ki se nanaša na finančne račune, vnaprejšnja davčna stališča s čezmejnimi učinkom in vnaprejšnje cenovne sporazume, poročila po posameznih državah ter čezmejne aranžmaje, o katerih se poroča. S temi spremembami se je tako razširil obseg avtomatične izmenjave podatkov. Davčni organi držav članic imajo tako sedaj na voljo širši nabor orodij za sodelovanje pri odkrivanju in odpravljanju davčnih goljufij, davčnih utaj in izogibanja davkom.

#### **4.3.1 Izmenjava informacij**

Pomembno je, da države članice izmenjujejo informacije, povezane s prihodki, ki izhajajo iz intelektualne lastnine, saj je to gospodarsko področje zaradi izrazito mobilnih temeljnih sredstev dovzetno za preusmerjanje dobičkov. Zato bi bilo treba licenčnine, vključiti v kategorije prihodkov, za katere velja obvezna avtomatična izmenjava podatkov, ter tako okrepite boj proti davčnim goljufijam, davčnim utajam in izogibanju davkom.

Hkrati so nekatere države članice uvedle enostransko obveznost poročanja, kar za operaterje platform ustvarja dodatno upravno breme, saj morajo izpolnjevati številne nacionalne standarde poročanja. Zato je bistveno, da se vzpostavi standardizirana zahteva glede poročanja, ki se uporablja za notranji trg. Ključnega pomena je zlasti avtomatična izmenjava podatkov med davčnimi organi, s čimer ti pridobijo potrebne informacije, na osnovi katerih lahko pravilno ocenijo dolgovani davek od dohodkov in dolgovani davek na dodano vrednost (DDV) (Svet Evropske unije, 2021).

### **4.3.2 Obveznost poročanja**

Obveznost poročanja bi morala zajemati čezmejne dejavnosti in dejavnosti, ki ne segajo preko meja, s čimer bi se zagotovili učinkovitost pravil glede poročanja, pravilno delovanje notranjega trga, enaki konkurenčni pogoji in načelo nediskriminacije. Poleg tega bi taka uporaba pravil glede poročanja zmanjšala upravno breme za digitalne platforme.

Glede na široko uporabo digitalnih platform s strani posameznikov in subjektov pri opravljanju gospodarskih dejavnosti je bistveno zagotoviti, da se obveznosti poročanja uporabljajo ne glede na pravno naravo prodajalca (Svet Evropske unije, 2021).

### **4.3.3 Skupne revizije**

Skupne revizije, ki bi morale biti dodatno orodje pri upravnem sodelovanju med državami članicami na področju obdavčevanja, bi dopolnjevale obstoječi okvir, ki določa možnosti za prisotnost uradnikov druge države članice v upravnih uradih, udeležbo v administrativnih preiskavah in sočasni davčni nadzor. Potekale bi v obliki administrativne preiskave, ki bi jo skupaj izvajali pristojni organi dveh ali več držav članic in bi bile povezane z eno ali več osebami, ki so v skupnem ali dopolnilnem interesu pristojnih organov teh držav članic. Skupne revizije imajo lahko pomembno vlogo pri prispevanju boljšega delovanja notranjega trga. Strukturirane bi morale biti tako, da bi davčnim zavezancem zagotovile pravno varnost z jasnimi postopkovnimi pravili, vključno z ukrepi za ublažitev tveganja dvojne obdavčitve (Svet Evropske unije, 2021).

Za zagotovitev pravne varnosti bi morale biti v končnem poročilu o skupni reviziji upoštevane ugotovitve, o katerih so se zadevni pristojni organi strinjali. Poleg tega pa bi se lahko zadevni pristojni organi strinjali tudi, da se v končno poročilo o skupni reviziji vključijo vsa vprašanja, o katerih niso mogli doseči dogovora. Za zagotovitev pravne varnosti je primerno določiti, da se skupne revizije izvajajo na vnaprej dogovorjen in usklajen način ter v skladu z zakoni in postopkovnimi zahtevami države članice, v kateri se izvajajo dejavnosti skupne revizije (Svet Evropske unije, 2021).

### **4.3.4 Kazni**

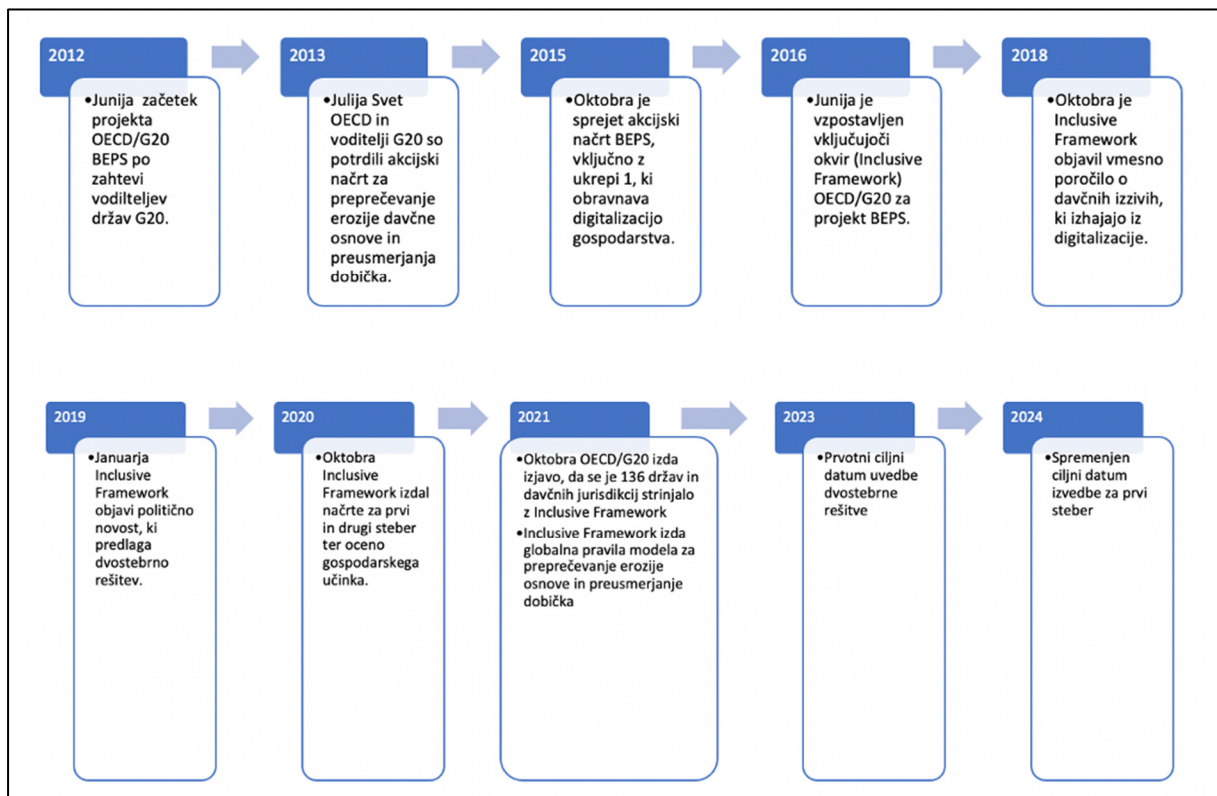
Če operaterji tujih platform zadevnim davčnim organom jurisdikcij zunaj Evropske unije sporočajo enakovrstne informacije o prodajalcih, o katerih se poroča, se od davčnih organov teh jurisdikcij pričakuje, da zagotovijo učinkovito izvajanje postopkov dolžne skrbnosti in zahtev glede poročanja. Kadar ni tako, so se operaterji tujih platform dolžni registrirati in poročati v Evropski uniji. Države članice bi morale zagotoviti izvrševanje obveznosti registracije, dolžne skrbnosti in poročanja takih operaterjev tujih platform. Države članice bi zato morale določiti pravila o kaznih, ki se uporabljajo za kršitve nacionalnih predpisov, sprejetih na podlagi te direktive, in sprejeti vse potrebne ukrepe, da se te kazni izvajajo. Čeprav izbira kazni ostaja v pristojnosti držav članic, bi morale biti predpisane kazni učinkovite, sorazmerne in odvračilne. Ker imajo digitalne platforme pogosto velik geografski doseg, je primerno, da si države članice pri zagotavljanju izpolnjevanja zahtev glede registracije in poročanja, ki se uporabljajo za digitalne platforme, ki delujejo iz jurisdikcij zunaj Evropske



unije, prizadevajo za usklajeno ukrepanje, tudi tako, da v skrajnem primeru preprečijo, da bi digitalne platforme lahko delovale v Evropske unije. Komisija bi morala v mejah svoje pristojnosti olajšati usklajevanje ukrepov teh držav članic ter pri tem upoštevati morebitne prihodnje skupne ukrepe v zvezi z digitalnimi platformami in različnost morebitnih ukrepov, ki so na voljo državam članicam. Države članice določijo pravila o kaznih, ki se uporabljajo za kršitve nacionalnih določb, sprejetih na podlagi te direktive ter sprejmejo vse potrebne ukrepe, ki zagotavljajo, da se te kazni izvajajo. Te kazni morajo biti učinkovite, sorazmerne in odvračilne (Svet Evropske unije, 2021).

#### 4.4 Časovni okvir

Slika 4: Časovni okvir



Vir: (Prirejeno po Svet Evropske Unije, 2023)

Zgornja slika prikazuje časovni okvir projekta BEPS in povzetek tega, kaj se je v posameznem letu zgodilo na projektu.

## 5 DAVEK NA DIGITALNE STORITVE

Davek na digitalne storitve (DST) je davek na digitalne storitve, ki jih zagotavljajo podjetja, ki poslujejo v Evropski uniji. Znan je tudi kot digitalni davek ali digitalna dajatev. DST je namenjen obdavčitvi digitalnih storitev, ki jih zagotavljajo velika multinacionalna podjetja, ki nimajo sedeža v EU in zato ne plačujejo davkov na svoje dobičke v EU. DST je Evropska komisija marca 2018 predlaga v dokumentu Predloge direktiv Sveta kot predlog o skupnem sistemu davka na digitalne storitve na prihodke, ki izhajajo iz opravljanja nekaterih digitalnih storitev, posodobitve davčnih pravil in zagotovitev, da digitalna podjetja plačajo pravičen delež davkov (EUR-Lex, 2023).

### 5.1 Opis predloge skupnega sistema davka na digitalne storitve

### 5.2 Razlogi za uvedbo

Enotni digitalni trg predstavlja ključno politično prednostno nalogo Evropske komisije, z namenom ustvarjanja digitalnih priložnosti za prebivalce in podjetja EU. Da bi uresničil svoj potencial, enotni digitalni trg zahteva sodoben in stabilen davčni okvir, ki spodbuja inovacije, odpravlja razdrobljenost trga ter omogoča vsem deležnikom, da delujejo pod pravičnimi in uravnoteženimi pogoji. Zagotavljanje poštene obdavčitve digitalnega gospodarstva predstavlja ključni element agende Evropske komisije za vzpostavitev pravičnega in učinkovitega davčnega sistema v Evropski uniji. Digitalno gospodarstvo nepreklicno spreminja način, kako interagiramo, potrošimo in poslujemo. Digitalna podjetja dosegajo hitrejšo gospodarko rasti trend. Čeprav digitalne tehnologije prinašajo številne koristi družbi, pa tudi z davčnega vidika odpirajo priložnosti za davčne uprave, ponujajo rešitve za zmanjšanje upravnih obremenitev, spodbujajo sodelovanje med davčnimi organi in naslavljajo izzive davčnih utaj. Kljub temu se oblikovalci politik soočajo z izzivom iskanja rešitev za pravično in učinkovito obdavčitev v času, ko se digitalna preobrazba gospodarstva pospešuje. Obstoječa pravila o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb niso kos temu razvoju, zlasti ker ne ustrezajo čezmejnemu spletnemu trgovanju brez fizične prisotnosti. Podjetja se v veliki meri zanašajo na neopredmetena sredstva, ki jih je težko ovrednotiti, medtem ko postajajo vsebine, ustvarjene s strani uporabnikov, in zbiranje podatkov osrednji dejavniki za ustvarjanje vrednosti digitalnih podjetij. S tem se postavlja potreba po prilagoditvi davčnih pravil, ki predstavljajo trenutni izziv digitalne dobe. (European Commission, 2018).

### 5.3 Namen predloga je:

- zaščititi celovitost enotnega trga in zagotoviti njegovo pravilno delovanje;
- zagotoviti, da so javne finance v Uniji vzdržne in da nacionalne davčne osnove niso erodirane;
- zagotoviti ohranitev socialne pravičnosti in enake konkurenčne pogoje za vsa podjetja, ki delujejo v Uniji;
- boj proti agresivnemu davčnemu načrtovanju in zapolnitev vrzeli, ki trenutno obstajajo v mednarodnih pravilih, kar nekaterim digitalnim podjetjem omogoča, da se izognejo obdavčitvi v državah, kjer delujejo in ustvarjajo vrednost (European Commission, 2018).

## 5.4 Cilj predloga

Cilj DST je obravnavati vprašanje podjetij, ki ustvarijo znatne prihodke v EU, vendar tam plačajo zelo malo davkov. Davek naj bi bil začasen ukrep, dokler se na mednarodni ravni ne najde trajnejša rešitev (Copenhagen Economics, 2020).

DST se uporablja za podjetja, ki imajo letni svetovni prihodek najmanj 750 milijonov evrov in prihodke v EU najmanj 50 milijonov evrov. Davčna stopnja je 3 % in se obračunava na prihodke, ustvarjene z nekaterimi digitalnimi storitvami, vključno s spletnim oglaševanjem, digitalnimi tržnicami in prodajo uporabniških podatkov. Davek se obračunava na prihodke, ustvarjene v EU, ne glede na to, kje je sedež podjetja (European Commission).

Obdavčitev čezmejnih digitalnih storitev velikih svetovnih tehnoloških korporacij v jurisdikcijah, kjer se uporabljajo, je velika skrb za oblikovalce davčne politike držav. Še posebej v kontekstu digitalnega gospodarstva, ki je enakovredno 15,5 % svetovnega BDP in raste 2.5-krat hitreje od svetovnega BDP v zadnjih 15 letih.

Ker je večina velikih multinacionalnih tehnoloških podjetij ameriškega porekla, je ta država primerno nasprotovala uporabi DST in tistim, ki so ga izvajali, napovedala uvedbo tarifnih represalij. Toda ta spor je bil 21. oktobra 2021 rešen z oblikovanjem skupne izjave med Avstrijo, Francijo, Italijo, Španijo, Združenim kraljestvom in Združenimi državami, v kateri je bil predstavljen načrt za znižanje davkov na digitalne storitve in povračilnih tarifnih groženj, ko se izvajajo pravila prvega stebra. Turčija je kasneje pristala na iste pogoje. Dogovorjeno je bilo, da se DST, obračunan med 1. januarjem 2022 in datumom začetka veljavnosti prvega stebra ali 31. decembrom 2023, kar nastopi prej, primerja z zneskom »davka na prvi steber«. Če je ta znesek akumuliranega davka na digitalne storitve večji, je v določeni jurisdikciji v prvem letu veljavnosti prvega stebra presežek pripisan multinacionalnim tehnološkim podjetjem. Če pa je uporaba prvega stebra dokončana, pride do prehoda z minimalno dvojno obdavčitvijo za podjetja, ki bi bila zavezana tako prvemu stebri kot trenutnim davkom na digitalne storitve (González, 2022).

## 5.5 Avstrija

V svetu hitro spreminjajočega se digitalnega okolja se v Avstriji davčna politika ni izognila prilagajanju novim trendom. Davek na oglaševanje v Avstriji ni nekaj novega. Od leta 2000 se »tradicionalno« oglaševanje sooča s 5-odstotnim davkom na prihodke, pridobljene z oglaševalskimi storitvami, kot so časopisni oglasi, televizijski oglasi ali oglaševanje po Spletno oglaševanje je bilo takrat razmeroma nepomembno in zato ni bilo uvrščeno na seznam obdavčljivih oglaševalskih storitev (Global VAT Compliance, 2023).

Po neuspešnem poskusu na evropski ravni uvedbe davka na digitalne storitve na prihodke, pridobljene z opravljanjem določenih digitalnih storitev, pa je Avstrija leta 2019 napovedala svoj nacionalni digitalni davek na storitve spletnega oglaševanja, ki je že začel veljati 1. januarja 2020. Ključne značilnosti novega digitalnega davka so naslednje:

- obdavčena postavka: Storitve spletnega oglaševanja v Avstriji;
- zavezanec postavke: Ponudnik spletnega oglaševanja (z znanimi prihodki);
- davčna stopnja: 5 %

Davek je zavezujoč za podjetja (ponudnike spletnih storitev), ki v enem poslovnem letu ustvarijo:

- skupni znesek globalnega dohodka, ki ga poroča subjekt za zadevno proračunsko leto, presega 750 milijonov EUR;
- nacionalne prihodke iz oglaševanja v vrednosti vsaj 25 milijonov EUR.

Osnova za odmero digitalnega davka je plačilo (brez DDV), ki ga ponudnik spletne storitve prejme od stranke. Ponudniki spletnih storitev so poslovni subjekti, ki ponujajo storitve spletnega oglaševanja za plačilo ali prispevajo k drugemu plačilu. To velja tudi, če ponudnik storitev spletnega oglaševanja ni lastnik digitalnega vmesnika (na primer spletne strani ali aplikacije) in »samo« prispeva k storitvi spletnega oglaševanja. Če je podjetje del multinacionalne skupine podjetij v smislu Zakona o dokumentaciji o transfernih cenah, je treba upoštevati promet skupine. Odločilni so zadnji objavljeni letni ali konsolidirani računovodski izkazi. Ker je definicija ponudnika spletnih storitev narejena na ravni skupine, bi bil z našega vidika promet iz oglaševanja znotraj skupine verjetno nepomemben in neobdavčen (npr. digitalna spletna samopromocija za skupino) (Global VAT Compliance, 2023).

Nacionalni digitalni davek zajema storitve digitalnega oglaševanja na avstrijskem trgu. To pomeni, da se avstrijski digitalni davek nanaša na prihodke, ustvarjene v Avstriji s prodajo spletnega oglasnega prostora, kot so oglaševanje s pasicami, oglaševanje v iskalnikih in katera koli druga primerljiva oglaševalska storitev. Pomembno je tudi poudariti, da je spletno oglaševanje prikazano na uporabnikovi napravi z naslovom avstrijskega internetnega protokola (IP naslov) in je glede na obliko in vsebino (namembnost) usmerjeno proti domačim (avstrijskim) uporabnikom.

Neavstrijski ponudnik spletnih storitev brez sedeža v Avstriji se mora v Avstriji registrirati za digitalne davčne namene in zahtevati davčno številko. Registracija in prijava potekata elektronsko preko spletnega obrazca, ki je na voljo od začetka aprila 2020. Navesti je potrebno naziv podjetja, naslov in elektronski naslov. Priložiti je treba izpis iz poslovnega registra ali

primerljivo dokazilo o registraciji v državi sedeža. Po vložitvi vloge podjetje dobi davčno številko in dostop do spletnega postopka za digitalni davek, prek katerega komunicira z davčnim organom (Global VAT Compliance, 2023).

Po poročilih je avstrijska vlada ocenila, da bo DST ustvaril približno 25–30 milijonov evrov prihodkov letno (Kane Borders, 2023).

## 5.6 Belgija

Belgija je januarja, leta 2019, sama vložila zahtevek zakona, namenjenega ustrezni in učinkoviti obdavčitvi spletnih velikanov v Belgiji. To so bili predlogi o davku na digitalne storitve (DST) in osnutek zakona, katerega cilj je uvedba digitalnih storitev. Oba zakona sta bila marca 2019 tudi zavrnjena. Kljub temu sta bila zakona ob spremembi vlade po volitvah junija 2019 sprejeta. Nova pobuda se je tokrat izkazala za uspešnejšo, saj je Komisija za finance predlog sprejela in tudi uvedla (BDO Global, 2023).

Na podlagi takratnega zakona se bo digitalni davek uporabljal oz. veljal za vsa podjetja, ki ustvarjajo prihodke iz naslednjih storitev:

- umeščanje oglasov, namenjenih uporabnikom na digitalnih vmesnikih;
- omogočanje uporabnikom večstranskih digitalnih vmesnikov, da najdejo druge uporabnike in komunicirajo z njimi, prav tako pa ti digitalni vmesniki olajšajo opravljanje osnovnih storitev neposredno med uporabniki;
- prenos podatkov zbranih o uporabnikih iz ustvarjenih dejavnosti na digitalnih vmesnikih.

Dohodek (brez DDV in drugih davkov) ustvarjen s temi dejavnostmi je obdavčen s 3-odstotno davčno stopnjo. Skupni znesek DST se šteje kot neodbitni strošek, vendar je vračunan v breme morebitnega dolgovanega belgijskega davka na dohodek pravnih oseb. Vsak presežek je nepovraten, vendar se lahko prenese naprej, in sicer do štirih let.

Davek je zavezujoč za podjetja (ponudnike spletnih storitev), ki v enem poslovnem letu ustvarijo:

- skupni znesek globalnega dohodka, ki ga poroča subjekt za zadevno proračunsko leto, presega 750 milijonov EUR;
- skupni znesek obdavčljivega dohodka, ki ga pridobi subjekt v Belgiji z digitalnimi dejavnostmi, v poslovnem letu presega 25 milijonov EUR.

Zakon vključuje tudi izjeme za nekatere digitalne finančne storitve in digitalne storitve med podjetji. Dohodki, ki izhajajo iz teh storitev, niso predmet DST. Nenazadnje zakon predvideva tudi, da se belgijski digitalni davek razveljavi takoj, ko začne veljati enakovreden zakon s strani EU ali OECD (Clifford Chance, 2020).

Uvedbo DST davka je Belgija za nekaj časa zaustavila (Kane Borders, 2023).

## 5.7 Francija

Francija je davek na digitalne storitve (DST) poimenovala GAFA (akronim glavnih ameriških ciljev: Google, Apple, Facebook in Amazon). Vendar pa v nasprotju s tem, kar nakazuje ta akronim, francoski davek GAFA ni namenjen samo skupinam iz ZDA, ampak tudi drugim mednarodnim skupinam, vključno s francoskimi, kitajskimi, nemškimi, španskimi in angleškimi skupinami. Francoska davčna uprava je dejansko ocenila, da ta davek vpliva na približno 30 mednarodnih skupin (Bird & Bird, 2021).

V Franciji zasledimo podobno zgodbo kot v Belgiji. Francija je uvedla samostojni davek, ki bo enako kot v Belgiji prenehal veljati takoj, ko bo začel veljati enakovreden zakon is strani EU ali OECD.

Podjetje je dolžno plačati DST, če so izpolnjeni naslednji štirje pogoji:

- obdavčljiva storitev je identificirana;
- obdavčljiva storitev mora biti locirana v Franciji;
- davčni zavezanec mora zbrati prihodke v zameno za obdavčeno storitev.

Obseg francoskega davka GAFA se nanaša na vrednost digitalnih storitev, opravljenih v Franciji. Poslovne dejavnosti, ki spadajo v področje uporabe DST, so:

- 1. ponudba digitalne platforme: uporabnikom omogoča interakcijo z drugimi uporabniki, zlasti za olajšanje neposrednega zagotavljanja blaga ali storitev med uporabniki;
- 2. zagotavljanje storitev oglaševalcem: cilj teh storitev je umestitev ciljno usmerjenih oglaševalskih vsebin na digitalne platforme, ki nastanejo na podlagi osebnih podatkov, zbranih na digitalnih platformah.

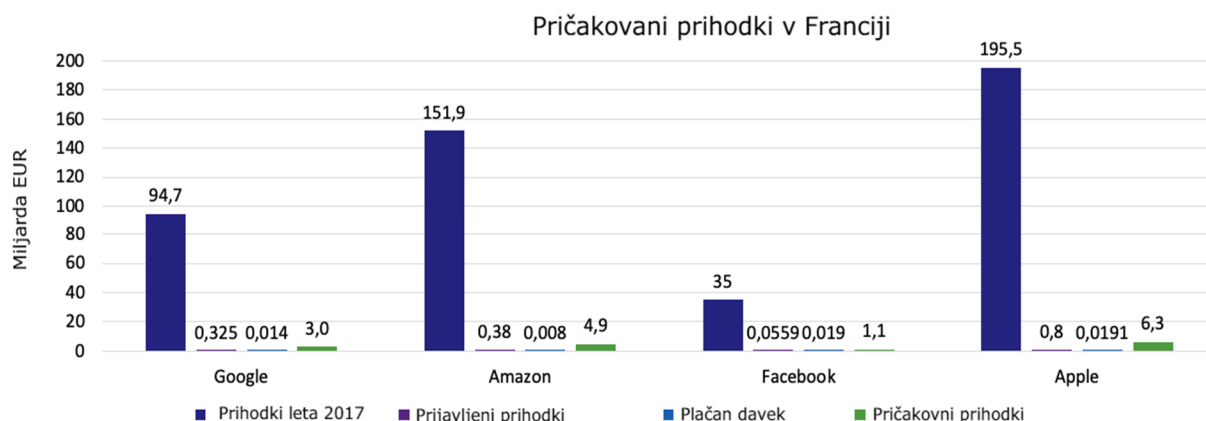
Za vsako storitev, ki velja za obdavčljivo, je treba določiti razmerje nacionalne prisotnosti glede na lokacijo uporabnikov v Franciji. Vsaka obdavčljiva storitev ima svoje razmerje. Davčna kvalifikacija obdavčljive storitve v podkategorijah je torej pomembna za izračun dolgovane DST.

Davek je zavezujoč za podjetja (ponudnike spletnih storitev), ki v enem poslovnem letu ustvarijo:

- skupni znesek globalnega dohodka, ki ga poroča subjekt za zadevno proračunsko leto, presega 750 milijonov EUR;
- skupni znesek obdavčljivega dohodka, ki ga pridobi subjekt v Franciji z digitalnimi dejavnostmi, v poslovnem letu presega 25 milijonov EUR.

Odkar je 1. januarja 2019 v Franciji začel veljati davek GAFA, je davek GAFA v francosko državno blagajno leta 2020 prinesel 375 milijonov evrov. Francoska državna blagajna se je leta 2021 povečala za 358 milijonov evrov, leta 2022 pa za 518 milijonov evrov. Prihodki od "davka Gafa" še naprej naraščajo. Izvršni organi pričakujejo v svoji blagajni leta 2023 670 milijonov evrov (Time News, 2022).

Slika 5: GAFA davek



Vir: (Guillaume Villon, 2019)

Zgornja slika je prikaz celotnih prihodkov, prihodkov, prijavljenih izključno v Franciji, davkov, plačanih v Franciji, in pričakovani prihodki v Franciji.

## 5.8 Italija

Italijanski davčni organi so 24. marca 2021 objavili uradne smernice o davku na digitalne storitve (DST), ki se izvaja v Italiji v pričakovanju širših rešitev OECD o obdavčitvi digitalnih storitev. Obsežne smernice zagotavljajo bistvena pojasnila o opredelitvah davčnih zavezancev in storitev, oprostitvah, zahtevah glede ozemeljske povezave, obveznosti poročanja in računovodstva, vračilih in olajšavah za dvojno obdavčevanje. Poleg tega je italijanska vlada z zakonsko uredbo št. 41, objavljeno v uradnem listu 22. marca 2021, dodatno preložila roke za plačilo in poročanje za DST, da bi davkoplačevalcem, z dodatnimi smernicami, omogočila čas za uskladitev (Deloitte, 2021).

DST, ki velja od 1. januarja 2020, je 3-odstotni davek na prihodek (brez DDV), pridobljen iz digitalnih storitev, ki se uporablja za vse davkoplačevalce (ne glede na to, ali so davčni rezidenti Italije), ki opravljajo poslovne dejavnosti. Davek je zavezujoč za podjetja (ponudnike spletnih storitev), ki v enem poslovnem letu ustvarijo:

- skupni znesek globalnega dohodka, ki ga poroča subjekt za zadevno proračunsko leto, presega 750 milijonov EUR;
- skupni znesek obdavčljivega dohodka, ki ga pridobi subjekt v Italiji z digitalnimi dejavnostmi, v poslovnem letu presega 5,5 milijona EUR.

DST se uporablja samo za prihodke iz naslednjih storitev:

- nudenje oglaševanja na digitalnem vmesniku, namenjenem uporabnikom istega vmesnika;
- zagotavljanje digitalnega večstranskega vmesnika, namenjenega omogočanju interakcije uporabnikov (tudi za lažjo neposredno izmenjavo blaga in storitev) ;

- prenos podatkov, zbranih od uporabnikov in ustvarjenih z uporabo digitalnega vmesnika.

Iz davčne osnove pa so izključeni prihodki, ki se, čeprav izhajajo iz omenjenih digitalnih storitev, štejejo za medpodjetniške (so dani subjektom, za katere se šteje, da so pod nadzorom, jih obvladujejo ali jih nadzira isti obvladujoči subjekt).

Poleg tega se v skladu z novo zakonodajo naslednje storitve ne štejejo za digitalne storitve za namene DST:

- Neposredna dobava blaga in storitev, kot del digitalne posredniške storitve.
- Dobava blaga ali storitev, naročenih preko spletne strani dobavitelja, če dobavitelj ne opravlja posredniške funkcije.
- Zagotavljanje digitalnega vmesnika, čigar izključni ali glavni namen je zagotavljanje uporabnikom vmesnika, s strani osebe, ki ga upravlja, za: digitalne vsebine, komunikacijske storitve ali plačilne storitve.
- Zagotavljanje digitalnega vmesnika, ki se uporablja za upravljanje posebnih medbančnih trgovalnih platform.
- Prenos podatkov s strani subjektov iz zgornje točke.
- Opravljanje dejavnosti organizacije in upravljanja telematskih platform za izmenjavo električne energije, plina, okoljskih certifikatov in goriv ter posredovanje s tem povezanih podatkov in katere koli druge s tem povezane dejavnosti (E&Y, 2022).

Italijanski DST obsega 43 podjetji. Od teh podjetij je bilo 27 ameriških podjetij, tri italijanska, preostalih 13 pa iz drugih držav. Drugače rečeno, od podjetij, identificiranih v preiskavi, je bilo več kot 62 % podjetij iz ZDA, medtem ko so italijanska podjetja obsegala le 6,9 % podjetij, zajetih v italijanski DST. Glede na kategorijo zajetih storitev je 18 ameriških podjetij verjetno zajetih v določbah o digitalnem oglaševanju, 14 ameriških podjetij je verjetno zajetih v določbah o večstranskem digitalnem vmesniku ali posredništvu in 13 ameriških podjetij je verjetno zajetih v določbah o prenosu podatkov. 15 ameriških podjetij lahko spada v več kot eno kategorijo zajetih storitev (Urad trgovinskega predstavništva Združenih držav, 2021).

V poročilu urada trgovinskega predstavništva Združenih držav Amerike (Urad trgovinskega predstavništva Združenih držav, 2021) je moč ugotoviti, da vsa tri italijanska podjetja, za katera bi lahko veljal italijanski DST, spadajo pod določbe o digitalnem oglaševanju. Preiskava ni odkrila nobenega italijanskega podjetja, ki bi izpolnjevalo storitve, ki jih zajema italijanski DST, in določbe dosegajo o pragu prihodkov in ki bi spadale v večstranski digitalni vmesnik DST ali določbe o posredništvu ali prenosu podatkov. To kaže, da bo italijanski DST nesorazmerno vplival na podjetja v ZDA. Komentar k preiskavi prav tako podpira to oceno, saj je ta komentar ugotovil, da bodo "italijanski pragi prihodkov DST imeli nesorazmeren učinek na podjetja v ZDA".

Leta 2021 sta spletna velikana v Italiji prek podružnic po vsej državi ustvarila skupni promet v višini 8,3 milijarde evrov in zaposlovala okoli 23.000 ljudi. Amazon je "največji delodajalec" z največjim številom zaposlenih v Italiji (11.911 leta 2021) in prvim prometom (2,8 milijarde dolarjev), sledita Ibm (1,9 milijarde dolarjev) in Microsoft (975 milijonov dolarjev).



Na davčnem področju so podružnice teh velikanov, od Amazona do Microsofta in Mete, lani italijanskim davčnim organom plačale skoraj 150 milijonov davkov po efektivni davčni stopnji 25,1 %. Tudi ob upoštevanju določbe o plačilu davka na digitalne storitve (3 % davek na digitalne storitve) bi se stopnja dvignila na 33,5 % (Wall Street Italia, 2022).

## 5.9 Španija

Španski svet ministrov je oktobra 2019 objavil prvi osnutek zakona o davku na digitalne storitve; oktobra 2020 je bil objavljen in sprejet enak osnutek. Čeprav je davek na digitalne storitve začel veljati 16. januarja 2021, je bil zaradi njegove zapletenosti in pomanjkanja smernic datum plačila prestavljen na 1. julij, in sicer da bi davkoplačevalci imeli čas, da se prilagodijo novemu davku, zakonodajalci pa čas, da objavijo regulativne smernice (Turrado, 2021).

DST v Španiji je 3-odstotni davek na prihodek (brez DDV), pridobljen iz digitalnih storitev, ki se uporablja za vse davkoplačevalce (ne glede na to, ali so davčni rezidenti Španije), ki opravljajo poslovne dejavnosti. Davek je zavezujoč za podjetja (ponudnike spletnih storitev), ki v enem poslovnem letu ustvarijo:

- skupni znesek globalnega dohodka, ki ga poroča subjekt za zadevno proračunsko leto, presega 750 milijonov EUR;
- skupni znesek obdavčljivega dohodka, ki ga pridobi subjekt v Španiji z digitalnimi dejavnostmi, v poslovnem letu presega 3 milijone EUR.

Obdavčljivi prihodki so tisti, ki izhajajo iz dejavnosti spletnega oglaševanja, storitev prenosa podatkov ter druge posredniške storitve.

Kot navaja Urad trgovinskega predstavništva Združenih držav (Urad trgovinskega predstavništva Združenih držav, 2021), je bila opravljena preiskava za 39 podjetij ali skupin, za katere je ugotovljeno, da bo zanje veljal španski DST, saj izpolnjujejo zahteve glede praga in zajete storitve. Od teh podjetij je bilo 25 ameriških, dve španski, preostalih 12 pa iz drugih držav. Drugače rečeno, od tistih podjetij, identificiranih v preiskavi, je bilo več kot 64 % zajetih podjetij ameriških podjetij, medtem ko so španska podjetja obsegala le 5,1 % podjetij, ki jih zajema španski DST. Za primerjavo, ocenjenih je bilo 249 podjetij, za katera bi veljal DST, če bi pragovi prihodkov vključevali vsa podjetja, ki delujejo v zajetih storitvah, razen malih in srednje velikih podjetij (kot je opredeljeno s prometom). Obe španski podjetji, ki ju morda pokriva španski DST, spadata med spletne posredniške storitve. Eno od teh španskih podjetij je lahko tudi zajeto v določbah o prenosu podatkov. Preiskava ni odkrila nobenega španskega podjetja, ki bi izpolnjevalo določbe španskega DST glede spletnega oglaševanja. Analiza, izvedena v tej preiskavi, je pokazala, da se odstotek in absolutno število ameriških podjetij, ki jih je prizadel španski DST, povečata v primerjavi z nižjimi pragovi prihodkov. Z uporabo praga 50 milijonov evrov je analiza identificirala 249 podjetij, od katerih jih je 20 (8 %) imelo končno matično podjetje v Španiji in 80 (32,1 %) končno matično podjetje v Združenih državah Amerike. S povišanjem praga na 100 milijonov evrov je bilo identificiranih 170 podjetij, od katerih jih je imelo 8 (4,7 %) končno matično družbo v Španiji in 70 (41,2 %) končno matično podjetje v Združenih državah Amerike. Za primerjavo, z uporabo dejanskega praga španskega DST, 750

milijonov EUR, je analiza identificirala 60 podjetij, od katerih sta imeli 2 (3 %) končno matično družbo v Španiji in 34 (56,7 %) končno matično podjetje v Združenih državah Amerike.

Španski DST je zajetim podjetjem naložil znatno davčno obveznost, ki je v koledarskem letu 2021 ustvarila kar 968 milijonov evrov davčnih prihodkov.

## 5.10 Velika Britanija

Britanski davek na digitalne storitve (DST) nalaga 2-odstotni davek na bruto prihodke velikih multinacionalk, ki upravljajo iskalnike, platforme družbenih medijev in spletne trge, če so njihovi prihodki povezani z udeležbo uporabnikov iz Združenega kraljestva. DST se uporablja ne glede na to, kje se nahaja lastnik podjetja teh prihodkov in ne glede na fizično prisotnost podjetja v Združenem kraljestvu. Velja za prihodke, ustvarjene od 1. aprila 2020 (Pinset Masons, 2021).

Podjetje so v obsegu DST le, če ustvarja prihodke iz „dejavnosti digitalnih storitev“. To so aktivnosti v sklopu:

- storitev družbenih medijev,
- internetnega iskalnika,
- spletne tržnice.

Opredelitev vključuje tudi izvajanje storitve spletnega oglaševanja, ki je povezana s katero koli od teh dejavnosti.

Davek je zavezujoč za podjetja (ponudnike spletnih storitev), ki v enem poslovnem letu ustvarijo:

- skupni znesek globalnega dohodka, ki ga poroča subjekt za zadevno proračunsko leto, presega 500 milijonov EUR;
- kupni znesek obdavčljivega dohodka, ki ga pridobi subjekt v Združenem kraljestvu z digitalnimi dejavnostmi, v poslovnem letu presega 25 milijonov EUR.

### Storitve družbenih medijev

Opredelitev storitve družbenih medijev zajema podjetja, ki se pri ustvarjanju vrednosti zanašajo na aktivno in angažirano bazo uporabnikov. Spletna storitev ustreza definiciji, ko je:

- glavni namen ali eden od glavnih namenov storitve spodbujanje interakcije med uporabniki, vključno z interakcijo med uporabniki in vsebino, ki jo ustvarijo uporabniki;
- pomembna lastnost storitve je dajanje vsebin, ki jih ustvarijo uporabniki, na voljo drugim uporabnikom (The Guardian, 2022).

### Internetni iskalnik

DST se uporablja samo za prihodke, ustvarjene z določenimi vrstami uporabniških interakcij z internetnim iskalnikom. Natančneje, davek velja za prihodke, ustvarjene z oglaševanjem, ki je

prikazano uporabnikom v Združenem kraljestvu v povezavi z iskalno poizvedbo, ali prihodke, ustvarjene z zaračunavanjem storitve, ki tretjim osebam omogoča dostop in uporabo podatkov, ustvarjenih z iskalnimi poizvedbami uporabnikov v Združenem kraljestvu (Pinset Masons, 2021).

## **Spletne tržnice**

Oprelitev spletne tržnice naj bi zajemala spletne storitve, ki zagotavljajo spletni trg za blago, storitve in drugo lastnino tako, da povezujejo uporabnike, ki nekaj iščejo, z drugimi uporabniki, ki so to pripravljene ponuditi. Ni namenjeno pokrivanju spletne prodaje prodajalcev e-trgovine ali spletne prodaje na splošno. Zajema samo primere, ko podjetje deluje kot posrednik in povezuje kupce in prodajalce, ne pa primere, ko podjetje prodaja lastno blago ali storitve (Pinset Masons, 2021).

Obstajata dva dela definicije spletnega trga, ki morata biti oba izpolnjena, da spletna storitev spada v področje uporabe:

- storitev uporabnikom omogoča prodajo določenih stvari drugim uporabnikom ali oglaševanje ali kako drugače ponujanje drugim uporabnikom določenih stvari v prodajo;
- glavni namen ali eden od glavnih namenov storitve je olajšati uporabnikom prodajo določenih stvari.

Ni pomembno, ali spletna storitev omogoča transakcije od podjetja do potrošnika (B2C), od podjetja do podjetja (B2B) ali od potrošnika do potrošnika (C2C) (Pinset Masons, 2021).

Davek na digitalne storitve je ameriškim tehnološkim velikanom, vključno z Amazonom, Googlom in Appleom, v prvem letu dosegel skoraj 360 milijonov funtov, pri čemer je večina digitalnih podjetij zbralo več, kot so plačali davka od dohodkov pravnih oseb Združenega kraljestva. Poročilo Državnega revizijskega urada (NAO) je ugotovilo, da je davka na digitalne storitve v Združenem kraljestvu, ki je bil uveden aprila 2020 in nalaga 2-odstotno dajatev na bruto prihodke digitalnih velikanov, ki upravljajo iskalnike, storitve družbenih medijev in spletne trge, v 30-% več, kot je napovedala vlada v letu 2021. Vlada, ki verjame, da bi lahko davek kumulativno prinesel več kot 3 milijarde funtov do leta 2024–2025, je zaradi velikega razcveta spletne prodaje med pandemijo presegla svoj prvi letni cilj za obdobje 2020–2021 v višini 275 milijonov funtov (The Guardian, 2022).

## 5.11 Republika Slovenija

Na splošno so davčni zavezanci, ki opravljajo obdavčljive transakcije v Sloveniji, zavezanci za plačilo davka na dodano vrednost (»DDV«). Veljavni Zakon o davku na dodano vrednost (Zakon o davku na dodano vrednost, ZDDV-1, Uradni list RS, št. 13/11 (»ZDDV«)) določa naslednje davčne stopnje: Splošna stopnja DDV je 22 %. Obstaja tudi znižana 9,5-odstotna stopnja DDV, ki velja za hrano in pijačo, pripravo jedi, kmetijske pridelke, knjige, rastline, umetnike, prevoze oseb, bolnišnice, pridobitev stanovanj v okviru socialne politike, obnovo in vzdrževalna dela za stanovanjske objekte (če se zaračunajo neposredno investitorju), vstop v gledališča, muzeje, kinodvorane, športne in glasbene prireditve ipd., nekatere osebne storitve in oddajanje sob v hotelih, apartmajih ipd. Nadaljnja posebna znižana stopnja DDV v višini 5 % velja za dobavo (vključno s knjižnično izposajo) knjig, časopisov in periodičnih publikacij, dobavljenih fizično ali elektronsko ali oboje (vključno z brošurami, letaki in podobnimi tiskovinami), otroških slik, risb., ali pobarvanke; notni tisk ali v rokopisni obliki; ter zemljevidi in hidrografske ali podobne karte. Edina izjema so publikacije, ki so v celoti ali pretežno namenjene oglaševanju, in publikacije, ki so v celoti ali pretežno sestavljene iz video vsebin ali zvočne glasbe. Posebna pravila veljajo za dobave z ničelno stopnjo in oproščene dobave (Taxand, 2022).

Najpomembnejši davčni dogodki, pomembni za združitve in prevzeme v Sloveniji, so povezani z ukrepi, ki se izvajajo za preprečevanje ali omejevanje izogibanja davkom ali zlorabe v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb (»CIT«). V luči Akcijskega programa Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) zoper erozijo davčne osnove in preusmerjanje dobička (BEPS) in zakonodajo EU je Slovenija nedavno implementirala v CITA:

- Direktivi EU 2016/1164 in 952/2017 tako imenovani »ATAD1« in »ATAD2«;
- Direktivo EU 2018/822, tako imenovano DAC6, s katero so bili implementirani tudi prejšnji DAC-ji.

DAC6 je bil v slovensko davčno zakonodajo implementiran junija 2019. Vendar je Direktiva EU 2020/876, ki spreminja DAC6 zaradi nujne potrebe po odložitvi določenih rokov za vložitev in izmenjavo informacij na področju obdavčitve zaradi covid-19 pandemije, odložila njegovo izvedbo do leta 2021. Pomembne spremembe so bile izvedene tudi na področju medsebojnih dogovorov. Slovenija je to področje posebej uredila, če je prišlo do določenih neskladij med lokalnim davčnim postopkom in veljavno zakonodajo EU (EU Direktiva 2017/1852, bolj znana kot Arbitražna direktiva). Konkretnih implementacij ali sprememb na področju obdavčitve digitalnega gospodarstva ni. Vendar pa se je Slovenija oktobra 2021 pridružila 136 drugim državam OECD/G20 v izjavi o dvostebni rešitvi za reševanje davčnih izzivov, ki izhajajo iz digitalizacije gospodarstva. Namen tega je bil zagotoviti pravičnejšo obdavčitev multinacionalnih podjetij (MNP) po vsem svetu na trgih, kjer le ta delujejo in ustvarjajo dobiček (Taxand, 2022).

### 5.11.1 Davek na dodatno vrednost

Slovenija denar od velikih tehnoloških podjetjih prejema z davkom na dodatno vrednost, kjer je osnovna stopnja 22 %. Podjetja Google, Facebook, Apple, Amazon in Airbnb kljub visokim zaslužkom v Sloveniji ne plačujejo davka na dobiček. Plačujejo pa davek na dodano vrednost, a številke so relativno nizke. Vseh pet naštetih podjetij skupaj je leta 2018 v Sloveniji plačalo dobre štiri milijone evrov davka na dodano vrednost (DDV). Davka na dobiček oziroma davka od dohodkov pravnih oseb pa v Sloveniji našete multinacionalke ne plačujejo. Ta davek namreč plačujejo le tista podjetja, ki imajo v Sloveniji sedež ali poslovno enoto, Google, Apple, Facebook, Amazon in Airbnb pa v Sloveniji tega nimajo. Prihodki Googla na globalni ravni so v letu 2018, glede na javno objavljene podatke, znašali več kot 120 milijard evrov, prihodki Facebooka pa slabih 50 milijard evrov. Apple je imel leta 2018 235 milijard evrov prihodkov, Amazon 206 milijard evrov. Podatkov za Airbnb ni, so pa mediji poročali, da je imelo podjetje več prihodkov kot leta 2017, ko so znašali okoli 2,3 milijarde evrov (Vid, 2019).

Za primerjavo, slovenski letni proračun za leto 2018 leto znaša 10,35 milijarde evrov. Furs zaradi varstva podatkov prav tako ne razkriva, koliko je vsaka posamezna multinacionalka plačala davkov v Sloveniji. Finančno ministrstvo je poslalo le podatek za vseh pet podjetij skupaj. Leta 2018 so tako skupaj plačala štiri milijone evrov davka na dodano vrednost (Vid, 2019).

Ministrstvo za finance Republike Slovenije je objavilo osnutek vladnega predloga, ki bi ga naj 1. aprila 2020 vložil predlog zakona o uvedbi davka na digitalne storitve, vendar do zdaj ni bilo na tem področju v Sloveniji nobenega razvoja. Slovenija se bo tako kot druge države opirala in čakala na direktive Evropske unije, OECD in drugih višjih organov pri implementaciji stebra 1 in 2.

Eden ključnih razlogov za uvedbo DST v Sloveniji je zagotoviti, da tehnološki velikani pošteno plačajo svoj delež davkov. Država se tako kot mnoge druge trudi rešiti vprašanje izogibanja davkom s strani tehnoloških velikanov, ki uporabljajo zapletene davčne strukture za zmanjšanje svojih davčnih obveznosti. Pričakuje se, da bo DST ustvaril prihodke za slovensko vlado, ki jih bo mogoče uporabiti za financiranje javnih storitev in infrastrukture. Drugi razlog za uvedbo DST je ustvarjanje enakih konkurenčnih pogojev za podjetja, ki poslujejo v Sloveniji. Tradicionalna podjetja so plačevala pošten delež davkov, medtem ko so se tehnološki velikani lahko davkom izognili. To je povzročilo neenake konkurenčne pogoje, kar je negativno vplivalo na tradicionalna podjetja. DST bo zagotovil, da bodo vsa podjetja, ne glede na svoj poslovni model, plačala pravičen delež davkov.

Uvedba digitalnega davka je bila sprejeta z mešanimi odzivi. Tehnološki velikani, ki jih bo davek najbolj prizadel, so ga kritizirali, češ da je nepravilčen in da bo zadušil inovacije. Vendar zagovorniki DST trdijo, da je to nujen korak pri zagotovitvi tega, da tehnološki velikani plačajo pravičen delež davkov, in da bo ustvaril enake konkurenčne pogoje za podjetja, ki poslujejo v Sloveniji.

DST je le eden od ukrepov, ki jih slovenska vlada sprejema za reševanje problematike izogibanja davkom s strani tehnoloških velikanov. Vlada sodeluje tudi z drugimi državami članicami EU pri iskanju skupne rešitve za vprašanje digitalne obdavčitve. EU pripravlja načrt za uvedbo davka na digitalne storitve na ravni EU, vendar je bil napredek zaradi zapletene narave vprašanja počasen.

Uvedba davka na digitalne storitve v Sloveniji je torej korak v pravo smer, da tehnološki velikani plačajo pravičen delež davkov. Je tudi pomemben korak k ustvarjanju enakih konkurenčnih pogojev za podjetja, ki delujejo v državi. Čeprav je bil DST deležen nekaj kritik, je pomembno vedeti, da je le del večjih prizadevanj za reševanje vprašanja izogibanja davkom s strani tehnoloških velikanov. Slovenska vlada bo morala skupaj z drugimi državami članicami EU še naprej sodelovati pri iskanju dolgoročne rešitve tega kompleksnega vprašanja.

## 6 VZORKI ZA NEUVEDBO DAVKA

Obstaja več možnih razlag, zakaj so nekatere evropske države uvedle davke na digitalne storitve (DST), druge pa ne. Eden od dejavnikov je lahko relativna konkurenčnost držav v digitalnem gospodarstvu. Države, v katerih so doma velika digitalna podjetja ali imajo pomemben digitalni sektor, so morda bolj nagnjene k uvedbi DST za zajemanje prihodkov iz teh dejavnosti. Ob tem pa države, ki so manj konkurenčne v digitalnem gospodarstvu, morda bolj oklevajo z uvedbo DST, saj se morda bojijo, da bi to lahko odvrnilo digitalne naložbe in škodilo njihovi konkurenčnosti.

Drugi dejavnik, ki lahko pojasni razlike v uvedbi DST, je raven politične podpore davku. V državah, kjer obstaja močna politična podpora za DST, je večja verjetnost, da ga bodo oblikovalci politike uvedli, tudi če država ni zelo konkurenčna v digitalnem gospodarstvu. Nasprotno, v državah, kjer je malo politične podpore za davek, oblikovalci politik morda oklevajo glede njegove uvedbe, tudi če ima država pomemben digitalni sektor.

Nekatere države čakajo na izid tekočih pogovorov OECD o širših spremembah obdavčitve dohodkov pravnih oseb, preden uvedejo DST. OECD si prizadeva razviti globalni sporazum o obdavčevanju digitalnih storitev in nekatere države bodo morda raje počakale in videle, kaj bo rezultat teh pogovorov, preden bodo uvedle svoj davek. Na splošno na odločitev o uvedbi DST verjetno vpliva vrsta dejavnikov, vključno s konkurenčnostjo države v digitalnem gospodarstvu, politično podporo davku in izidom svetovnih razprav o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb (Marel & Schulze, 2021).

V zadnjih letih so digitalne storitve postale bistveni del sodobne družbe, saj številna podjetja ponujajo različne storitve prek digitalnih platform. Eden glavnih razlogov, zakaj nekatere države EU niso uvedle davka na digitalne storitve, je strah pred povračilnimi ukrepi ZDA. Ameriška vlada je izrazila zaskrbljenost glede davka na digitalne storitve in navedla, da je ta nesorazmerno usmerjen na ameriška podjetja. Ameriška vlada je, kot povračilo, zagrozila z uvedbo carin na blago iz EU. Nekatere države EU, zlasti tiste s tesnimi trgovinskimi vezmi z ZDA, kot sta Irska in Luksemburg, niso želele uvesti davka zaradi strahu, da bi to škodovalo njihovim gospodarskim odnosom z ZDA (Vázquez, 2023).

Naslednji razlog, zakaj nekatere države EU niso uvedle davka na digitalne storitve, je zapletenost davčnega sistema. Uvedba davka na digitalne storitve zahteva celovito razumevanje digitalnega gospodarstva in njegovega vpliva na družbo. Države EU, ki nimajo sredstev ali strokovnega znanja za uvedbo davka, se lahko pri tem soočajo z izzivi. Poleg tega bo davčni sistem morda zahteval precejšnjo prenovu, da bi zajel prihodke, ki jih ustvarijo digitalne platforme, kar bi lahko bil dolgotrajen in zahteven proces. Poleg tega nekatere države EU oklevajo z uvedbo davka na digitalne storitve, ker se bojijo, da bi lahko škodoval njihovi lokalni tehnološki industriji. Menijo, da lahko uvedba davkov na digitalne platforme odvrne inovacije in podjetništvo, zlasti v državah, ki so močno odvisne od tehnološke industrije za gospodarsko rast. Ta strah je še posebej očiten v državah, kot sta Irska in Estonija, ki imata cvetoče tehnološke sektorje (Bressan, 2021).

Končno je tu še vprašanje globalne narave digitalnega gospodarstva. Davek na digitalne storitve je namenjen zajemanju prihodkov, ki jih ustvarijo digitalne platforme znotraj meja EU. Vendar so številne digitalne platforme multinacionalna podjetja z globalno bazo strank. Uvedba davka na digitalne storitve je lahko izziv glede na zapleteno naravo digitalnega gospodarstva in težave pri sledenju prihodkom, ki jih ustvarijo večnacionalna podjetja (Marel & Schulze, 2021).

Za zaključek lahko zapišemo, da obstaja več razlogov, zakaj nekatere države EU niso uvedle davka na digitalne storitve. Ti razlogi vključujejo strah pred povračilnimi ukrepi ZDA, zapletenost davčnega sistema, morebitno škodo lokalni tehnološki industriji, pomanjkanje dogovora med državami članicami EU in globalno naravo digitalnega gospodarstva. Ker digitalno gospodarstvo še naprej raste, je za države članice EU bistveno, da najdejo rešitev, ki uravnoteži potrebo po obdavčitvi digitalnih platform, in sicer s potrebo po spodbujanju inovacij in gospodarske rasti.

## 6.1 Kritike o uvedbi digitalnega davka

Glavne kritike DST med drugim vključujejo naslednje:

- Njihova šibka legitimnost zaradi pomanjkanja empiričnih dokazov o njihovi osrednji premisi (premajhna obdavčitev digitalnih podjetij), izkrivljanje konkurence, ki ga lahko povzroči uvedba, in s tem povezano stiskanje načela plačilne zmožnosti.
- DST delujejo kot tarifa in so diskriminatorni in kazenski davek. Trdi se, da imajo napačno utemeljitev, saj ni nobenega ekonomskega razloga za ciljanje na ozko skupino digitalnih podjetij.
- DST so v nasprotju s prevladujočimi mednarodnimi davčnimi načeli in lahko povzročijo dvojno ali večkratno obdavčitev.
- DST lahko povzročijo izkrivljanje, ki moti trg, njihov gospodarski učinek pa se lahko prenese na potrošnike.
- Izvajanje DST se razlikuje lokalno. To bi lahko povzročilo veliko upravno obremenitev, da bi lahko izpolnjevali drugačna pravila (Vázquez, 2023).

Zapletena razprava o predlogu Evropske komisije o digitalnem davku nakazuje, da je pred soglasjem o digitalnih davkih še dolga pot. Kot ugotavljajo številni analitiki, je danes težko del gospodarstva omejevati kot »digitalno«. Zaradi tega takšen digitalni davek verjetno ne bo obdavčil le skupine poljubno opredeljenih digitalnih podjetij, ampak tudi veliko širši nabor podjetij. Žalostno bi bilo, če bi slabo zasnovan davek postal ovira za rast inovativnih podjetij in bi škodoval potencialu digitalnih storitev za izboljšanje življenj posameznikov (Bunn, 2018).



## 7 ODZIV PODJETIJ IN ZDA

V zadnjih letih je uvedba davka na digitalne storitve (DST) postala tema vročih razprav med vladami in velikimi tehnološkimi podjetji. DST je davek na digitalne storitve, ki jih zagotavljajo multinacionalne družbe, ki delujejo čezmejno. Vendar velika tehnološka podjetja, kot so Google, Facebook, Apple in druga, iz različnih razlogov nasprotujejo uvedbi DST v Evropski uniji (EU).

Eden od glavnih razlogov, zakaj ta podjetja nasprotujejo uvedbi DST, je, da se na to gleda kot na grožnjo njihovi donosnosti. Ta davek je namenjen podjetjem, ki ustvarjajo znatne prihodke od digitalnih storitev, vključno z oglaševanjem in spletnimi trgi, vladam pa naj bi ustvaril milijarde dolarjev prihodkov. Velika tehnološka podjetja pa trdijo, da bi DST negativno vplival na njihovo dobičkonosnost in bi odvrčal od inovacij.

Poleg tega so velika tehnološka podjetja trdila, da so DST nepošteni, ker se uporabljajo za prihodke, ki jih ustvari podjetja, in ne za dobičke. Trdijo tudi, da je davek diskriminatoren, saj cilja posebej na podjetja za digitalne storitve in ne velja za druge industrije. Poleg tega nekateri trdijo, da bi DST povzročil dvojno obdavčitev, saj bi morala podjetja plačati davek tako v svojih matičnih državah kot v državah, kjer poslujejo.

Facebook nasprotuje uvedbi DST v Združenem kraljestvu, saj trdi, da bi le ta povzročil višje stroške tako za podjetja kot tudi za potrošnike. Podjetje je tudi predlagalo, da bi lahko zmanjšalo svoje naložbe v državi, če bo davek uveden. Apple je prav tako izrazil svoje nasprotovanje DST in opozoril, da bi to lahko negativno vplivalo na njegovo poslovanje na Irskem (IPA, 2020).

Skratka, izvajanje davka na digitalne storitve je bilo sporno vprašanje tako za vlade kot za velika tehnološka podjetja. Medtem ko vlade trdijo, da je davek na digitalne storitve nujen pri zagotovitvi, da multinacionalne korporacije plačajo pravičen delež davkov, mu velika tehnološka podjetja nasprotujejo in navajajo pomisleke o njegovem vplivu na donosnost in inovacije. Glede na to, da razprava še vedno poteka, je treba videti, kako bo to vprašanje rešeno v prihodnosti.

Izogibanje davkom s strani multinacionalnih korporacij je na dnevnem redu politike postalo glavno vprašanje. Kompleksnost in raznovrstnost mehanizmov, ki se uporabljajo za prenos dobičkov v jurisdikcije z nizkimi davki, je davčnim organom otežila učinkovito urejanje in izvrševanje davčne zakonodaje. Posledica tega je vse večja pozornost javnosti in politični pritisk na obravnavanje izogibanja davkom s strani multinacionalnih korporacij. V zadnjih letih so bila vložena prizadevanja za povečanje preglednosti in sodelovanja med davčnimi organi, vključno s projektom OECD za zmanjšanje davčne osnove in preusmerjanje dobička (BEPS). Cilj projekta BEPS je odpraviti vrzeli in nedoslednosti v mednarodnih davčnih pravilih, ki multinacionalnim korporacijam omogočajo, da se izognejo plačilu davkov v jurisdikcijah z visokimi davki. Vlade so uvedle tudi ukrepe za boj proti izogibanju davkom, kot je nalaganje kazni podjetjem, ki se ukvarjajo z agresivnim davčnim načrtovanjem, uvedba zakonodaje proti izogibanju davkom in zahteva od podjetij, da bolj pregledno razkrijejo svoje davčne zadeve. Na splošno je vprašanje izogibanja davkom s strani multinacionalnih korporacij zapleteno in

se razvija ter bo v bližnji prihodnosti še naprej pomembna tema na dnevnem redu politike (Bressan, 2021).

## **7.1 Konflikt med Francijo in Googlom**

ZDA so se na davek GAFA (Google, Apple, Facebook in Amazon), znan tudi kot francoski digitalni davek, odzvale z grožnjami z uvedbo povračilnih carin na francoske izdelke. Urad ameriškega trgovinskega predstavnika (USTR) je ugotovil, da davek diskriminira ameriška tehnološka podjetja in jih nepravilno obremeni. Decembra 2019 je USTR predlagal uvedbo do 100-odstotnih carin na francosko blago v vrednosti 2,4 milijarde dolarjev, vključno s šampanjcem, sirom, jogurtom, maslom, nekaterimi kozmetičnimi izdelki, modnimi dodatki in porcelanom.

Vlada ZDA je trdila, da je davek GAFA nepošteno usmerjen na ameriška tehnološka podjetja in je v nasprotju z mednarodnimi davčnimi načeli. Francoska vlada je trdila, da je davek namenjen vsem podjetjem z digitalnim poslovnim modelom, ne le ameriškim.

Francosko finančno ministrstvo je grožnje ZDA označilo za nespremenljive in napovedalo oster odgovor Evropske unije. Kljub temu si želi Francija temu sporu izogniti, saj ni v korist trgovini, rasti in politični stabilnosti v svetu.

Grožnja s carinami je privedla do pogajanj med ZDA in Francijo in januarja 2020 sta državi dosegli začasno premirje. Francija je privolila v prekinitev pobiranja davka GAFA do konca leta, medtem ko so ZDA odložile uvedbo povračilnih carin. Državi sta se dogovorili za nadaljevanje pogajanj o globalnem digitalnem davčnem okviru pod okriljem OECD. Vendar so bili pogovori počasni in vprašanje zato ostaja še vedno nerešeno (M. R., 2019).

## **7.2 Odziv podjetja Facebook**

Kot odgovor na DST je Facebook zvišal cene oglaševanja v Evropi. Družba je izjavila, da bo DST povečal stroške poslovanja v EU in da bo morala te stroške prenesti na oglaševalce. Posledično je Facebook zvišal cene oglaševanja za 2 % v Franciji, Španiji, Italiji in Veliki Britaniji. Družba je tudi opozorila, da bo morda morala dodatno zvišati cene, če bodo druge države v EU uvedle podobne davke (Martin, 2020).

Facebook je poleg zvišanja cen kritiziral tudi DST, češ da ni najboljši način za reševanje vprašanja davčne pravičnosti. Podjetje je trdilo, da je potrebna globalna rešitev, ki bo zagotovila, da digitalna podjetja plačajo pravičen delež davkov in da enostranski ukrepi, kot je DST, ustvarjajo razdrobljeno in negotovo davčno okolje. Facebookova kritika DST je v skladu s stališči drugih velikih tehnoloških podjetij, kot sta Google in Amazon, ki so prav tako kritizirala davek (Martin, 2020).

Odziv Facebooka na DST v EU ni presenetljiv. Podjetje ima zgodovino uporabe cenovnih strategij za izravnavo stroškov davkov in drugih regulativnih ukrepov. Leta 2016 je na primer Facebook po uvedbi podobnega davka na sladke pijače zvišal cene oglaševanja v Veliki Britaniji. Podjetje je uporabilo tudi cenovne strategije za izravnavo stroškov novih predpisov o zasebnosti podatkov, kot je Splošna uredba o varstvu podatkov (GDPR) v EU. Vendar pa je Facebookova kritika DST bolj sporna. Kritiki trdijo, da se Facebook in druga velika tehnološka podjetja dolgo izogibajo plačilu poštenega deleža davkov v državah, kjer ustvarjajo dobiček.

DST se obravnava kot način za reševanje tega vprašanja in za zagotavljanje, da digitalna podjetja prispevajo k javnim storitvam in infrastrukturi, na katero se zanašajo. Facebookov poziv h globalni rešitvi vprašanja davčne pravičnosti nekateri vidijo kot način, kako se izogniti plačilu davkov v posameznih državah (Butler, 2016).

Skratka, Facebook se je na DST v EU odzval s povišanjem cen oglaševanja in s kritiko davka. Podjetje je trdilo, da je za reševanje vprašanja davčne pravičnosti potrebna globalna rešitev in da enostranski ukrepi, kot je DST, ustvarjajo razdrobljeno in negotovo davčno okolje. Čeprav odziv Facebooka ni presenetljiv, so ga nekateri kritizirali kot način izogibanja plačilu davkov v posameznih državah. Razprava o DST in davčni pravičnosti v digitalni dobi se bo verjetno nadaljevala še nekaj časa.

### 7.3 Odziv podjetja Amazon

Amazon je bil eno od podjetij, ki jih je prizadel DST, in njegov odziv na ta davek je bil zapleten in večplasten. DST je bil uveden v EU, da bi zagotovili, da velika tehnološka podjetja, vključno z Amazonom, plačajo pravičen delež davkov v državah EU, kjer ustvarjajo dobiček.

Uvedba DST je sprožila razpravo med tehnološkimi podjetji in državami članicami EU. Združene države, kjer ima sedež večina teh tehnoloških podjetij, so trdile, da DST nepravilno cilja na ameriška podjetja, in grozile z uvedbo povračilnih carin na blago iz EU. Vendar je EU vztrajala, da je DST potreben za zagotovitev, da tehnološka podjetja plačajo pravičen delež davkov v državah, v katerih poslujejo.

Amazon se je na DST odzval na več načinov.

- Prvič, stroške DST je prenesel na svoje prodajalce. Amazon je svoje prodajalce obvestil, da bo zvišal pristojbine, zaračunane pri njihovi prodaji, za 3 %, s čimer se pokrijejo stroški DST. To potezo so močno kritizirali prodajalci Amazona, ki so trdili, da so prisiljeni plačati Amazonove davčne obveznosti (Sweney, 2020).
- Drugič, Amazon je spremenil svoje računovodske prakse, da bi zagotovil skladnost s predpisi o DST. Družba je napovedala, da bo začela obračunavati DST v državah, kjer deluje, vključno z Združenim kraljestvom, Francijo, Španijo, Italijo in Nemčijo. Amazon je izjavil, da bo plačeval DST v teh državah in temu primerno prilagodil svoje cene.
- Tretjič, Amazon se je zoper DST pritožil na sodišču EU. Leta 2020 je Amazon vložil tožbo na Splošnem sodišču EU, v kateri je izpodbijal zakonitost DST. Amazon je trdil, da je bil davek diskriminatoren, saj je nepošteno tarča velikih multinacionalnih podjetij. Zadeva je v teku, rzsodba pa se pričakuje v prihodnjih mesecih (Charged.retail, 2020).

Nazadnje, Amazon je še naprej lobiral proti DST. Podjetje je lobiralo pri ameriški vladi, da pritisne na EU, da razveljavi DST. Amazon je trdil, da DST predstavlja oviro za mednarodno trgovino in da bi lahko škodoval malim podjetjem, ki uporabljajo njegovo platformo (Charged.retail, 2020).

Amazonov odziv na DST je bil torej kombinacija prenosa stroškov na prodajalce, spreminjanje računovodskih praks, pritožba zoper davek na sodišču in lobiranje proti davku. Vpliv DST na Amazonovo poslovanje še ni v celoti ugotovljen, vendar odziv podjetja na davek poudarja zapletenost in izzive izvajanja davčnih politik, ki vplivajo na mednarodna tehnološka podjetja.

## 8 NOVOSTI

Prihodnost DST bo kritično odvisna od dveh dejavnikov, tj. od napredka pri 1. stebru in od položaja ZDA glede DST in 1. stebra. Ta dva dejavnika sta medsebojno povezana, saj je DST, podobno kot 1. steber, usmerjen predvsem na ameriške multinacionalke.

Če bo 1. steber sprejet do konca leta 2024, se bo število držav, ki DST uvajajo, najverjetneje zmanjšalo (vsaj kratkoročno). Vse države OECD z uvedenim DST (Avstrija, Francija, Italija, Španija, Turčija in Združeno kraljestvo) so podpisale sporazume z ZDA, da bodo razveljavile svoj DST po uvedbi 1. stebra. Tudi države, ki niso OECD, kot sta Kenija in Indija, so del sporazuma BEPS in so zato na splošno dolžne odpraviti svoje DST ob uvedbi 1. stebra. Glavno vprašanje je torej, ali se pričakuje, da bo 1. na države, v katerem 1. steber ni sprejet, bo prihodnost DST verjetno drugačna. Države, ki imajo trenutno aktiven DST, ga najverjetneje ne bodo odpravile. Države, ki pa so naklonjene reformi stebra 1 in trenutno nimajo DST, bodo morda razmislile o uvedbi. V takem scenariju bo odziv politike ZDA do držav z DST verjetno kritičen. Tesne zaveznice ZDA, na primer Norveška, Avstralija in Nova Zelandija, so začele razprave o DST, a so po pritisku ZDA zamisel opustile. Kanada, prav tako tesna zaveznica, je že napovedala, da bo uvedla DST leta 2024, če do konca leta 2023 ne bo napredka pri 1. stebru, a močan odziv ZDA lahko spremeni to odločitev. Podobna situacija bo za EU DST, ki je bil začasno ukinjen julija 2021. EU je napovedala, da bo znova začela zakonodajni postopek, če do konca tega leta ne bo napredka pri 1. stebru, vendar se zdi, da je zaskrbljena zlasti Nemčija o povračilnih ukrepih ZDA (Kane Borders, 2023).

## 9 SKLEP

V magistrskem delu smo v teoretičnem delu opisali in pojasnili pojme digitalizacije, novih poslovnih modelov, ki jih vpeljujejo podjetja ter pojasnili razlike med tradicionalnim in digitalnim gospodarstvom. Opredelili smo ustvarjanje vrednosti v digitalnem gospodarstvu. Podrobneje smo opisali davčne izzive digitalnega gospodarstva in kako je moderno digitalno gospodarstvo povezano oziroma nepovezano s tradicionalnim davčnim sistemom, ki je za trenutne razmere tesne povezanosti digitalizacije storitev in izdelkov v veliki meri prestar, da bi uspešno služil namenu. Največje težave digitalnega gospodarstva v povezavi z davki predstavlja dejstvo, da digitalni napredek omogoča organizacijam večjo mobilnost in prilagodljivost, svoje posle pa tako lahko izvajajo v številnih različnih državah. Težava je prav tako intelektualna lastnina in podatki, ki v moderni družbi predstavljajo vedno večjo težavo. Po zbiranju podatkov je treba podatke obdelati tako, da postanejo uporabni za podjetje, kar pa vodi do izziva uporabe intelektualne lastnine.

V nadaljevanju smo podrobneje opisali OECD. OECD je kratica za "Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj". Je mednarodna organizacija, ki z namenom spodbujanja gospodarskega napredka, sodelovanja in razvoja združuje države članice. Opisali smo njeno zgodovino, članice, sedež organizacije in kako se razvija skozi čas. Navedli in pojasnili smo enega najpomembnejših projektov OECD. To je Projekt BEPS. BEPS pomeni izogibanje davkom in premik dobička (Base Erosion and Profit Shifting) in predstavlja projekt, ki ga je začela OECD. Cilj projekta BEPS je obravnavati prakse, ki omogočajo multinacionalkam, da izkoristijo vrzeli v davčnih sistemih različnih držav, s čimer zmanjšujejo svojo davčno obveznost. Navedli in opisali smo 15 ukrepov, ki jih je OECD razvila za pomoč vladam z domačimi in mednarodnimi pravili in instrumenti za reševanje problema izogibanja davkom in za zagotovitev, da se dobiček obdavči tam, kjer se izvajajo gospodarske dejavnosti, ki ustvarjajo dobiček in kjer se ustvarja vrednost.

Nadaljevali smo z zelo pomembnim delom magistrskega dela, to je podroben opis dvostebrne rešitve, ki jo je zasnovala OECD za obravnavo davčnih izzivov, ki izhajajo iz digitalizacije gospodarstva. Rešitev z dvema stebroma naj bi zagotovilo, da bodo multinacionalna podjetja podvržena najnižji davčni stopnji 15 %, prav tako naj bi se prerazporedil dobiček največjih in najdonosnejših multinacionalnih podjetij po vsem svetu. Namen prvega stebra je zagotoviti pravičnejšo porazdelitev dobička in davčnih pravic med državami glede na največja multinacionalna podjetja, ki so zmagovalci globalizacije. Glavni cilj drugega stebra je preprečiti prenos zaslužkov iz držav, kjer so bili ustvarjeni, v jurisdikcije s škodljivimi davčnimi praksami ali v davčne oaze. V sklopu drugega stebra smo opredelili različne davke in pravila.

Prav tako smo podrobneje opisali davek na digitalne storitve (DST), ki ga je leta 2018 Evropska komisija predlagala kot predlog o skupnem sistemu davka na digitalne storitve na prihodke, ki izhajajo iz opravljanja nekaterih digitalnih storitev. V tem delu magistrskega dela smo analizirali predlog, njegove razloge za uvedbo, namene predloga in njegove cilje. Ker je veliko držav v EU ta davek uvedlo, smo raziskali nekatere države. Pri vsaki državi smo podrobneje opisali obdavčeno postavko, zavezanca k postavki in davčno stopnjo. V sklopu tega smo tudi navedli približne prihodke držav, ki nastanejo iz davkov digitalnih storitev.

Seveda obstajajo tudi države, ki digitalnega davka niso uvedle. Z raziskovanjem smo prišli do ugotovitve, da so to države, kjer ni prisotna velika konkurenčnost v digitalnem gospodarstvu. Te oklevajo z uvedbo DST, saj bi le ta lahko še bolj zmanjšala digitalne naložbe velikih podjetij v državo. Razlog za neuvedbo je tudi raven politične podpore davku. V državah, kjer obstaja močna politična podpora DST, je večja verjetnost, da ga bodo oblikovalci politike uvedli, tudi če država v digitalnem gospodarstvu ni zelo konkurenčna. Nasprotno pa v državah, kjer je politična podpora za davek nižja, oblikovalci politik večkrat oklevajo z njegovo uvedbo, tudi če je državi prisoten digitalni sektor. Nekatere države, preden uvedejo DST, čakajo na izid rednih pogovorov OECD o širših spremembah obdavčitve dohodkov pravnih oseb. Spet druge ga ne uvedejo zaradi zapletenosti davčnega sistema.

V magistrskem delu smo raziskali glavne kritike digitalnih davkov. To je njihova šibka legitimnost zaradi pomanjkanja dokazov o trenutni premajhni obdavčitvi. Digitalni davki so v nasprotju s prevladujočimi mednarodnimi davčnimi načeli in lahko povzročijo dvojno ali večkratno obdavčitev. Davki lahko povzročijo izkrivljanje izračunov, ki moti trg, njihov gospodarski učinek pa se lahko prenese na potrošnike.

Ker digitalni davek najbolj prizadene velika digitalna podjetja, smo proučili, kako so se na davke odzvali Facebook, Google, Apple in Amazon. Strnemo lahko, da podjetja nikakor niso zadovoljna z davkom, saj ta v njihovo poslovanje prinaša dodatne stroške. Podjetja grozijo z uvedbo povišanih carin za fizične izdelke, prenosom stroškov na prodajalce, ki njihove storitve opravljajo v drugih državah, zvišanjem cen oglaševanja in z mnogimi tožbami.

V magistrskem delu smo si zadali dve hipotezi, ki ju na osnovi raziskave in proučevanih virov in literature lahko potrdimo ali ovzemo.

H1: Digitalni davek predstavlja primerljiv dohodek glede na prihodke iz naslova davka na dohodek pravnih oseb.

Hipoteze 1 ne potrdimo, saj se digitalni davek ne obravnava kot nadomestilo za davek od dohodkov pravnih oseb, ampak bolj kot način za reševanje izzivov, ki jih predstavlja digitalno gospodarstvo, kjer tradicionalni davčni predpisi ne zajemajo celotnega obsega gospodarskih dejavnosti. Davek od dohodkov pravnih oseb se nanaša na dobiček podjetja, ob upoštevanju dejavnikov, kot je fizična prisotnost, medtem ko je cilj digitalnega davka zagotoviti, da so prihodki, ustvarjeni z digitalnimi dejavnostmi, prav tako predmet obdavčitve.

H2: Uvedba davkov na digitalno gospodarstvo je negativno vplivala na rast in razvoj digitalnega gospodarstva v teh državah.

Hipotezo 2 lahko delno potrdimo. Razvoj in rast digitalnega gospodarstva se v državah nista odražala v negativni smeri. So pa velike korporacije zaradi davkov povečale cene oglaševanj, določene stroške prenesle na prodajalce, ki njihove storitve nudijo v tujih državah. Nekatere države so uvedle povečanje carin za fizične izdelke. Na osnovi tega lahko zaključimo, da imajo digitalni davki negativni vpliv, niso pa se dejavnosti, in s tem povezana rast ter razvoj digitalnega gospodarstva, v državah zmanjšali.

Zaključimo lahko z razmišljanjem, da je projekt BEPS s svojima stebroma še vedno v fazi izvajanja in implementacije. Razumevanje kompleksnosti globalnega davčnega sistema, še posebej raznolikosti davčnih politik držav, pri uvedbi enotnega davčnega sistema za obdavčitev digitalnih storitev predstavlja izziv. Sklepamo lahko, da bomo morali počakati na rezultate projekta BEPS, preden bomo imeli jasno sliko o njegovem vplivu na globalno davčno okolje. Ko bodo ukrepi projekta polno implementirani, se odpira priložnost za nadaljnje raziskave in poglobljeno razumevanje, kako bo enoten davčni sistem v praksi vplival na digitalno gospodarstvo in države z različnimi davčnimi sistemi.

## LITERATURA IN VIRI

1. BDO Global. (2023). *BDO Global*. Pridobljeno iz Belgium - Digital Services Tax: <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-city-map/belgium-digital-services-tax>
2. Bird&Bird. (oktober 2021). *Digital Services Tax in France*. Pridobljeno iz Bird&Bird: <https://www.twobirds.com/insights/2019/global/digital-services-tax-in-france>
3. Bressan, N. (januar 2021). *Institute for Interent & the Just Society*. Pridobljeno iz Digital Taxes: A Fake Solution For A Real Problem : <https://www.internetjustsociety.org/digital-taxes-a-fake-solution-for-a-real-problem>
4. Britannica. (8. junij 2023). *Industrial Revolution*. Pridobljeno iz Britannica: <https://www.britannica.com/event/Industrial-Revolution>
5. Bunn, D. (22. oktober 2018). *A Summary of Criticisms of the EU Digital Tax*. Pridobljeno iz Tax Fundation: <https://taxfoundation.org/research/all/global/eu-digital-tax-criticisms/>
6. Butler, S. (17. marec 2016). *Sugar tax: Osborne's two-tier levy brings mixed response*. Pridobljeno iz The Guardian: <https://www.theguardian.com/uk-news/2016/mar/16/budget-2016-george-osborne-sugar-tax-mixed-response>
7. Charged.retail. (14. oktober 2020). *Digital Services Tax allowing Amazon "to avoid tax on its own sales" as business groups slam Sunak*. Pridobljeno iz Charged.Retail Tech News: <https://www.chargedretail.co.uk/2020/10/14/digital-services-tax-allowing-amazon-to-avoid-tax-on-its-own-sales-as-business-groups-slam-sunak/>
8. Clifford Chance. (junij 2020). *NEW BELGIAN DIGITAL SERVICES TAX DISCUSSED IN COMMISSION*. Pridobljeno iz Clifford Chance: <https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/briefings/2020/06/new-belgian-digital-services-tax-discussed-in-commission.pdf>
9. Copenhagen Economics. (2020). *THE PROPOSED EU DIGITAL SERVICES TAX: EFFECTS ON WELFARE, GROWTH AND REVENUES*. Pridobljeno iz Copenhagen Economics: <https://copenhageneconomics.com/publication/the-proposed-eu-digital-services-tax-effects-on-welfare-growth-and-revenues/>
10. Deloitte. (2021). *What is digital economy?* Pridobljeno iz Deloitte: <https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/technology/articles/mt-what-is-digital-economy.html>
11. Deloitte. (8. april 2021). *Guidance issued on digital services tax, payment and filing obligations deferred*. Pridobljeno iz Deloitte: <https://www.taxathand.com/article/17457/Italy/2021/Guidance-issued-on-digital-services-tax-payment-and-filing-obligations-deferred>



12. Dietz, M., & Khan, H. (2019). *How do companies create value from digital ecosystems?* Pridobljeno iz McKinsey Digital: <https://www.mckinsey.com/capabilities/mckinsey-digital/our-insights/how-do-companies-create-value-from-digital-ecosystems>
13. E&Y. (2022). *Tax Alert*. Pridobljeno iz E&Y: [https://www.ey.com/en\\_gl/tax-alerts/ey-italys-digital-services-tax-enters-into-force-as-of-1%C2%A0january-2020](https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/ey-italys-digital-services-tax-enters-into-force-as-of-1%C2%A0january-2020)
14. EUR-Lex. (2023). *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE*. Pridobljeno iz EUR-Lex: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>
15. European Commission. (2018). *COUNCIL DIRECTIVE*. Brussels: European Commission.
16. European Commission. (brez datuma). *Fair Taxation of the Digital Economy*. Pridobljeno iz European Commission: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy_en)
17. European Parliament. (3. julij 2023). *Legislative Train Schedule*. Pridobljeno iz European Parliament: <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-an-economy-that-works-for-people/file-re-allocation-of-taxing-rights>
18. Evropska komisija. (2021). *Sporočilo komisije evropskemu parlamentu in svetu*. Bruselj.
19. Global VAT Compliance. (2023). *Austria Digital Service Tax*. Pridobljeno iz Global VAT Compliance: <https://www.globalvatcompliance.com/globalvatnews/austria-digital-services-tax/>
20. González, D. (31. oktober 2022). *Digital Services Tax (DST): Alive and well*. Pridobljeno iz CIAT.org: <https://www.ciat.org/digital-services-tax-dst-alive-and-well/?lang=en>
21. IPA. (3. september 2020). *IPA welcomes Facebook shouldering its DST responsibilities*. Pridobljeno iz IPA: <https://ipa.co.uk/news/ipa-welcomes-facebook-shouldering-its-dst-responsibilities>
22. Kane Borders, S. B. (junij 2023). *Digital Service Taxes*. Pridobljeno iz [https://shs.hal.science/halshs-04174657/file/EUTO\\_Digital-Service-Taxes\\_June2023.pdf](https://shs.hal.science/halshs-04174657/file/EUTO_Digital-Service-Taxes_June2023.pdf)
23. KPMG. (oktober 2021). *Tax alert statement on a two pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation*. Pridobljeno iz KPMG: <https://home.kpmg/pl/en/home/insights/2021/10/tax-alert-statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation.html>
24. KRESTON GLOBAL. (14. december 2021). *BEPS*. Pridobljeno iz Kreston Global: <https://www.kreston.com/sl/article/beps/>
25. Kristofić, M. (avgust 2022). *Obdavčitev digitalnega gospodarstva*. Maribor, Slovenia.
26. Leiner, B. M., Cerf, V. G., & Clark, D. D. (2022). *Brief History of the Internet*. Pridobljeno iz Internet Society: <https://www.internetsociety.org/internet/history-internet/brief-history-internet/>

27. Loyens&Loeff. (12. december 2022). *OECD opens public consultation on Amount B of Pillar One*. Pridobljeno iz Loyens&Loeff: <https://www.loyensloeff.com/insights/news--events/news/oecd-opens-public-consultation-on-amount-b-of-pillar-one/>
28. Lucas-Mas, C. O., & Junguera-Varela, R. F. (2021). *Tax Theory Applied to the Digital Economy*. Washington: The World Bank.
29. M. R. (3. december 2019). *ZDA grozijo Franciji s kazenskimi carinami zaradi digitalnega davka*. Pridobljeno iz Siol.net: <https://siol.net/novice/svet/zda-grozijo-franciji-s-kazenskimi-carinami-zaradi-digitalnega-davka-513378>
30. Marel, E. V., & Schulze, P. (July 2021). *European centre for international political economy*. Pridobljeno iz Taxing Digital Services – Compensating for the Loss of Competitiveness: <https://ecipe.org/publications/taxing-digital-services/>
31. Martin, A. (11. march 2020). *UK announces 2% digital services tax on Facebook, Google and Amazon*. Pridobljeno iz News.sky.com: <https://news.sky.com/story/uk-announces-2-digital-services-tax-on-facebook-google-and-amazon-11955381>
32. Muller, C., & Aguiar, J. P. (3. march 2022). *What is Digital Divide*. Pridobljeno iz Internet Society: <https://www.internetsociety.org/blog/2022/03/what-is-the-digital-divide/>
33. OECB. (2022). *Action 15 Multilateral Instrument*. Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>
34. OECD. (2014). *The digital economy, new business models and key features*. V OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (str. 198). OECD Publishing.
35. OECD. (2022). *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation*. Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>
36. OECD. (2022). *Action 11 BEPS data analysis*. Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action11/>
37. OECD. (2022). *Action 12 Mandatory Disclosure Rules*. Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>
38. OECD. (2022). *Action 13 Country-by-Country Reporting*. Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>
39. OECD. (2022). *Action 14 Mutual Agreement Procedure*. Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>
40. OECD. (2022). *Action 2 Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements*. Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action2/>
41. OECD. (2022). *Action 3 Controlled Foreign Company* . Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/>

42. OECD. (2022). *Action 4 Limitation on Interest Deductions* . Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action4/>
43. OECD. (2022). *Action 5 Harmful tax practices*. Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/>
44. OECD. (2022). *Action 6 Prevention of tax treaty abuse*. Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>
45. OECD. (2022). *Action 7 Permanent establishment status*. Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>
46. OECD. (2022). *Action 8-10 Transfer Pricing*. Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/actions8-10/>
47. OECD. (25. oktober 2021). *From emerging donor to global development partner*. Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/country/korea/thematic-focus/from-emerging-donor-to-global-development-partner-66044045/>
48. OECD. (december 2021). *A Balancing Act*. Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/economic-outlook/december-2021/>
49. OECD. (julij 2022). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/faqs-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2022.pdf>
50. OECD/G20. (oktober 2021). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Pridobljeno iz OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>
51. Özcan, R. (2020). *Taxing the Digital Economy*. Tilburg.
52. Pinset Masons. (16. marec 2021). *The UK's digital services tax (DST)*. Pridobljeno iz Pinset Masons: <https://www.pinsentmasons.com/out-law/guides/the-uks-digital-services-tax-dst>
53. Potts, B. (8. marec 2016). *5 Characteristics of the Digital Economy and What It Means for O&G*. Pridobljeno iz SAP: <https://blogs.sap.com/2016/03/08/5-characteristics-of-the-digital-economy-and-what-it-means-for-og/>
54. PWC. (14. oktober 2022). *OECD releases Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Amount A of Pillar One*. Pridobljeno iz PWC: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-oecd-releases-progress-report-on-amount-a-of-pillar-one.pdf>
55. Sammon, M. (2. julij 2023). *Digital Transformation and Intellectual Property* . Pridobljeno iz Sonder&Clay: <https://www.sonderandclay.com/ip-advice/digital-transformation-and-intellectual-property/>

56. Svet EU. (22. marec 2021). *Obdavčitev: Svet sprejel nova pravila za okrepitev upravnega sodelovanja in vključitev prodaje prek digitalnih platform*. Pridobljeno iz Evropski svet: <https://www.consilium.europa.eu/sl/press/press-releases/2021/03/22/taxation-council-adopts-new-rules-to-strengthen-administrative-cooperation-and-include-sales-through-digital-platforms/>
57. Svet Evropske unije. (19. februar 2021). *Direktiva Sveta o spremembi Direktive 2011/16EU*. Pridobljeno iz Evropski svet: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12908-2020-INIT/sl/pdf>
58. Sweney, M. (14. oktober 2020). *Amazon to escape UK digital services tax that will hit smaller traders*. Pridobljeno iz The Guardian: <https://www.theguardian.com/technology/2020/oct/14/amazon-to-escape-uk-digital-services-tax-that-will-hit-smaller-traders>
59. Taxand. (2022). *Slovenia*. Pridobljeno iz Taxand.com: <https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2022/07/Slovenia.pdf>
60. The Guardian. (23. november 2022). *UK's digital services tax reaps almost £360m from US tech giants in first year*. Pridobljeno iz The Guardian: <https://www.theguardian.com/technology/2022/nov/23/uks-digital-services-tax-reaps-almost-360m-from-us-tech-giants-in-first-year>
61. Time News. (26. oktober 2022). *Budget: revenue from the "Gafa tax" expected at 670 million euros in 2023*. Pridobljeno iz Time News: <https://time.news/budget-revenue-from-the-gafa-tax-expected-at-670-million-euros-in-2023/>
62. Turrado, M. (18. oktober 2021). *Digital Services Tax in Spain*. Pridobljeno iz Bird&Bird: <https://www.twobirds.com/en/insights/2019/global/digital-services-tax-in-spain>
63. U. S. Department of State. (2022). *The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)*. Pridobljeno iz U. S. Department of State: <https://www.state.gov/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd/>
64. Urad trgovinskega predstavništva Združenih držav. (31. januar 2021). *Urad trgovinskega predstavništva Združenih držav*. Pridobljeno iz Poročilo o španskem davku na digitalne storitve: <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/SpainDSTSection301Report.pdf>
65. Urad trgovinskega predstavništva Združenih držav. (6. januar 2021). *Section 301 Investigation Report on Italy's Digital Services Tax*. Pridobljeno iz OFFICE of the UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE EXECUTIVE OFFICE OF THE PRESIDENT: <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20Italy's%20Digital%20Services%20Tax.pdf>
66. Vázquez, J. M. (14. februar 2023). *Kluwer international Tax blog*. Pridobljeno iz Digital Services Taxes in the European Union: What Can We Expect?:

<https://kluwertaxblog.com/2023/02/14/digital-services-taxes-in-the-european-union-what-can-we-expect/>

67. Vid, L. (10. junij 2019). *Koliko davka v Sloveniji plačujeta Google in Facebook? Malo.* Pridobljeno iz Posel danes: <https://siol.net/posel-danes/novice/koliko-davka-v-sloveniji-placujeta-google-in-facebook-malo-499557>
68. Wall Street Italia. (30. november 2022). *I colossi del web non hanno pagato 36,3 miliardi di tasse. Ecco come.* Pridobljeno iz Wall Street Italia: <https://www.wallstreetitalia.com/i-colossi-del-web-non-hanno-pagato-363-miliardi-di-tasse-ecco-come/>