

Дигиталната икономика и спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане

Иван Антонов
главен юрисконсулт,
дирекция СИДДО, ЦУ на НАП

Цифровата икономика преобразява начините, по които общуваме, потребяваме стоки и услуги и извършваме стопанска дейност.

- Новите бизнес модели са отдавна наложени
- Традиционната икономика все повече отстъпва своето място за сметка на растежа на цифровата икономика
- Липсва консенсус и единно решение за справедливото и ефективно данъчно облагане на новите бизнес модели

И дигитална икономика е ...



Online продажба на стоки,
услуги и мултимедийно
съдържание



Споделена икономика -
платформи за споделяне на
пътвания и квартири



AI & Robotics -
outsourcing на цели
сектори от икономиката

Посреднически платформи



Таргетирана
реклама



Облачни услуги

Създаване и споделяне на
мултимедийно съдържание



Криптовалуты и
блокчейн технологии

BIG DATA - събиране, анализ и
продажба на потребителски данни



.... и т.н.

Възможно ли е ДДС да реши проблемите с облагането на цифровата икономика?

- Облагане на потреблението vs. облагане на печалбите на цифровата икономика
- Данъкът върху цифровите услуги – косвен данък?
 - Потенциален конфликт със спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане
 - Обмен на информация

Пряко данъчно облагане - как се облагат традиционните бизнес модели съгласно СИДДО?

Печалби от стопанска дейност (чл. 7)

Пасивни доходи:

- Доходи от недвижимо имущество (чл. 6)
- Дивиденди (чл. 10)
- Лихви (чл. 11)
- Авторски и лицензионни възнаграждения (чл. 12)
- Печалби от имущество (чл. 13)

Доходи на физически лица:

- Трудови възнаграждения (чл. 15)
- Директорски възнаграждения (чл. 16)
- Артисти и спортисти (чл. 17)
- Пенсии (чл. 18)
- Държавни служители (чл. 19)
- Студенти (чл. 20)

Международен транспорт (чл. 8)

Други доходи (чл. 21)

Варианти за облагане на цифровата икономика

- Облагане с данък при източника по подобие на пасивните доходи
- Облагане на печалбите, които са причислими към място на стопанска дейност

МЯСТО НА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ (МСД)

Концепцията за „място на стопанска дейност“ (МСД) е една от най-важните в спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) и е от ключово значение за определяне на това дали държавата на източника може да облага печалбите от стопанска дейност на едно чуждестранно предприятие.

Член 7 от Модела на СИДДО:

- Печалбите от стопанска дейност подлежат на облагане само в държавата, на която предприятието е местно лице, **освен ако** предприятието не е формирало МСД в държавата на източника

МЯСТО НА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ (МСД)

Обща дефиниция на МСД

2014 г.

- дефиниция – чл. 5, ал. 1 от Модела
- примери за МСД – чл. 5, ал. 2 от Модела

Специфични хипотези на МСД:

- строителен или монтажен обект – чл. 5, ал. 3 от Модела
- зависим представител – чл. 5, ал. 5 от Модела

Изключения:

- примери за места на дейност, които не са МСД - чл. 5, ал. 4 от Модела
- представител с независим статут – чл. 5, ал. 6 от Модела
- Контролирано/контролиращо дружество - чл. 5, ал. 7 от Модела

МЯСТО НА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ (МСД)

Чл. 5, ал. 1 от Модела на СИДДО – обща дефиниция на МСД
“ ... определено място на дейност, чрез което се извършва цялостно или частично стопанската дейност на едно предприятие ”

Три елемента на понятието:

- наличие на място на дейност – офис, помещение, оборудване
- определено (фиксирано) място – привързано към географска точка и с определена степен на постоянство.
- дейност от стопански характер, осъществявана от това място.

Формални изисквания, които предполагат физическо присъствие в държавата, където се осъществява дейността и които лесно могат да бъдат заобиколени.

МЯСТО НА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ (МСД)

Чл. 5, ал. 4 от Модела на СИДДО – изключения от МСД

- Разпоредбата съдържа списък с места на дейност на едно предприятие, които не са МСД, независимо че формално може да покриват критериите по ал. 1
- Аргумент за съществуването на тези изключения е, че изброените места на дейност са отдалечени от основната дейност, която формира печалба за предприятието, и причисляването на доходи към тези места би било проблематично и изкуствено.
- Определени бизнес модели, включително и цифрови такива, са структурирани по начин, който се възползва от тези изключения.

Пример – поддържането на запаси от стоки, принадлежащи на предприятието, единствено с цел складиране, излагане или доставка

МЯСТО НА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ (МСД)

Чл. 5, ал. 5 от Модела на СИДДО – представител със зависим статут

Представител със зависим статут формира МСД за едно предприятие, когато:

- действа от името на предприятието
 - обичайно упражнява в едната договаряща държава
 - правото да сключва договори
 - от името на предприятието

- не е представител с независим статут (ал. 6)
- не попада в изключенията на ал. 4

Формални изисквания, които на практика лесно могат да бъдат заобиколени.

- Недостатъците в дефиницията на МСД са отдавна известни
- Адресирането им е един от основните приоритети на проекта BEPS на ОИСР – Action 7
- Новите текстове са част от Многостранныя инструмент за промяна на данъчните спогодби (MLI):

- Член 10 – Правило срещу злоупотреби с място на стопанска дейност, разположено в трета държава

- Член 12 – Изкуствено избягване на статута на място на стопанска дейност чрез комисионерски споразумения и подобни стратегии

- Член 13 – Изкуствено избягване статута на място на стопанска дейност чрез изключване на определени дейности

- Член 14 – Разделяне на договори

- Член 15 – Дефиниция на лице, тясно свързано с предприятие

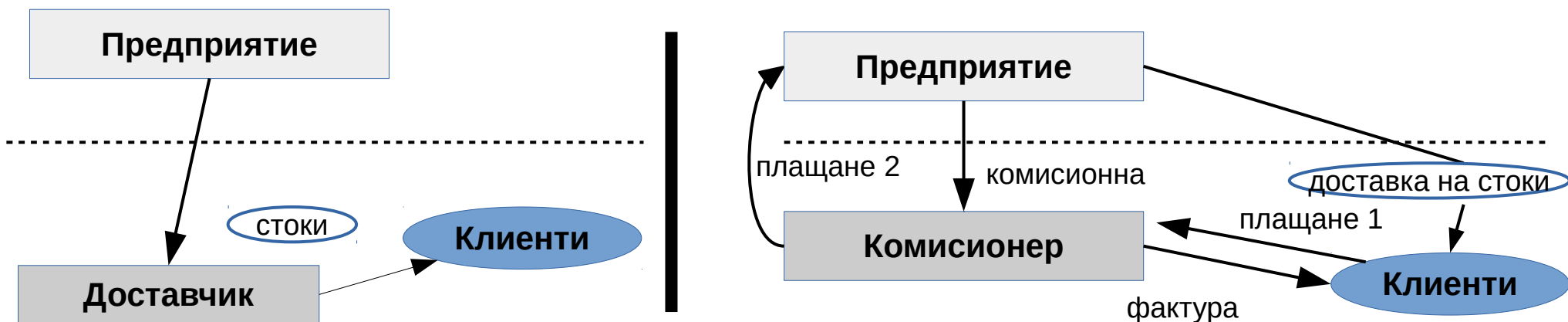
Член 12 от MLI – Изкуствено избягване на статута на МСД чрез комисионерски споразумения и подобни стратегии

Член 12 прилага BEPS мерки, които не са част от минималния стандарт

Какво променя тази разпоредба на Конвенцията?

Чл. 12 е насочен срещу ситуации, в които изкуствено се избягва формирането на МСД от лице, което на практика е зависим представител, но използва комисионерски споразумения.

Комисионерските споразумения могат да бъдат дефинирани най-общо като споразумения, посредством които едно лице продава стоки в една държава от свое име, но за сметка на чуждестранно предприятие, което е собственикът на тези стоки.



Чл. 5, ал. 5 от Модела на СИДДО от 2017 г. – представител със зависим статут

Представител със зависим статут формира МСД за едно предприятие, когато:

- действа за предприятието
 - обичайно сключва договори или
 - има водеща роля при сключването на договори от предприятието
 - и договорите са:
 - от името на предприятието
 - за продажба на стоки на предприятието
 - за оказване на услуги от предприятието

- не е представител с независим статут (ал. 6)
- не попада в изключенията на ал. 4

Член 13 от MLI – Изкуствено избягване статута на място на стопанска дейност чрез изключване на определени дейности

Член 13 прилага BEPS мерки, които не са част от минималния стандарт

Какво променя тази разпоредба на Конвенцията?

Чл. 13 е насочен срещу изкуственото избягване на МСД чрез използването на изключенията, изброени в чл. 5, ал. 4 от Модела.

Това се постига като към всяко от изключенията се прилага условието изключеното място на дейност да има подготвителен или спомагателен характер.

Когато разпоредбата на чл. 5, ал. 4 от Модела е била първоначално представена, се е считало, че изброените места на дейност имат подготвителен или спомагателен характер.

Оттогава начините, по които се прави бизнеса, са се променили драстично.

МЯСТО НА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ (МСД)

Обща дефиниция на МСД

2017 г.

- дефиниция – чл. 5, ал. 1 от Модела
- примери за МСД – чл. 5, ал. 2 от Модела

Специфични хипотези на МСД:

- строителен или монтажен обект – чл. 5, ал. 3 от Модела
- зависим представител (+ комисионер) – чл. 5, ал. 5 от Модела

Изключения:

- подготвителна и спомагателна дейност - чл. 5, ал. 4 от Модела
- представител с независим статут (+ изключение за лицата, които действат (почти) изцяло за едно или повече свързани предприятия) – чл. 5, ал. 6 от Модела
- Контролирано/контролиращо дружество - чл. 5, ал. 7 от Модела

Други разпоредби:

- анти-фрагментационно правило за дейностите на тясно свързани предприятия – чл. 5, ал. 4.1 от Модела
- дефиниция на „тясно свързани предприятия – чл. 5, ал. 8 от Модела

Няколко очевидни извода

- Старите разпоредби на чл. 5 от Модела не могат да бъдат използвани за облагане на новите бизнес модели на цифровата икономика – физическо присъствие/формални условия
- Новите разпоредби са насочени предимно към подобряване функционирането на чл. 5 по отношение на традиционните бизнес модели
- Новите разпоредби ще окажат ограничено въздействие върху облагането на някои от новите бизнес модели на цифровата икономика, но определено не са решението за нейното справедливо и ефективно облагане
- Очевидно е, че чл. 5 от Модела трябва да бъде доразвит, за да обхване всички случаи.
- **Но как?**

Предложение на ЕК за цялостно решение на облагането на цифровата икономика

- Обновяване правилата за МСД с въвеждане на концепцията за „значително цифрово присъствие“ (significant digital presence)
 - Доставка на цифрови услуги чрез цифров интерфейс (supply of digital services through a digital interface)
 - Касае конкретен данъчен период (tax period)
 - Обхваща дейността и на свързаните предприятия
 - Праг на приходите (EUR 7 000 000)
 - Брой потребители (100 000)
 - Брой на сключени договори (3000)
- Дефиниции на използваните понятия – *цифрова услуга, цифров интерфейс, приходи, данъчен период, потребител и т.н.*
- Правила за причисляване на печалбите към новото „вируално“ място на стопанска дейност

Условия, на които трябва да отговаря ЗЦП

Предложение на ЕК за цялостно решение на облагането на цифровата икономика - изводи

Ефекти от едностранно решение на ниво ЕС:

- Промяна на вътрешните законодателства на държавите – членки по отношение на дефиницията на МСД
- Промяна в начините за администриране на МСД от страна на данъчните администрации
- Промяна на договорната практика – включване на новите разпоредби за „виртуално МСД“ в новите СИДДО и предоговаряне на старите СИДДО
- Неяснота по отношение на вече сключените СИДДО между държавите – членки и новите СИДДО с трети страни
- Опасност от treaty override
- Доколко предложението променя status quo

За финал

- Едностранните решения няма как да бъдат ефективни
- Необходим е консенсус на глобално ниво
- Предложението на ЕК за дългосрочно решение е добра стъпка, която ще предизвика диалог на глобално ниво
- МЛІ 2 ?

БЛАГОДАРЯ ЗА ВНИМАНИЕТО!