

Stručni rad  
UDK: 330.004:336.221(4-67EU)(100)  
Datum primitka članka u uredništvo: 29. 4. 2022.  
Datum slanja članka na recenziju: 20. 5. 2022.  
Datum prihvatanja članka za objavu: 4. 7. 2022.

**Izv. prof. dr. sc. Maja Mihelja Žaja\***  
**Adrijana Klemens, mag. oec.\*\***

## **IZAZOVI I INICIJATIVE U OPOREZIVANJU DIGITALNE EKONOMIJE**

### **CHALLENGES AND INITIATIVES IN TAXING THE DIGITAL ECONOMY**

---

**SAŽETAK:** Gospodarstva diljem svijeta suočavaju se uslijed razvoja digitalnih tehnologija s brzim i radikalnim promjenama koje prodiru u svaki segment tržišta. Digitalna tehnologija imala je ključnu ulogu u razvoju današnje digitalne ekonomije i elektroničkog poslovanja. Tehnologija, kao česti pojam u znanstvenom svijetu, nekada se smatrala tek izumom koji je doprinio stvaranju novih načina obavljanja proizvodnih procesa, odvijanja poslovanja i života. Nastanku digitalne ekonomije prethodila je digitalna revolucija, odnosno treća industrijska revolucija, a digitalna transformacija poslovanja dovela je do toga da poduzeća i gospodarstva mogu digitalizirati svoje poslovne aktivnosti uz pomoć interneta i sredstava ICT tehnologija. Sve je ovo omogućilo prelazak s industrijskog društva u informacijsko društvo.

Digitalna ekonomija donosi izazove poreznim tijelima u kontekstu direktnog i indirektnog oporezivanja. Međunarodna pravila oporezivanja, koja su kreirana još u prošlom stoljeću, nisu adekvatna za digitalna gospodarstva. Digitalna ekonomija, koja se odvija „online“, ne poznaje postojanje fizičkih granica i omogućuje poduzetnicima obavljanje poslovnih aktivnosti i dopiranje do velikog broja krajnjih potrošača diljem svijeta bez potrebe za fizičkom prisutnošću. Postojeća pravila o oporezivanju dobiti poduzeća nisu primjenjiva na digitalna poduzeća jer ne raspoznaju mjesto ostvarivanja dobiti od mjesta gdje će se dobit oporezivati. Također, trenutna načela oporezivanja PDV-om ne mogu adekvatno odgovoriti na izazove koje predstavlja e-trgovina s aspekta mjesta oporezivanja jer su isporuke dobara i usluga potpuno digitalizirane. Ovim problemima aktivno se bave Europska unija i Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) zajedno sa skupinom zemalja G20. Prioritet im je putem donošenja prijedloga i potencijalnih rješenja omogućiti pravedno i efi-

---

\* Ekonomski fakultet Zagreb, Trg J. F. Kennedyja 6, Zagreb

\*\* Rad je napisan u koautorstvu sa studenticom Adrijanom Klemens, koja je pod mentorstvom izv. prof. dr. sc. Maje Mihelje Žaje izradila diplomski rad na temu „Uloga Europske unije i Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj u oporezivanju digitalne ekonomije“

kasno oporezivanje kojim bi digitalna poduzeća sudjelovala u pravednom plaćanju porezne obveze sukladno dobiti koju stvarno ostvaruju.

Glavni cilj rada jest prikazati i analizirati ključne izazove, kao i potencijalna rješenja prilikom oporezivanja digitalne ekonomije na kojima Europska komisija i OECD intenzivno rade u okviru paketa mjera BEPS (engl. *base erosion and profit shifting*), kreiranja CCCTB-a (engl. *Common Consolidated Corporate Tax Base*) i određenih direktiva s ciljem formiranja Jedinstvenog digitalnog tržišta Europske unije. Analiza određenih privremenih rješenja u direktnom i indirektnom oporezivanju digitalne ekonomije provedena je na odabranom uzorku država članica Europske unije i država OECD-a. Digitalna ekonomija omogućila je potrošačima da kupuju *online*, a poduzećima da prodaju diljem svijeta bez potrebe da budu fizički prisutni u zemlji svojih potrošača. Navedeno rezultira neadekvatnim ili nikakvim oporezivanjem ovakvih transakcija PDV-om, negativnim efektom na prikupljene prihode od PDV-a i na konkurentnost između domaćih i stranih dobavljača.

**KLJUČNE RIJEČI:** digitalna ekonomija, oporezivanje, e-trgovina, paket mjera BEPS, CCCTB

**ABSTRACT:** Due to the development of digital technologies, economies around the world are facing rapid and radical changes that are penetrating every market segment. Digital technology has played a key role in the development of today's digital economy and e-business. Technology, as a common term in the scientific world, was once considered only an invention that contributed to the creation of new ways of performing production processes, business and life. The emergence of the digital economy was preceded by the digital revolution, or the third industrial revolution, and the digital transformation of business has led to the fact that companies and economies can digitize their business activities with the help of the Internet and ICT technologies. All of this has enabled the transition from an industrial society to an information society.

The digital economy poses challenges to tax authorities in the context of direct and indirect taxation. International tax rules created in the last century are not adequate for digital economies. The digital economy that takes place online knows no physical boundaries and allows entrepreneurs to do business and reach a large number of end users around the world without the need for physical presence. The existing rules on corporate income taxation are not applicable to digital companies because they do not distinguish the place of profit from the place where the profit will be taxed. Also, the current principles of VAT taxation cannot adequately respond to the challenges posed by e-commerce from the point of view of the place of taxation, since the supply of goods and services has been fully digitized. These issues are being actively addressed by the European Union and the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) together with the G20. Their priority is to enable fair and efficient taxation through the adoption of proposals and potential solutions, which would enable digital companies to participate in the fair payment of tax liabilities in accordance with the profit they actually make.

The main goal of the paper is to present and analyse key challenges and potential solutions in digital economy taxation on which the European Commission and OECD are working intensively within the BEPS (base erosion and profit shifting) package of measures, creation of CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) and certain Directives

aimed at creating the Digital Single Market. The analysis of certain interim solutions in the direct and indirect taxation of the digital economy was conducted on a selected sample of EU member states and OECD countries. The digital economy has allowed consumers to shop online and businesses to sell worldwide without having to be physically present in the country of their consumers. This results in inadequate or no taxation of such transactions with VAT, a negative effect on the collected VAT revenues and on competition between domestic and foreign suppliers.

**KEY WORDS:** digital economy, taxation, e-commerce, BEPS package of measures, CCCTB

---

## 1. UVOD

Digitalna transformacija označava upotrebu novih digitalnih tehnologija koje omogućavaju bolje poslovne performanse, a utječu i na krajnjeg potrošača (Rocha i sur., 2018). Digitalna transformacija poslovanja dovela je do stvaranja digitalnih poduzeća, koja u konačnici stvaraju i čine digitalnu ekonomiju. Fundament digitalne ekonomije jest digitalna infrastruktura, koja se sastoji od interneta, softvera i hardvera, podataka i komunikacijskih sredstava (OECD, 2017a). Digitalna transformacija i digitalizacija transformirale su tradicionalan način proizvodnje i poslovanje u digitalno, danas poznato kao elektroničko poslovanje (e-poslovanje).

Pojavom interneta promijenio se način obavljanja proizvodnje i pružanja usluga, što je posljedično dovelo do razlika u poslovnim modelima tradicionalne ekonomije u odnosu na digitalnu ekonomiju. Razvile su se digitalne usluge koje se po mnogočemu razlikuju od tradicionalnog načina pružanja usluga. Tradicionalna ekonomija temelji se na tzv. masovnoj ekonomiji (npr. Jakovac, 2012, prema Ajeti, 2003) te je promatramo kao ekonomiju industrijskog doba koja svoju egzistenciju bazira na masovnoj potrošnji materijalnih dobara, akumulaciji materijalnog bogatstva, ekonomiji opsega i masovnoj eksploataciji materijalnih sirovina i energenata u procesu proizvodnje. U tradicionalnoj ekonomiji ključno je posjedovanje materijalne, tj. opipljive imovine. Važan je i velik broj radnika, a ciljevi proizvodnje usmjereni su na ostvarenje visoke produktivnosti na način da se što brže i jeftinije proizvede fizički proizvod koristeći se fizičkim radom. Sukladno navedenome, uz rad te intelektualni i financijski kapital, materijalna imovina temeljni je resurs tradicionalne ekonomije (Jakovac, 2012). S druge strane, imamo digitalnu ekonomiju koja se koristi znanjem, informacijama, internetom i informacijsko-komunikacijskim tehnologijama kao ključnim ekonomskim resursima na kojima temelji svoj ekonomski rast i konkurentnost. Osnovna značajka resursa digitalne ekonomije jest da se radi o nematerijalnoj imovini koja proizvodima i potrošačima daje novu dodanu vrijednost putem veće kvalitete, funkcionalnosti te korisnosti proizvoda i usluga (Jakovac, 2012). OECD (2015a) kao glavne karakteristike digitalnih poslovnih modela u usporedbi s tradicionalnim navodi sposobnost daljinskog vođenja aktivnosti, važnost nematerijalne imovine, doprinos korisnika interneta, tj. potrošača u kreiranju njihove vrijednosti, i usmjerenost prema konceptu „pobjednik uzima sve“. Digitalna ekonomija je virtualna, a tradicionalna ekonomija je realna.

Problematikom oporezivanja e-trgovine i dobiti poduzeća koja djeluju u okviru digitalne ekonomije posljednjih nekoliko godina intenzivno se bavi Europska unija, tj. Europ-

ska komisija, kao i OECD (Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj) zajedno s G20 (međunarodni forum za vlade i guvernere središnjih banaka iz 19 zemalja i Europske unije). Trenutačno se odluke o oporezivanju i promjeni poreznih pravila, propisa i stopa nalaze u nadležnosti nacionalnih vlada, te nije začuđujuće što svaka država članica ima svoja pravila oporezivanja zbog čega dolazi do nelojalne konkurencije i nepravedne tržišne utakmice. Europska komisija i OECD nastoje pronaći jedinstvena rješenja oporezivanja digitalne ekonomije koja bi bila primjenjiva globalno i u svim državama članicama EU-a, ali i izvan područja EU-a, sve s ciljem omogućivanja održivog rasta i razvoja te pravednog i korektnog načina oporezivanja dobiti digitalnih ekonomija.

U prikupljanju direktnih poreza, odnosno u oporezivanju dobiti poduzeća u digitalnoj ekonomiji postoje dva ključna izazova. Prvi izazov očituje se u činjenici da digitalna poduzeća imaju pristup međunarodnim tržištima bez potrebe za uspostavljanjem stalne poslovne jedinice u svakoj zemlji. Drugi izazov podrazumijeva da se digitalna poduzeća oslanjaju na nematerijalnu imovinu, što im omogućuje agresivno porezno planiranje, odnosno prebacivanje dobiti u one jurisdikcije gdje su niske stope poreza na dobit (Olbert i Spengel, 2019). Poduzeća prilikom donošenja odluke o investiranju u određenu zemlju traže one zemlje koje imaju niske porezne stope nastojeći maksimizirati stopu povrata na investiciju nakon oporezivanja. Ako je stopa poreza na dobit previsoka, poduzeća neće investirati u toj zemlji, što posljedično vodi sporom ekonomskom rastu. Uz to, visoke granične porezne stope mogu dovesti do izbjegavanja plaćanja poreza (Bunn, Asen, 2020). Na taj način digitalne kompanije plaćaju manje poreza jer svoje poslovanje i stalnu poslovnu jedinicu osnivaju u državama s nižim poreznim stopama (OECD, 2018). U prikupljanju indirektnih poreza, izazov u digitalnoj ekonomiji manifestira se u digitalnim poslovnim modelima koji svoja prodajna mjesta osnivaju u jurisdikcijama s niskom stopom PDV-a kako bi umanjili svoju poreznu obvezu dok god vrijedi pravilo oporezivanja usluga na temelju načela podrijetla, gdje poreznu obvezu snosi davatelj, tj. pružatelj usluge (Olbert i Spengel, 2019). Također, sadašnji sustavi PDV-a nisu u skladu s novim digitalnim poslovnim modelima, posebice u transakcijama B2C u prekograničnoj trgovini koje podrazumijevaju prodaju e-usluga između krajnjeg potrošača i stranog dobavljača (OECD, 2015b).

Glavni cilj rada jest prikazati i analizirati ključne izazove, kao i potencijalna rješenja prilikom oporezivanja digitalne ekonomije na kojima Europska komisija i OECD intenzivno rade u okviru paketa mjera BEPS (engl. *base erosion and profit shifting*), kreiranja CCCTB-a (*Common Consolidated Corporate Tax Base*) i određenih direktiva s ciljem formiranja Jedinstvenog digitalnog tržišta Europske unije. Prema OECD-u (2013) erozija porezne osnovice (BEPS) odnosi se na smanjenje broja društava i svote dobiti koju neka država ima pravo oporezivati. CCCTB predstavlja sveobuhvatnu inicijativu čiji je cilj pravednije i učinkovitije oporezivanje, te ima snažan utjecaj na jačanje povezanosti između oporezivanja i mjesta kreiranja dobiti (Europska komisija, 2016). Također, u radu će biti obrađeni pojam i povijesni razvoj digitalne ekonomije te će biti definirani osnovne smjernice i ciljevi oporezivanja digitalne ekonomije porezom na dobit i porezom na dodanu vrijednost. Rad se temelji na analizi sekundarnih podataka u pogledu relevantnih znanstvenih istraživanja o oporezivanju digitalne ekonomije i digitalnih usluga od strane Europske komisije i OECD-a te ostalih relevantnih istraživačkih radova vezanih uz područje.

Rad se sastoji od pet poglavlja. Nakon uvoda, dan je teorijski okvir i pojmovno određenje digitalne ekonomije. U trećem poglavlju analizirani su ciljevi i inicijative oporeziva-

nja u digitalnoj ekonomiji, a u četvrtom poglavlju dan je pregled privremenih i planiranih rješenja u oporezivanju digitalne ekonomije na odabranom uzorku zemalja Europske unije i članica OECD-a. Peto poglavlje je zaključak.

## 2. TEORIJSKI OKVIR I PREGLED LITERATURE

Izraz digitalna ekonomija ima višestruko značenje u različitim kontekstima današnje politike. Općenito govoreći, ovaj se izraz može odnositi na bilo koji broj svakodnevnih gospodarskih aktivnosti povezanih putem računala, mobilnih telefona ili drugih uređaja povezanih s internetom (Lowry, 2019). Digitalno gospodarstvo nije (samo) doba novih ili revolucionarnih poslovnih modela nego predstavlja i evoluciju postojećih poslovnih modela, proizvoda i usluga (Bonnet i Westerman, 2015). Nedavno je istraživanje pokazalo da digitalna ekonomija raste sedam puta brže od bilo koje druge grane gospodarstva i proizvodi gotovo pet novih radnih mjesta za svaka dva koja se izgube u „offline“ gospodarstvu (Hodžić, 2018). Kao relativno nov pojam u današnjem modernom svijetu, digitalna ekonomija razvila se temeljem digitalne revolucije i digitalne transformacije poslovanja. Pojavom digitalnih tehnologija i izuma, kao što su, primjerice, mobilni uređaji, veliki podaci, računalstvo u oblaku, društvene mreže itd., poduzeća raznih grana industrije provodila su istraživanja kako iskoristiti blagodati tih tehnologija. To je ujedno podrazumijevalo transformaciju ključnih poslovnih procesa, što je posljedično utjecalo na finalne proizvode i poslovanje, jednako kao i na organizacijsku strukturu zato što su poduzeća morala kreirati uspješnu praksu upravljanja procesima transformacije. Društvo se razvojem digitalnih tehnologija suočava s brzim i radikalnim promjenama koje prodiru u svaki segment tržišta. Poduzeća, nastojeći preživjeti i iskoristiti konkurentske prednosti koje sa sobom nose digitalne tehnologije, kao i zbog pritiska da se što prije digitaliziraju, provode digitalnu transformaciju poslovanja (Rocha i sur., 2018).

Iako su brojni autori pokušali definirati digitalnu transformaciju, konsenzus oko jedinstvene definicije još uvijek ne postoji. Složenost koncepta digitalne transformacije i njezinih elemenata rezultirali su heterogenim pristupom i orijentiranošću različitih autora na različite dijelove digitalne transformacije. U Tablici 1. dan je pregled definicija digitalne transformacije relevantnih autora ovog područja.

**Tablica 1.:** Pregled relevantnih definicija digitalne transformacije

Autor(i)	Definicija
Fitzgerald; McDonald i Rowell-Jones	Korištenje novih digitalnih tehnologija, kao što su društvene mreže, mobilni, analitički ili ugrađeni uređaji, kako bi se omogućila znatna poboljšanja poslovanja poput unapređenja korisničkog iskustva, pojednostavljivanje operacija ili stvaranje novih poslovnih modela. Kao takva, digitalna transformacija nadilazi digitalizaciju resursa i rezultira vrijednošću i prihodima kreiranim od digitalnih sredstava.
Solis	Preusmjeravanje ili novo ulaganje u tehnologiju i poslovne modele kako bi se „digitalni potrošači“ što efikasnije uključili u svaku dodirnu točku bitnu u životnom ciklusu potrošačkog iskustva.
Collin; Gimpel i Röglinger; Kane	Dok digitalizacija obično opisuje pretvaranje analognih u digitalne informacije, pojmovi <i>digitalna transformacija</i> i <i>digitalizacija</i> koriste se naizmjenično i odnose se na širok spektar pojmova koji utječu na politiku, poslovanje i socijalna pitanja.
Martin	Digitalna transformacija danas se uobičajeno interpretira kao upotreba informacijsko-komunikacijskih tehnologija kada se ne koristi uobičajena automatizacija, ali se u konačnici stvaraju nove mogućnosti u poslovanju, javnoj upravi, životima ljudi i društvenom životu.
Westerman	Digitalna transformacija definirana je kao upotreba tehnologije kako bi se radikalno poboljšale performanse ili doseg poduzetnika.
Stolterman i Fors	Digitalna transformacija je promjena koju digitalna tehnologija uzrokuje u svim aspektima ljudskog života ili na njih utječe.

Izvor: Rocha, Á. i ostali (2018)

Na temelju navedenih definicija može se zaključiti kako digitalna transformacija podrazumijeva upotrebu novih digitalnih tehnologija koje omogućavaju bolje poslovne performanse, a utječu i na krajnjeg potrošača (Rocha i sur., 2018). Digitalna transformacija poslovanja dovela je do stvaranja digitalnih poduzeća, koja u konačnici stvaraju i čine digitalnu ekonomiju. Fundament digitalne ekonomije jest digitalna infrastruktura, koja se sastoji od interneta, softvera i hardvera, podataka i komunikacijskih sredstava (OECD, 2017a). Digitalna transformacija i digitalizacija transformirale su tradicionalan način proizvodnje i poslovanje u digitalno, danas poznato kao elektroničko poslovanje (e-poslovanje).

Pojavom interneta promijenio se način obavljanja proizvodnje i pružanja usluga, što je posljedično dovelo do razlika u poslovnim modelima tradicionalne ekonomije u odnosu na digitalnu ekonomiju. Razvile su se digitalne usluge koje se po mnogočemu razlikuju od tradicionalnog načina pružanja usluga. OECD (2015a) kao glavne karakteristike digitalnih poslovnih modela u usporedbi s tradicionalnim navodi sposobnost daljinskog vođenja aktivnosti, važnost nematerijalne imovine, doprinos korisnika interneta, tj. potrošača u kreiranju njihove vrijednosti, i usmjerenost prema konceptu „pobjednik uzima sve“. Europska komisija (2018a) u svom izvješću navodi četiri temeljne vrste digitalnih poslovnih modela i njihovih karakteristika pomoću kojih digitalna ekonomija funkcionira (Tablica 2.)

**Tablica 2.:** Četiri vrste poslovnih modela digitalne ekonomije

1. Poslovni model digitalne platforme koja omogućuje pristup tržištu	Ovaj poslovni model korisnicima digitalne platforme nudi tržište koje djeluje kao posrednik spajajući ponudu i potražnju. Model obuhvaća dvije vrste usluga: (i) platforma korisnicima nudi pristup tržištu u zamjenu za naknadu (pretplata ili naknada po transakciji) (ii) korisnici platforme međusobno između sebe nude usluge ili proizvode.
2. Poslovni model oglašavanja	Model se oslanja na prihode od oglašavanja putem ciljanih marketinških poruka usmjerenih prema potrošačima ili prodaje korisničkih podataka poslovnim programerima. Model obuhvaća dvije vrste usluga: (i) platforma koja omogućuje korisnicima besplatan pristup uslugama, kao što su društvene mreže, mrežne tražilice, mrežni sadržaj u zamjenu za osobne podatke (ii) s druge strane, osobni podaci korisnika platforme koriste se za prodaju na ciljanim oglasnim internetskim prostorima ili se prodaju oglašivačkim tvrtkama i ostalima.
3. Poslovni model digitalne platforme koja omogućuje pristup sadržaju/ rješenjima	Ovaj model pokriva niz različitih digitalnih aktivnosti, uključujući mrežne medije, <i>streaming</i> i emitiranje digitalnog sadržaja, videoigre, pružanje digitalnih rješenja poput računalstva u oblaku ili e-plaćanja. Platforma pruža pristup digitalnim sadržajima, kao što su glazba, videozapisi, e-knjige koje su prije bile povezane s fizičkim proizvodom (npr. DVD ili knjiga) i pri tome naplaćuje naknadu za pristup tim sadržajima. Usluga koja se nudi u potpunosti je digitalizirana. Model obuhvaća jednu uslugu: (i) platformu koja omogućuje korisnicima pristup sadržaju i rješenjima u zamjenu za naknadu, tj. pretplatu.
4. Poslovni model e-trgovine	Ovaj model podrazumijeva „online“ aktivnosti maloprodaje. Roba se prodaje „online“ putem mrežne stranice, nakon čega se dostavlja fizički. Prihodi se ostvaruju od prodaje robe.

Izvor: Europska komisija (2018a)

Poslovni modeli digitalne ekonomije temelje se na digitalnim uslugama, a prema Scupoli (2008) to su usluge koje se proizvode, pružaju ili koriste upotrebom ICT tehnologija, kao što su internet, mobilni uređaji i ostala digitalna rješenja. Članak 7. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. godine o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EC o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost Europske unije donosi definiciju digitalne usluge koja odgovara definiciji „elektronički isporučene usluge“. Digitalne usluge su usluge koje se pružaju putem interneta ili putem elektroničke mreže, a čija priroda omogućava da se u velikoj mjeri obavljaju automatizirano i s minimalnim čovjekovim sudjelovanjem, te u odsutnosti informacijske tehnologije ne bi mogle opstati (Uljančić Škreblić, 2018, prema Europskoj komisiji, 2018). To posebno uključuje:

- (a) isporuku digitaliziranih proizvoda općenito, uključujući softver i njegove izmjene ili nadogradnje

- (b) usluge koje omogućuju ili podupiru poslovnu ili osobnu nazočnost u elektroničkoj mreži, kao što su mrežno mjesto ili internetska stranica
- (c) usluge koje računalo automatski isporučuje putem interneta ili elektroničke mreže kao odgovor na primateljev poseban unos podataka
- (d) prijenos uz naknadu prava na prodaju robe ili usluga na internetskoj stranici koja djeluje kao internetsko tržište na kojem potencijalni kupci pomoću automatiziranog postupka ulažu svoje ponude i na kojem su strane obaviještene o prodaji putem elektroničke pošte koja se automatski šalje s računala
- (e) internetske pakete informacijskih usluga (ISP-e), u kojima telekomunikacijska stavka predstavlja pomoćni i podređeni dio, odnosno pakete koji nude više od samog pristupa internetu i koji uključuju druge elemente, na primjer stranice sa sadržajem na kojima je moguće pristupiti vijestima, izvještajima o vremenskoj prognozi ili turističkim informacijama ili igrama, smještaj internetskih stranica, pristup raspravama na mreži ili sličnim elementima
- (f) usluge iz Priloga II. Prijedloga direktive koje, između ostalog, obuhvaćaju: digitaliziran sadržaj knjiga ili drugih elektroničkih publikacija, pretplatu na mrežne novine i časopise, statistiku blogova i internetskih stranica, mrežne vijesti, ponudu prostora za oglašavanje, radne knjige koje učenici ispunjavaju na internetu i koje se ocjenjuju automatski, bez čovjekova posredovanja, pristup ili prijenos glazbe na računalu ili mobilne telefone, filmova, igara i dr.

### **3. CILJEVI I INICIJATIVE OPOREZIVANJA U DIGITALNOJ EKONOMIJI**

Na putu prema pravednom oporezivanju digitalne ekonomije, Europska komisija svojim djelovanjem nastoji problem oporezivanja digitalne ekonomije riješiti putem brojnih prijedloga, komunikacija, javnih savjetovanja i otvorenih rasprava, te direktiva u kojima predlaže i komunicira određena rješenja koja bi mogla rezultirati pomakom kada je u pitanju oporezivanje dobiti i prekogranične e-trgovine. Komisija je izišla s prijedlogom da se na razini država članica primjenjuje porez na digitalne usluge, sve do pronalaska određenog globalnog konsenzusa oko oporezivanja digitalne ekonomije. Cilj privremenog rješenja, odnosno poreza na digitalne usluge jest osigurati državama veća prava prilikom oporezivanja profita multinacionalnih kompanija koje svoj uspjeh temelje na tehnologiji i digitalnim alatima te, upravo zahvaljujući tome, ostvaruju profit na tržištu te države putem prodaje, prikupljanja podataka i ciljanog oglašavanja prema lokalnoj zajednici bez potrebe za fizičkom prisutnošću (PWC, 2021). Privremenim rješenjem Europska komisija želi osigurati minimalnu razinu oporezivanja u EU-u za poduzeća koja se najviše oslanjaju na doprinose korisnika i njihove podatke. Njime se želi smanjiti fragmentacija Jedinog digitalnog tržišta – JTD-a (što je i glavni cilj Europske unije prilikom oporezivanja trgovačkih društava na JDT-u) putem stabilnog poreznog okvira za poduzeća koja posluju u EU-u. Sveobuhvatno rješenje osiguralo bi da poduzeća sa znatnom digitalnom prisutnošću ne izbjegniju poreze u Europskoj uniji, čime bi se uklonilo narušavanje tržišnog natjecanja. Nacionalne porezne uprave također bi osjetile pozitivne efekte, u pogledu javnih financija i pravednije raspo-



djele poreznih prihoda, jer je cilj sveobuhvatnog rješenja doprinijeti dugoročnoj održivosti sustava poreza na dobit trgovačkih društava.

Generalni (opći) ciljevi Europske komisije u oporezivanju digitalne ekonomije jednaki su za privremeno i sveobuhvatno (dugoročno) rješenje. Generalni ciljevi nastoje (Europska komisija, 2018b):

- i. zaštititi integritet jedinstvenog tržišta i osigurati njegovo pravilno funkcioniranje
- ii. osigurati da javne financije država članica EU-a i javne financije EU-a budu održive te da se nacionalne porezne osnovice u budućnosti ne smanjuju
- iii. osigurati socijalnu pravednost i jednake uvjete za poslovanje svima onima koji posluju u EU-u; prijedlozi EK-a usmjereni su prema učinkovitom poreznom okviru koji na pravilan način bilježi stvaranje vrijednosti
- iv. spriječiti agresivno porezno planiranje i ukloniti „rupe“ koje trenutačno postoje u međunarodnim pravilima oporezivanja zbog kojih pojedina digitalna poduzeća uspješno izbjegavaju plaćanje poreza u zemljama u kojima posluju i u kojima se kreira vrijednost.

Specifični ciljevi razlikuju se za privremeno rješenje od sveobuhvatnog rješenja. Specifičan cilj sveobuhvatnog rješenja jest iznijeti moderan korporativni porezni okvir koji omogućuje pravedno i učinkovito oporezivanje digitalne ekonomije. Takav bi porezni okvir bio prilagođen ekonomiji 21. stoljeća. Ono bi modificiralo trenutačna pravila koja su većinom kreirana za poduzeća koja nisu digitalizirana te su fizički vezana uz teritorij određene jurisdikcije. Ideja jest da dugoročno rješenje reflektira ono što je poželjno na međunarodnoj razini, ali da se istovremeno ono može prilagoditi nekom drugom međunarodnom rješenju kada je u pitanje oporezivanje digitalne ekonomije. Također, sveobuhvatno rješenje treba državama članicama EU-a pružiti solidnu osnovu kako bi mogle učinkovito oporezivati digitalne aktivnosti. Specifičan cilj privremenog rješenja jest osigurati model oporezivanja kojim će se oporezivati određene digitalne usluge dok se ne uspostavi dugoročno rješenje. Privremeno rješenje trebalo bi se jednostavno usvojiti u državama članicama EU-a i trebalo bi osigurati pravednu tržišnu utakmicu s jednakim uvjetima za sve poduzetnike na teritoriju EU-a (Europska komisija, 2018b).

Pravila oporezivanja dobiti poduzeća koja su bila kreirana još u 20. stoljeću za tradicionalne poslovne modele nisu u skladu s digitalnim poslovnim modelima koji se odvijaju putem interneta. Primjena postojećih međunarodnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u digitalnoj ekonomiji dovela su do neusklađenosti između mjesta gdje je dobit stvorena i mjesta gdje će se ta dobit oporezivati (Europska komisija, 2018b). Također, postojeća porezna pravila ne prepoznaju nove načine ostvarivanja profita u digitalnoj ekonomiji, posebno ulogu krajnjeg korisnika, tj. potrošača u stvaranju vrijednosti za digitalna poduzeća. Kreiranje vrijednosti trenutačno je nedefinirani kriterij u međunarodnoj politici oporezivanja za digitalna gospodarstva. Nekoliko akademskih radova kreiranje vrijednosti (za porezne svrhe) povezuje s bilo kojom aktivnosti koja je povezana s generiranjem prihoda ostvarenih korištenjem digitalnih proizvoda i usluga (Olbert i Spengel, 2017).

U digitalnoj ekonomiji, dodana vrijednost poduzeća kreirana je kombinacijom algoritma, korisničkih podataka i znanja. Na primjer, korisnik doprinosi stvaranju vrijednosti dijeljenjem svojih preferencija (npr. „lajkanjem“ stranice) na nekom od društvenih medija. Ti će se podaci poslije koristiti i monetizirati za ciljano oglašavanje. Dobit se pritom ne oporezuje nužno u zemlji korisnika (i gledatelja oglasa), nego u zemlji u kojoj su razvijeni

algoritmi oglašavanja. Odnosno, ovaj primjer dokazuje kako se prilikom oporezivanja dobiti poduzeća ne uzima u obzir doprinos korisnika digitalne usluge. Kao drugi primjer u kojem se može vidjeti doprinos korisnika usluge možemo navesti sljedeću situaciju. Korisnici Googlea pristaju da Google prati njihove pretrage koje obavljaju na mrežnim tražilicama u zamjenu za besplatno korištenje Googleove tražilice, ili pak korisnici Facebooka koji pristaju da Facebook njihovu aktivnost u obliku objava, „lajkova“ i društvene veze prati, prikuplja i prodaje oglašivačima, ali u zamjenu za besplatno korištenje društvene mreže Facebook, odnosno po nultoj cijeni (Lowry, 2019).

U e-trgovini, oporezive transakcije B2B i B2C oporezuju se PDV-om. Oporezivanje potrošnje dobara i usluga od velike je važnosti nacionalnim vladama diljem svijeta u pogledu prikupljenih prihoda jer ono predstavlja jedan od temeljnih izvora prihoda državnog proračuna. Ubrzan rast trgovine putem interneta mijenja načine pružanja te trošenja dobara i usluga, što otežava oporezivanje takvih usluga PDV-om (Fridensköld, 2004). PDV je opći porez na promet koji se u EU-u naplaćuje u svim fazama poslovne aktivnosti od proizvodnje do prodaje krajnjim potrošačima (Keen, Smith, 1996). Europska unija i OECD svjesni su težine problema kada je u pitanju oporezivanje e-trgovine PDV-om. Prilikom oporezivanja PDV-om, postoje temeljna načela koja bi se trebala poštovati. Okvirni uvjeti oporezivanja koji su definirani u Ottawi 1998. godine navode temeljna načela oporezivanja e-trgovine. Ona su neutralnost, sigurnost i jednostavnost, efikasnost i pravednost te fleksibilnost. Internet je omogućio razvoj i rapidan rast e-trgovine, a u pogledu međunarodne porezne politike utjecao je na potpunu beznačajnost fizičkih granica, što je dovelo do implikacija u prekograničnom prometu dobara i usluga (Gadžo, 2012, prema Doernbergu i Hinnekensu, 1999).

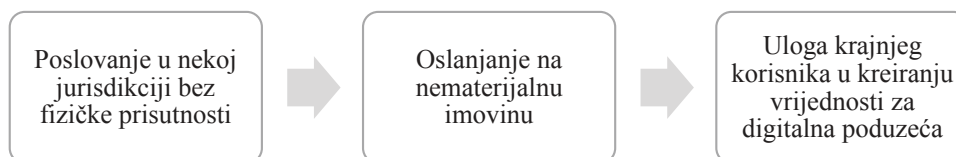
E-trgovina dijeli se na direktnu i indirektnu, ovisno o tome isporučuje li se usluga ili dobro u fizičkom obliku ili su u potpunosti digitalizirani. S tog aspekta, razlikuje se i oporezivanje PDV-om. Indirektna e-trgovina predstavlja klasičnu prekograničnu isporuku dobara, koja se oporezuju prilikom uvoza, prema načelu odredišta. Mjesto oporezivanja e-usluga prema Antić (2009) ima svoj pravni, porezni i teritorijalni aspekt. Pravni status definira radi li se o pravnoj ili fizičkoj osobi. Porezni status određen je osnovnim pravilima prilikom oporezivanja PDV-om, a teritorijalni aspekt definira mjesto oporezivanja kao državu članicu u kojoj će se obračunati i platiti PDV (ako se radi o prometu uslugama unutar EU-a) ili treću zemlju (ako se radi o prometu uslugama izvan EU-a). Antić (2009) zaključuje kako je pravilno utvrđivanje mjesta potrošnje usluge vrlo bitno kako bi se zadovoljilo načelo neutralnosti prilikom oporezivanja PDV-om na globalnoj razini, eliminiralo dvostruko (ne)oporezivanje i kako bi se ostvarila pravedna alokacija prihoda onoj državi u kojoj se i dogodila potrošnja. Problem oporezivanja javlja se kod direktne e-trgovine u kojoj se dobra ili usluge u potpunosti isporučuju putem interneta. Svaka usluga koja se isporučuje elektronički predstavlja izazov u oporezivanju. Kod takvih proizvoda i usluga koji se pružaju putem interneta ne postoji fizička adresa za isporuku, što stvara poteškoće poreznim vlastima, kao i dobavljačima jer mjesto potrošnje nije definirano (OECD, 2001).

### 3.1. Inicijative OECD-a u oporezivanju digitalne ekonomije

Digitalno tržište, zahvaljujući svojim prednostima poslovanja „online“, bez potrebe za fizičkom prisutnošću, može obavljati isporuke već idući dan bez potrebe kreiranja poslovnog nastana. Trenutačna međunarodna pravila oporezivanja djeluju tako da ako poduzeće

posluje u drugoj zemlji, tada će se ono oporezivati porezom na dobit u onoj jurisdikciji u kojoj ima stalnu poslovnu jedinicu. Upravo je ta stalna poslovna jedinica, oporeziva spona (tzv. „nexus“) u zemlji u kojoj poduzeće obavlja poslovanje na međunarodnoj razini (Beebe, 2019). OECD u udruženju sa skupinom država G20 i Europska unija na čelu s Europskom komisijom predlažu ključne inicijative i prijedloge kako postići pravednije oporezivanje digitalne ekonomije u direktnom i indirektnom oporezivanju.

Slika 1. Izazovi oporezivanja digitalne ekonomije



Izvor: izrada prema Europskoj komisiji, 2018.

Agresivno porezno planiranje multinacionalnih kompanija (MNK), premještanje dobiti, porezne prijevare, izbjegavanje plaćanja poreza i erozija porezne osnovice problemi su kojima se OECD intenzivno bavi od 2013. godine, a koji se jednom riječju zovu BEPS (engl. *base erosion and profit shifting*). Politički čelnici, civilno društvo i mediji diljem svijeta izrazili su zabrinutost zbog sve češćeg poreznog planiranja MNK-ova koji koriste praznine koje postoje u interakciji različitih poreznih sustava i tako umjetno smanjuju oporezivi dohodak ili preusmjeravaju dobit u jurisdikcije s niskim poreznim stopama (OECD, 2015a). Erozija porezne osnovice gleda se kao smanjenje broja društava i svote dobiti koju neka država ima pravo oporezivati (OECD, 2013). Ako poduzeće svoje sjedište alocira u drugu državu ili poduzme radnje kojom će omogućiti da ondje ostvaruje dobit (npr. putem alokacije intelektualnog vlasništva u drugu državu kako bi se naknada na autorska prava premjestila u drugu državu), onda se posljedično smanjuju prava oporezivanja prve države. Agresivno porezno planiranje Martinović (2015) definira kao premještanje dobiti iz porezne nadležnosti države ugovornice s visokim poreznim stopama u one države koje imaju nisku poreznu stopu („*safe tax heaven*“). Iako nema standardne definicije za termin porezni raj, OECD je 1998. godine definirao karakteristike koje upućuju na porezni raj. Ti kriteriji uključuju političku i ekonomsku stabilnost, nepostojanje trgovačkih kontrola, pozitivne zakone o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, efikasne zakone o trgovačkim društvima, dobre komunikacijske i transportne veze, banke, financijske stručnjake i profesionalnu podršku i optimalnu lokaciju (OECD, 1998).

OECD, u borbi protiv BEPS-ove prakse, 2013. godine prvi put izlazi u javnost s Akcijskim planom BEPS-a fokusirajući se na izazove oporezivanja digitalnih ekonomija. Akcijski plan sastoji se od 15 akcijskih mjera. Svaka mjera predstavlja zasebno neko područje djelovanja, pri čemu su sve usmjerene na „rupe“ i neusklađenosti međunarodnih poreznih sustava koje su multinacionalnim poduzećima u digitalnoj ekonomiji omogućavale premještanje dobiti daleko od mjesta gdje se ekonomska aktivnost odvija, kao i mjesta gdje se kreirala dodana vrijednost (OECD, 2018). Ovaj Akcijski plan identificira akcije potrebne za rješavanje BEPS-a, postavlja rokove za implementiranje akcija i utvrđuje potrebne resurse i metodologiju za provedbu akcija. Tri temeljna cilja Akcijskog plana OECD-a su:

1. ojačati koherentnost pravila oporezivanja dobiti na međunarodnoj razini
2. prilagoditi oporezivanje na temelju mjesta stvarne ekonomske aktivnosti
3. povećati transparentnost poreznih sustava (OECD, 2017a).

Akcijska mjera 1. OECD-a (2013) usmjerena je na izazove koje sa sobom nosi oporezivanje digitalne ekonomije i na problematiku vezanu uz trenutna međunarodna pravila oporezivanja, te adresira izazove i rizike BEPS-a u području indirektnog oporezivanja. Mobilnost krajnjeg potrošača, odnosno korisnika e-usluga postavlja izazove i rizike u kontekstu oporezivanja PDV-om, posebice u transakcijama B2C između krajnjeg potrošača i dobavljača iz druge zemlje. Mogućnost poduzetnika (pružatelja e-usluge) da s udaljene lokacije ostvaruje prodaju na prekograničnim tržištima uz minimalno sudjelovanje čovjeka stvara potencijalne prilike za ostvarenjem BEPS-a izbjegavanjem oporezivanja. Prvi izazov prilikom oporezivanja PDV-om proizlazi iz razvoja i brzog rasta e-trgovine, posebice prekogranične. Mnoge zemlje u svojim poreznim sustavima primjenjuju oslobođenja plaćanja PDV-a na uvoz robe male vrijednosti jer administrativni troškovi prilikom prikupljanja PDV-a često znaju nadići iznos PDV-a koji bi se prikupio na iznos robe. Problem koji se ovdje javlja jest nejednak položaj između domaćih dobavljača i inozemnih. Domaći su dobavljači, za razliku od inozemnih, prilikom prodaje robe male vrijednosti krajnjim potrošačima dužni u nadležnosti svoje jurisdikcije plaćati PDV. Rezultat se ne očituje samo u gubitku prihoda i konkurentskim pritiscima na domaće poduzetnike nego i u mogućnosti domaćih poduzetnika da lociraju ili presele svoju poslovnu aktivnost u „offshore“ jurisdikcije kako bi prodali robu male vrijednosti bez obveze plaćanja PDV-a. Ovakav scenarij također ostavlja i negativne utjecaje na domaću zaposlenost i prikupljene prihode od poreza (OECD, 2015a). Drugi izazov prilikom oporezivanja PDV-om također proizlazi iz snažnog razvoja prekogranične e-trgovine u transakcijama B2C u isporukama krajnjim potrošačima bez potrebe za fizičkom prisutnosti u zemlji potrošača. Postoje dva pristupa u oporezivanju PDV-om prekograničnih transakcija. Prvi jest da se oporezivanje PDV-om obavlja u zemlji u kojoj se nalazi pružatelj usluge, a drugi ondje gdje se nalazi krajnji potrošač. Ako se primjenjuje prvi princip, tada će pružatelj digitalne usluge naplatiti PDV na digitalnu uslugu u jurisdikciji u kojoj se on nalazi i po stopi koja se ondje primjenjuje. Ako jurisdikcija u kojoj se nalazi pružatelj usluge ne primjenjuje PDV ili ima stopu PDV-a koja je niža od stope u jurisdikciji u kojoj se nalazi potrošač, tada će se prikupiti manji iznos poreza na digitalnu uslugu te nijedan dio prihoda od PDV-a ne bi pripao jurisdikciji u kojoj se odvija finalna potrošnja.

BEPS se posebice pojavljuje na strani direktnog oporezivanja, a Akcijska mjera 1. prepoznaje izazove direktnog oporezivanja te traži način kako adekvatno adresirati problem oporezivanja dobiti poduzeća u digitalnoj ekonomiji. Projekt BEPS želi prilagoditi međunarodna pravila oporezivanja tako da izjednači mjesto gdje se dobit oporezuje s mjestom u kojem se stvarno odvija ekonomska aktivnost i kreira vrijednost. U poslovnim modelima digitalne ekonomije nerezidentno se poduzeće nalazi u interakciji s kupcima rezidentima na daljinu putem mrežne stranice, digitalne platforme ili neke druge digitalne tehnologije (npr. aplikacija na mobilnom uređaju) bez fizičke prisutnosti u zemlji gdje se nalazi potrošač. Zbog mogućnosti oslanjanja na nematerijalnu imovinu poduzeća sada sve više izbjegavaju lokalnu fizičku prisutnost. Kao što je već napomenuto, nerezidentna poduzeća dužna su plaćati porez na dobit u nekoj jurisdikciji jedino ako ondje imaju stalnu poslovnu jedinicu. Sukladno navedenom, ako nerezidentno poduzeće nema stalnu poslovnu jedinicu u zemlji

u kojoj se nalazi krajnji potrošač, onda ono neće biti ni oporezovano. Također dolazi i do problema dvostrukog oporezivanja, situacije kada različite države članice oporezuju istu dobit zbog različitih poreznih propisa. Poduzeća koja posluju u više od jedne države članice ovo svakako doživljavaju kao poreznu prepreku koja im stvara troškove te ih administrativno opterećuje.

Inkluzivni okvir OECD/G20 o eroziji porezne osnovice i premještanju dobiti, kao nadopuna Akcijskom planu BEPS-a, kreiran je 2020. godine te se sastoji od dvaju temeljnih stupova (engl. *Pillar one* i *Pillar two*). Inkluzivnim okvirom žele se riješiti porezni izazovi koji proizlaze iz sve veće digitalizacije gospodarstva (OECD, 2021). Dana 9. srpnja 2021. godine 132 zemlje i jurisdikcije pridružile su se novom planu koji se temelji na dvama stupovima kako bi se provela daljnja reforma međunarodnih pravila oporezivanja i da bi se osiguralo da MNK-ovi plaćaju pravedan dio porezne obveze bez obzira na to gdje posluju. Prvi stup stavlja fokus na alokaciju pravila oporezivanja i provodi reviziju „nexusa“ i postojećih pravila raspodjele dobiti, a drugi se stup bavi ostalim problemima BEPS-a te je usredotočen na globalni minimalni porez na dobit kojim bi se riješila neka pitanja vezana uz BEPS. Ovim Inkluzivnim okvirom kreiralo bi se povoljnije okruženje za investicije i gospodarski rast. Daljnje nepostojanje jedinstvenog konsenzusa oko međunarodnog oporezivanja dovelo bi do sve veće fragmentacije tržišta, porezne nesigurnosti, trgovinskih sporova i administrativnih troškova, što bi moglo na kraju dovesti do smanjenja globalnog BDP-a za više od 1 % (OECD, 2021).

### 3.1. Inicijative Europske komisije u oporezivanju digitalne ekonomije

Nastanak digitalnih ekonomija, razvoj e-trgovine i digitalnih poduzeća pred Europu uniju i Europsku komisiju stavio je velik izazov. Stoga je Europska unija 6. svibnja 2015. godine razvila dokument „Strategija jedinstvenog digitalnog tržišta za Europu“, u kojoj je kao jedno od svojih glavnih prioriteta predstavila Jedinstveno digitalno tržište – JDT (engl. *Digital Single Market*). Strategijom se želi stvoriti povoljna investicijska klima koja će omogućiti razvoj inovativnih poduzetnika, a osnovni cilj JDT-a jest raskidanje nacionalnih okvira i stvaranje jedinstvenog tržišta (Mijatović, 2016). S ciljem postizanja pravednog oporezivanja digitalnih aktivnosti u EU-u, Europska komisija je 21. rujna 2017. godine donijela Komunikaciju „Pravedan i učinkovit sustav oporezivanja u Europskoj uniji za jedinstveno digitalno tržište“, u kojoj se nalazi analiza izazova oporezivanja ostvarene dobiti trgovačkih društava u digitalnom gospodarstvu. U toj Komunikaciji Komisija predlaže dvije nove direktive: Prijedlog direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od određenih digitalnih usluga, te Prijedlog direktive Vijeća o utvrđivanju pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava od znatne digitalne prisutnosti. Ovim prijedlozima direktiva Komisija nastoji poreznim obveznicima osigurati usklađena i jedinstvena pravila oporezivanja na JDT-u te učiniti sustav otpornijim na agresivno porezno planiranje (Europska komisija, 2018b).

Komisija ovim prijedlogom direktive nastoji pružiti privremeno rješenje u oporezivanju digitalnih poslovnih modela kojim bi se generirali porezni prihodi za države članice dok se ne pronađe sveobuhvatno rješenje koje će prihvatiti i primjenjivati sve države članice. Direktivom o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge predlaže se privremeni porez, tj. porez na digitalne usluge. To je porez ciljanog područja primjene i njime se oporezuju

prihodi iz pružanja određenih digitalnih usluga koje karakterizira stvaranje vrijednosti od strane korisnika. Pri tome se oporezuju samo one usluge u kojima je doprinos i sudjelovanje korisnika ključni element za ona poduzeća koja obavljaju tu aktivnost i za njih predstavljaju temeljni izvor prihoda. Sama uloga korisnika u digitalnim poslovnim modela razlikuje se od uobičajene uloge kupca. Temeljna razlika odnosi se na mogućnost pružanja digitalnih usluga na daljinu gdje nije potrebna fizička prisutnost prodavatelja, tj. pružatelja usluge u jurisdikciji u kojoj se nalaze sami korisnici u kojoj oni kreiraju vrijednost. Upravo se ovdje stvara problem oporezivanja digitalne ekonomije, tj. digitalnih poslovnih modela i digitalnih usluga jer postoji razlika između mjesta u kojem se dobit oporezuje i mjesta na kojem se stvara vrijednost. Ono što se želi postići ovom direktivom jest da se oporezuju prihodi koji su ostvareni monetizacijom doprinosa korisnika, ali ne i njihovo sudjelovanje (Europska komisija, 2018a).

Drugi prijedlog koji Komisija predlaže u pravednijem oporezivanju digitalnih aktivnosti odnosi se na Direktivu o utvrđivanju pravila o oporezivanju dobiti ostvarene značajnom digitalnom aktivnošću. Postojeća porezna pravila ne zahvaćaju dio dobiti koji je ostvaren od digitalnih aktivnosti zbog čega dolazi do erozije porezne osnovice i značajnog gubitka poreznog prihoda država članica. Ovim prijedlogom omogućilo bi se državama članicama oporezivanje dobiti koja je ostvarena u njihovoj jurisdikciji neovisno o tome ima li trgovačko društvo stalnu poslovnu jedinicu na tom teritoriju. Ovakvim poreznim pravilima želi se izjednačiti porezni tretman tradicionalnih trgovačkih društava i trgovačkih društava koja se bave digitalnom aktivnošću (Mijatović, 2018). Po uzoru na djelovanje OECD-a, Europska komisija je u okviru oporezivanja dobiti poduzeća u digitalnoj ekonomiji donijela još jedan prijedlog 2011. godine i 2016. godine, tzv. zajedničku konsolidiranu osnovicu poreza na dobit (engl. *Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB*). Ona predstavlja sveobuhvatnu inicijativu čiji je cilj pravednije i učinkovitije oporezivanje, te ima snažan utjecaj na jačanje povezanosti između oporezivanja i mjesta kreiranja dobiti (Europska komisija, 2016). Primjenom ove mjere, rezidentnom bi poduzeću sva dobit koju je ostvarilo bila podložna oporezivanju s CCCTB-om bez obzira na to potječe li dobit ili ne iz države članice u kojoj ono ima prebivalište. Poduzeće koje nije rezident u državi članici podliježe oporezivanju CCCTB-om jedino ako na teritoriju neke države članice ima stalnu poslovnu jedinicu, pri čemu se oporezuje samo dobit koja se pripisuje stalnoj poslovnoj jedinici u državi članici (Europska komisija, 2016).

#### **4. ANALIZA PRIVREMENIH I PLANIRANIH RJEŠENJA U OPOREZIVANJU DIGITALNE EKONOMIJE**

Prepoznavši koliko je digitalna ekonomija rasprostranjena i koliko trenutačno postoji mogućnosti u izbjegavanju plaćanja poreznih obveza, države članice EU-a i OECD-a donijele su svoje vlastite prijedloge oporezivanja po uzoru na prijedloge koje su kreirale Europska komisija i OECD. Da je potrebno djelovanje u oporezivanju digitalne ekonomije, prepoznale su brojne države svijeta (iako još uvijek velik broj država nije poduzeo ništa). Problem u indirektnom oporezivanju jasno je definiran. Digitalna ekonomija ne poznaje fizičke granice i ne prepoznaje vrijednost koja je kreirana od korisnika digitalne usluge. Europska unija u prikupljanju poreza od krajnjeg potrošača primjenjuje model

registracije stranog pružatelja usluge kada on obavlja prodaju unutar EU-a. S takvim modelom slaže se i OECD, ali samo kao kratkoročnim rješenjem. Temeljni problem jest u tome što je stranim pružateljima usluga, tj. dobavljačima vrlo teško nametnuti obvezu plaćanja poreza jer ih je teško identificirati, jednako kao i kupce i njihovu lokaciju (Bezjak, 2012). Poseban problem javlja se u transakcijama B2C u prekograničnoj e-trgovini i postojećim poreznim pravilima. Mnoge zemlje prilagođavaju svoju politiku poreza na potrošnju kako bi osigurale da je e-trgovina uključena u poreznu osnovicu za poreze na dodanu vrijednost (PDV) i slične politike. Ovo je potez za povećanje učinkovitosti PDV-a i služit će za povećanje prihoda jer e-trgovina nastavlja rasti (Bunn, 2021). Globalno rješenje koje se toliko dugo iščekuje još uvijek nije u potpunosti kreirano. Zbog toga države počinju djelovati samostalno kako bi napokon ostvarivale veće porezne prihode. U nastavku je provedena analiza određenih privremenih rješenja u direktnom i indirektnom oporezivanju digitalne ekonomije u određenim zemljama članicama Europske unije i država članica OECD-a.

#### 4.1. Analiza primijenjenih/planiranih rješenja oporezivanja digitalnih usluga u određenim državama članicama EU-27

Određene zemlje EU-a odlučile su stati na kraj izbjegavanju plaćanja poreza od strane multinacionalnih kompanija i digitalnih poduzeća. Vlade država članica, shvativši koliko prihoda gube godišnje zbog agresivnog poreznog planiranja i, generalno, zbog još uvijek neobuhvaćene digitalne ekonomije u modernom poslovnom svijetu, odlučile su uvesti privremena rješenja u vidu poreza na digitalne usluge. Tim porezom oporezuje se dobit koju ostvare MNK-ovi, a koja ustvari reflektira vrijednost koju su kreirali njihovi korisnici digitalnih platformi (Cui, 2019). Tablica 3. prikazuje poreze na određene vrste digitalnih usluga na odabranom uzorku zemalja država članica EU-a.

**Tablica 3.:** Prikaz poreza na digitalne usluge u određenim državama članicama EU-27

Država članica	Stopa poreza	Porezna osnovica	Globalni prag prihoda (sukladno prijedlogu EU-a)	Prag prihoda zemlje	Status
Austrija	5 %	Prihodi ostvareni od „online“ oglašavanja putem digitalnih platformi ili bilo kojeg tipa softvera i mrežnog mjesta izrađena u Austriji	750 milijuna EUR	25 milijuna EUR	Primijenjena (na snazi od siječnja 2020.)
Belgija	3 %	Prihodi od prodaje korisničkih podataka	750 milijuna EUR	5 milijuna EUR	Na čekanju (nova vlada odlučila je pričekati globalno rješenje)

Država članica	Stopa poreza	Porezna osnovica	Globalni prag prihoda (sukladno prijedlogu EU-a)	Prag prihoda zemlje	Status
Češka	7 % s mogućnošću smanjenja na 5 %	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ciljno oglašavanje na digitalnim platformama</li> <li>• Korištenje digitalnih platformi</li> <li>• Pružanje korisničkih podataka</li> </ul>	750 milijuna EUR	100 milijuna CZK	Planirana (očekuje se do kraja 2021.)
Francuska	3 %	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pružanje digitalnog sučelja</li> <li>• Usluge oglašavanja na temelju korisničkih podataka</li> </ul>	750 milijuna EUR	25 milijuna EUR	Primijenjena (na snazi od siječnja 2019.)
Italija	3 %	Bruto prihodi ostvareni od: <ul style="list-style-type: none"> <li>• oglašavanja na digitalnom sučelju</li> <li>• multilateralnih digitalnih platformi koje omogućuju kupcima kupnju/prodaju robe i usluga</li> <li>• prijenosa korisničkih podataka skupljenih korištenjem digitalnih platformi</li> </ul>	750 milijuna EUR	5,5 milijuna EUR	Primijenjena (na snazi od siječnja 2020.)
Španjolska	3 %	Bruto prihod ostvaren od: <ul style="list-style-type: none"> <li>• usluga oglašavanja putem digitalnih platformi</li> <li>• usluge posredovanja putem interneta</li> <li>• prodaje korisničkih podataka</li> </ul>	750 milijuna EUR	3 milijuna EUR	Primijenjena (na snazi od siječnja 2021.)

Izvor: KPMG, „Oporezivanje digitalizirane ekonomije: sažetak razvoja“, 2021.

Austrija je odlučila poduzeti korake u rješavanju problema oporezivanja digitalnih poduzeća te je na nacionalnoj razini 1. siječnja 2020. godine počela primjenjivati privremeno rješenje, tj. digitalni porez na usluge „online“ oglašavanja. Usluge digitalnog oglašavanja oporezuju se digitalnim porezom ako i samo ako su pružene od strane austrijskih tvrtki koje pružaju usluge internetskog oglašavanja. Smatra se da su usluge internetskog oglašavanja pružane u zemlji ako su primljene na korisnikov uređaj koji ima domaću IP adresu. Mjesto na kojem se digitalna usluga internetskog oglašavanja pruža određuje se pomoću IP adrese ili drugih tehnologija za geolociranje uređaja (DiStG, 2020).



Zakon o digitalnom porezu iz 2020. (DiStG 2020) donosi definiciju davatelja internet-skog oglašavanja. Prema zakonu, to su tvrtke koje:

- pružaju ili doprinose uslugama internetskog oglašavanja uz naknadu
- unutar financijske godine imaju svjetski promet od najmanje 750 milijuna eura, te generiraju najmanje 25 milijuna eura prihoda od lokalne prodaje putem internetskog oglašavanja.

Stavak 2. Zakona o digitalnom porezu (2020) navodi što sve spada pod usluge internetskog oglašavanja, a to su: oglasi na digitalnom sučelju (*banner* oglašavanja), oglašavanja putem pretraživača i slične usluge. Stopa poreza iznosi 5 %, a porezna osnovica utvrđuje se na temelju naknade koju poduzeće za internetsko oglašavanje prima od korisnika usluge, pri čemu se obveza plaćanja porezne obveze umanjuje za troškove predujma drugih tvrtki za internetsko oglašavanje koje nisu dio njegove multinacionalne grupe tvrtki.

Zanimljiva činjenica u okviru ovog zakona (2020) jest što je austrijska vlada odlučila od ukupnog iznosa prikupljenog prihoda od digitalnog poreza godišnje izdvojiti 15 milijuna EUR za financiranje procesa digitalne transformacije austrijskih medijskih tvrtki.

Kod indirektnog oporezivanja, Austrija želi učiniti e-trgovinu, odnosno elektronička tržišta odgovornijima u naplati PDV-a. Cilj Austrije jest da se u e-trgovini ojača načelo odredišta po kojem se oporezivanje obavlja ondje gdje se pruža usluga krajnjem potrošaču. Austrija je od 1. lipnja 2021. godine donijela odluku da će sve „online“ narudžbe biti jednako oporezivane bez obzira na to otkud roba stiže. Na taj način Austrija želi zaštititi domaću ekonomiju. Do sada je u Austriji vrijedilo pravilo da se uvoz robe male vrijednosti iz trećih zemalja (do 22 EUR) ne oporezuju PDV-om, što je domaće poduzetnike stavljalo u nepovoljan položaj u odnosu na poduzeća iz drugih zemalja. Od sada, krajnji potrošač koji kupuje od poduzeća iz Austrije ili iz druge zemlje mora platiti PDV po stopi od 20 % na robu/usluge. Prodaja na daljinu unutar EU-a, kao i usluge koje se pružaju putem digitalnih platformi krajnjim potrošačima koji nisu porezni obveznici (odnosno fizičke osobe) u drugim državama članicama EU-a trebaju se oporezivati ondje gdje se roba isporučuje ili gdje korisnik digitalne usluge ima prebivalište (Merz, 2019).

Francuska je na području Europske unije prva započela s primjenom poreza na digitalne usluge. U siječnju 2019. godine uvela je tzv. porez „GAFA“ (Google, Amazon, Facebook, Apple). Porezna stopa iznosi 3 %, a oporezive digitalne usluge uključuju: ciljano oglašavanje, prodaju korisničkih podataka i usluge digitalnog posredovanja (Božičević, 2020). Poduzeća koja podliježu ovom porezu jesu poduzeća sa svjetskim prihodom od 750 milijuna EUR i poduzeća s ukupnim oporezivih prihodom od pružanja digitalnih usluga u Francuskoj iznad 25 milijuna EUR. Iz primjene ovog poreza izričito je isključena prodaja putem interneta i provizija za pružanje digitalnog sadržaja koji služe za kupnju ili prodaju, ali se kao porezni obveznici obuhvaćaju i nerezidentna poduzeća s ili bez stalne poslovne jedinice u Francuskoj (Simmons, 2020). Nadalje, Francuska je još 2003. godine kreirala, a 2004. godine uvela namet kojim je odlučila da će se opseg neizravnih poreza primjenjivati tako da obuhvaća „online“ usluge koje omogućavaju pristup filmovima i audiovizualnim sadržajima putem digitalnih platformi u zamjenu za naknadu koju plaća korisnik e-usluge (Europska komisija, 2018a). Nadalje, u 2016. godini opseg se još više povećao i obuhvaća usluge „online“ videozapisa koje se pružaju putem interneta bez naknade, ali koje se monetiziraju putem ciljnog oglašavanja. Ovakav je porez popularno nazvan „YouTube porez“.

Ovo je primarno porez koji se temelji na načelu odredišta, stoga su pružatelji, tj. dobavljači ovakvih digitalnih usluga dužni prijaviti i prikupiti porez ako ih pružaju korisnicima u Francuskoj.

Italija također staje na kraj s praksom BEPS-a kada je u pitanju oporezivanje MNK-ova i digitalnih poduzeća te uvodi porez na digitalne usluge, tzv. „Web Tax“ sa stopom od 3 %. Ovaj porez odnosi se na obavljanje usluga koje se pružaju uz pomoć elektroničkih sredstava, a pružaju ih i rezidentna i nerezidentna poduzeća talijanskim krajnjim potrošačima, a također se primjenjuje i na nerezidentna poduzeća sa stalnom poslovnom jedinicom u Italiji. Porez na digitalne usluge aplicira se na domaća poduzeća, ali i nerezidentna poduzeća s ukupnim prihodom u prethodnoj godini od barem 750 milijuna EUR i ukupnim prihodom od pružanja digitalnih usluga u Italiji od barem 5,5 milijuna EUR. Oporezuju se samo usluge koje se obavljaju elektroničkim putem, a definiraju se kao one usluge koje se isporučuju putem interneta i čija je priroda da se obavljaju potpuno automatski s minimalnom ljudskom intervencijom te ne opstaju bez ICT tehnologija. Dodatni kriterij za oporezivanje jest da bi neka transakcija bila predmet oporezivanja, pružatelj usluge, tj. poduzeće mora imati najmanje 3.000 transakcija godišnje. Ovaj porez nalazi se na snazi od 1. siječnja 2020. godine.

U 2019. godini, Italija je odlučila djelovati i na području oporezivanja e-trgovine prvenstveno u pogledu transakcija B2B implementirajući u svoje zakonodavstvo obvezu izvještavanja za digitalne platforme (vezano uz informacije o isporuci usluga putem digitalnih platformi kupcima iz Italije). Talijanske porezne vlasti izdale su 1. lipnja 2020. godine tzv. Okružnicu br. 13/E, kojom detaljnije pojašnjavaju obvezu izvještavanja za prodaju koja se ostvaruje na daljinu, odnosno e-trgovinu.

Europska unija donijela je 1. siječnja 2015. godine novu direktivu vezanu uz telekomunikacijske usluge (fiksne i mobilne telefonske usluge, telefaks, pristup internetu) i usluge radijskog i televizijskog emitiranja (radio i televizijski programi preko radijske ili televizijske mreže te prijenosi uživo preko interneta), prema kojoj isporučitelj koji pruža e-uslugu na teritoriju Unije, potrošačima koji nisu porezni obveznici sa sjedištem, prebivalištem ili uobičajenim boravištem, oporezuje uslugu PDV-om u državi članici potrošača, odnosno kupca. Republika Hrvatska kao punopravna članica EU-a uskladila je svoje zakonodavstvo s europskim te je u sustavu poreza na dodanu vrijednost, još 1. siječnja 2010. godine ukinula prednost koju su nerezidentni elektronički isporučitelji usluga imali u odnosu na domaće. Također, usklađivanjem zakonodavstva otklonjena je i mogućnost domaćih poduzetnika da promjenom svog sjedišta i registracijom u drugoj državi izbjegniju plaćanje PDV-a kada elektronički isporučuju usluge u Hrvatskoj (Bezjak, 2012). Kada poduzetnik iz Hrvatske pruža e-uslugu inozemnom poduzetniku, on ne mora obračunati PDV i obratno, kad prima uslugu koju mu je elektronički isporučio inozemni poduzetnik, mora obračunati PDV i platiti ga u Hrvatskoj (istodobno ga može odbiti kao pretporez). Uveden je i model registracije MOSS kad poduzeća iz trećih zemalja isporučuju e-usluge krajnjim potrošačima u EU-u, prema kojem se moraju registrirati za potrebe PDV-a u Hrvatskoj, a zbog dodatne pravne sigurnosti prodavatelji moraju imenovati poreznog zastupnika koji će obavljati poslove utvrđivanja i plaćanja poreza. S ovim promjenama u hrvatskom zakonu o PDV-u Hrvatska je osigurala načelo neutralnosti i ne utječe na odluke kupaca u vezi s odabirom načina kupnje (putem interneta ili na tradicionalan način) ili u vezi s odabirom domaćeg ili stranog dobavljača (Bezjak, 2012).

Kod direktnog oporezivanja, Republika Hrvatska nije napravila nikakav značajan iskorak. Neki zastupnici u Hrvatskom saboru pokušali su donijeti prijedloge Zakona o po-

rezu na digitalne usluge, ali su isti odbijeni. Vlada Republike Hrvatske je po pitanju oporezivanja digitalnih poduzeća odlučila ostati suzdržana i sačekati globalno rješenje koje se očekuje od OECD-a, a ako ga ne donese OECD, tada će pričekati sveobuhvatno rješenje koje će donijeti Europska komisija.

#### 4.2. Analiza primijenjenih/planiranih rješenja oporezivanja digitalnih usluga u odabranim zemljama OECD-a

OECD se trenutno sastoji od 35 zemalja članica i velik je broj tih zemalja članica ili primijenio ili planira poduzeti nešto po pitanju oporezivanja digitalnih poduzeća. Tablica 4. pokazuje samo neke od zemalja članica koje se uvele ili će uvesti porez na digitalne usluge.

**Tablica 4.:** Prikaz poreza na digitalne usluge u određenim državama OECD-a

Država članica	Stopa poreza	Porezna osnovica	Globalni prag prihoda	Prag prihoda zemlje	Status
Ujedinjeno Kraljevstvo	2 %	Prihodi od: <ul style="list-style-type: none"> <li>• korištenja društvenih mreža</li> <li>• korištenja mrežnih tražilica</li> <li>• korištenja „online“ „tržnice“</li> </ul>	500 milijuna funti	25 milijuna funti	Primijenjena (na snazi od 5. kolovoza 2020.)
Turska	7,5 %	Bruto prihodi od pružanja digitalnih usluga, kao što su: <ul style="list-style-type: none"> <li>• oglašavanje</li> <li>• pružanje digitalnih sadržaja na digitalnim platformama</li> </ul>	750 milijuna EUR	20.000.000,00 TYR (ekvivalentno 3,15 milijuna EUR)	Primijenjena (na snazi od 1. ožujka 2020)
Kanada	3 %	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Usluge posredovanja putem digitalnih platformi</li> <li>• Oglašavanje na temelju korisničkih podataka putem digitalnih platformi</li> </ul>	1 milijarda dolara	40 milijuna dolara	Planirana (očekuje se do u 2022..)
Poljska	1,5 %	Bruto prihod pružatelja digitalne usluge ostvaren od: <ul style="list-style-type: none"> <li>• pristupa audiovizualnim medijima</li> </ul>	-	-	Primijenjena (na snazi od 1. lipnja 2020.)
Latvija	3 %	Nije još definirano	Nije definirano	Nije definirano	Planirana

Izvor: izrada prema KPMG, „Oporezivanje digitalizirane ekonomije: sažetak razvoja“, 2021.

Ujedinjeno Kraljevstvo, kao bivša članica Europske unije, ali članica OECD-a, djeluje u području direktnog oporezivanja također putem poreza na digitalne usluge. Uveden je porez na digitalne usluge 5. kolovoza 2020. godine po stopi od 2 %. Porez se primjenjuje na prihode ostvarene od korištenja mrežnih tražilica, digitalnih platformi u vidu društvenih medija i internetske trgovine, odnosno na one digitalne usluge koje ostvaruju vrijednost od svojih korisnika iz Ujedinjenog Kraljevstva. Poduzeća koja su predmet oporezivanja jesu ona koja ostvaruju globalni prihod od digitalnih usluga iznad 500 milijuna funti i više od 25 milijuna funti prihoda ostvarenih od korisnika njihovih usluga u UK-u.

U listopadu 2020. godine, porezna uprava UK-a objavila je dokument o izmjeni tretmana PDV-a na inozemna dobra prodana krajnjim potrošačima koji je stupio na snagu 1. siječnja 2021. godine. Prema tom dokumentu, UK će prikupljati PDV na mjestu uvoza, a ne na mjestu prodaje za dobra čija vrijednost nije veća od 135 GBP.

Porezna uprava UK-a najavila je kako u trenutku provedbe Brexita nerezidenta poduzeća koja prodaju digitalne usluge više neće biti dio pojednostavljenog sustava naplate PDV-a koji je razvio EU, tzv. mehanizma MOSS (Mini One-Stop Shop). Kao posljedica Brexita, nerezidentna poduzeća koja prodaju digitalne usluge potrošačima u UK-u morat će se registrirati za potrebe PDV-a u UK-u. Poduzeća izvan EU-a koja su se registrirala u sustav MOSS UK-a radi prodaje svojih digitalnih usluga u EU-u sada će se zbog Brexita morati registrirati u sustav OSS neke druge države članice EU-a. Nadalje, od 1. prosinca 2020. PDV na digitalne publikacije u Ujedinjenom Kraljevstvu ima nultu poreznu stopu (Morris, Brown, 2021).

Turska 20. ožujka 2020. godine uvodi porez na digitalne usluge po stopi od 7,5 %, ali predsjednik države zadržava pravo promjene stope poreza te je može smanjiti na 1 % ili povećati na 15 %. Porez se primjenjuje na bruto prihod ostvaren od pružanja i upravljanja digitalnim uslugama, kao što su: oglašavanje, pružanje bilo kakvog digitalnog sadržaja na digitalnim platformama, uključujući i softver, aplikacije i programe, glazbu, videozapise, videoigrice. Od primjene ovog poreza bila bi isključena poduzeća koja imaju manje od 750 milijuna EUR globalnog prihoda i manje od 20.000.000,00 TYR (turskih lira).

Od 1. siječnja 2018. godine, Turska također zahtijeva od nerezidentnih poduzeća, tj. pružatelja digitalnih usluga koji pružaju digitalne usluge krajnjim potrošačima u Turskoj, da se registriraju na njezinu teritoriju za potrebe prikupljanja i naplate PDV-a. Naknade za elektroničke usluge koje podliježu oporezivanju turskim PDV-om uključuju: *streaming* videozapisa, glazbe i igrice, e-knjige, hosting mrežnih stranica, emitiranje putem televizije ili radija i digitalni podaci. U transakcijama B2B inozemno poduzeće koje prodaje e-usluge poslovnim subjektima koji su registrirani za PDV u Turskoj neće se morati registrirati za PDV. Umjesto toga, poduzeće u Turskoj koje je kupac e-usluge može prijaviti transakciju koristeći se spomenutim mehanizmom obrnute naplate kojim se obveza plaćanja PDV-a prebacuje s dobavljača na kupca.

Kanada kao članica OECD-a želi djelovati u oporezivanju digitalnih poduzeća i planira uvesti porez na digitalne usluge od 3 % u siječnju 2022. godine. Ovaj porez bio bi nalik porezu na digitalne usluge koje je uvela Francuska. Kanada ovaj porez shvaća kao porez koji će se primjenjivati na prihode koje su digitalna poduzeća ostvarila u digitalnoj ekonomiji. Porez bi se primjenjivao samo na usluge ciljanog oglašavanja i usluge posredovanja putem digitalnih platformi. Globalni prag prihoda poduzeća koje bi bilo porezni obveznik jest najmanje milijarda dolara, a na lokalnoj razini više od 40 milijuna dolara prihoda ostvarenih u Kanadi.

Kod indirektnog oporezivanja, kanadski Državni ured za reviziju (OAG) procijenio je kako je Kanada izgubila 169 milijuna CAD neizravnih poreza na stranim digitalnim proizvodima i uslugama prodanim u Kanadi u 2017. godini, što je dovelo do nelojalne konkurencije između stranih poduzeća i poduzeća sa sjedištem u Kanadi. Stoga Kanada donosi odluku sukladno kojoj se nerezidentna poduzeća koja prodaju digitalnu imovinu i usluge potrošačima u Kanadi moraju registrirati za prikupljanje PDV-a u Kanadi. Primjer je Netflix, koji se do sada nije smatrao poduzećem koje posluje u Kanadi te se nije trebao registrirati za potrebe PDV-a. Ovom promjenom u oporezivanju digitalnih usluga Netflix će se morati registrirati u Kanadi kako bi mogao prikupljati porez od krajnjih potrošača u Kanadi. Na taj će način Netflix biti ravnopravan s ostalim rezidentnim poduzećima koja pružaju usluge *streaminga*, a koja su dužna prikupljati PDV od svojih korisnika. Pritom su predmet oporezivanja samo transakcije B2C s krajnjim potrošačima, dok su B2B izuzete od oporezivanja PDV-om. Vrlo je bitno spomenuti da se za potrebe prikupljanja PDV-a registrirati moraju samo strana poduzeća koja imaju vrijednost ukupnih oporezivih transakcija iznad 30.000,00 CAD (u razdoblju od 12 mjeseci). Kada se probije taj prag, strano poduzeće dužno je registrirati se kod kanadskih poreznih vlasti te mora prikupljati PDV na transakciji prodaje krajnjim potrošačima koji se nalaze u Kanadi.

## 5. ZAKLJUČAK

Internet, ICT tehnologije, proces digitalne transformacije poslovanja i digitalizacija doveli su do stvaranja digitalnih poduzeća koja čine digitalnu ekonomiju. Danas se govori o elektroničkom poslovanju koje ima sasvim drugačija obilježja od tradicionalnih poduzeća. U digitalnoj ekonomiji izdvajaju se tri temeljna obilježja: oslanjanje na nematerijalnu imovinu, ključna uloga korisnika u kreiranju vrijednosti i nepostojanje fizičkih granica. Tako se razvila i elektronička trgovina koja putem digitalnih platformi spaja kupce i prodavatelje diljem svijeta bez potrebe za fizičkom prisutnošću. Zbog toga su se ekonomije svijeta našle pred velikim izazovom u pogledu oporezivanja digitalnih poduzeća i transakcija koje se odvijaju u prekograničnoj e-trgovini. Pravila oporezivanja dobiti poduzeća, kao i oporezivih transakcija nisu u skladu s današnjim načinom odvijanja poslovanja. Digitalna poduzeća pružaju digitalne usluge putem digitalnih platformi bez potrebe da osnivaju stalnu poslovnu jedinicu u svakoj zemlji gdje se nalazi njihovi potrošači. Nadalje, ne uzima se u obzir ni vrijednost koju korisnik digitalne usluge ima za poduzeće (putem mrežnog efekta). Međunarodno pravilo oporezivanja je do sada glasilo da se dobit nerezidentnog poduzeća oporezuje ondje gdje ono ima stalnu poslovnu jedinicu. Iz ovoga se može izvući temeljni problem oporezivanja digitalnih poduzeća, a to je kako oporezivati dobit koju poduzeće ostvaruje u različitim državama kada ono ni ne treba uspostaviti stalnu poslovnu jedinicu u svakoj od tih zemalja.

Osnovna inicijativa OECD-a u postizanju cilja pravednijeg oporezivanja digitalnih ekonomija kojom se osigurava jednaka tržišna utakmica za sve sudionike u pogledu oporezivanja jest akcijski plan BEPS-a s 15 akcijskih mjera i potencijalnih rješenja koja obuhvaćaju razna područja koja su se pokazala problematičnim prilikom oporezivanja dobiti poduzeća i prekogranične e-trgovine.

Osnovne inicijative Europske komisije u oporezivanju digitalne ekonomije očituju se u privremenom rješenju u obliku poreza na digitalne usluge kojim bi se oporezivali prihodi

poduzeća koji su ostvareni prodajom digitalnih usluga uz predloženu stopu od 3 %. Kod oporezivanja dobiti poduzeća, Europska komisija uvodi pojam znatne digitalne prisutnosti kao dodatku stalnoj poslovnoj jedinici i određuje temeljne pragove koje neko poduzeće treba ostvariti, a kao još jednu inicijativu u oporezivanju digitalne ekonomije, Europska komisija s ciljem učinkovitijeg oporezivanja predlaže tzv. zajedničku konsolidiranu osnovicu poreza na dobit (CCCTB), kojom bi se na efikasniji način povezalno mjesto kreiranja dobiti i mjesto oporezivanja dobiti.

Države članice EU-a i OECD-a, shvativši koliko prihoda značajno gube zbog prakse BEPS-a, samostalno uvode digitalne poreze po uzoru na prijedloge Europske komisije i OECD-a. Tako su u direktnom oporezivanju vodeće zemlje EU-a (Italija, Francuska, Austrija, Poljska...) i OECD-a (Kanada, Ujedinjeno Kraljevstvo...), kao i brojne druge uvele porez na digitalne usluge te su korigirale pravila kojima se oporezuju sve prekogranične transakcije PDV-om primjenom sustava registracije MOSS i OSS, koji pružateljima digitalnih usluga omogućuju jednostavnije prikupljanje PDV-a u svakoj državi članici u kojoj pružaju digitalne usluge.

Konačno, oporezivanje digitalne ekonomije već je duže vrijeme u fokusu nadležnih institucija vodećih za kreiranje politika oporezivanja, ali da bi se provela reforma oporezivanja, posebice dobiti poduzeća u EU-u, potreban je i angažman država članica. Radi se o vrlo kompleksnom izazovu, ali je potrebno što prije dovesti neki globalni konsenzus kako bi se napokon stalo na kraj praksi izbjegavanja plaćanja porezne obveze u digitalnoj ekonomiji.

## POPIS LITERATURE

1. Antić, D. (2009). Reforma sustava oporezivanja usluga u EU. *Pravo i porezi*, 2009 (11), str. 85-89.
2. Beebe, J. (2019). Recent Developments on the EU's Digital Tax Proposal. *Baker Institute Report*, 1.
3. Bezjak, I. (2012). Drugačiji modeli prikupljanja poreza u elektroničkoj trgovini. *Zagrebačka pravna revija*, 1(1), str. 81-106.
4. Bonnet, D. & Westerman, G. (2015). The best digital business models put evolution before revolution. *Harvard Business Review*, 20.
5. Božičević, M. (2020). *Novi izazovi oporezivanja u digitalnom gospodarstvu* (Doctoral dissertation, Josip Juraj Strossmayer University of Osijek. Faculty of Economics in Osijek).
6. Bunn, D. (2021). The European Commission and the Taxation of the Digital Economy. Dostupno na: <https://taxfoundation.org/european-commission-eu-digital-levy/>
7. Bunn, D. & Asen, E. (2020). International tax competitiveness Index. Dostupno na: <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/>
8. Cafuk, V. (2019). *Oporezivanje digitalne ekonomije unutar Europske Unije* (Doctoral dissertation, University of Zagreb. Faculty of Economics and Business. Department of Finance.).
9. Cui, W. (2019). The digital services tax: a conceptual defense. *Tax L. Rev.*, 73, str. 69.

10. Dhruva advisors llp (2015), The Source vs. Residence Conflict in the Digital Economy. Dostupno na: <https://dhruvaadvisors.com/insights/files/DigitalEconomy.pdf>
11. Europska komisija (2015), Komunikacija Komisije Europskom parlamentu i Vijeću o pravednom i učinkovitom sustavu oporezivanja dobiti poduzeća u Europskoj uniji: pet ključnih područja djelovanja, COM (2015) 302 final, preuzeto s: [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:5e1fd1b0-15b7-11e5-a342-01aa75ed71a1.0005.01/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:5e1fd1b0-15b7-11e5-a342-01aa75ed71a1.0005.01/DOC_1&format=PDF)
12. Europska komisija (2018a), Prijedlog direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od pružanja određenih digitalnih usluga, COM (2018) 147 final, preuzeto s: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>
13. Europska komisija (2018b), Komunikacija Komisije Europskom parlamentu i Vijeću „Pravedan i učinkovit sustav oporezivanja u Europskoj uniji za jedinstveno digitalno tržište”, COM(2017) 547 final, preuzeto s: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>
14. Europska komisija (2018c), Prijedlog direktive Vijeća o utvrđivanju pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava od znatne digitalne prisutnosti, COM (2018) 147 final, preuzeto s: [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d-33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0021.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d-33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0021.02/DOC_1&format=PDF)
15. Europska komisija (b.d.), Pravedno oporezivanje digitalne ekonomije, preuzeto 23. travnja 2021. s: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/fair-taxation-digital-economy\\_hr](https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_hr)
16. Hodžić, S. (2018). Tax administrative challenges of the digital economy: the Croatian experience. *eJTR*, 16, str. 762. Dostupno na: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>
17. Iacob, N., Simonelli, F. (2019), Taxing the digital economy, preuzeto 23. travnja 2021. s: <https://www.ceps.eu/taxing-the-digital-economy/>
18. ICAEW (2019), Digitalisation of tax: International perspectives, 2019 edition. Dostupno na: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/technology/thought-leadership/digital-tax.ashx?la=en>
19. Jakovac, P. (2012). Znanje kao ekonomski resurs: osvrt na ulogu i značaj znanja te intelektualnog kapitala u novoj ekonomiji znanje. *Tranzicija*, 14(29), str. 88-106.
20. KPMG, „Taxation of the digitalized economy: Developments summary“, 2021. Dostupno na: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>.
21. Lowry, S. (2019). Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis. *CRS Report*, (R45532).
22. Martinović, Ž. (2015). Ključne točke OECD-ova Akcijskog plana o eroziji porezne osnovice i alokaciji profita (Base Erosion and Profit Shifting–BEPS1). *Porezni vjesnik*, br. 10.
23. Merz, M. (2019). Austria: E-Commerce Package from January 2021. Dostupno na: <https://michaelamerz.org/2019/08/12/e-commerce-package-from-january-2021/>

24. Mijatović, N. Jedinstveno digitalno tržište unutar EU i PDV. *Pravo i porezi*, 2016(1), str. 3-12.
25. Milošević, N., Dobrota, M. & Barjaktarović Rakočević, S. (2018). Digital economy in Europe: Evaluation of countries' performances. *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta u Rijeci: časopis za ekonomsku teoriju i praksu*, 36(2), str. 861-880.
26. Morris, W., Brown, P. (2021.), Digital service taxes: Are they here to stay? , preuzeto 25. lipnja 2021. s: <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/digital-service-taxes.html>
27. OECD (1998.), *Harmful Tax Competition-An Emerging Global Issue*, Paris.
28. OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. Dostupno na: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>
29. OECD (2015a), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris.
30. OECD (2017a), *Inclusive Framework on BEPS, Progress Report July 2016- June 2017*, OECD Publishing, Paris.
31. OECD (2017b), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris. Dostupno na: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>
32. OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris.
33. OECD (2020), *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris. Dostupno na: [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf).
34. OECD. (2015b). *Addressing the tax challenges of the digital economy. Action 1-2015 Final Report.*
35. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2021), *Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy -July 2021*, OECD Publishing, Paris. Dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2020.pdf>
36. Olbert, M., & Spengel, C. (2017). International taxation in the digital economy: challenge accepted. *World tax journal*, 9(1), str. 3-46.
37. Qin, Z. & Qin, Z. (2009). *Introduction to E-commerce* (Vol. 2009). New York, NY: Springer.
38. Reis, J., Amorim, M., Melão, N. & Matos, P. (2018, March). Digital transformation: a literature review and guidelines for future research. In *World conference on information systems and technologies* (str. 411-421). Springer, Cham.
39. Rocha, Á., Adeli, H., Reis, L. P. & Costanzo, S. (Eds.). (2018). *Trends and Advances in Information Systems and Technologies: Volume 1* (Vol. 745). Springer.
40. Scupola, A. (2008). E-services: Definition, characteristics and taxonomy. *Journal of Electronic Commerce in Organizations*, 6(2), I.



41. Uljanić Škreblin, I. (2018). Novi prijedlozi Europske komisije za oporezivanje digitalne ekonomije, *Financije, pravo i porezi*, br. 9, str. 154-160.
42. UNCTAD, U. (2017). *World Investment Report 2017: investment and the digital economy*. In *United Nations Conference on Trade and Development, United Nations, Geneva*.
43. Zakon o digitalnom porezu, DiStG-BGBl. I, br. 99/2020, 2020.