

# Uloga Europske Unije i Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj u oporezivanju digitalne ekonomije

---

**Klemens, Adrijana**

**Master's thesis / Diplomski rad**

**2021**

*Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj:* **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

*Permanent link / Trajna poveznica:* <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:008822>

*Rights / Prava:* [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

*Download date / Datum preuzimanja:* **2025-02-23**



*Repository / Repozitorij:*

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



**Sveučilište u Zagrebu**  
**Ekonomski fakultet**  
**Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij**  
**Poslovna ekonomija – smjer Financije**

**ULOGA EUROPSKE UNIJE I**  
**ORGANIZACIJE ZA EKONOMSKU SURADNJU I RAZVOJ**  
**U OPOREZIVANJU DIGITALNE EKONOMIJE**

Diplomski rad

**Adrijana Klemens**

**Zagreb, rujan 2021.**

**Sveučilište u Zagrebu**

**Ekonomski fakultet**

**Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij**

**Poslovna ekonomija – smjer Financije**

**ULOGA EUROPSKE UNIJE I ORGANIZACIJE ZA  
EKONOMSKU SURADNJU I RAZVOJ U OPOREZIVANJU  
DIGITALNE EKONOMIJE**

**THE ROLE OF THE EUROPEAN UNION AND THE  
ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND  
DEVELOPMENT IN THE TAXATION OF THE DIGITAL  
ECONOMY**

Diplomski rad

**Adrijana Klemens**

**JMBAG studenta: 0067537674**

**Mentor: izv.prof. dr.sc. Maja Mihelja Žaja**

**Zagreb, rujan 2021.**

## SAŽETAK

Digitalna ekonomija kao produkt interneta i informacijsko-komunikacijskih tehnologija danas je postala imperativ moderne ekonomije. Pojam digitalne ekonomije danas je rasprostranjen diljem svijeta i najčešće se povezuje sa određenih pozitivnim promjenama kao što su načini obavljanja poslovnih aktivnosti, pojave novih poslovnih modela i pojava društvenih mreža koje su promijenile način odvijanja socijalnog života. Digitalna poduzeća koja su svjesna prednosti koje sa sobom donosi digitalna transformacija poslovanja, ostvarila su konkurentsku prednost naspram tradicionalnih industrijskih gospodarstava. S druge strane, 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. Sve ovo kreira mogućnosti BEPS prakse koja podrazumijeva eroziju porezne osnovice i premještanje dobiti u porezne oaze, odnosno agresivno porezno planiranje. Ovim problemima bavi se Europska Unija te Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) zajedno s skupinom zemalja G20. Prioritet im je kroz donošenje prijedloga i potencijalnih rješenja omogućiti pravedno i efikasno oporezivanje kojim bi digitalna poduzeća napokon sudjelovala u pravednom plaćanju porezne obveze sukladno dobiti koju stvarno ostvaruju.

**Ključne riječi:** digitalna ekonomija, digitalne usluge, oporezivanje, e-trgovina, BEPS

**Abstract:**

The digital economy as a product of the Internet and information and communication technologies has today become an imperative of the modern economy. The concept of digital economy is today widespread around the world and is most often associated with certain positive changes such as new ways of doing business activities, emergence of new business models and appearance of social networks that have changed the way social life takes place. Digital businesses that are aware of the benefits of digital transformation have gained big competitive advantage over traditional industrial economies. On the other side, the digital economy poses challenges to tax authorities in the context of direct and indirect taxation. International taxation rules that were 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 to a large number of consumers around the world without the need for a physical presence. The existing rules on taxation of corporate income are not applicable to digital companies because they do not distinguish the place of creating profit from the place where the profit will be taxed. All this creates the possibilities of BEPS practice, which implies the erosion of the tax base and profit shifting into tax heavens, known also as aggressive tax planning. These problems are being addressed by the European Union and the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) together with the countries G20. Their priority is to enable fair and efficient taxation through proposals and potential solution, by which digital companies would finally participate in the fair share of paying taxes that are in accordance with the profit they really make.

**Key words:** digital economy, digital services, taxation, e-commerce, BEPS

## **IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI**

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija.

Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog izvora te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava.

Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije korišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

---

(vlastoručni potpis studenta)

---

(mjesto i datum)

## **STATEMENT ON THE ACADEMIC INTEGRITY**

I hereby declare and confirm by my signature that the final thesis is the sole result of my own work based on my research and relies on the published literature, as shown in the listed notes and bibliography.

I declare that no part of the thesis has been written in an unauthorized manner, i.e., it is not transcribed from the non-cited work, and that no part of the thesis infringes any of the copyrights.

I also declare that no part of the thesis has been used for any other work in any other higher education, scientific or educational institution.

---

(personal signature of the student)

---

(place and date)

# SADRŽAJ

1. UVOD.....	1
1.1. Predmet i cilj rada.....	1
1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja.....	2
1.3. Sadržaj i struktura rada.....	2
2. POJMOVNO ODREĐENJE DIGITALNE EKONOMIJE.....	4
2.1. Osnovne značajke digitalne ekonomije.....	4
2.1.1 Povijesni razvoj digitalne ekonomije.....	4
2.1.2. Digitalna transformacija poslovanja.....	7
2.2. Razlike poslovnih modela industrijske naspram digitalne ekonomije.....	9
2.2.1. Gospodarski sektori zahvaćeni digitalizacijom.....	13
2.2.2. Vrste poslovnih modela digitalne ekonomije.....	14
2.2.3. Pojmovno određenje i vrste digitalnih usluga.....	16
2.3. Elektronička trgovina u digitalnoj ekonomiji.....	17
2.3.1. E-trgovina između poduzeća.....	20
2.3.2. E-trgovina između poduzeća i potrošača.....	20
2.4. Jedinствeno digitalno tržište Europske Unije.....	21
2.4.1. Koristi Jedinstvenog digitalnog tržišta Europske unije.....	22
2.4.2 Strategija Jedinstvenog digitalnog tržišta.....	22
3. CILJEVI I SMJERNICE OPOREZIVANJA U DIGITALNOJ EKONOMIJI.....	24
3.1. Ciljevi oporezivanja digitalne ekonomije.....	25
3.1.1. Generalni ciljevi.....	26
3.1.2. Specifični ciljevi.....	27
3.2. Osnovne smjernice u oporezivanju dobiti u digitalnoj ekonomiji.....	27
3.2.1. Načela oporezivanja dobiti u digitalnoj ekonomiji.....	28
3.2.2. Koncept stalne poslovne jedinice.....	29
3.2. Osnovne smjernice u oporezivanju elektroničke trgovine u digitalnoj ekonomiji.....	30
3.3.1 Oporezivanje e-trgovine u B2B transakcijama.....	31
3.3.2. Oporezivanje e-trgovine u B2C transakcijama.....	33
3.4. Sustavi oporezivanja elektroničke trgovine u digitalnoj ekonomiji.....	33
3.4.1. Sustav MOSS - Mini One Stop Shop.....	34
3.4.2. Sustav OSS – One Stop Shop.....	35
4. KLJUČNI IZAZOVI I INICIJATIVE U OPOREZIVANJU DIGITALNE EKONOMIJE	36

4.1. Inicijative OECD-a u oporezivanju digitalne ekonomije .....	37
4.1.1. Implementacija BEPS mjera u indirektnom oporezivanju .....	40
4.1.2. Implementacija BEPS mjera u direktnom oporezivanju .....	42
4.2. Inkluzivni okvir OECD-a .....	44
4.2.1. Prvi stup (Pillar One).....	44
4.2.2. Drugi stup (Pillar Two) .....	44
4.3. Inicijative Europske Komisije u oporezivanju digitalne ekonomije .....	45
4.3.1. Prijedlog Direktive o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge .....	46
4.3.2. Prijedlog Direktive o utvrđivanju pravila o oporezivanju dobiti.....	48
4.3.3. Zajednička konsolidirana osnovica poreza na dobit (CCCTB).....	49
5. ANALIZA PRIVREMENIH I PLANIRANIH RJEŠENJA NA ODABRANOM UZORKU ZEMALJA.....	51
5.1. Primijenjena/planirana rješenja u odabranim zemljama članicama EU .....	51
5.1.1. Republika Austrija.....	53
5.1.2. Francuska.....	54
5.1.3. Italija.....	55
5.1.4. Republika Hrvatska .....	55
5.2. Primijenjena i planirana rješenja u odabranim državama članicama OECD-a .....	56
5.2.1. Ujedinjeno Kraljevstvo.....	57
5.2.2. Turska .....	58
5.2.3. Kanada.....	59
6. ZAKLJUČAK.....	62
LITERATURA .....	64
POPIS SLIKA .....	69
POPIS GRAFIKONA .....	69
POPIS TABLICA.....	69
ŽIVOTOPIS .....	70



# 1. UVOD

## 1.1. Predmet i cilj rada

Globalno gospodarstvo danas bilježi konstantne promjene. Civilizacijski i gospodarski razvijamo se najbrže no ikad u povijesti. Ekonomije diljem svijeta svoje začetke temeljile su na tradicionalnoj industriji, tzv. „brick and mortar“ industrije koja podrazumijevaju fizičko mjesto prodaje gdje krajnji potrošači osobno kupuju proizvode. S napretkom svijeta, a posebno tehnologije, došlo je do razvoja interneta i informacijsko-komunikacijskih tehnologija koje su toliko napredovale da su kao takve prodrle u svaki segment naših života. Socijalni i društveni život se sve više odvija putem društvenih mreža (Facebook, Instagram, TikTok...), a poduzeća i multinacionalne kompanije prepoznale su prednost poslovanja putem interneta, te su premjestile svoje poslovanje u oblak, tj. na digitalne platforme. Jedna od ključnih elemenata digitalne ekonomije jest e-trgovina. E-trgovina dovela je do sve većeg broja usluga i proizvoda koji se nude putem digitalnih platformi, pa u tom kontekstu možemo govoriti o digitalnim uslugama koje se krajnjem potrošaču pružaju online, bez potrebe za njegovom fizičkom prisutnošću kao što je to slučaj kod tradicionalnih poslovnih modela što posljedično dovodi do promjena navika kupovine kod krajnjih potrošača.

Glavni problem nastaje u oporezivanju e-trgovine i dobiti poduzeća koja djeluju u okviru digitalne ekonomije. Međunarodna pravila oporezivanja dobiti trgovačkih društava kreirana su tijekom 20. stoljeća prvenstveno za tradicionalna poduzeća. Tada je bilo smisleno da se oporezivanje odvija prema načelu odredišta, odnosno tamo gdje se vrijednost i stvara. Ali, ako uzmemo u obzir da danas dominiraju digitalne kompanije koje obavljaju aktivnosti na daljinu, odnosno online, bez postojanja poslovnog nastana u drugoj zemlji, u kojoj nije potrebna fizička prisutnost i gdje korisnici kao krajnji potrošači imaju ključnu ulogu u kreiranju njihove vrijednosti, onda takav porezni okvir više nije adekvatan. U digitalnoj ekonomiji je vrlo teško definirati mjesto gdje se stvara vrijednost s obzirom na to da se ona kreira „online“ putem interneta. Samim time dolazi do razlike između mjesta kreiranja vrijednosti i mjesta oporezivanja dobiti.

Ovom problematikom posljednjih nekoliko godina intenzivno se bavi Europska Unija, tj. Europska 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). Naime, trenutno se odluke o oporezivanju i promjeni poreznih pravila, propisa i stopa

nalaze u nadležnosti nacionalnih Vlada. S toga nije začuđujuće to što svaka država članica ima svoja pravila oporezivanja zbog čega dolazi do nelojalne konkurencije i nepravedne tržišne utakmice koja koči gospodarski razvoj Europske Unije. Europska Komisija i OECD nastoje pronaći jedinstvena rješenja oporezivanja digitalne ekonomije koja bi bila primjenjiva globalno te u svim državama članicama EU, ali i izvan područja EU, sve s ciljem kako bi se omogućio održivi rast i razvoj te fer i korektan način oporezivanja dobiti digitalnih ekonomija.

Glavni ciljevi diplomskog rada su: 1) teorijski definirati pojam digitalne ekonomije i njen povijesni razvoj, navesti osnovne razlike između tradicionalnih i digitalnih poslovnih modela te navesti vrste digitalnih poslovnih modela, 2) definirati osnovne smjernice prilikom oporezivanja digitalne ekonomije i prikazati temeljne ciljeve oporezivanja digitalne ekonomije, 3) prikazati osnovna načela prilikom oporezivanja B2B i B2C transakcija u e-trgovini i naposljetku, 4) prikazati ključne izazove kao i potencijalna rješenja na kojima Europska Komisija i OECD intenzivno rade posljednjih deset godina u okviru BEPS paketa mjera, kreiranja CCCTB i određenih Direktiva s ciljem formiranja Jedinstvenog digitalnog tržišta Europske unije, te naposljetku 5) prikazati kako se države članice Europske Unije i države OECD-a bave pitanjem oporezivanja digitalne ekonomije i kako pristupaju ravnopravnijem oporezivanju unutar svojih granica kroz uvođenje digitalnih poreza.

## **1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja**

U radu su korištene znanstvene metode analize i sinteze, metoda indukcije i dedukcije, te metoda komparacije. 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 to područje. U svrhu pisanja rada, većinom se koristi literatura stranih autora u pogledu stručnih i znanstvenih radova i članaka, te brojne publikacije i izvješća Europske Komisije i OECD-a kao glavni izvori literature u analizi oporezivanja digitalne ekonomije. Koristiti će se i domaća literatura koja se odnosi na osvrte, radove i prijevode vezane uz problematiku rada.

## **1.3. Sadržaj i struktura rada**

Rad je podijeljen u šest glavnih cjelina. Druga cjelina je uvod u tematiku samog rada gdje se pojmovno određuje digitalna ekonomija. Prikazati će se osnovne značajke digitalnog tržišta, razlike u poslovnim modelima između industrijske i digitalne ekonomije. Također se u

drugom poglavlju definira pojam električne trgovine te Jedinstvenog digitalnog tržišta Europske Unije kao politički prioritet pomoću kojeg Europska Unija želi zadržati konkurentsku prednost u odnosu na svijet. Treće poglavlje upoznaje nas s ciljevima oporezivanja koji se dijele na generalne i specifične, zatim s temeljnim smjericama prilikom oporezivanja dobiti poduzeća i oporezivanja realnih transakcija u e-trgovini. Četvrta cjelina predstavlja ključne izazove s kojima se susreću Europska Komisija i OECD prilikom razvoja digitalne ekonomije te inicijative kojima nastoje riješiti problem direktnog i indirektnog oporezivanja. Peta cjelina uoči samog zaključka, na sistematiziran način donosi analizu privremenih rješenja (primijenjenih i planiranih) na odabranom uzroku zemalja Europske Unije i OECD-a. Šesta cjelina donosi zaključak u kojem se sažima sve navedeno u radu.

## **2. POJMOVNO ODREĐENJE DIGITALNE EKONOMIJE**

Ključnu ulogu u razvoju današnje digitalne ekonomije i elektroničkog poslovanja imala je digitalna tehnologija. 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. Danas, digitalnu tehnologiju promatramo kao fundamentalni resurs pomoću kojeg društvo i brojne ekonomije svijeta u konačnici opstaju i „dišu“. Nastanku digitalne ekonomije prethodila je digitalna revolucija, odnosno treća industrijska revolucija, a digitalna transformacija poslovanja je dovela 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.

### **2.1. Osnovne značajke digitalne ekonomije**

Izraz digitalna ekonomija ima fluidno 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, već predstavlja 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 se razvila temeljem digitalne revolucije i digitalne transformacije poslovanja. U nastavku se teorijski obrađuje povijesni razvoj digitalne ekonomije te pojam digitalne transformacije poslovanja koji su ustvari doveli do nastanka digitalnih gospodarstava koja danas ostvaruju sve veću dominaciju u globalnom gospodarstvu.

#### **2.1.1 Povijesni razvoj digitalne ekonomije**

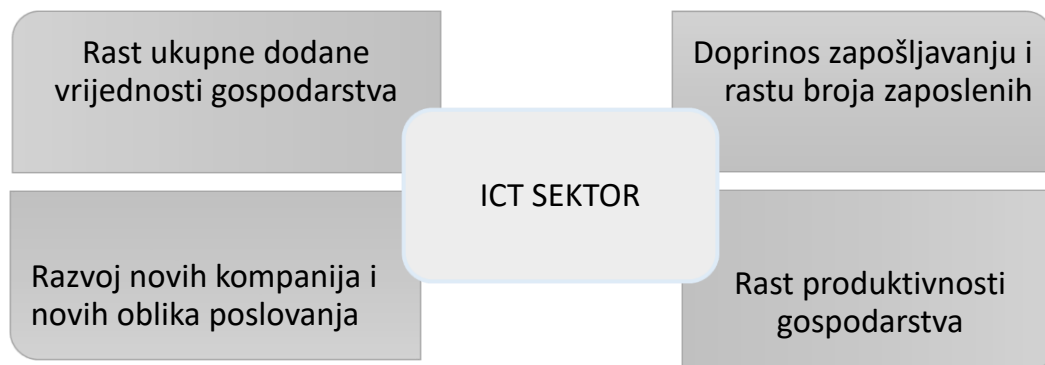
Digitalna revolucija, poznata kao i Treća industrijska revolucija, danas je postala imperativ egzistencije poduzetnika u suvremenom poslovanju. Treća industrijska revolucija koja je uzela svoj zamah 1980.-ih osim što je promijenila način odvijanja poslovanja, promijenila je i način pogleda na svijet, a u konačnici pogled na ljude i život. Nekoliko autora doprinijelo je razvoju teorijske podloge u razumijevanju treće industrijske revolucije. Treća industrijska revolucija (poznatija kao informacijska revolucija ili digitalna revolucija) vođena je

kombinacijom snage računalstva, telekomunikacija, novog načina emitiranja i objavljivanja – sve povezane globalnim optimizmom i fascinacijom njihovih potencijala (Fitzsimmon, 1994). Prema Troxleru (2013), treća industrijska revolucija karakterizirana je pristupačnim proizvodnim alatima koji su povezani s internetom. S druge strane, Anderson (2010) smatra kako je treću industrijsku revoluciju najbolje promatrati kao kombinaciju digitalne i osobne proizvodnje.

Veliki zamah u razvoju digitalne ekonomije nastupio je upravo pojavom interneta. Internet kao suvremeno sredstvo i kanal komunikacije označio je početak nove ere - digitalnog poslovanja. Internet dovodi do suvremenog koncepta poslovanja koji se uvelike razlikuje od tradicionalnog načina. Pojavu, razvoj i primjenu interneta prepoznale su multinacionalne kompanije kao resurs za povećanje konkurentskih prednosti i poslovnih performansi na globalnom tržištu. Internetom se omogućilo da se proizvodi i trguje bez da su poslovni partneri u doticaju. „Profilira se koncept elektroničkog poslovanja, elektroničke trgovine, virtualnog lanca opskrbe, Internet marketing i marketinški informacijski sustavi na internetu.“ (Ćuzović i Sokolov-Mladenović, 2014. prema Turban, McLean, Wetherbe, 2003).

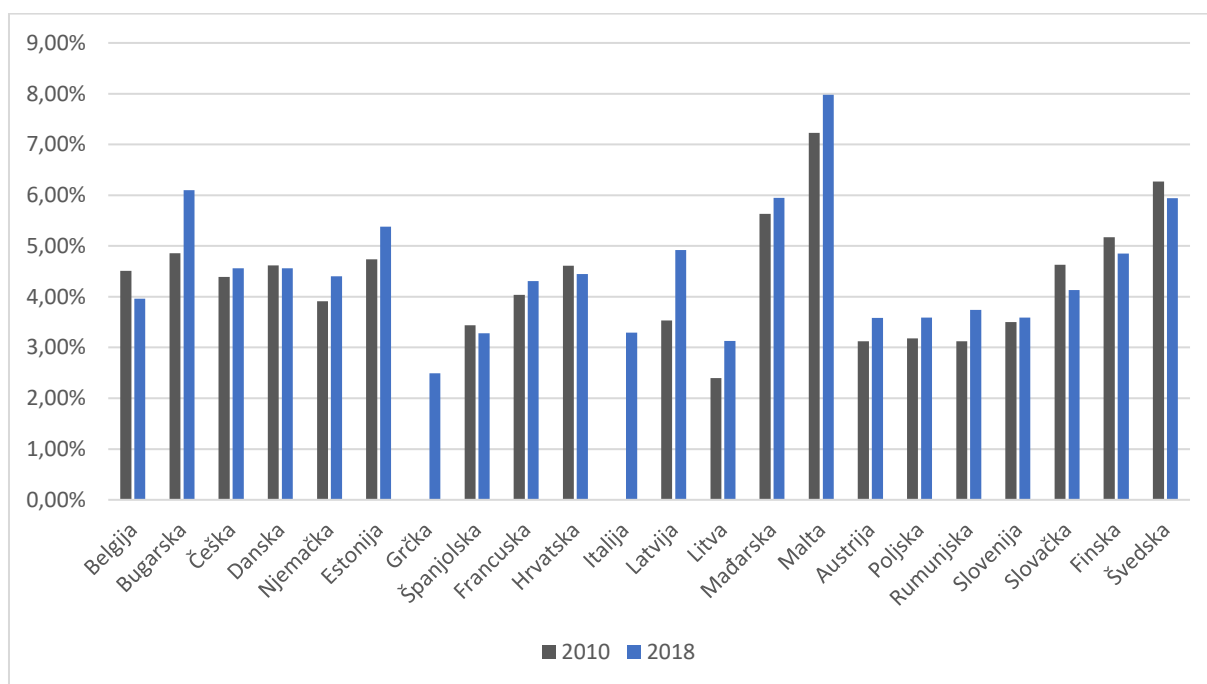
Uz internet, svakako je bitno spomenuti i važnost razvitka informacijsko-komunikacijskih tehnologija, tzv. ICT koje su integracijom u ekonomiju i društvo postale pokretači ekonomskog rasta i konkurentnosti. Razvitak ICT sektora i interneta, revolucionarno mijenja tehniku odvijanja međunarodne trgovine novih, ali i klasičnih proizvoda i usluga (Škuflić i Vlahinić-Dizdarević, 2003). OECD (2015a) definira aktivnosti ICT sektora kao proizvodnju dobara ili usluga primarno namijenjene ispunjavanju ili omogućavanju funkcije obrađivanja informacija i komunikacije elektroničkim sredstvima, uključujući prijenos i prikaz. ICT tvrtke su one koje proizvode opremu, software i usluge koje omogućuju te aktivnosti.

### Slika 1. Doprinos ICT sektora gospodarstvu



Izvor: izrada autora prema Kovačević, Z., Vuković, K. (2007): Industrija informacijsko- komunikacijske tehnologije (ICT) u hrvatskom gospodarstvu

### Grafikon 1. Udio ICT sektora u BDP-u država članica EU



Izvor: izrada autorice prema podacima s Eurostata, 2021.

\* za Portugal, Nizozemsku, Luxemburg, Cipar i Irsku podaci nisu dostupni, dok za Grčku i Italiju nisu dostupni podaci za 2010. godinu

Grafikon 1. prikazuje kretanje udjela ICT sektora u BDP-u država članica EU-27 u vremenskom razdoblju od 2010.-2018. godine. Prema posljednjim podacima, u 2018. godini Malta ima najveći udio ICT sektora u BDP-u s 7,98%. Slijede ju Mađarska s 5,95% i Švedska s 5,94%. Hrvatska je 2010. godine imala udio ICT sektora u BDP-u od 4,61%, a u razmaku

od osam godina bilježi minoran pad s postotkom od 4,45% BDP-a. Razvijeni ICT sektor je ključan za digitalizaciju poslovanja, držanje koraka s konkurencijom na globalnim tržištima te za uspostavljanje tehnološkog vodstva Europe. Potencijal rasta digitalne ekonomije kroz ICT sektor u konačnici će doprinijeti razvoju i rastu Europske Unije kao i ostalih globalnih gospodarstava..

ICT i internet (Milošević, Dobrota, Barjakatarović Rakočević, 2018. prema Meijers, 2014)

1. smanjuju troškove proizvodnje,
2. kreiraju i potiču širenje inovacija i novih ideja,
3. podržavaju znanje, dijeljenje i poboljšanje procesa istraživanja i razvoja (R&D)

Produkt interneta i ICT tehnologije je digitalna ekonomija (zvana još i Nova ekonomija, Internet ekonomija). Digitalna ekonomija nastala je transformacijom poslovnih procesa primjenom ICT tehnologija (OECD, 2015a). Atkinson (2000) digitalnu ekonomiju doživljava kao ekonomiju zasnovanu na znanju i na idejama, koja je ključ poboljšanja životnog standarda i stvaranja novih radnih mjesta u mjeri u kojoj se inovativne ideje i tehnološke promjene uključuju u proizvode, usluge i proizvodne procese. Termin Nova ekonomija uključuje poglede na sektore jedne nacionalne ekonomije koji se intenzivno koriste inovacijama i novim tehnologijama. Taj se novi koncept promišljanja primjenjuje na industrije čija ukupna proizvodnja, distribucija ili pružanje usluga i konačni uspjeh, znatno ovise o računalima, telekomunikacijama i internetu.

### **2.1.2. Digitalna transformacija 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 njenih elemenata rezultirali su heterogenim pristupom i orijentiranošću različitih autora na različite dijelove digitalne transformacije. Stoga se u nastavku dovode ključne definicije relevantnih autora ovog područja.

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

Autor(i)	Definicija
<p><b>Fitzgerald; McDonald and Rowsell-Jones</b></p>	<p>Korištenje novih digitalnih tehnologija, kao što su društvene mreže, mobilni, analitički ili ugrađeni uređaji, kako bi se omogućila znatna poboljšanja poslovanja poput unaprjeđenja 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.</p>
<p><b>Solis</b></p>	<p>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.</p>
<p><b>Collin; Gimpel and Röglinger; Kane</b></p>	<p>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.</p>
<p><b>Martin</b></p>	<p>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.</p>



---

**Westerman**

Digitalna transformacija je definirana kao upotreba tehnologije kako bi se radikalno poboljšale performanse ili doseg poduzetnika.

---

**Stolterman and Fors**

Digitalna transformacija je promjena koju digitalna tehnologija uzrokuje u svim aspektima ljudskog života ili na njih utječe.

---

Izvor: izrada autorice prema Rocha, Á., Adeli, H., Reis, L. P., & Costanzo, S. (Eds.). (2018). Trends and Advances in Information Systems and Technologies: Volume 1 (Vol. 745). Springer.

Na temelju svih ovih pojedinačnih definicija, digitalnu transformaciju promatramo kao 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).

## **2.2. Razlike poslovnih modela industrijske naspram digitalne ekonomije**

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. U nastavku se navode ključne specifičnosti i razlike digitalne u odnosu na tradicionalnu ekonomiju, tj. nove naspram stare ekonomije.

Tradicionalna ekonomija temelji se na tzv. masovnoj ekonomiji (Jakovac, 2012., prema Ajeti, 2003) te ju 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 veliki broj radnika, a ciljevi proizvodnje usmjereni su na ostvarenje visoke produktivnosti na način da se što brže i jeftinije proizvede fizički proizvod koristeći fizički rad. Sukladno

navedenome, uz rad i kapital, materijalna imovina je temeljni resurs tradicionalne ekonomije (Jakovac, 2012).

**Slika 2. Temeljne karakteristike tradicionalne ekonomije**



Izvor: izrada autorice prema Petrović, D. (2017). Poslovanje u digitalnoj ekonomiji (nova naspram stare ekonomije). ZBORNİK RADOVA UNIVERZITETA SINERGIJA, 18(3).

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 vrijednosti kroz veću kvalitetu, funkcionalnost te korisnost 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.

Detaljan opis i specifičnosti poslovnih modela digitalne ekonomije razradila je i Europska komisija (2018b). Prema njoj, specifične karakteristike digitalne ekonomije su:

### **1. Ograničena fizička prisutnost**

Poduzeća u digitalnoj ekonomiji mogu lako obavljati svoje djelatnosti na daljinu i zbog toga su vrlo aktivna u međunarodnoj trgovini. Prodaja se ostvaruje uz minimalnu fizičku prisutnost, a jednim klikom na računalu potrošač može naručiti i kupiti dobra i usluge iz cijelog svijeta što poduzećima omogućuje doseg do novih tržišta. Ovo posebno vrijedi za digitalne usluge pošto se pružanje usluge odvija bez ili uz minimalnu fizičku prisutnost.

## 2. **Razlike u kreiranju vrijednosti i „generacija“ indirektnih prihoda**

Važnost korisnika interneta je od velikog značaja, a ona se ostvaruje kroz pružanje osobnih podataka te drugih oblika doprinosa korisnika procesu proizvodnje. Sudjelovanje korisnika na nekoj mreži ili platformi kreira dodanu vrijednost. Za razliku od tradicionalnog lanca vrijednosti, gdje vrijednost kreira dobavljač dobra ili usluge, veliki dio vrijednosti ostvaren od korisnika digitalnih platformi stvaraju drugi korisnici. Pozitivan efekt koji korisnik dobra ili usluge ima na vrijednost za druge korisnike poznat je kao mrežni efekt, koji znači da se granična korisnost korištenja usluge povećava s brojem korisnika. Krajnji korisnik nije samo potrošač već on, aktivno ili pasivno, doprinosi kreiranju dodane vrijednosti. Potrošač može primati usluge besplatno, istovremeno pružajući podatke koji su vrijedni za poduzeće ili doprinosi toj usluzi kroz npr. prijenos sadržaja. Upravo zbog ovog dolazi do izazova u definiranju gdje i od koga je vrijednost stvorena. Prihodi u digitalnoj ekonomiji proizlaze iz dva izvora:

- ❖ izravnih plaćanja (pretplate ili transakcijske naknade)
- ❖ neizravnih plaćanja (stvaranjem vrijednosti u jednoj aktivnosti, npr. društvene mreže, web tražilice koja se kasnije monetizira kao input za drugu aktivnost kao što je prodaja oglasnih prostora na Internetu ili prijenos podataka)

## 3. **Važnost nematerijalne imovine**

Jedna od ključnih značajki nematerijalne imovine jest da ju je teško objektivno i pouzdano procijeniti, dok je s druge strane možemo gledati kao bitnu konkurentsku prednost u nekim poduzećima. Sve veću važnost nematerijalne imovine pokazuje sve značajniji jaz između knjigovodstvene i tržišne vrijednosti poduzeća od značajne digitalne prisutnosti. Procjenjuje se da je nematerijalna imovina najvećih digitalnih multinacionalnih kompanija u prosjeku 3 puta veća od ukupne knjigovodstvene vrijednosti kapitala tvrtke.

## 4. **Koncept „pobjednik uzima sve“**











Internet, računalstvo u oblaku, software i ostale moderne tehnologije omogućile su ulazak na nova tržišta uz minimalne troškove (Europska komisija, 2018b. prema Evans, Schmalensee, 2016.), dok digitalizacija i globalizacija doprinose razvoju koncepta „pobjednik uzima sve“ (Europska komisija, 2018. prema Veugelers, 2017). Digitalnim tržištima često dominira nekoliko velikih „zvjezdanih“ tvrtki. Današnji veliki igrači digitalne ekonomije su mlade tvrtke koje su kreirale nova tržišta i vrlo

brzo postale dominantne i globalno poznate (npr. Amazon, Google, Facebook, Netflix). Njihovu pojavu prati:

- ❖ volatilitnost na tržištu (brzo osvajanje i gubljenje tržišnog udjela),
- ❖ tendencija prema stvaranju monopola i oligopola
- ❖ važnost doprinosa korisnika za uspjeh poslovnih modela (Europska komisija, 2018. prema OECD, 2015a)

Digitalne MNK i start up-ovi ili temelje svoje poslovanje ili su striktno vezane internetom. Važnost digitalnih tvrtki u svijetu multinacionalnih kompanija raste rapidno. Digitalne MNK mogu se znatno lakše širiti na inozemna tržišta s manje imovine i manje zaposlenih u inozemstvu (UNCTAD, 2017).

**Tablica 2. Top 10 digitalnih kompanija u svijetu**





Rang	Naziv		Industrija
1		APPLE	Hardware
2		MICROSOFT	Software
3		SAMSUNG ELECTRONICS	Semikonduktori
4		ALPHABET	Računalne usluge
5		AT&T	Telekomunikacijske usluge
6		AMAZON	Internet prodaja
7		VERIZON COMMUNICATIONS	Telekomunikacijske usluge
8		CHINA MOBILE	Telekomunikacijske usluge
9		WALT DISNEY	Mediji i emitiranje
10		FACEBOOK	Računalne usluge


Izvor: izradila autorica prema Forbes, „Top 100 Digital Companies, ranking 2020. Dostupno na: <https://www.forbes.com/top-digital-companies/list/#tab:rank> (Pristupano: 25.03.2021)

### 2.2.1. Gospodarski sektori zahvaćeni digitalizacijom

Brojni sektori prepoznali su i iskoristili prednosti interneta i ICT tehnologija u svojem poslovanju. Na taj način smanjili su svoje troškove te proširili poslovanje na inozemna tržišta (OECD, 2015a). Primjerice, poduzeća koja se bave prodajom knjiga prije su to radila tradicionalno u trgovini, a sada putem online platforme prodaju e-knjige, ili npr. osiguravajuće kuće koje su police osiguranja prodavale u svojim prostorijama, sada obavljaju online prodaju i ponudu osiguranja putem vlastitih web stranica. U nastavku se navode sektori gospodarstva koji su se promijenili ili su u procesu transformacije zahvaljujući upotrebi interneta i ICT tehnologija te tako čine digitalnu ekonomiju (Europska Komisija, 2018b).

**Tablica 3. Gospodarski sektori zahvaćeni digitalizacijom i digitalnom transformacijom**

<p><b>Maloprodaja</b></p> 	<p>Digitalna ekonomija omogućila je poduzećima u maloprodaji da potrošači vrše online narudžbe, skupljanje i analizu podataka svojih potrošača, pružanje personaliziranih usluga te oglašavanje putem interneta.</p>
<p><b>Transport i Logistika</b></p> 	<p>Transformacija logističkog sektora zahvaćena digitalizacijom omogućila je praćenje vozila i tereta u zemlji i inozemstvu što u digitalnoj ekonomiji olakšava razvoj novih operativnih procesa („just in time“ isporuke).</p>
<p><b>Financijske usluge</b></p> 	<p>Banke, osiguravajuća društva i ostale financijske institucije sve više omogućavaju potrošačima da upravljaju svojim financijama, obavljaju transakcije i da pristupaju novim proizvodima online putem digitalnih platformi i aplikacija.</p>
<p><b>Manufaktura i Agrikultura</b></p> 	<p>Poslovanje u digitalnoj ekonomiji poboljšalo je dizajn i razvoj proizvoda, kao i sposobnost praćenja proizvodnog procesa u tvornicama te upravljanje robotima.</p>

<p style="text-align: center;"><b>Obrazovanje</b></p> 	<p>Digitalnom transformacijom i digitalizacijom, fakulteti, obrazovne institucije i ostali pružatelji usluga obrazovanja mogu nastavu i tečajeve obavljati online bez interakcije „licem u lice“, razvile su se digitalne učionice, e-dnevnici itd...</p>
<p style="text-align: center;"><b>Zdravstvo</b></p> 	<p>Digitalna ekonomija uvodi revoluciju i u zdravstveni sektor na način da omogućava postavljanje dijagnoza na daljinu do povećavanja učinkovitosti sustava i iskustava pacijenta kroz e-zdravstvene kartone, e-uputnica itd...</p>
<p style="text-align: center;"><b>Mediji (emitiranje=broadcasting)</b></p> 	<p>Digitalna ekonomija dramatično je promijenila i medijsku industriju, stvarajući nove puteve za isporuku sadržaja za tradicionalne medijske trtvke, omogućila je medijskim tvrtkama skupljanje i upotrebu podataka vezanih uz navike gledanja i preferencije gledatelja, sve u svrhu kako bi im se omogućilo bolje emitiranje.</p>

### 2.2.2. Vrste poslovnih modela digitalne ekonomije

Europska komisija (2018a) u svom izvješću navodi četiri temeljne vrste digitalnih poslovnih modela i njihovih karakteristika pomoću kojih digitalna ekonomija funkcionira.

**Tablica 4. Četiri vrste poslovnih modela digitalne ekonomije prema Europskoj Komisiji**

<p><b>1. Poslovni model digitalne platforme koja omogućuje pristup tržištu</b></p>	<p>Ovaj poslovni model korisnicima digitalne platforme nudi tržište koje djeluje kao posrednik spajajući ponudu i potražnju. Model obuhvaća dvije vrste usluga:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) platforma korisnicima nudi pristup tržištu u zamjenu za naknadu (pretplata ili naknada po transakciji)</li> <li>(ii) korisnici platforme međusobno između sebe nude usluge ili proizvode</li> </ul>
--	--

<p><b>2. Poslovni model oglašavanja</b></p>	<p>Model se oslanja na prihode od oglašavanja kroz ciljne marketinške poruke usmjerene prema potrošačima ili prodaju korisničkih podataka poslovnim programerima. Model obuhvaća dvije vrste usluga:</p> <p>(i) platforma koja omogućuje korisnicima besplatni pristup uslugama kao što su društvene mreže, web tražilice, web sadržaj u zamjenu za osobne podatke</p> <p>(ii) s druge strane, osobni podaci korisnika platforme koriste se za prodaju na ciljanim oglasnim prostorima interneta ili se prodaju oglašivačkim tvrtkama i ostalima.</p>
<p><b>3. Poslovni model digitalne platforme koja omogućuje pristup sadržaju/rješenjima</b></p>	<p>Ovaj model pokriva niz različitih digitalnih aktivnosti, uključujući mrežne medije, streaming 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 je u potpunosti digitalizirana.</p> <p>Model obuhvaća jednu uslugu:</p> <p>(i) platformu koja omogućuje korisnicima pristup sadržaju i rješenjima u zamjenu za naknadu, tj. pretplatu.</p>
<p><b>4. Poslovni model e-trgovine</b></p>	<p>Ovaj model podrazumijeva online aktivnosti maloprodaje. Roba se prodaje online putem web stranice, a nakon toga dostavlja se fizički. Prihodi se ostvaruju od prodaje robe.</p>

### 2.2.3. Pojmovno određenje i vrste digitalnih usluga

Nakon definiranja vrsta poslovnih modela digitalne ekonomije, potrebno je definirati pojam digitalnih usluga na kojima se temelje poslovni modeli digitalne ekonomije.

Digitalne usluge su prema Scupola (2008) usluge koje se proizvode, pružaju ili koriste kroz upotrebu 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 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 (Uljanić Škreblin, 2018, prema Europska komisija 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 web-mjesto ili internetska stranica;
- (c) usluge koje računalo automatski isporučuje putem interneta ili elektroničke mreže kao odgovor na primateljjev 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 s 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 paketi 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 ostalih obuhvaćaju: digitaliziran sadržaj knjiga ili drugih elektroničkih publikacija, pretplatu na mrežne novine i časopise,



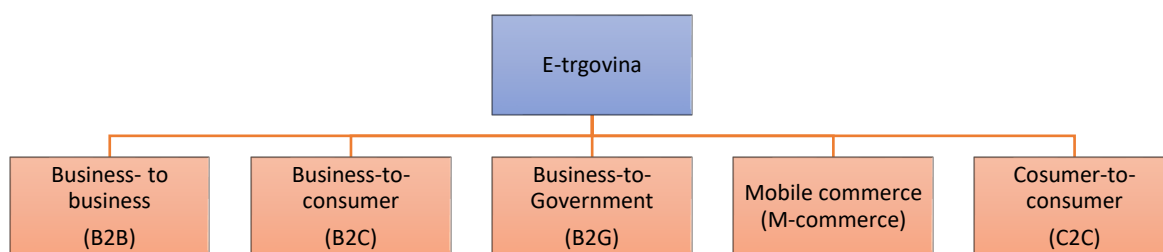
statistiku blogova i internetskih stranica, mrežne vijesti, ponudu prostora za oglašavanje, radne knjige koje učenici ispunjavaju na internetu te koje se ocjenjuju automatski, bez čovjekova posredovanja, pristup ili prijenos glazbe na računalu ili mobilne telefone, filmova, igara i dr.

### **2.3. Elektronička trgovina u digitalnoj ekonomiji**

Razvoj digitalne ekonomije i digitalnih poslovnih modela doveli su do transformacije trgovine koju poznajemo u tradicionalnom smislu. Razvila se elektronička trgovina (dalje: e-trgovina) kao jedna od ključnih determinanti digitalne ekonomije. Njenom razvoju doprinijela je digitalna transformacija i digitalizacija tradicionalne maloprodaje. Zahvaljujući tim procesima, maloprodaja se više ne veže samo uz fizičko mjesto prodaje, već se odvija putem internetske platforme, spajajući tako širok krug kupaca i poduzeća unutar i van granica matične države (tzv. prekogranična e-trgovina). Sve više poduzeća koristi digitalne platforme i digitalne tehnologije te na taj način pruža usluge, razmjenjuje iskustva i obavlja osnovnu djelatnost, a sve to u konačnici rezultira stvaranjem novih kanala interakcije s potrošačima kao i novih načina za efikasnije korištenje resursa (Burić, 2020., prema Hanninen i sur., 2018). Radna skupina OECD-a definira e-trgovinu kao prodaju ili kupnju dobara i usluga, koje se obavljaju preko digitalnih platformi, metodama koje su dizajnirane specifično za svrhu primanja ili obavljanja kupnje (OECD, 2015a).

E-trgovina se prema Zheng (2009) odnosi na brojne online komercijalne aktivnosti fokusirajući se na razmjenu robe i usluga elektroničkim putem posebno putem interneta od strane poduzeća, tvornica, poduzetnika i potrošača. E-trgovina se dijeli na direktnu i indirektnu. Indirektnom e-trgovinom smatramo kada npr. kupac putem web stranice naručuje proizvod, koji mu se potom tradicionalnim kanalima kao što je pošta dostavlja na njegovu adresu u materijalnom obliku. S druge strane, direktna e-trgovina je ona koja se u potpunosti ostvaruje putem interneta, gdje se proizvodi i usluge pružaju elektroničkim putem (OECD, 2015b). Platforme e-trgovine povezuju kupce i prodavače koji su geografski raspršeni te im omogućuju trgovanje na daljinu (OECD, 2020).

### Slika 3. Vrste e-trgovine



Izvor: izrada autorice prema Gupta, A. (2014). E-Commerce: Role of E-Commerce in today's business. International Journal of Computing and Corporate Research, 4(1), 1-8.

Gupta (2014) ističe kako e-trgovina i e-poslovanje nisu sinonimi. U e-trgovini, ICT tehnologije koriste se u transakcijama između poduzeća/organizacija (business to business transakcije) te u transakcijama između poduzeća i potrošača (business to consumer transakcije). E-poslovanje, s druge strane, podrazumijeva korištenje ICT tehnologija za unapređenje poslovanja poduzetnika. To uključuje bilo koji proces koji poslovna organizacija (profitna, neprofitna ili vladina) provodi putem računala i digitalnih platformi.

UNCTAD (2020) na temelju analize i procjene financijskih izvještaja navodi vodeća poduzeća u e-trgovini u 2020. godini prema njihovoj tržišnoj vrijednosti.

**Tablica 5. Top 13 poduzeća u e-trgovini u 2020.**

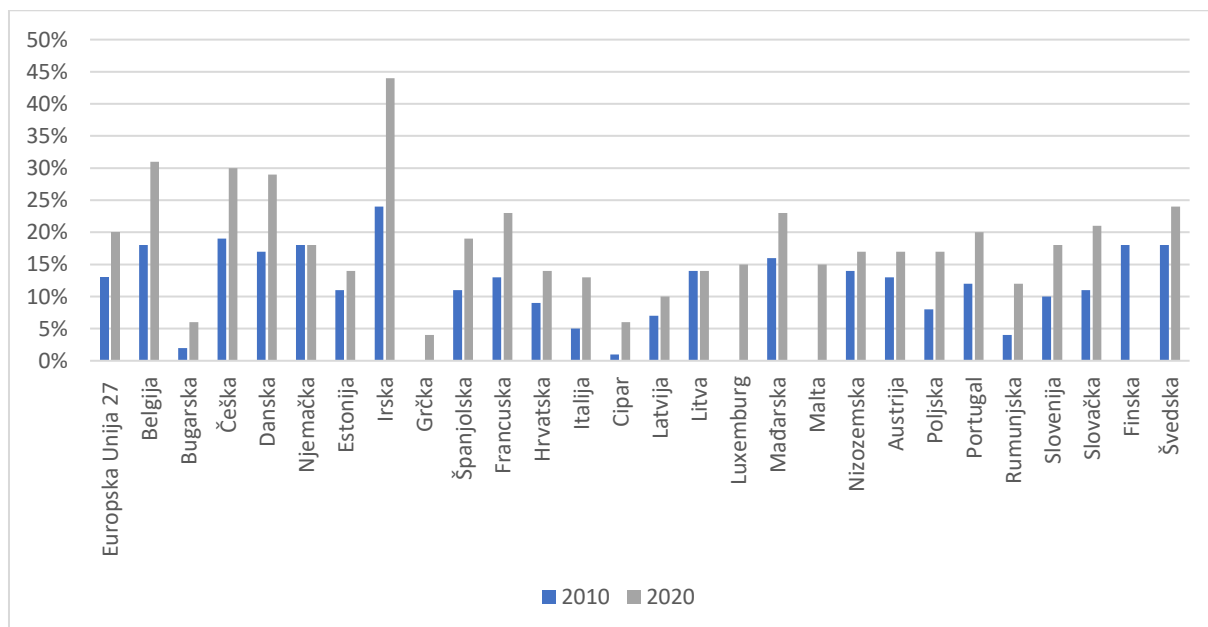
Rang	Kompanija	Država	Tržišna vrijednost ( u bilijunima \$)			Δ tržišne vrijednosti (u %)	
			2018	2019	2020	2018- 2019	2019- 2020
1	Alibaba	Kina	866	954	1,145	10.2	20.1
2	Amazon	USA	344	417	575	21.0	38.0
3	JD.com	Kina	253	302	379	19.1	25.4
4	Pinduoduo	Kina	71	146	242	104.4	65.9
5	Shopify	Kanada	41	61	120	48.7	95.6
6	eBay	USA	90	86	100	-4.8	17.0
7	Meituan	Kina	43	57	71	33.0	24.6
8	Walmart	USA	25	37	64	47.0	72.4
9	Uber	USA	50	65	58	30.5	-10.9
10	Rakuten	Japan	30	34	42	13.6	24.2

<b>11</b>	<b>Expedia</b>	USA	100	108	37	8.2	-65.9
<b>12</b>	<b>Booking Holdings</b>	USA	93	96	35	4.0	-63.3
<b>13</b>	<b>Airbnb</b>	USA	29	38	24	29.3	-37.1
	<b>UKUPNO</b>		<b>2,035</b>	<b>2,399</b>	<b>2,890</b>	<b>17,9</b>	<b>20,5</b>

Izvor: izrada autora prema UNCTAD, 2021. Dostupno na: [https://unctad.org/system/files/officialdocument/tn\\_unctad\\_ict4d18\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/officialdocument/tn_unctad_ict4d18_en.pdf) (pristupano: 23.04.2021)

Ukupna tržišna vrijednost za top 13 poduzeća u e-trgovini u B2C transakcijama porasla su na 20,5 % u 2020. godini, odnosno za 2,6% u odnosu na 2019. godinu (17,9%). Sveukupno gledajući, tržišna vrijednost poduzeća u B2C transakcijama iznosi 2,9 trilijuna \$. UNCTAD (2020) procjenjuje da je globalna vrijednost e-trgovine u B2B i B2C transakcijama dostigla gotovo 26,7 trilijuna \$ u 2019. godini. Procijenjena vrijednost B2B transakcija, gledajući globalno, iznosila je 21.8 trilijuna \$, što čini 82% cjelokupne e-trgovine, uključujući online prodaju putem digitalnih platformi te razmjenu elektroničkih podataka. S druge strane, B2C transakcije se procjenjuju na 4.9 trilijuna \$ u 2019., s porastom od 11% u odnosu na 2018. Top tri zemlje u B2C transakcijama su Kina, Sjedinjene Američke Države i Ujedinjeno Kraljevstvo.

**Grafikon 2. Udio prodaje poduzeća u e-trgovini u razdoblju od 2010-2020 (u %)**



Izvor: izrada autorice prema podacima Eurostata, 2021.

\*podaci za Grčku, Luxemburg, Maltu i Finsku nisu dostupni

Prema podacima s Eurostata, udio prodaje poduzeća država članica Europske unije također pokazuje pozitivan trend rasta e-trgovine. U razmaku od 10 godina, e-trgovina sve više

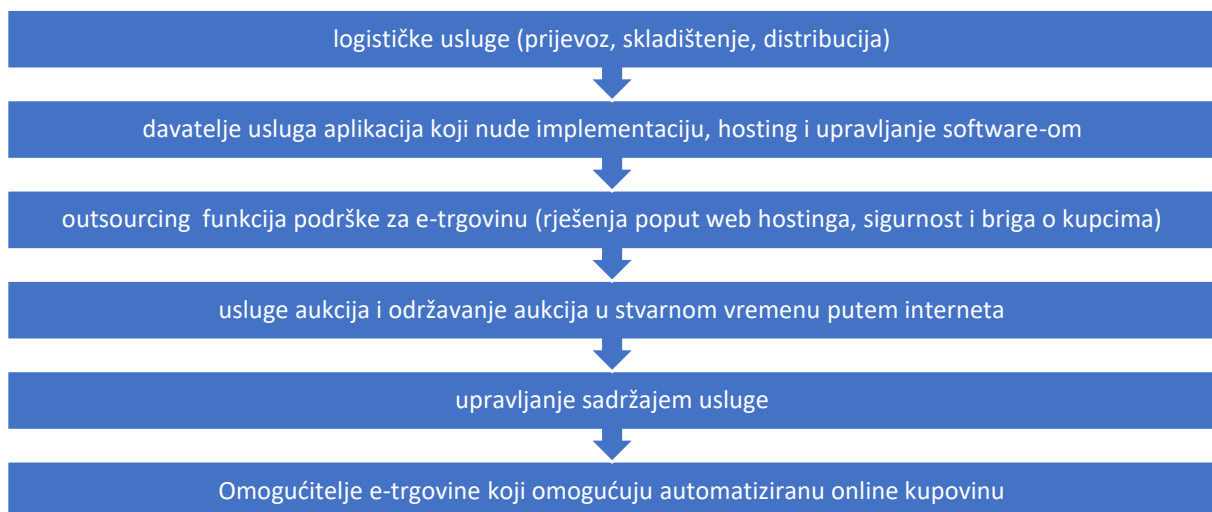
dominira u odnosu na maloprodaju, posebice u razdoblju globalne pandemije uzrokovane virusom COVID-19. Na razini EU-27 bilježimo rast udjela prodaje u e-trgovini za 7% (2010. iznosila je 13%, a 2020. iznosi 20%), dok među državama s najvećim rastom možemo izdvojiti Irsku ( 24% u 2010., 44% u 2020.), Belgiju (18 % u 2010., 31 % u 2020.) te Češku ( s 19% u 2010., te 30% u 2020.) U Hrvatskoj 2010. prodaja putem interneta iznosila je 9%, a u 2020. 14% što je ekvivalentno porastu prodaje putem interneta od 5%.

### 2.3.1. E-trgovina između poduzeća

E-trgovina između poduzeća odnosi se na B2B transakcije (business-to-business). Odnosno, e-trgovina između dva poduzeća odnosi se na transakcije u kojima jedno poduzeće prodaje proizvod ili uslugu, a drugo poduzeće kupuje (OECD, 2011). U B2B transakcijama digitalne usluge i proizvodi su kreirani prema potrebama kupaca u svrhu olakšanja njihovih korporativnih procesa, tj. B2B e-trgovina je čista digitalna trgovina koja je usmjerena prema poduzećima umjesto prema privatnim potrošačima.

Također, B2B uključuje pružanje dobara i usluga drugim poduzećima, što je između ostalog vidljivo na slici 5 (OECD,2015b):

**Slika 4. Vrste usluga u B2B transakcijama**



### 2.3.2. E-trgovina između poduzeća i potrošača

E-trgovina između poduzeća i potrošača temelji se na modelu s B2C transakcijama (business-to-consumer). Dobra i usluge prodane putem B2C poslovnih modela mogu biti materijalna (npr. CD s glazbom) ili nematerijalna, odnosno potrošači ih mogu primiti u elektroničkom

obliku. Digitalizacijom informacija, kao što su tekst, zvuk, slike, sve veći broj dobara i usluga se potrošačima koji su značajno udaljeni od mjesta gdje se nalazi prodavatelj može isporučiti putem digitalnih platformi (OECD, 2015b). U ovom modelu, e-trgovina se odvija online između prodavatelja koji nemaju fizičku trgovinu i nisu fizički prisutni prilikom procesa prodaje i krajnjeg potrošača. Umjesto „brick and mortar“ poslovanja koje podrazumijeva trgovinu, fizički proizvod i angažman prodavatelja prilikom prodaje dobra ili uslugu krajnjem potrošaču, ovdje imamo tzv. „click and mortar“ poslovanje, odnosno poslovanje s online prodajom. Prema Gupta (2014), e-trgovina koja se odvija na temelju B2C transakcija:

1. smanjuje transakcijske troškove (posebice troškove pretraživanja) kroz povećanje pristupa informacijama potrošačima, omogućavanjem potrošačima da pronađu najkonkurentniju cijenu za određeni proizvod ili uslugu;
2. smanjuje barijere prilikom ulaska na tržište što se objašnjava činjenicom da je trošak postavljanja i održavanja web stranice mnogo jeftinije nego uspostavljanje „brick and mortar“ modela poslovanja poduzeća.

#### **2.4. Jedinstveno digitalno tržište Europske Unije**

Nastanak digitalnih ekonomija, razvoj e-trgovine i digitalnih poduzeća pred Europsku uniju i Europsku komisiju stavio je veliki izazov. Stoga je Europska Unija 6. svibnja 2015. razvila dokument *'Strategija za Zajedničko digitalno tržište za Europu'* u kojoj je kao jedno od svojih glavnih prioriteta predstavila Jedinstveno digitalno tržište (Digital Single Market, dalje: JDT). Strategijom se želi stvoriti povoljna investicijska klima koja će omogućiti razvijanje inovativnih poduzetnika, a osnovni cilj JDT-a je raskidanje nacionalnih okvira i stvaranje jedinstvenog tržišta, umjesto 27 zasebnih nacionalnih tržišta (Mijatović, 2016).

JDT definira se kao ono tržište na kojem je osigurano slobodno kretanje robe, usluga i kapitala, a pojedinci i poduzeća mogu neometano pristupati aktivnostima na internetu, te ih pri tome koristiti i obavljati u uvjetima poštenog tržišnog natjecanja i uz visoku razinu zaštite potrošača i osobnih podataka, bez obzira na državljanstvo ili mjesto boravišta (Bodiroga-Vukobrat, Martinović, 2019., prema Europska komisija, 2015). Implementacija JDT-a osigurati će da Europa zadrži poziciju jednog od svjetskog lidera u digitalnoj ekonomiji pomažući europskim tvrtkama da globalnu rastu. JDT je jedan od 10 političkih prioriteta Europske komisije. Smatra se da bi JDT godišnje mogao donijeti 415 milijardi EUR europskom gospodarstvu, uz otvaranje na stotine tisuća novih radnih mjesta. Također,

strategija JDT-a za cilj ima pružanje digitalnih mogućnosti za ljude i tvrtke na europskom tržištu od preko 500 milijuna potrošača EU (Europska komisija, 2015).

#### **2.4.1. Koristi Jedinственog digitalnog tržišta Europske unije**

Potpuno i pouzdano JDT sa sobom donosi brojne koristi koje se očituju najviše u pogledu e-trgovine kao jedna od ključnih elemenata JDT-a. E-trgovina pruža veći izbor potrošačima i time postiže ekonomiju razmjera. Prekogranična e-trgovina omogućuje građanima i poduzećima Europske unije da uživaju u širokoj paleti proizvoda i usluga te nižim cijenama koje su posljedica veće cjenovne konkurencije. Posljedično, BDP Europske unije raste (niže cijene vode većoj kupovnoj moći i povećanju potražnje za dobrima i uslugama), povećava se kvaliteta života i životni standard građana (Duch-Brown, Martens, 2014, prema Europska komisija, 2015). Istraživanje o benefitima koje potrošači ostvaruju od e-trgovine bazirajući se primarno na kućanstvima, koje su proveli Duch-Brown i Martens (2014) pokazalo je da će e-trgovina povećati blagostanje potrošača za gotovo 15%, a daljnje korištenje e-trgovine moglo bi povećati životni standard potrošača za još dodatnih 0.03% BDP-a Europske unije.

Koristi od prekogranične e-trgovine poduzeća ostvaruju kroz ekonomiju razmjera koja smanjuje troškove, povećava efikasnost, promovira konkurentnost što u konačnici poboljšava produktivnost i poslovne performanse poduzeća (Europska komisija, 2015). Procjena ukupnog povećanja blagostanja potrošača u e-trgovini zahvaljujući većem izboru dobara i usluga na JDT-u iznosi preko 200 milijardi EUR pri čemu 2/3 tih prihoda proizlazi iz većeg izbora na „online“ tržištu (Europska komisija, 2015).

#### **2.4.2 Strategija Jedinственog digitalnog tržišta**

Strategija JDT-a i njena implementacija sagledava se sa stajališta potrošača. Kako bi se povećalo povjerenje potrošača u prekograničnu e-trgovinu, na razini EU je potrebno definirati i uspostaviti tzv. dostavna mjesta. U prijevodu, potrebno je formirati pravni okvir koji će smanjiti diskriminaciju potrošača i poduzetnika koji u drugim državama članicama putem interneta kupuju dobra ili (sadržaj) usluge.

Strategija JDT-a (Mijatović, 2016) se zasniva na tri stupa:

- 1 STUP: bolji online pristup potrošača i poduzetnika digitalnim dobrima i uslugama diljem Europe (potrebno je ukloniti velike razlike između online i offline okruženja)

2 STUP: stvaranje povoljnih uvjeta i mogućnosti djelovanja za digitalno umrežavanje i razvoj inovativnih usluga (odnosi se na kvalitetnu, pouzdanu i sigurnu infrastrukturu, prikladne sadržaje koji će kroz adekvatne pravne uvjete pridonijeti inovacijama, investicijama i korektnom tržišnom nadmetanju)

3 STUP: maksimiziranje rasta potencijala digitalne ekonomije (potrebne su velike investicije u ICT tehnologiju, te istraživanje i inovacije kako bi se ojačalo konkurentsku sposobnost i kompetitivnost gospodarstva)

Uloga Europske Komisije u prvom stupu očituje se u kreiranju i predlaganju pravila koja će prekograničnu e-trgovinu učiniti jednostavnijom. Upravo zbog neusklađenih pravila, poduzetnici i potrošači odustaju od sudjelovanja u internetskim transakcijama. Pravila EU o ugovornim uvjetima i zaštiti potrošača kada kupuju preko interneta se najprije trebaju uskladiti, bez obzira radi li se o fizičkim dobrima (npr. cipele, namještaj) ili digitalnim sadržajima, tj. e-uslugama (npr. e-knjiga). Europska komisija navodi da kada bi se primjenjivala ista pravila o e-trgovini u svim državama članicama EU-a, 57% poduzetnika bi započelo ili povećalo opseg svoje internetske trgovine prema drugim državama EU-a. Potrošači EU-a bi godišnje uštedjeli 11,7 milijardi EUR uslijed šire ponude dobara i usluga. Europska komisija također radi i na tome da se reduciraju administrativni troškovi u prekograničnom elektroničkom poslovanju do kojih dolazi zbog različitih sustava PDV-a. Poduzetnici EU-a, imaju troškove na ime ispunjavanja propisa PDV-a u različitim državama članicama od najmanje 5.000 eura za svaku državu članicu (Mijatović, 2016).

U drugom stupu, Europska komisija kroz JDT predlaže revidiranje telekomunikacijskih pravila unutar EU-a što bi stvorilo poticaje za investicije u mreže velikih brzina (4G i 5G), te bi osiguralo prostor djelovanja za sve tržišne igrače. S obzirom na veliku količinu digitalnog sadržaja na internetu, trenutni propisi zahtijevaju nova pravila i propise.

Treći stup Strategije JDT-a odnosi se na sve veću važnost digitalizacije. Rascjepkano tržište EU-a ne može u potpunosti maksimizirati prednosti koje sa sobom nosi digitalizacija.

### 3. CILJEVI I SMJERNICE OPOREZIVANJA U DIGITALNOJ EKONOMIJI

Digitalna ekonomija koja se odvija putem digitalne infrastrukture uz to što transformira naš svijet, život i poslovanje, značajno utječe i mijenja postojeći porezni sustav. Aplin (2019) u svome radu spominje kako ni zlato ni nafta nisu u današnjem modernom dobu najvrjedniji resurs, već su to podaci. Neke od najvećih multinacionalnih kompanija svijeta nisu ni proizvođači, trgovci ili iznajmljivači, već su to pružatelji digitalnih platformi, sakupljači podataka i oni koji se bave oglašavanjem. Nameće se pitanje kako oporezivati ovakvu vrstu digitalnih aktivnosti, posebno prekograničnu e-trgovinu i dobit poduzeća u digitalnoj ekonomiji (ICAEW, 2019).

Kako se posljednjih nekoliko godina dobit digitalnih MNK i trgovačkih društava znatno povećala, a pandemija uzrokovana COVID-19 virusom ograničila kretanje ljudi, dodatno se ubrzao trend prelaska na digitalna gospodarstva, posebice e-trgovinu. Problem oporezivanja dobiti digitalnih poduzeća i e-trgovine u digitalnoj ekonomiji prepoznale su Europska Unija i OECD sa skupinom zemalja G20. Zajedno, ali opet zasebno, rade na formiranju prihvatljive i učinkovite politike oporezivanja kojom će se riješiti postojeća odstupanja. Svojim prijedlozima i rješenjima nastoje spriječiti izbjegavanje plaćanja poreza i poreznu evaziju (tj. premještanje ostvarene dobiti u porezne oaze) te žele svima osigurati jednaki porezni okvir u međunarodnim transakcijama. Nedovoljno oporezivanje digitalnog gospodarstva dokazuje i podatak da digitalna poduzeća u prosjeku imaju efektivnu poreznu stopu od samo 9,5 %, u usporedbi s 23,2 % koliko iznosi za tradicionalne poslovne modele (Europska Komisija, 2021).

Sadašnja situacija je jednostavno neodrživa u uvjetima globaliziranog i digitalno povezanog svijeta, gdje se sve više aktivnosti premješta u „digitalni“ prostor. Ukoliko Europska Unija podbaci u rješavanju problema oporezivanja digitalne ekonomije, rezultat će biti još veće mogućnosti u izbjegavanju plaćanja poreza, manje poreznih prihoda u proračunu Europske Unije, negativni utjecaj na socijalnu pravednost i u konačnici će se još više destabilizirati pravedni uvjeti poslovanja za poduzetnike.

S druge strane, moderan i stabilan porezni okvir će u digitalnoj ekonomiji omogućiti uvjete za poticanje inovacija, smanjiti će fragmentaciju tržišta Europske Unije i dopustiti će malim domaćim poduzećima da postanu globalni igrači (Europska komisija, 2018b). Radna skupina Europske komisije u svojim izvještajima navodi da od 462 ispitanika (na otvorenom javnom savjetovanju), 82% njih kao i 16 od 21 nacionalnih poreznih nadležnosti članica Europske



Unije, slaže se s time da se nešto treba poduzeti s postojećim međunarodnim pravilima oporezivanja u digitalnoj ekonomiji.

OECD ističe kako trenutni međunarodni porezni standardi ne prate promjene koje se dešavaju globalno u poslovnim praksama, posebice u području vezanim uz nematerijalnu imovinu i razvoj digitalnih ekonomija (Olbert i Spengel,2019). OECD ulaže velike napore kako bi se formirao internacionalni porezni okvir koji će rezultirati jednakim pravilima oporezivanja za sve države neovisno o tome gdje se nalaze.

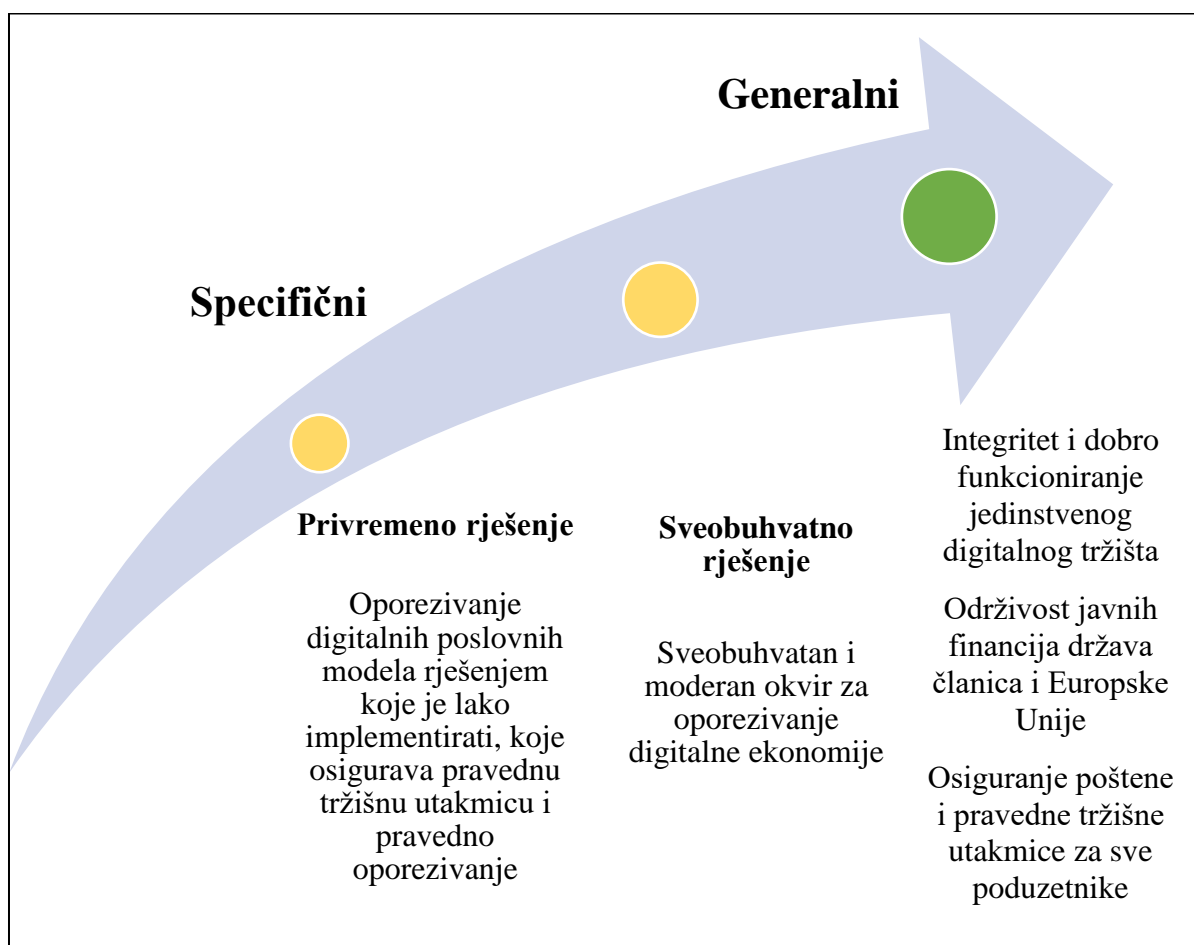
### **3.1. Ciljevi oporezivanja digitalne ekonomije**

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 izašla s prijedlogom da se na nivou država članica primjenjuje porez na digitalne usluge (dalje: PDU), sve do pronalaska određenog globalnog konsenzusa oko oporezivanja digitalne ekonomije. Cilj privremenog rješenja, odnosno PDU-a 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 ciljano oglašavanje prema lokalnoj zajednici bez potrebe za fizičkom prisutnošću (PWC, 2021).

Sveobuhvatno rješenje osiguralo bi da poduzeća sa znatnom digitalnom prisutnošću ne izbjegnu poreze u Europskoj Uniji, čime bi se uklonilo narušavanje tržišnog natjecanja. Nacionalne porezne uprave bi također osjetile pozitivne efekte, u pogledu javnih financija i pravednije raspodjele poreznih prihoda jer je cilj sveobuhvatnog rješenja da doprinese dugoročnoj održivosti sustava poreza na dobit trgovačkih društava.

Privremenim rješenjem, Europska Komisija želi osigurati minimalnu razinu oporezivanja u EU za poduzeća koja se najviše oslanjaju na doprinose korisnika i njihove podatke. Njime se želi smanjiti fragmentacija JDT-a (što je i glavni cilj Europske Unije prilikom oporezivanja trgovačkih društava na JDT-u) kroz stabilan porezni okvir za poduzeća koja posluju u EU.

**Slika 5. Ciljevi oporezivanja digitalne ekonomije**



Izvor: izrada autorice prema Europska Komisija, 2018. Dostupno na: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/default/files/fair\\_taxation\\_digital\\_economy\\_ia\\_21032018.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/fair_taxation_digital_economy_ia_21032018.pdf) (pristupano: 24.3.2021)

### **3.1.1. Generalni ciljevi**

Generalni (opći) ciljevi Europske Komisije u oporezivanju digitalne ekonomije jednaki su za privremeno i sveobuhvatno (dugoročno) rješenje. Generalni ciljevi nastoje:

- Zaštiti integritet jedinstvenog tržišta i osigurati njegovo pravilno funkcioniranje
- Osigurati da javne financije država članica EU i javne financije EU budu održive te da se nacionalne porezne osnovice u budućnosti ne smanjuju
- Osigurati socijalnu pravednost i jednake uvjete za poslovanje svima onima koji posluju u EU; Prijedlozi EK su usmjereni prema učinkovitom poreznom okviru koji na pravilan način bilježi stvaranje vrijednosti
- Spriječiti agresivno porezno planiranje i ukloniti „rupe“ koje trenutno 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.

### **3.1.2. Specifični ciljevi**

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 porezni okvir bio bi prilagođen ekonomiji 21. stoljeća. Ono bi modificiralo trenutna pravila koja su većinom kreirana za poduzeća koja nisu digitalizirana te su fizički vezana za teritorij određene jurisdikcije. Ideja je 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 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 i trebalo bi osigurati pravednu tržišnu utakmicu s jednakim uvjetima za sve poduzetnike na teritoriju EU (Europska Komisija, 2018b).

## **3.2. Osnovne smjernice u oporezivanju dobiti u digitalnoj ekonomiji**

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 je trenutno 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 je kreirana 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 kasnije koristiti i monetizirati za ciljano oglašavanje. Dobit se pri tome ne oporezuje nužno u zemlji korisnika (i gledatelja oglasa), već 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. Google korisnici pristaju da Google prati njihove pretrage koje obavljaju na web tražilicama u zamjenu za besplatno korištenje Googleove tražilice. Ili pak Facebook korisnici koji pristaju da Facebook njihovu aktivnost u obliku objava, „lajkova“ i društvene veze prati, prikuplja i prodaje oglašivačima, ali u zamjenu za besplatno korištenje Facebook društvene mreže, odnosno po nultoj cijeni (Lowry, 2019).

### **3.2.1. Načela oporezivanja dobiti u digitalnoj ekonomiji**

Razvojem digitalne ekonomije, potrebno je revidirati postojeća pravila oporezivanja dobiti poduzeća (direktno oporezivanje) koja su kreirana još u 20.stoljeću. Jedan od najranijih principa međunarodnog oporezivanja dijeli se na oporezivanje u državi prebivališta (tzv. residence state taxation) i oporezivanje u državi u kojoj je izvor/podrijetlo dobiti poduzeća (tzv. source state taxation) (Lips, 2019. prema Genschel i Schwarz, 2011). Sadašnji model oporezivanja dobiti provodi se na način da određena država polaže pravo na oporezivanje dobiti multinacionalnih kompanija na svom teritoriju zato što se tamo nalazi sjedište same multinacionalne kompanije. Načelo izvora dohotka/dobiti se zasniva na povezanosti poreznog objekta s određenom jurisdikcijom. Izvorom dohotka označava se ona država u kojoj se smatra da je dobit ostvarena, s toga postoji ekonomska veza između poreznog objekta i određene jurisdikcije (Gadžo, 2015). Da bi se neka država pozvala na ovakvo oporezivanje, tvrtka mora imati svoju stalnu poslovnu jedinicu, odnosno, određeno mjesto poslovanja (Europska komisija, 2018). Na temelju stalne poslovne jedinice, oporezivanje se odvija tamo gdje se fizički obavlja poslovanje poduzeća (CEPS, 2021).

Postojeća pravila oporezivanja dobiti trgovačkih društva temelje se na načelu odredišta. Odnosno, dobit koju ostvare multinacionalne kompanije i trgovačka društva oporezuje se tamo gdje je vrijednost stvorena. Kao što je već rečeno, ova porezna pravila kreirana su za tradicionalne poslovne modele i „brick-and-mortar“ poduzeća koja podrazumijevaju fizičku

prisutnost u nekoj zemlji bez uzimanja u obzir vrijednost koja je ostvarena sudjelovanjem korisnika u toj istoj jurisdikciji. Tradicionalna veza koja je zasnovana između države izvora i poduzeća koja se temelji na toj stalnoj poslovnoj jedinici je zastarjela (Uljanić Škreblin, 2018).

### **3.2.2. Koncept stalne poslovne jedinice**

Koncept stalne poslovne jedinice je fundamentalni koncept u međunarodnom poreznom pravu jer ono uspostavlja i kreira pravo oporezivanja dobiti nerezidentnih poduzeća u državi u kojoj ono obavlja poslovne aktivnosti. Dobit poduzeća se oporezuje na teritoriju određene jurisdikcije samo ako ono tamo ima uspostavljenu stalnu poslovnu jedinicu (Chafey, 2014). Stalna poslovna jedinica se prema Europskoj Komisiji (2018c) pojmovno određuje kao stalno mjesto poslovanja smješteno u državi članici i preko kojega djelomično ili u cijelosti prolazi poslovanje trgovačkog društva iz druge države članice, u mjeri u kojoj dobiti tog mjesta poslovanja podliježu porezu u državi članici u kojoj je smješteno na temelju odgovarajućeg bilateralnog poreznog ugovora ili ako on ne postoji, na temelju nacionalnog zakonodavstva.

Stalna poslovna jedinica je vrlo bitan element prilikom oporezivanja poduzeća jer ono predstavlja „nexus“, tj. oporezivu sponu između poduzeća i određene jurisdikcije. Uobičajeno načelo u međunarodnom poreznom pravu glasi da je potrebno postojanje dovoljno značajne veze između poduzeća i njegovih poslovnih aktivnosti koja će formirati „nexus“, odnosno vezu u zemlji u kojoj se poduzeće nalazi, a koja će imati pravo oporezivati dobit ostvarenu od prodaje na njenom teritoriju.

Prednost poslovanja MNK i ostalih poduzeća u digitalnoj ekonomiji je to što one ne moraju osnivati stalnu poslovnu jedinicu u svakoj zemlji u kojoj pružaju svoje digitalne usluge jer se digitalne usluge mogu pružati uz minimalni angažman čovjeka. Poslovanje se odvija putem interneta, odnosno u virtualnom svijetu. Razvojem interneta i e-trgovine, koncept stalne poslovne jedinice se nalazi pred izazovom jer ono ne prati promjene u modernoj ekonomiji.

Primjerice, Google može prodati prostor za oglašavanje u svojim web tražilicama nekom poduzeću u Francuskoj bez kreiranja stalne poslovne jedinice u Francuskoj. Upravo zbog toga, Europska Komisija i OECD nastoje u pojam stalne poslovne jedinice uključiti element digitalne prisutnosti, kako bi se poduzeća koja su digitalno prisutna pravedno oporezivala sukladno svojoj ostvarenoj prodaji u brojnim zemljama. Pri tome, kreirani su određeni kriteriji kojima bi se obuhvatila takva poduzeća, a odnose se na: broj korisnika, broj klikova i ostale digitalne aktivnosti koje neko poduzeće ima unutar određene jurisdikcije.

Problem koji se javlja, posebice zbog rasta i razvoja e-trgovine u digitalnoj ekonomiji jest da ona mijenja način na koji se poslovne aktivnosti odvijaju. Fizička prisutnost i fizičko mjesto prodaje više nisu potrebni kako bi neko poduzeće obavljalo svoju poslovnu djelatnost, a upravo zbog toga je u digitalnoj ekonomiji sve teže determinirati gdje se točno odvija poslovna aktivnost nekog poduzeća. Zbog toga je potrebno modificirati pojam stalne poslovne jedinice kako bi se provelo pravedno oporezivanje dobiti poduzeća u digitalnoj ekonomiji naspram poduzeća koja djeluju u tradicionalnoj ekonomiji.

### **3.2. Osnovne smjernice u oporezivanju elektroničke trgovine u digitalnoj ekonomiji**

U e-trgovini, B2B i B2C oporezive transakcije oporezuju se PDV-om. Oporezivanje potrošnje dobara i usluga je od velike 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 naplaćuje u svim fazama poslovne aktivnosti od proizvodnje do prodaje krajnjim potrošačima (Keen, Smith, 1996). Europska Unija i OECD svjesne su težine problema kada je u pitanju oporezivanje e-trgovine PDV-om. Prilikom oporezivanja PDV-om, postoje temeljna načela koja bi se trebala ispoštovati. Okvirni uvjeti oporezivanja koji su definirani u Ottawi 1998. godine, navode temeljna načela oporezivanja e-trgovine. Ona su:

- ❖ neutralnost,
- ❖ efikasnost,
- ❖ 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 Doernberg i Hinnekens, 1999).

Kao što je već spomenuto ranije, e-trgovina dijeli se na direktnu i indirektnu, ovisno o tome da li se usluga ili dobro isporučuje u fizičkom obliku ili je u potpunosti digitalizirana. 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. Ovdje imamo opipljivo, materijalno dobro koje s aspekta oporezivanja PDV-om ne predstavlja problem. Problem oporezivanja se javlja kod direktne e-trgovine u kojoj se dobra ili usluge u potpunosti isporučuju putem interneta. Svaka usluga koja se isporučuje elektronski predstavlja izazov u oporezivanju. Kod takvih proizvoda i usluga koja 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).

Postojeća načela oporezivanja PDV-om ne mogu adekvatno odgovoriti na izazove koje predstavlja e-trgovina koja se odvija putem interneta, gdje su isporuke dobara i usluga potpuno digitalizirane (Gadžo, 2012). „Pravila Direktive 2006/112/EZ koja se odnose na mjesto oporezivanja e-usluga predviđaju različita rješenja ovisno o statusu primatelja kao poreznog obveznika (tj. radi li se o B2B isporukama ili B2C isporukama) te imaju li stranke uključene u transakcije poslovni nastan, prebivalište ili uobičajeno boravište u kojoj od država članica EU ili ne“ (Gadžo, 2012).

Mjesto oporezivanja e-usluga prema Antić (2015) ima svoj pravni, porezni i teritorijalni aspekt. Pravni status definira radi li se o pravnoj ili fizičkoj osobi. Porezni status je određen 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) ili treću zemlju (ako se radi o prometu uslugama izvan EU). Antić (2015) 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 fer alokacija prihoda onoj državi u kojoj se i dogodila potrošnja.

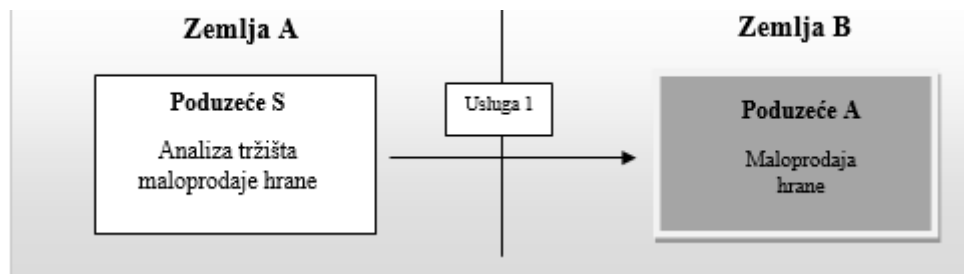
### **3.3.1 Oporezivanje e-trgovine u B2B transakcijama**

Ako se radi o isporuci e-usluga poreznim obveznicima, onda govorimo o B2B transakcijama. Prema Direktivi 2006/112/EZ kao mjesto oporezivanja kod B2B isporuka e-usluga definira se ona država u kojoj primatelj usluge ima ili sjedište svoje poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu u državi u kojoj se e-usluge pružaju. U slučaju izostanka mjesta poslovanja, mjesto oporezivanja odvija se u državi u kojoj primatelj usluge ima prebivalište ili uobičajeno boravište. Kod isporuke e-usluga u B2B transakcijama, od isporučitelja koji imaju poslovni nastan van teritorija EU primateljima e-usluga s poslovnim nastanom na području EU, također

se primjenjuje pravilo čl. 44. Direktive 2006/112/EZ prema kojem će mjesto oporezivanja biti u onoj državi u kojoj primatelj usluge ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu u kojoj se ta e-usluga pruža. Primatelj e-usluge će platiti PDV sukladno poreznim pravilima one jurisdikcije u kojoj ima stalnu poslovnu jedinicu (Gadžo, 2012).

Međunarodne smjernice oporezivanja PDV-om (International VAT/GST Guidelines) donesene od strane OECD-a, kao generalno pravilo oporezivanja B2B transakcija definiraju kako pravo oporezivanja e-usluga u prekograničnoj trgovini ima ona jurisdikcija u kojoj se nalazi krajnji potrošač, tj. porezni obveznik. Kada neko poduzeće kupuje usluge ili nematerijalnu imovinu od druge jurisdikcije, to čini kako bi moglo dalje obavljati svoje poslovne aktivnosti. To je jurisdikcija u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica krajnjeg potrošača, odnosno drugog poduzeća (OECD, 2017b). Kada je krajnji potrošač porezni obveznik, onda se isporučitelj e-usluge, tj. dobavljač mora registrirati u zemlji u kojoj se krajnji potrošač nalazi, a naplata PDV-a vrši se mehanizmom „obrnutog plaćanja“. Ovaj mehanizam podrazumijeva prebacivanje plaćanja poreza s dobavljača na krajnjeg potrošača.

**Slika 6. B2B transakcija između dva poduzeća u različitim jurisdikcijama**



Izvor: izrada autorice prema OECD, 2015.

Poduzeće S, specijalizirano za analizu tržišta maloprodaje hrane ima sjedište u zemlji A. Poduzeće A se bavi maloprodajom hrane te se nalazi u zemlji B. Poduzeće S i A nemaju druge poslovne jedinice za svrhu oporezivanja PDV-om. Poduzeće A razmišlja o širenju izvan zemlje B te traži usluge poduzeća S. Poduzeće S i A sklapaju poslovni ugovor na temelju kojeg će poduzeće S pružiti poduzeću A usluge analize tržišta maloprodaje hrane u zemlji A. Poduzeće A će platiti poduzeću S određeni iznos sredstava za učinjenu uslugu sukladno ugovornoj obvezi. Prema ugovoru, poduzeće S smatra se dobavljačem, odnosno pružateljem usluge, a poduzeće A je kupac. Sukladno međunarodnim pravilima oporezivanja OECD-a, mjesto oporezivanja će biti zemlja B, odnosno zemlja u kojoj se nalazi kupac.



### **3.3.2. Oporezivanje e-trgovine u B2C transakcijama**

U slučaju kada fizička osoba nije obveznik PDV-a, onda primanje određene e-usluge predstavlja krajnju potrošnju (B2C transakcija). Kod B2C transakcija u e-trgovini, cilj je oporezivati krajnju potrošnju u onoj jurisdikciji u kojoj se potrošnja i odvija, pri čemu porezni teret snosi krajnji potrošač. S toga, kao prikladno mjesto oporezivanja B2C transakcija smatra se uobičajeno prebivalište krajnjeg potrošača. Ukoliko krajnji potrošač ima boravište u više od jedne države, onda se kao relevantno mjesto potrošnje smatra ona jurisdikcija u kojoj potrošač provodi većinu svojeg vremena (OECD, 2017b). Na primjer, ako hrvatski porezni obveznik prodaje anti-virusni program putem interneta osobama koje nisu porezni obveznici u Mađarskoj i Sloveniji, tada će se na ovakvu e-uslugu obračunati mađarski, odnosno slovenski PDV (Brković, 2015). Od 1. siječnja 2015, Europska Unija donosi odluku kojom se isporuke e-usluga oporezuju prema načelu odredišta, što vrijedi i za isporuke kada isporučitelj i primatelj e-usluge imaju poslovni nastan, prebivalište ili uobičajeno boravište u EU. Ovakva izmjena Direktive 2006/112/EZ implicira na važnost lokacije kupca u B2C transakcijama. Kako se ovdje ne radi o poslovnim subjektima, ni poreznim obveznicima, nije jednostavno utvrditi lokaciju krajnjeg potrošača. S toga, isporučitelji e-usluga moraju dobiti sve informacije koje su im potrebne za utvrđivanje lokacije od samog primatelja usluga da bi zatim mogli sukladno načelu odredišta oporezivati e-uslugu na pravilan način (Cafuk, 2019). U pravilu, da bi isporučitelj e-usluge mogao naplatiti PDV od krajnjeg potrošača, mora se registrirati u jurisdikciji u kojoj se nalazi krajnji potrošač.

### **3.4. Sustavi oporezivanja elektroničke trgovine u digitalnoj ekonomiji**

Razvoj digitalne ekonomije u kojoj e-trgovina dominira nad tradicionalnim pružateljima dobara i usluga, donio je do toga da su Europska Unija i OECD tražile načine kako da se jednostavno oporezuju digitalne transakcije u sustavu PDV-a. Razvoj e-trgovine tražio je od njih nova, inovativna, jednostavna i primjenjiva rješenja kojima će se kompleksnost oporezivanja digitalnih transakcija svesti na minimum, generirajući pri tome veće porezne prihode državama članicama u kojima se potrošnja digitalnih usluga stvarno i odvija. Razvila su se dva sustava za registraciju poduzeća za potrebe PDV-a, bilo da posluju u EU ili izvan EU. U nastavku se razrađuju MOSS i OSS sustav u digitalnoj ekonomiji.

### 3.4.1. Sustav MOSS - Mini One Stop Shop

2015. godine, Europska Unija započela je sa reformom PDV-a, predstavljajući prvi mehanizam registracije PDV-a na regionalnoj razini. MOSS (Mini One Stop Shop) sustav definira se kao posebni postupak oporezivanja za telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljene usluge koje su isporučene krajnjim korisnicima koji nisu porezni obveznici (B2C) koji je stupio na snagu 1. siječnja 2015. godine (Brković, 2015). Prema ovoj reformi, poduzetnici plaćaju porez prema načelu odredišta, odnosno tamo gdje i pružaju usluge. Do te reforme, poduzetnici su za potrebe PDV-a imali opciju da se registriraju u svim državama članicama EU u kojima pružaju digitalne usluge (27 država), a sada se mogu prijaviti u MOSS sustav države u kojoj se nalazi njihova stalna poslovna jedinica.

Sustav MOSS sadrži niz komponenti i aplikacija koje omogućuju poduzetnicima registraciju, prijavu PDV-a i plaćanje porezne obveze koje imaju prema ostalim državama članicama EU. MOSS sustav omogućuje da porezni obveznici koji isporučuju digitalne usluge krajnjim potrošačima koji nisu porezni obveznici u drugim državama članicama, a u kojima nemaju stalnu poslovnu jedinicu, da na jednostavniji način posluju i izvrše svoje obveze koje imaju na ime PDV-a. To čine tako da se prijavljuju u državi članici identifikacije (tamo gdje imaju stalnu poslovnu jedinicu), umjesto u svakoj zasebnoj državi članici u kojoj isporučuju svoje usluge. Država članica identifikacije zatim prosljeđuje prijavu i novčana sredstva poreznog obveznika onim državama članicama u kojoj se stvarno dogodila potrošnja, tj. državama članicama potrošnje (Brković, 2015). Važno je napomenuti da postoji inicijalni prag koji određuje koji porezni obveznici se moraju prijaviti u MOSS sustav, a da pružaju digitalne usluge i sudjeluju u e-trgovini. Prag je postavljen na iznos od 35 tisuća EUR ili više ostvarenih prihoda od prodaje digitalnih usluga krajnjim potrošačima u EU, ovisno o pragu određene države članice.

MOSS sustav se koristi na dobrovoljnoj bazi, a dostupan je i poreznim obveznicima na unutarnjem tržištu EU, kao i poreznim obveznicima izvan EU. Brković (2015) navodi dvije vrste shema :

1. EU shema – porezni obveznik se može registrirati u MOSS sustav ako ima sjedište poslovne djelatnosti u EU , ili ako nema sjedište poslovne djelatnosti u EU, a ima stalnu poslovnu jedinicu u EU;

2. non EU shema – poduzeće koje nije porezni obveznik u EU može se registrirati u MOSS sustav ako ono nije osnovalo poduzeće u EU, nema stalnu poslovnu jedinicu u EU i nije registrirana niti se drukčije mora identificirati za potrebe PDV-a u EU.

MOSS sustav je revolucionaran jer je u digitalnoj ekonomiji pokrenuo proces u kojem države međusobno prikupljaju PDV, pomažući u smanjenju troškova usklađenosti poslovanja i pružajući praktično rješenje za porezne uprave država članica (Tantea, 2018).

### **3.4.2. Sustav OSS – One Stop Shop**

Union One-Stop Shop (OSS) je elektronički portal koji tvrtke mogu koristiti za ispunjavanje svojih obveza PDV-a na osnovi prodaje u e-trgovini u EU-u potrošačima od 1. srpnja 2021, kao takav, on je svojevrsna zamjena za MOSS sustav koji je obuhvaćao samo digitalne usluge. OSS sustav obuhvaća digitalne usluge kao i sve vrste dobara i usluge koje se prodaju u prekograničnim B2C transakcijama u EU. OSS sustav pojednostavljuje do 95% obveza PDV-a za internetske prodavatelje i elektronička sučelja u cijeloj EU, jer im omogućuje:

- da se elektronički registriraju za potrebe plaćanja PDV u jednoj državi članici za svu prodaju robe na daljinu unutar EU-a i za isporuku usluga od tvrtke do potrošača;
- da se prijave i plate PDV za sve isporuke dobara i usluga u jednom elektroničkom tromjesečnom obračunu;
- da surađuju s poreznom upravom svoje države članice i na svom jeziku, čak i ako je njihova prodaja prekogranična.

OSS sustav može koristiti:

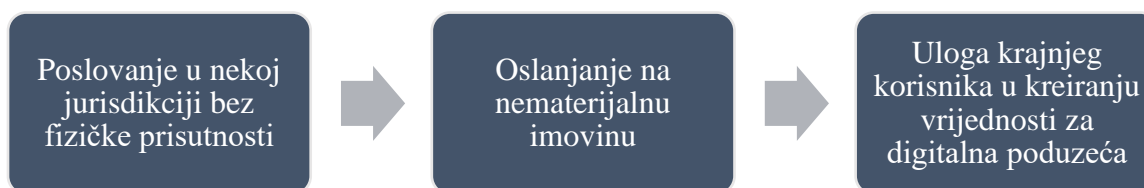
1. Porezni obveznik sa sjedištem u EU
2. Porezni obveznik koji nema sjedište u EU
3. Elektroničko sučelje (uspostavljeno u EU ili izvan EU) koje se smatra dobavljačem (tzv. deemed supplier)

Od 1. srpnja 2021. ukida se prag od 35 000 EUR i zamjenjuje novim pragom za cijelu EU od 10 000 EUR. Ako je prodaja poduzeća u e-trgovini u EU iznad ovog praga, onda je ono obvezno platiti PDV u državi članici u kojoj se nalaze njegovi kupci. Iznad ovog praga, tvrtke se lako mogu registrirati u novom OSS-u gdje mogu lako prijaviti i platiti PDV. Ova jedinstvena registracija vrijedi za svu prodaju potrošačima u drugim državama članicama u cijeloj EU.

#### 4. KLJUČNI IZAZOVI I INICIJATIVE 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. Trenutna međunarodna pravila oporezivanja djeluju na način 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 7. Izazovi oporezivanja digitalne ekonomije**



Izvor: izrada autorice prema Europska Komisija, 2018.

U prikupljanju izravnih 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. Ukoliko 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 (Bun, 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).

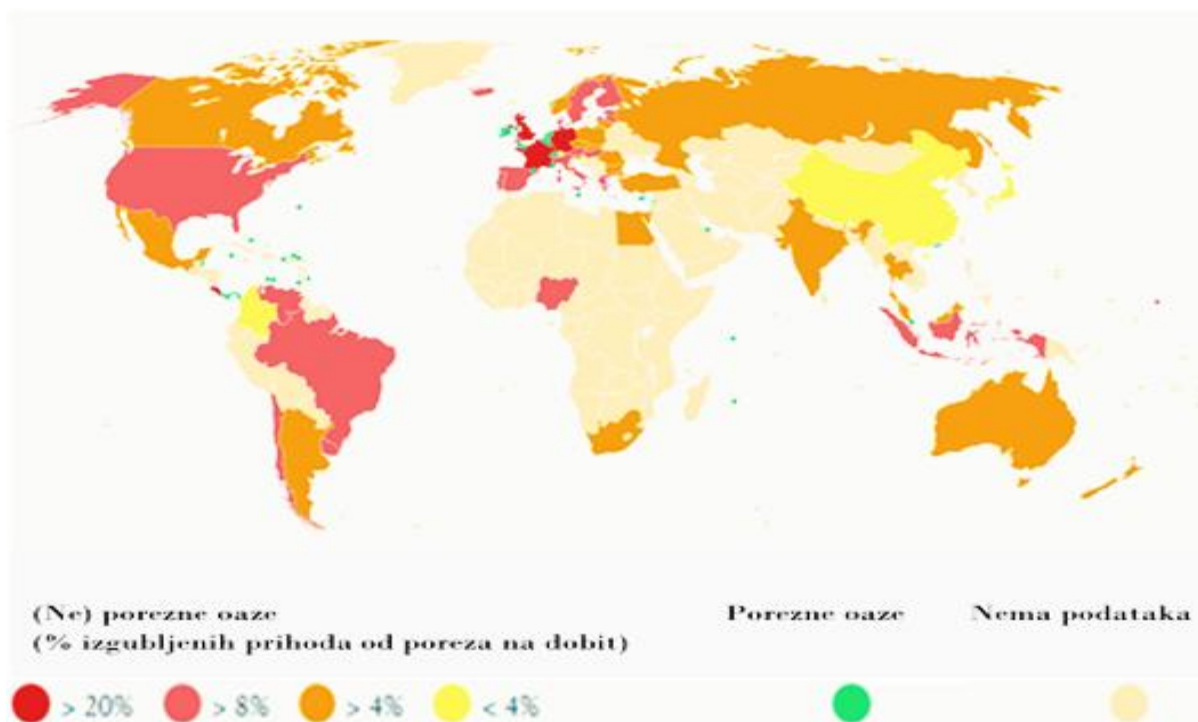
U prikupljanju indirektnih poreza, izazov u digitalnoj ekonomiji manifestira se u digitalnim poslovnim modelima koji svoja prodajna mjesta osnivaju u jurisdikcijama s niskom stopom PDV-a, kako bi umanjili svoju poreznu obvezu dok god vrijedi pravilo oporezivanja usluga na temelju načela podrijetla, gdje 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 B2C transakcijama u prekograničnoj trgovini koje podrazumijevaju prodaju e-usluga između krajnjeg potrošača i stranog dobavljača (OECD, 2015b).

Gotovo tri četvrtine građana (73%) koji su sudjelovali na otvorenom javnom savjetovanju Europske Komisije (2018a) te 14 od 21 nacionalnih poreznih nadležnosti članica Europske Unije se slažu s činjenicom da trenutni međunarodni porezni okvir dopušta digitalnim kompanijama ostvarivanje koristi od trenutnih poreznih pravila koja im pogoduju na način da plaćaju manje poreza od tradicionalnih poduzeća.

#### **4.1. Inicijative OECD-a u oporezivanju digitalne ekonomije**

Agresivno porezno planiranje multinacionalnih kompanija, premještanje dobiti, porezne prijevare, izbjegavanje plaćanja poreza i erozija porezne osnovice su problemi kojima se OECD intenzivno bavi od 2013. godine, a jednom riječju se zovu BEPS (Base erosion and profit shifting). Politički čelnici, civilno društvo i mediji diljem svijeta su izrazili zabrinutost zbog sve češćeg poreznog planiranja MNK koje koriste praznine koje postoje u interakciji različitih poreznih sustava i na taj način umjetno smanjuju oporezivi dohodak ili preusmjeravaju dobit u jurisdikcije s niskim poreznim stopama (OECD, 2015a). Martinović (2015) objašnjava pojmove erozije porezne osnovice te agresivnog poreznog planiranja. Erozija porezne osnovice gleda se kao smanjenje broja društava i svote dobiti koju neka država ima pravo oporezivati. Ukoliko poduzeće svoje sjedište alocira u drugu državu ili poduzme radnje kojom će omogućiti da tamo ostvaruje dobit (npr. kroz alokaciju 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 pak definira kao premještanje dobiti iz porezne nadležnosti države ugovornice s visokim poreznim stopama u one države koje imaju nisku poreznu stopu („safe tax heaven“).

**Slika 8. Prikaz poreznih (ne) oaza u svijetu**



Izvor: prilagodba autorice prema Tørsløv, Wier & Zucman, G. (2018). *The missing profits of nations* (No. w24701). National Bureau of Economic Research. Dostupno na: <https://missingprofits.world/> (pristupano 21.6.2021)

Istraživači sa Sveučilišta Berkley u Kaliforniji i Sveučilišta u Kopenhagenu procijenili su kako se 40% multinacionalne dobiti koju su ostvarile MNK (u 2017. više od 700 milijardi dolara) premješta u porezne oaze svake godine. Premještanje tako velikih dobiti u porezne oaze dovodi do smanjenja poreznih prihoda za više od 200 milijardi dolara i 10% globalnih primitaka od poreza na dobit. Uzmimo samo za primjer Google, 2017. godine Google Alphabet prijavio je 23 milijardi dolara dobiti u Bermudima (mali otok u Atlantiku) gdje je stopa poreza na dobit 0%.

Najpoznatije porezne oaze s nultom stopom poreza na dobit su: Bahami, Kajmanski otoci i Bermuda. Porezne oaze s niskom stopom poreza na dobit su: Barbados, Cipar, Malta, Nizozemski Antili i Britanski djevičanski otoci. Postoje i porezne oaze koje primjenjuju porez na dobit samo na lokalne primitke, kao što su: Irska, Hong Kong, Panama i druge.

ITCI Indeks (International Tax Competitiveness Indeks) pokazuje da u 2020. godini Estonija ima najbolji porezni zakon u OECD-u, s porezom na dobit poduzeća od 20% koja se primjenjuje samo na raspodijeljenu dobit. S druge strane, države s tradicionalno visokim

poreznim stopama su Italija koja ima najmanje konkurentni porezni sustav u OECD-u, zatim Mađarska, Belgija i Norveška (Bunn, Asen, 2020).

OECD, u borbi protiv BEPS prakse, 2013 godine prvi puta izlazi u javnost s Akcijskim planom BEPS fokusirajući se na izazove oporezivanja digitalnih ekonomija. Akcijski plan se sastoji od 15 akcijskih mjera. Svaka mjera predstavlja zasebno neko područje djelovanje, 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).

Za sada, 139 država i jurisdikcija prihvatile su plan te zajedno rade na implementiranju mjera koje su dovedene u borbi protiv izbjegavanja plaćanja poreza, poboljšanja međunarodnih poreznih pravila i osiguranja transparentnijeg poreznog okruženja (OECD, 2013).

Radna skupina za digitalnu ekonomiju (TFDE), kao pomoćno tijelo Odboru za fiskalne poslove (CFA) u sklopu OECD-a, uspostavljeno je 2013. godine s ciljem da identificira probleme koje sa sobom donosi razvoj i rast digitalne ekonomije te da donese detaljne mogućnosti rješavanja problema do rujna 2014. TFDE u rujnu 2014. iznosi privremeno izvješće, a u 2015. donosi finalno izvješće *Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Akcijska mjera 1. OECD-a (2013), usmjerena je na izazove koje sa sobom nosi oporezivanje digitalne ekonomije te na problematiku vezanu uz trenutna međunarodna pravila oporezivanja. Temeljna pitanja kojima se ova mjera bavi uključuju:

- i. Mogućnost poduzeća da ima znatnu digitalnu prisutnost u jurisdikciji druge države, a pritom ne podliježe oporezivanju u toj zemlji prema trenutnim međunarodnim pravilima oporezivanja (zbog nedostatka oporezive spone, tj. stalne poslovne jedinice)
- ii. Mogućnost kreiranja prihoda prikupljanjem tržišno relevantnih podataka kroz upotrebu digitalnih proizvoda i usluga
- iii. Karakteristike ostvarenog prihoda korištenjem novim digitalnih poslovnih modela

iv. Kako osigurati efikasno prikupljanje PDV-a, posebice u prekograničnoj e-trgovini

#### **4.1.1. Implementacija BEPS mjera u indirektnom oporezivanju**

Akcijska mjera 1. iz plana BEPS, adresira BEPS izazove i rizike u području indirektnog oporezivanja. Mobilnost krajnjeg potrošača, odnosno korisnika e-usluga postavlja izazove i rizike u kontekstu oporezivanja PDV-om, posebice u B2C transakcijama između krajnjeg potrošača i dobavljača iz druge zemlje. Mogućnost poduzetnika (pružatelja e-usluge) da sa udaljene lokacije ostvaruje prodaju na prekograničnim tržištima uz minimalno sudjelovanje čovjeka stvara potencijalne prilike za ostvarenjem BEPS-a kroz izbjegavanje oporezivanja. 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.

Glavni izazovi prilikom prikupljanja PDV-a u digitalnoj ekonomiji vezani su uz:

- i. uvoz paketa malih vrijednosti kupljenih putem interneta koji su u mnogim zemljama oslobođeni od PDV-a,
- ii. snažan rast trgovine usluga i nematerijalnih dobara, posebice prodaja krajnjim potrošačima koji nisu porezni obveznici, gdje često nema PDV-a ili je zbog kompleksnosti plaćanja u takvim isporukama PDV neprikladno nizak.

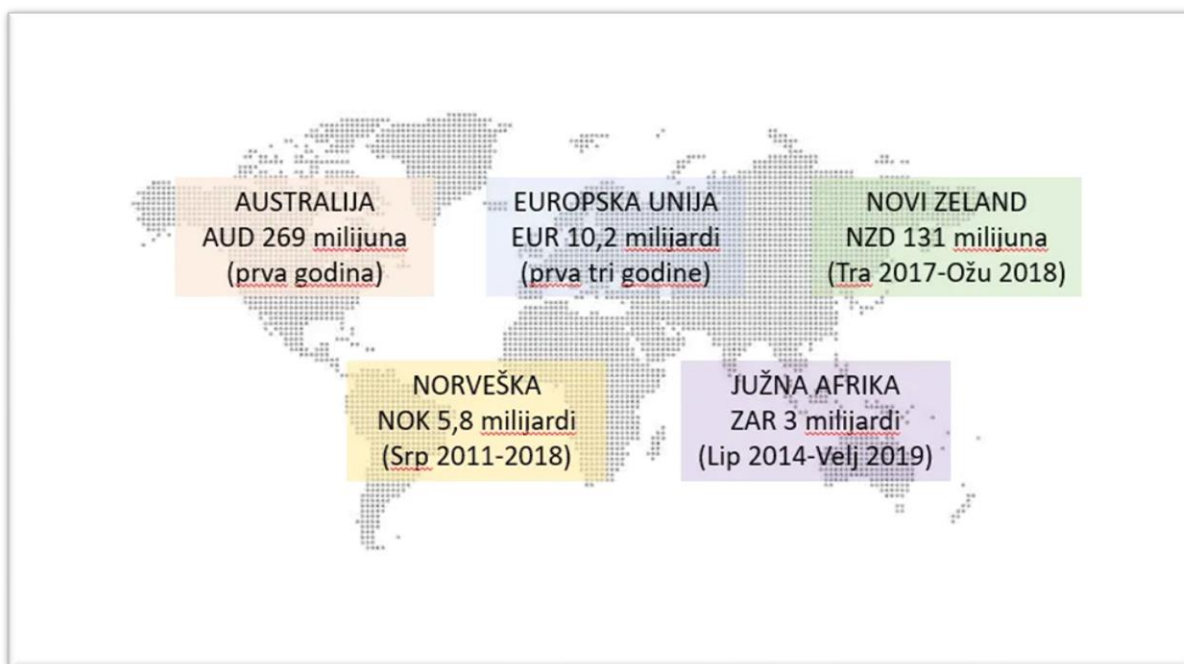
Prvi izazov prilikom oporezivanja PDV-om proizlazi iz razvoja i brzog rasta e-trgovine, posebice prekogranične. Mnoge zemlje u svojim poreznim sustavima primjenjuju oslobođenja plaćanja PDV-a na uvoz robe male vrijednosti jer administrativni troškovi prilikom prikupljanja PDV-a često znaju nadići iznos PDV-a koji bi se prikupio na iznos robe. Problem koji se ovdje javlja jest nejednak položaj između domaćih dobavljača i inozemnih. Domaći dobavljači, za razliku od inozemnih su 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, već 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 B2C transakcijama u isporukama krajnjim potrošačima bez potrebe za fizičkom prisutnosti u zemlji potrošača. Primjerice, imamo pružatelja digitalnog sadržaja kao što su filmovi i televizijske emisije. Usluga je namijenjena korisniku, odnosno krajnjem potrošaču koji ima pristup tom digitalnom sadržaju preko mobitela, računala ili televizije zahvaljujući internetu. Ako je pružatelj digitalnog sadržaja rezident u istoj jurisdikciji u kojoj se nalazi i korisnik, tada je on obavezan prikupiti i naplatiti PDV u zemlji u kojoj je usluga i pružena. Ali, ako je pružatelj usluge nerezident u jurisdikciji gdje se nalazi korisnik usluge, javlja se problem. Kao što je već rečeno, postoje dva pristupa u oporezivanju PDV-om prekograničnih transakcija. Prvi je da se oporezivanje PDV-om vrši u zemlji u kojoj se nalazi pružatelj usluge, a drugi tamo 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 tamo 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 niti jedan dio prihoda od PDV-a ne bi pripao jurisdikciji u kojoj se odvija finalna potrošnja.

Više od 50 jurisdikcija, većina OECD/G20 zemalja te 27 država članica EU su prihvatile i implementirale nova pravila oporezivanja PDV-om u B2C transakcijama koje su u skladu s OECD-ovim Međunarodnim pravilima i smjernicama oporezivanja PDV-om (*International VAT/GST Guidelines*) prema kojima se oporezivanje u B2C transakcijama provodi u jurisdikciji u kojoj se nalazi kupac, tj. krajnji potrošač (OECD, 2018).

**Slika 9. Prihodi prikupljeni prodajom digitalnih usluga u prekograničnim B2C transakcijama u pojedinim jurisdikcijama ostvareni primjenom predloženih mjera**



Izvor: prilagodba autorice prema: OECD, Inclusive framework on BEPS progress, 2019. Dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.pdf> (pristupano 20.7.2021)

Primjenjujući nova pravila primjene PDV-a u oporezivanju B2C transakcija u kojima se digitalne usluge prodaju online od strane inozemnih dobavljača, tj. pružatelja usluga, države diljem svijeta sada pozornost stavljaju na porezni tretman prilikom uvoza robe male vrijednosti. Na primjer, Australija je u srpnju 2018. godine uvela PDV na uvoz robe male vrijednosti, a također je i digitalne platforme uvrstila u oporezivanje PDV-om. Od kada je primijenila tu mjeru, već u prvom kvartalu je ostvarila 81 milijun AUD.

#### **4.1.2. Implementacija BEPS mjera u direktnom oporezivanju**

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. BEPS projekt želi prilagoditi međunarodna pravila oporezivanja, na način da izjednači mjesto gdje se dobit oporezuje sa mjestom u kojem se stvarno odvija ekonomska aktivnost i kreira vrijednost. U poslovnim modelima digitalne ekonomije, poduzeće koje je nerezident nalazi se u interakciji s kupcima rezidentima na daljinu kroz web stranicu, digitalnu platformu ili neke druge digitalne tehnologije (npr. aplikacija na mobilnom uređaju) bez fizičke prisutnosti u zemlji gdje se nalazi potrošač. Zbog

moгуćnosti oslanjanja na nematerijalnu imovinu, poduzeća sada sve više izbjegavaju lokalnu fizičku prisutnost. Kao što je već napomenuto, nerezidentna poduzeća su dužna plaćati porez na dobit u nekoj jurisdikciji jedino ako tamo imaju stalnu poslovnu jedinicu. Sukladno navedenome, 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.

Akcijaska mjera 7. plana BEPS usmjerena je na pojam stalne poslovne jedinice i njezin značaj u oporezivanju digitalne ekonomije. Trenutna definicija stalne poslovne jedinice ne uzima u obzir digitalna poduzeća koja putem tehnologije ostvaruju značajnu digitalnu prisutnost diljem svijeta. Zbog toga, OECD želi da se upravo ta virtualna komponenta uvede u pojam stalne poslovne jedinice, i predlaže uvođenje virtualne poslovne jedinice. Ta virtualna poslovna jedinica bi omogućila da se dobit poduzeća koja posluju u digitalnoj ekonomiji uz pomoć interneta i ICT tehnologija oporezuje u svakoj državi gdje pružaju svoje digitalne usluge bez obzira da li tamo imaju uspostavljenu stalnu poslovnu jedinicu ili ne.

Još jedan od izazova i problema s kojima se susreću ekonomije svijeta u oporezivanju digitalne ekonomije su transferne cijene. MNK iskorištavaju sustav transfernih cijena na način da umjetno smanjuju dobit ostvarenu u državi u kojoj imaju sjedište, tako što osnivaju svoja društva kćeri kojima transferiraju nematerijalnu imovinu (autorska prava, intelektualno vlasništvo itd...) u druge države u kojima je niža stopa poreza na dobit. Na primjer, uzimimo internetsku društvenu mrežu Facebook. Facebook ima sjedište u Kaliforniji, SAD. Poslovanje Facebooka u Europskoj Uniji odvija se uz pomoć društva kćeri Facebook Ireland Ltd. kojoj je sjedište u Irskoj. Razlog zbog kojeg je Facebook odabrao Irsku je zato što je tamo stopa poreza na dobit među najnižima u Europi te iznosi 12,5%, što je značajno manje nego ona u SAD-u, koja je trenutno 21%. Facebook nije jedini gigant koji iskorištava ovu rupu u međunarodnom oporezivanju, tu su i Amazon, Paypal, Google i brojni drugi. Akcijske mjere 8., 9. i 10. pokušavaju odgovoriti na ove izazove tako što žele postići da se dobit oporezuje tamo gdje se vrijednost ostvaruje zahvaljujući korisnicima, odnosno da se spriječi premještanje dobiti u države s niskom stopom poreza na dobit u one države gdje se oporeziva dobit stvara.

## **4.2. Inkluzivni okvir OECD-a**

Inkluzivni okvir OECD/G20 o eroziji porezne osnovice i premještanju dobiti, kao nadopuna BEPS akcijskom planu, kreiran je 2020. godine te se sastoji od dva temeljna stupa (Pillar one i Pillar two). Inkluzivnim okvirom žele se riješiti porezni izazovi koji proizlaze iz sve veće digitalizacije gospodarstva (OECD, 2021). 132 zemlje i jurisdikcije su se 09.07.2021. pridružile novom planu koji se temelji na dva stupa kako bi se provela daljnja reforma međunarodnih pravila oporezivanja i da bi se osiguralo da MNK plaćaju pravedan dio porezne obveze bez obzira gdje posluju.

- ❖ Prvi stup (Pillar One) stavlja fokus na alokaciju pravila oporezivanja i provodi reviziju „nexusa“ i postojećih pravila raspodjele dobiti
- ❖ Drugi stup (Pillar Two) bavi se 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).

### **4.2.1. Prvi stup (Pillar One)**

Prvi stup Inkluzivnog okvira bi međunarodna pravila oporezivanja napokon doveo u 21. stoljeće na način da će se određenoj jurisdikciji omogućiti pravo oporezivanja MNK bez obzira da li MNK na njenom teritoriju ima stalnu poslovnu jedinicu ili ne. Primjenom prvog stupa, 20-30% dobiti najvećih i najprofitabilnijih MNK će se raspodijeliti u one jurisdikcije u kojima se stvarno nalaze korisnici i potrošači MNK-a. Njegovim djelovanjem će se također smanjiti rizik dvostrukog oporezivanja i povući unilateralne mjere kao što je porez na digitalne usluge. Opsegom, Prvi stup zahvatio bi MNK koje imaju promet preko 20 milijardi EUR i profitabilnost iznad 10% (OECD, 2021).

### **4.2.2. Drugi stup (Pillar Two)**

Drugi stup dovodi globalni minimalni porez na dobit (tzv. GloBe) kojim se napokon želi izaći na kraju s poreznom konkurencijom. Vlade diljem svijeta slažu se s time da se dodatno oporezuje dobit iz inozemstva MNK u jurisdikciji u kojoj se nalazi sjedište MNK, barem do

iznosa u okviru dogovorene minimalne stope. Time bi se stalo na kraj poreznoj konkurenciji koju su MNK ostvarivale, sa minimalnom razinom oporezivanja gdje god da MNK djeluje.

„GloBe“ pravila primjenjivala bi se na MNK koje prelaze prag od 750 milijuna EUR dobiti, a za sada je predviđena minimalna stopa poreza od 15%. OECD očekuje da bi se ovim pragom i porezom od 15% generirao prihod od poreza od 150 milijardi EUR-a godišnje. Očekuje se da bi se ove mjere u potpunosti trebale implementirati 2023. godine (OECD, 2021).

### **4.3. Inicijative Europske Komisije u oporezivanju digitalne ekonomije**

Europska Komisija nastoji formirati JDT koji će omogućiti poduzetnicima na unutarnjem tržištu pravednu tržišnu utakmicu i slobodu u daljnjem razvoju inovacija, širenju poslovanja itd. S ciljem postizanja pravednog oporezivanja digitalnih aktivnosti u EU, Europska Komisija 21. rujna 2017. godine donosi 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:

- a) Prijedlog Direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od određenih digitalnih usluga
- b) 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).

Također, s ciljem da se spriječi daljnje narušavanje tržišta i omogući pravednije i usklađeno porezno okruženje na kojem poduzetnici Unije mogu djelovati, potrebno je jedno zajedničko rješenje koje se očituje u usklađivanju sustava oporezivanja dobiti u Uniji. Da bi se to i ostvarilo, potrebno je djelovanje na razini Unije, a ne pojedinačno od strane svake države članice. Takvim neadekvatnim inicijativama na razini svake države, dovodi se do situacije gdje se porezni obveznici suočavaju s 28 različitih poreznih sustava (Europska Komisija, 2016). Po uzoru na djelovanje OECD-a, Europska Komisija u oporezivanju dobiti poduzeća u digitalnoj ekonomiji donosi još jedan prijedlog 2011. i 2016. godine, tzv. zajedničku konsolidiranu osnovicu poreza na dobit (Common Consolidated Corporate Tax Base).

### **4.3.1. Prijedlog Direktive o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge**

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 (dalje: PDU). PDU je porez ciljanog područja primjene i njime se oporezuju prihodi iz pružanja određenih digitalnih usluga koje karakterizira stvaranje vrijednosti od strane korisnika. Pri tome, oporezuju se 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. Direktivom se obuhvaćaju poslovni modeli koji ne postoje bez sudjelovanja korisnika koji u konačnici kreiraju vrijednost (Europska Komisija, 2018a). 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 ovdje se 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.

Komisija (2018a) navodi nekoliko načina kako korisnici i njihovo sudjelovanje ustvari mogu doprinijeti vrijednosti poduzeća. Primjerice, digitalna poduzeća putem digitalnih platformi prikupljaju podatke svojih korisnika, a zatim te podatke upotrebljavaju za ciljano oglašavanje ili ih monetiziraju kroz prodaju trećim stranama uz određenu naknadu. Utjecajem mrežnog efekta u digitalnoj ekonomiji, vrijednost usluge se povećava paralelno s rastom broja korisnika digitalnih usluga, tj. određenog digitalnog sučelja.

Komisija (2018a) stoga predlaže da područje primjene PDU-a budu prihodi poduzeća koji proizlaze iz pružanja sljedećih usluga:

- Prodaja on-line oglasnog prostora na digitalnih sučeljima, koji je usmjeren na korisnike tog sučelja
- Prodaja prikupljenih podataka o korisnicima koji su stvoreni temeljem aktivnosti korisnika na digitalnim sučeljima

- Usluge koje se sastoje od stavljanja višestranog digitalnog sučelja na raspolaganje korisnicima, tzv. „usluge posredovanja“ kojim se korisnicima omogućuje pronalaženje drugih korisnika i njihova međusobna interakcija te kojim se isto može omogućiti pružanje odnosno isporuka robe ili usluga izravno među korisnicima.

Porezni obveznici definirani su u članku 4. stavki 1. Direktive. Poreznim obveznicima PDU-a smatraju se samo oni porezni subjekti koji premašuju oba praga:

1. ukupni iznos prihoda na svjetskoj razini koje je subjekt prijavio za zadnju potpunu financijsku godinu, za koju je dostupan financijski izvještaj, veći je od 750 mil. EUR
2. ukupni iznos oporezivih prihoda koje je subjekt ostvario unutar EU tijekom te financijske godine veći je od 50 mil. EUR (Europska Komisija, 2018a).

Prvim pragom nastoji se ograničiti primjena PDU-a na poduzeća određene veličine, odnosno na ona koja imaju snažniju tržišnu poziciju s većim mrežnim efektom i koja iskorištavaju velike količine podataka prikupljenih od svojih korisnika. Bitno je sagledati i financijsku sposobnost poduzeća koja se smatraju poreznim obveznicima ovog privremenog poreza jer upravo takva poduzeća imaju veće mogućnosti za agresivno porezno planiranje. Komisija nastoji ovim pragom isključiti novoosnovana, mala i srednja poduzeća koja ovaj teret poreza ne bi lako podnijela. Drugim pragom ograničava se primjena poreza na slučajeve u kojima postoji znatan digitalni otisak na razini Unije u odnosu na vrste prihoda obuhvaćene PDU-om. Taj se prag utvrđuje na razini Unije kako bi se zanemarile razlike u veličini tržišta koje mogu postojati unutar Unije (Europska Komisija, 2018a).

Komisija naglašava kako PDU nije porez na prikupljanje podataka ili upotrebu podataka koje poduzeće prikuplja za svoje interne potrebe niti je to porez na besplatnu razmjenu podataka s drugim osobama. PDU je porez usmjeren na plaćeni prijenos podataka dobivenih aktivnošću korisnika na digitalnim platformama. Članak 3. stavka 2. Direktive objašnjava kako se PDU naplaćuje na bruto iznos prihoda koji se ostvaruju pružanjem digitalnih usluga koje su obuhvaćene područjem primjene poreza, bez PDV-a i drugih poreza. Europska Komisija predložila je jedinstvenu stopu PDU-a od 3% koja vrijedi za cijelu Uniju.

Prema prijedlogu Direktive, PDU ima pravo prikupljati država članica u kojoj se nalazi korisnik, neovisno o tome je li korisnik sudjelovao novčano u ostvarivanju prihoda poduzeća. Ako se korisnici koji su uključeni u oporezivu uslugu nalaze u različitim državama članicama ili jurisdikcijama izvan EU, predlaže se da se oporezivi prihod koji porezni subjekt ostvaruje

pružanjem digitalne usluge razmjerno raspodijeli svakoj državi članici na temelju određenih posebnih faktora raspodjele koje su propisane Direktivom (Uljanic Škreblin, 2018).

#### **4.3.2. Prijedlog Direktive o utvrđivanju pravila o oporezivanju dobiti**

Drugi prijedlog koji Komisija predlaže u pravednijem oporezivanju digitalnih aktivnosti odnosi se na Direktivu o utvrđivanju pravila o oporezivanju dobitka ostvarenog 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).

Prijedlogom se utvrđuju pravila kojima se utvrđuje tzv. oporeziva spona za digitalna poduzeća koja posluju prekogranično u slučaju da ne postoji fizička komercijalna prisutnost (dalje: znatna digitalna prisutnost). Također, utvrđuju se i načela za pripisivanje dobiti digitalnom poslovanju, čime bi se trebalo postići bolje registriranje stvaranja vrijednosti digitalnih poslovnih modela koji se u velikom mjeri oslanjaju na nematerijalnu imovinu (Europska Komisija, 2018c). Fokus ove Direktive jest na utvrđivanju oporezive spona u nekoj jurisdikciji koja ustvari predstavlja znatnu digitalnu prisutnost. Znatna digitalna prisutnost smatra se dodatkom pojmu stalne poslovne jedinice. Prema stavki 3.članka 4. prijedloga Direktive (Europska Komisija, 2018c), smatrat će se da postoji znatna digitalna prisutnost ako se u poreznom razdoblju u državi članici poslovna djelatnost djelomično ili u potpunosti sastoji od pružanja digitalnih usluga putem digitalnog sučelja, pri čemu je ispunjen najmanje jedan od sljedećih kriterija:

- a) udio ukupnih prihoda od pružanja digitalnih usluga korisnicima u jurisdikciji premašuje 7 milijuna eura
- b) broj korisnika digitalnih usluga u državi članici premašuje 100.000 u poreznom razdoblju
- c) broj poslovnih ugovora za digitalne usluge premašuje 3.000

Predložena pravila za pripisivanje dobiti znatnoj digitalnoj prisutnosti se temelje na OECD-ovom okviru koji se primjenjuje na stalne poslovne jedinice, po kojima bi se poduzećima sa



znatnom digitalnom prisutnošću pripisala samo dobit koju to poduzeće zaradi pružanjem digitalnih usluga preko digitalnih platformi (Uljančić Škreblin, 2018). Stavka 1. članka 5. prijedloga Direktive, pojašnjava kako dobitak koji se pridružuje značajnoj digitalnoj prisutnosti u određenoj državi članici ili je samo sa njom povezan, podliježe porezu na dobit samo u toj državi članici.

Stavka 5. članka 5., među gospodarski značajne aktivnosti koje se izvršavaju znatnom digitalnom prisutnošću putem digitalnih platformi ubraja: a) ubiranje, pohrana, prerada, analiza, stavljanje na raspolaganje i prodaja podataka korisnika; b) ubiranje, pohrana, prerada i oglašavanje sadržaja koji je kreirao korisnik; c) stavljanje na raspolaganje sadržaja trećih osoba korištenjem digitalnog tržišta; d) prodaja online marketinškog prostora; e) stavljanje na raspolaganje drugih digitalnih usluga, koje nisu navedene u točkama a)-d) (Mijatović, 2018).

Cilj ove Direktive Vijeća Europske komisije (2018c) jest poboljšanje otpornosti unutarnjeg tržišta kao jedinstvene cjeline da bi se odgovorilo na postojeće izazove oporezivanja digitalnog gospodarstva. On se ne može u dovoljnoj mjeri ostvariti pojedinačnim djelovanjem država članica zato što digitalna poduzeća posluju prekogranično bez fizičke prisutnosti u nekoj jurisdikciji. Potrebna su nova pravila kako bi se osiguralo plaćanje poreza na dobit u jurisdikcijama gdje se dobit i ostvaruje.

### **4.3.3. Zajednička konsolidirana osnovica poreza na dobit (CCCTB)**

CCCTB predstavlja jednu sveobuhvatnu inicijativu koja bi s ciljem pravednijeg i učinkovitijeg oporezivanja predstavljala ključni instrument u toj borbi. Prijedlog o CCCTB-u bi uključivao pravila kojima bi se obuhvatile neke od glavnih mjera inicijative OECD-a o smanjenju osnovice i premještanju dobiti (BEPS). CCCTB bi imao snažan utjecaj na jačanje povezanosti između oporezivanja i mjesta kreiranja dobiti (Europska Komisija, 2016).

CCCTB pravila obuhvaćaju poduzeća koja su osnovana prema zakonu država članica Europske Unije, uključujući stalne poslovne jedinice u drugim državama članicama. Također, pravilo CCCTB se primjenjuje na poduzeća koja su osnovana prema zakonu trećih zemalja, ali imaju stalne poslovne jedinice koje su smještene u jednoj ili više država članica. Primjenom ove mjere, rezidentnom poduzeću bi sva dobit koju je ostvario bila podložna oporezivanju s CCCTB-om bez obzira da li dohodak potječe 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).

U opseg mjere spala bi samo poduzeća koja imaju globalni prihod od prometa iznad 750 milijuna EUR, a ostala poduzeća mogu primjenjivati ovu mjeru jedino ako same to odluče. Na primjer, Poduzeće X koje je osnovano u državi članici A sa globalnim prometom iznad 750 milijuna EUR spada u obvezni opseg primjene CCCTB-a. Poduzeće Y koje se bavi digitalnom aktivnošću sa stalnom poslovnom jedinicom u državi članici, ali sa globalnom dobiti koja je ispod 750 milijuna EUR, ne bi bila predmet oporezivanja CCCTB-om, osim ako samostalno ne odluči da želi primjenjivati pravilo CCCTB. Poduzeće Z osnovano izvan teritorija Europske Unije, čak i da obavlja digitalnu aktivnost u nekoj državi članici, ne bi spalo u primjenu ove inicijative (Europska Komisija, 2016).

Dobrobiti od uvođenja CCCTB-a ogledaju se kroz smanjenje birokracije i troškova administracije za poduzeća koja posluju na JDT-u. Ona će omogućiti jedinstveni sustav EU za poduzeća, na temelju kojeg će moći izračunati svoj oporezivi prihod. CCCTB će tvrtkama pružiti pravnu sigurnost i smanjiti porezne prepreke, osiguravajući jedinstven, stabilan i transparentan sustav oporezivanja pravnih osoba za EU. Za sada, ovaj prijedlog još uvijek nije naišao na odobrenje od država članica te se još uvijek razrađuju određeni detalji.

## **5. ANALIZA PRIVREMENIH I PLANIRANIH RJEŠENJA NA ODABRANOM UZORKU ZEMALJA**

Prepoznavši koliko je digitalna ekonomija rasprostranjena i koliko trenutno postoji mogućnosti u izbjegavanju plaćanja poreznih obveza, države članice EU 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 veliki broj država nije poduzeo ništa). Problem u indirektnom oporezivanju je jasno 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 kratkoročno rješenje. 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 B2C transakcijama 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 se dovodi analiza određenih privremenih rješenja u direktnom i indirektnom oporezivanju digitalne ekonomije u određenim zemljama članicama Europske Unije i država članica OECD-a.

### **5.1. Primijenjena/planirana rješenja u odabranim zemljama članicama EU**

Određene zemlje EU 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. S tim porezom, oporezuje se dobit koju ostvare MNK, a koja ustvari reflektira vrijednost koju su kreirali njihovi korisnici digitalnih platformi (Cui, 2019). Tablica 6. prikazuje na odabranom uzorku zemalja država članica EU poreze na određene vrste digitalnih usluga.

**Tablica 6. Prikaz poreza na digitalne usluge u određenim državama članicama EU-27**

<b>Država članica</b>	<b>Stopa poreza</b>	<b>Porezna osnovica</b>	<b>Globalni prag prihoda (sukladno prijedlogu EU)</b>	<b>Prag prihoda zemlje</b>	<b>Status</b>
<b>Austrija</b>	<b>5%</b>	Prihodi ostvareni od online oglašavanja kroz digitalne platforme ili bilo koji tip softvera i web mjesta izrađena u Austriji	750 milijuna EUR	25 milijuna EUR	Primijenjena (na snazi od siječnja 2020)
<b>Belgija</b>	<b>3%</b>	Prihodi od prodaje korisničkih podataka	750 milijuna EUR	5 milijuna EUR	Na čekanju (nova vlada odlučila je pričekati globalno rješenje)
<b>Češka</b>	<b>7% s mogućnošću smanjenja na 5%</b>	<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)
<b>Francuska</b>	<b>3%</b>	<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)
<b>Italija</b>	<b>3%</b>	<p>Bruto prihodi ostvareni od:</p> <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:	750 milijuna EUR	3 milijuna EUR	Primijenjena (na snazi od siječnja 2021)
		<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>			

Izvor: izrada autorice prema KPMG, „Oporezivanje digitalizirane ekonomije: sažetak razvoja“, 2021. Dostupno na: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>. (pristupljeno 27.06.2021).

### 5.1.1. Republika Austrija

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 se oporezuju 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 gelociranje uređaja (DiStG, 2020).

Zakon o digitalnom porezu 2020 (DiStG 2020) donosi definiciju davatelja internetskog 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.

Stavka 2. Zakona o digitalnom porezu (2020) navodi što sve spada pod usluge internetskog oglašavanja, to su: oglasi na digitalnom sučelju (banner oglašavanja), oglašavanja putem pretraživača i sl. 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) je 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 je da se u e-trgovini ojača načelo odredišta po kojem se oporezivanje vrši tamo gdje se pruža usluga krajnjem potrošaču. Austrija je od 1. lipnja 2021. donijela odluku da će sve online narudžbe biti jednako oporezivane bez obzira od kuda 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 €) 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, kao i usluge koje se pružaju putem digitalnih platformi krajnjim potrošačima koji nisu porezni obveznici (odnosno fizičke osobe) u drugim državama članicama EU se trebaju oporezivati tamo gdje se roba isporučuje ili gdje korisnik digitalne usluge ima prebivalište (Merz, 2019).

### **5.1.2. Francuska**

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 su poduzeća sa svjetskim prihodom od 750 milijuna EUR i poduzeća sa 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 sa ili bez stalne poslovne jedinice u Francuskoj (Simmons, 2020).

Nadalje, Francuska je još 2003. kreirala, a 2004. uvela namet kojim je odlučila da će se opseg neizravnih poreza primjenjivati na način da obuhvaća online usluge koje omogućavaju pristup filmovima i audio-vizualnim sadržajima kroz digitalne platforme u zamjenu za naknadu koju plaća korisnik e-usluge (Europska Komisija, 2018a). Nadalje, u 2016. opseg se još više povećao i obuhvaća usluge online videozapisa koje se pružaju putem interneta bez naknade ali

koje se monetiziraju kroz ciljno oglašavanje. Ovakav porez je 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.

### **5.1.3. Italija**

Italija također staje na kraj s BEPS praksom kada je u pitanju oporezivanje MNK i digitalnih poduzeća te uvodi PDU, tzv. „Web Tax“ s 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 s stalnom poslovnom jedinicom u Italiji. PDU se aplicira na domaća poduzeća ali i nerezidentna poduzeća sa 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 koje se isporučuju putem interneta i čija je priroda da se obavljaju potpuno automatski sa 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 se nalazi na snazi od 1. siječnja 2020.

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

### **5.1.4. Republika Hrvatska**

Europska Unija donijela je 1. siječnja 2015. 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 uskladila je svoje zakonodavstvo s europskim te je u sustavu poreza na dodanu vrijednost, još 1. siječnja 2010. 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, izbjegnu 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. Sa ovim promjenama u hrvatskom zakonu o PDV-u, Hrvatska je osigurala načelo neutralnosti i ne utječe na odluke kupaca u vezi odabira načina kupnje (preko interneta ili na tradicionalan način) ili u vezi odabira 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 porezu na digitalne usluge, ali isti su odbijeni. Vlada Republike Hrvatske je po pitanju oporezivanja digitalnih poduzeća odlučila ostati suzdržana i sačekati globalno rješenje koje se očekuje od OECD-a, a ukoliko ga ne dovede OECD, tada će pričekati sveobuhvatno rješenje koje će donijeti Europska Komisija.

## **5.2. Primijenjena i planirana rješenja u odabranim državama članicama OECD-a**

OECD se trenutno sastoji od 35 zemalja članica, pri čemu Hrvatska nije jedna od njih. Veliki broj tih zemalja članica je ili primijenio ili planira poduzeti nešto po pitanju oporezivanja digitalnih poduzeća. Tablica 7. pokazuje samo neke od zemalja članica koje se uvele ili će uvesti PDU.



**Tablica 7. Prikaz poreza na digitalne usluge u određenim državama OECD-a**

Država članica	Stopa poreza	Porezna osnovica	Globalni prag prihoda	Prag prihoda zemlje	Status
<b>Ujedinjeno Kraljevstvo</b>	2%	Prihodi od <ul style="list-style-type: none"> <li>• korištenja društvenih mreža,</li> <li>• korištenja web tražilica</li> <li>• korištenja online „tržnice“</li> </ul>	500 milijuna funti	25 milijuna funti	Primijenjena (na snazi od 5. kolovoza 2020)
<b>Turska</b>	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)
<b>Kanada</b>	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)
<b>Poljska</b>	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)
<b>Latvija</b>	3%	Nije još definirano	Nije definirano	Nije definirano	Planirana

Izvor: izrada autorice prema KPMG, „Oporezivanje digitalizirane ekonomije: sažetak razvoja“, 2021. Dostupno na: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>. (pristupljeno 27.06.2021).

### 5.2.1. Ujedinjeno Kraljevstvo

Ujedinjeno Kraljevstvo kao bivša članica Europske Unije, ali članica OECD-a djeluje u području direktnog oporezivanja također kroz porez na digitalne usluge. Uveden je PDU 5. kolovoza 2020. po stopi od 2%. Porez se primjenjuje na prihode ostvarene od korištenja web tražilica, korištenja digitalnih platformi u vidu društvenih medija i Internet trgovine, odnosno

na one digitalne usluge koje ostvaruju vrijednost od svojih korisnika iz Ujedinjenog Kraljevstva. Poduzeća koja su predmet oporezivanja su 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 listopadu 2020. godine, porezna uprava UK-a objavila je dokument o izmjeni PDV tretmana na inozemna dobra prodana krajnjim potrošačima koji je stupio na snagu 1. siječnja 2021. godine. Prema tome 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 je najavila kako u trenutku kada se Brexit provede, poduzeća nerezidenti koja prodaju digitalne usluge, više neće biti dio pojednostavljenog sustava naplate PDV-a koji je razvila EU, tzv. MOSS mehanizma (Mini One-Stop Shop). Kao posljedica Brexita, nerezidentna poduzeća koja prodaju digitalne usluge potrošačima u UK, morati će se registrirati za potrebe PDV-a u UK. Poduzeća izvan EU koja su se registrirala u MOSS sustav UK-a radi prodaje svojih digitalnih usluga u EU će se zbog Brexita sada morati registrirati u OSS sustav neke druge države članice EU. Nadalje, od 1. prosinca 2020., PDV na digitalne publikacije u Velikoj Britaniji ima nultu poreznu stopu (Morris, Brown, 2021).

### **5.2.2. Turska**

Turska 20. ožujka 2020 uvodi PDU po stopi od 7,5%, ali predsjednik države zadržava pravo promjene stope poreza te ju 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, video igrice. 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 njezinom 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 web stranica, emitiranje putem televizija ili radija i podaci. U B2B transakcijama, inozemno poduzeće koje prodaje e-usluge poslovnim subjektima koji su registrirani za PDV u Turskoj, neće se morati registrirati za PDV. Umjesto

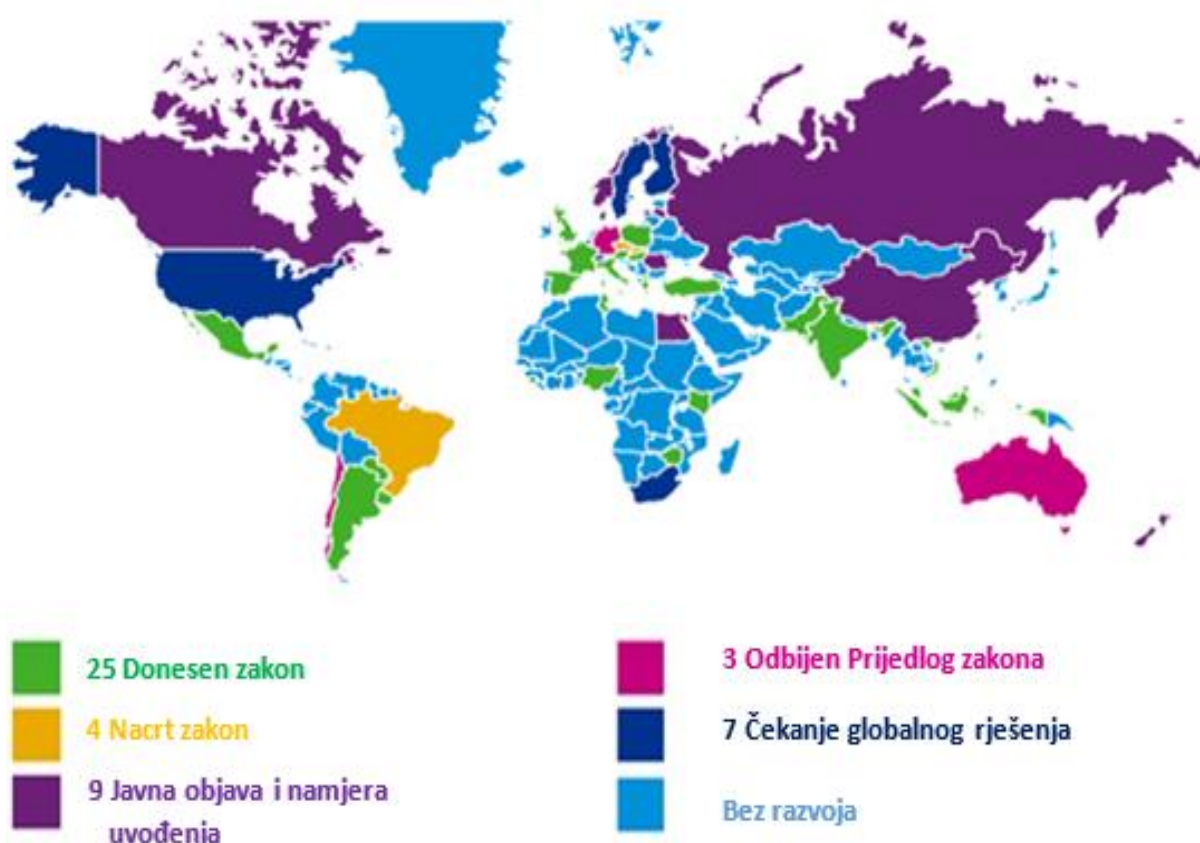
toga, poduzeće u Turskoj koje je kupac e-usluge može prijaviti transakciju koristeći spomenuti mehanizam obrnute naplate, kojom se obveza plaćanja PDV-a prebacuje s dobavljača na kupca.

### **5.2.3. Kanada**

Kanada kao članica OECD-a želi djelovati u oporezivanju digitalnih poduzeća i planira uvesti PDU 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 ciljnog oglašavanja i usluge posredovanja putem digitalnih platformi. Globalni prag prihoda poduzeća koji bi bio porezni obveznik jest najmanje 1 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 neloyalne 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 način će Netflix biti ravnopravan s ostalim rezidentnim poduzećima koja pružaju usluge streaminga, a koja su dužni prikupljati PDV od svojih korisnika. Predmet oporezivanja su pritom samo B2C transakcije 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 CAD (u razdoblju od 12 mjeseci). Kada se probije taj prag, strano poduzeće je obvezno registrirati se kod kanadskih poreznih vlasti te mora prikupljati PDV na transakcije prodaje krajnjim potrošačima koji se nalaze u Kanadi.

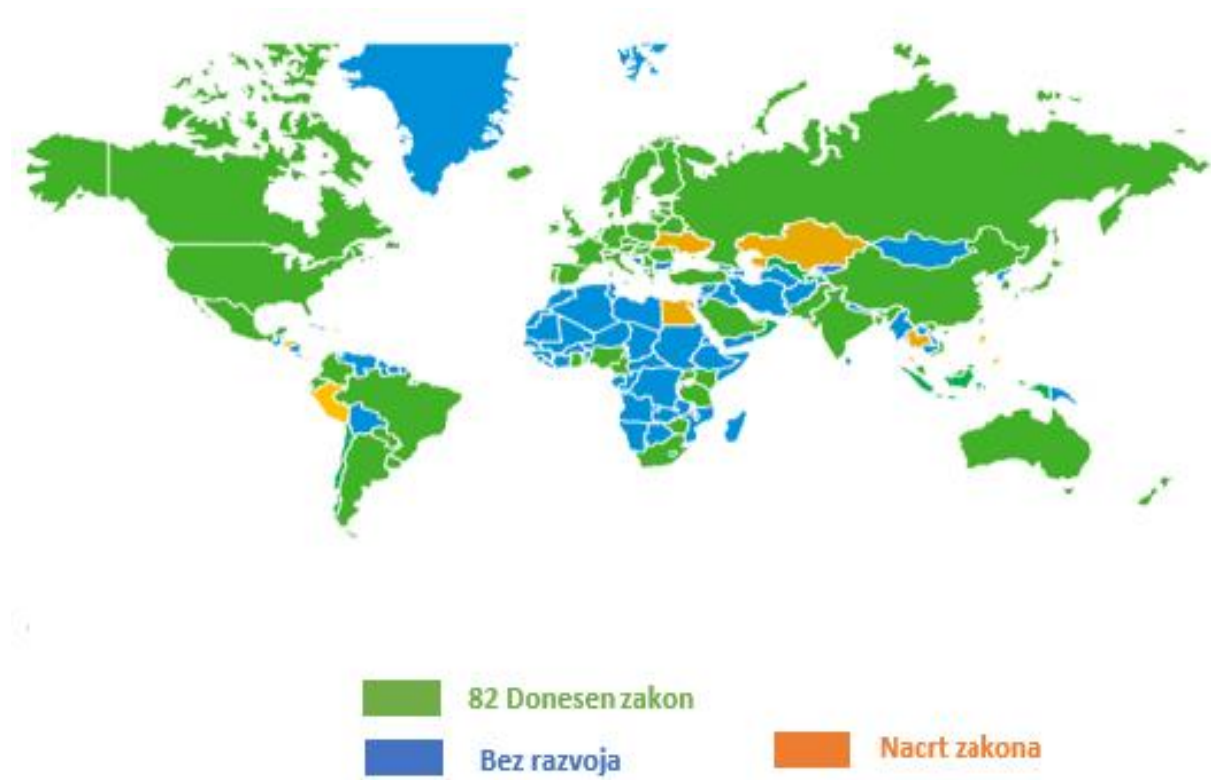
**Slika 10. Direktno oporezivanje digitalne ekonomije u svijetu**



Izvor: obrada autorice prema KPMG, „Oporezivanje digitalizirane ekonomije: sažetak razvoja“, 2021. Dostupno na: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>. (pristupljeno 27.06.2021).

Na slici 11. može se vidjeti kako je svijet do 2021. pristupio u pogledu uvođenja nekih oblika poreza na prihode ostvarenih od multinacionalnih kompanija i digitalnih poduzeća. Neke zemlje kao što su Sjedinjene Američke Države, Belgija, Finska, Švedska, Švicarska čekaju globalno rješenje za koje se nadaju da će donijeti OECD, 25 država donijelo je zakon, 9 država izrazilo je namjeru uvođenja PDU-a, 4 države su razvile nacrt zakona koji treba ići na javno savjetovanje, ali i dalje na karti svijeta dominira veliki broj država koje još uvijek nisu razvila nikakav predložak zakona ni privremeno rješenje po pitanju oporezivanja dobiti u digitalnoj ekonomiji.

**Slika 11. Indirektno oporezivanje digitalne ekonomije u svijetu**



Izvor: obrada autorice prema: KPMG, „Oporezivanje digitalizirane ekonomije: sažetak razvoja“, 2021. Dostupno na: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>. (pristupljeno 28.07.2021).

Promatrajući situaciju u indirektnom oporezivanju digitalne ekonomije, Vlade diljem svijeta su u pogledu indirektnih poreza promijenile svoje legislative i donijele nova pravila kojima su uključile oporezivanje digitalnih transakcija i pružanja digitalnih usluga, ali i fizičkih dobara i usluga bilo da se radi o B2B ili B2C transakcijama, točnije njih 82. Nacrt zakona još uvijek kreiraju zemlje kao što su Izrael, Egipat, Kazahstan, Ukrajina itd., ali i ovdje postoji veliki broj država koje su u području indirektnog oporezivanja bez razvoja.

## 6. ZAKLJUČAK

Internet, ICT tehnologije, proces digitalne transformacije poslovanja i digitalizacija su doveli 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 izdvajamo 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.

Iako na prvu sve zvuči idealno, u stvarnosti 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 niti vrijednost koju korisnik digitalne usluge ima za poduzeće (kroz mrežni efekt). Međunarodno pravilo oporezivanja je do sada glasilo da se dobit nerezidentnog poduzeća oporezuje tamo 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.

U prekograničnoj e-trgovini se također javlja problem kako oporezivati B2B i B2C transakcije PDV-om. Europska Unija ulažući velike napore 1. siječnja 2015. donosi odluku sukladno kojoj se B2B i B2C transakcije oporezuju prema načelu odredišta, odnosno u slučaju B2B transakcija tamo gdje porezni obveznik ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu, a kod B2C transakcija tamo gdje krajnji potrošač ima uobičajeno mjesto prebivališta/boravišta. Ovakva pravila oporezivanja pozdravlja i OECD. Odluka je to kojom bi se napokon oporezivale digitalne usluge koje pružaju digitalna poduzeća i kojom bi državama članicama u kojima se odvija potrošnja pripao prihod od poreza.

Veliki problem koji se događa zbog „rupa“ u međunarodnom oporezivanju jest agresivno porezno planiranje MNK i erozija porezne osnovice, tj. BEPS. Osnovne inicijative OECD-a u postizanju cilja pravednijeg oporezivanja digitalnih ekonomija kojom se osigurava jednaka tržišna utakmica za sve sudionike u pogledu oporezivanja su akcijski plan BEPS i Inkluzivni

Okvir. Najprije, OECD u suradnji s G20 zemljama dovodi 2013. godine akcijski plan BEPS sa 15 akcijskih mjera i potencijalnih rješenja koja obuhvaćaju razna područja koja su se pokazala problematičnim prilikom oporezivanja dobiti poduzeća i prekogranične e-trgovine. Zatim, 2020. godine OECD donosi Inkluzivni okvir kojim se nastoji postići da pravila oporezivanja dobiti poduzeća budu u skladu s današnjicom i predlaže se tzv. „GloBe“, globalni minimalni porez na dobit koji bi se primjenjivao na MNK koje ostvaruju prihod veći od 750 milijuna EUR uz stopu poreza na dobit od 15%.

Osnovne inicijative Europske Komisije u oporezivanju digitalne ekonomije se očituju 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 povezalo mjesto kreiranja dobiti i mjesto oporezivanja dobiti.

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

Konačno, oporezivanje digitalne ekonomije je svakako već duže vrijeme u fokusu nadležnih institucija vodećih za kreiranje politika oporezivanja, ali da bi se provela reforma oporezivanja, posebice dobiti poduzeća u EU, potreban je i angažman država članica. Radi se o vrlo kompleksnom izazovu, ali potrebno je što prije dovesti neki globalni konsenzus kako bi se napokon stalo na kraj praksi izbjegavanja plaćanja porezne obveze u digitalnoj ekonomiji. U konačnici, što prije se dovede neko sveobuhvatno rješenje, države će ostvarivati veće prihode od poreza koje će se na kraju krajeva koristiti za nove investicije, ulaganje u javno zdravstvo, obrazovanje i ostala područja, što će voditi boljem životnom standardu svih građana.

## LITERATURA

1. Anderson, C. (2010). In the next industrial revolution, atoms are the new bits. *Wired magazine*, 1(25), 2010.
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), 81-106.
4. Bodiroga Vukobrat, N., & Martinović, A. (2019). Izazovi pružanja usluga na digitalnom tržištu EU-a—usluge informacijskog društva i „pozadinske“ usluge. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, 40(1), 37-55.
5. Bonnet, D., & Westerman, G. (2015). The best digital business models put evolution before revolution. *Harvard Business Review*, 20.
6. Božičević, M. (2020). *Novi izazovi oporezivanja u digitalnom gospodarstvu* (Doctoral dissertation, Josip Juraj Strossmayer University of Osijek. Faculty of Economics in Osijek).
7. Brković, M. (2015). Sustav MOSS – Posebni postupak oporezivanja za telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i TV emitiranja i elektronički obavljene usluge. *Financije, pravo i porezi*, br. 7/15, 51-56.
8. Bunn, D. (2021). The European Commission and the Taxation of the Digital Economy. Dostupno na: <https://taxfoundation.org/european-commission-eu-digital-levy/>
9. Bunn, D., & Asen, E. (2020). International tax competitiveness Index. Dostupno na: <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/>
10. Burilović, L. (2020). Digitalna transformacija poslovanja u maloprodaji. *Poslovna izvrsnost*, 14(2), 197-221.
11. Cafuk, V. (2019). *Oporezivanje digitalne ekonomije unutar Europske Unije* (Doctoral dissertation, University of Zagreb. Faculty of Economics and Business. Department of Finance.).
12. Cui, W. (2019). The digital services tax: a conceptual defense. *Tax L. Rev.*, 73, 69.
13. Dhruva advisors llp (2015), The Source vs. Residence Conflict in the Digital Economy. Dostupno na: <https://dhruvaadvisors.com/insights/files/DigitalEconomy.pdf>



14. Duch-Brown, N., & Martens, B. (2014). *Consumer benefits from the EU Digital Single Market: evidence from household appliances markets* (No. 2014/03). Institute for Prospective Technological Studies Digital Economy Working Paper.
15. 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)
16. 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>
17. 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>
18. 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:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0021.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0021.02/DOC_1&format=PDF)
19. 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)
20. Fitzsimmons, J. (1994). Information technology and the third industrial revolution. *The Electronic Library*.
21. Fridensköld, E. (2004). VAT and the internet: the application of consumption taxes to e-commerce transactions. *Information & Communications Technology Law*, 13(2), 175-203.
22. Gadžo, S. (2015). Prilog istraživanju sadržaja načela pravednosti kao kriterija evaluacije normi međunarodnog poreznog prava. *Pravni vjesnik: časopis za pravne i društvene znanosti Pravnog fakulteta Sveučilišta JJ Strossmayera u Osijeku*, 31(2), 131-156.
23. Gupta, A. (2014). E-Commerce: Role of E-Commerce in today's business. *International Journal of Computing and Corporate Research*, 4(1), 1-8.

24. Hodzic, S. (2018). Tax administrative challenges of the digital economy: the Croatian experience. *eJTR*, 16, 762.  
<https://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>
25. Iacob, N., Simonelli, F. (2019.), Taxing the digital economy, preuzeto 23. travnja 2021. s: <https://www.ceps.eu/taxing-the-digital-economy/>
26. 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>
27. Jakovac, P. (2012). Znanje kao ekonomski resurs: osvrt na ulogu i značaj znanja te intelektualnog kapitala u novoj ekonomiji znanje. *Tranzicija*, 14(29), 88-106.
28. Keen, M., & Smith, S. (1996). The future of value added tax in the European Union. *Economic Policy*, 11(23), 373-420.
29. Kovačević, Z., & Vuković, K. (2007). Industrija informacijsko-komunikacijske tehnologije (ICT) u hrvatskom gospodarstvu. *Poslovna izvrsnost*, 1(1), 97-112.
30. Lips, W. (2020). The EU Commission's digital tax proposals and its cross-platform impact in the EU and the OECD. *Journal of European Integration*, 42(7), 975-990.
31. Lowry, S. (2019). Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis. *CRS Report*, (R45532).
32. 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.
33. Merz, M. (2019). Austria: E-Commerce Package from January 2021. Dostupno na: <https://michaelamerz.org/2019/08/12/e-commerce-package-from-january-2021/>
34. Mijatović, N. Jedinstveno digitalno tržište unutar EU i PDV. *Pravo i porezi*, 2016(1), 3-12.
35. 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), 861-880.
36. 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>
37. OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.  
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

38. 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.
39. OECD (2017a), *Inclusive Framework on BEPS, Progress Report July 2016- June 2017*, OECD Publishing, Paris.
40. OECD (2017b), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris.  
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>
41. OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris.
42. 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. [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).
43. OECD. (2015b). *Addressing the tax challenges of the digital economy. Action 1-2015 Final Report*.
44. 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. <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2020.pdf>
45. Olbert, M., & Spengel, C. (2017). International taxation in the digital economy: challenge accepted. *World tax journal*, 9(1), 3-46.
46. Qin, Z., & Qin, Z. (2009). *Introduction to E-commerce* (Vol. 2009). New York, NY: Springer.
47. 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* (pp. 411-421). Springer, Cham.
48. Rocha, Á., Adeli, H., Reis, L. P., & Costanzo, S. (Eds.). (2018). *Trends and Advances in Information Systems and Technologies: Volume 1* (Vol. 745). Springer.
49. Scupola, A. (2008). E-services: Definition, characteristics and taxonomy. *Journal of Electronic Commerce in Organizations*, 6(2), I.
50. Sokolov-Mladenović, S. (2014). Globalizacija i digitalna ekonomija. *Sinteza 2014- Impact of the Internet on Business Activities in Serbia and Worldwide*, 143-147.

51. Škuflić, L., & Vlahinić-Dizdarević, N. (2003). Koncept nove ekonomije i značaj informacijsko-komunikacijske tehnologije u Republici Hrvatskoj. *Ekonomski pregled*, 54(5-6), 460-479.
52. Tantea, C. (2018). Mini One Stop Shop MOSS: Could This Be a Model for the Future of VAT. *Tax Mag.*, 288.
53. Tørsløv, T. R., Wier, L. S., & Zucman, G. (2018). *The missing profits of nations* (No. w24701). National Bureau of Economic Research.
54. Uljanić Škreblin, I. (2018.), Novi prijedlozi Europske komisije za oporezivanje digitalne ekonomije, *Financije, pravo i porezi*, br.9, 154-160.
55. UNCTAD (2020.), *Estimates of Global E-Commerce 2019 and Preliminary Assessment of Covid-19 Impact on Online Retail 2020*.
56. UNCTAD, U. (2017). *World Investment Report 2017: investment and the digital economy*. In *United Nations Conference on Trade and Development, United Nations, Geneva*.
57. Zakon o digitalnom porezu, DiStG -BGBl. I br. 99/2020, 2020.

## POPIS SLIKA

Slika 1. Doprinos ICT sektora gospodarstvu .....	6
Slika 2. Temeljne karakteristike tradicionalne ekonomije .....	10
Slika 3. Vrste e-trgovine.....	18
Slika 4. Vrste usluga u B2B transakcijama .....	20
Slika 5. Ciljevi oporezivanja digitalne ekonomije .....	26
Slika 6. B2B transakcija između dva poduzeća u različitim jurisdikcijama .....	32
Slika 7. Izazovi oporezivanja digitalne ekonomije .....	36
Slika 8. Prikaz poreznih (ne) oaza u svijetu .....	38
Slika 9. Prihodi prikupljeni prodajom digitalnih usluga u prekograničnim B2C transakcijama u pojedinim jurisdikcijama ostvareni primjenom predloženih mjera.....	42
Slika 10. Direktno oporezivanje digitalne ekonomije u svijetu .....	60
Slika 11. Indirektno oporezivanje digitalne ekonomije u svijetu .....	61

## POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1. Udio ICT sektora u BDP-u država članica EU .....	6
Grafikon 2. Udio prodaje poduzeća u e-trgovini u razdoblju od 2010-2020 (u %) .....	19

## POPIS TABLICA

Tablica 1. Pregled relevantnih definicija digitalne transformacije .....	8
Tablica 2. Top 10 digitalnih kompanija u svijetu.....	12
Tablica 3. Gospodarski sektori zahvaćeni digitalizacijom i digitalnom transformacijom.....	13
Tablica 4. Četiri vrste poslovnih modela digitalne ekonomije prema Europskoj Komisiji .....	14
Tablica 5. Top 13 poduzeća u e-trgovini u 2020.....	18
Tablica 6. Prikaz poreza na digitalne usluge u određenim državama članicama EU-27 .....	52
Tablica 7. Prikaz poreza na digitalne usluge u određenim državama OECD-a .....	57

## ŽIVOTOPIS



### Adrijana Klemens

**Državljanstvo:** hrvatsko

**☎ (+385) 0996761025**

**Datum rođenja:** 18/06/1996

**Spol:** Žensko

**✉ E-adresa:** [klemensadrijana1806@gmail.com](mailto:klemensadrijana1806@gmail.com)

**📍 Adresa:** Grdenci 40a, 49210 Zabok (Hrvatska)

### RADNO ISKUSTVO

#### Asistentica u Sektoru velikih klijenata, Direkcija financiranja nekretnina

*ERSTE & STEIERMARKISCHE BANK D.D.* [ 02/2021 – Trenutačno ]

Mjesto: Zagreb

Zemlja: Hrvatska

- rad u middle office-u
- asistiranje i obavljanje pomoćnih poslova za samostalne financijske zastupnike
- izrada temeljnih dokumenata vezanih uz financiranje nekretnina (Ugovori, brisovna očitovanja, pisma namjere...)
- rad na analizi portfelja stanogradnje, turizma i komercijalnih nekretnina
- svakodnevna komunikacija s klijentima i investitorima
- obavljanje poslova i zadaća "agenta" kod sindiciranih kredita
- svakodnevna kontrola prodaje stanova, otplate kredita klijenata, obavljanje plaćanja na zahtjev klijenta
- komunikacija i rad s javnim bilježnikom, Financijskom Agencijom te drugim bankama na tržištu

#### Suradnik u pozivnom i reklamacijskom centru

*Sberbank d.d.* [ 10/2020 – 02/2021 ]

Mjesto: Zagreb

Zemlja: Hrvatska

- dnevna komunikacija sa klijentima banke
- informiranje o proizvodima i uslugama banke
- nuđenje prijedloga i rješenje problema
- rad u aplikacijama :CRM, FES i CPM
- ažuriranje podataka klijenata

#### Skladišna radnica

*Školska knjiga d.d.* [ 09/2020 ]

Mjesto: Zagreb

Zemlja: Hrvatska

- komisioniranje knjiga
- pakiranje i skladištenje knjiga u skladištu
- označavanje paketa i provjera ispravnosti

## **Prodavačica odjeće i obuće**

*Sinsay, LPP Croatia d.d.* [ 2017 – 2020 ]

- odnosi i komunikacija s kupcima na dnevnoj bazi
- briga o urednom izgledu i funkcionalnosti prodajnog mjesta
- prijem robe i rad na blagajni
- izrada izvješća blagajne na kraju radnog dana

## **OBRAZOVANJE I OSPOSOBLJAVANJE**

---

### **Apsolventica**

*Ekonomski fakultet u Zagrebu, Sveučilište u Zagrebu* [ 2015 – Trenutačno ]

Adresa: Trg J.F. Kennedyja 6, 10000 Zagreb (Hrvatska)

Područja obrazovanja: Poslovna ekonomija

Konačna ocjena : 4,5

Diplomski rad: Uloga Europske Unije i OECD-a u oporezivanju digitalne ekonomije

### **Ekonomistica**

*Srednja škola Zabok* [ 2011 – 2015 ]

Adresa: Ul. Ivana i Cvijete Huis 2, 49210 Zabok (Hrvatska)

## **JEZIČNE VJEŠTINE**

---

Materinski jezik/jezici:

**Hrvatski**

Drugi jezici:

**engleski**

**SLUŠANJE B2 ČITANJE B2 PISANJE B2**

**GOVORNA PRODUKCIJA B2**

**GOVORNA INTERAKCIJA B2**

**španjolski**

**SLUŠANJE A2 ČITANJE A2 PISANJE A1**

**GOVORNA PRODUKCIJA A1**

**GOVORNA INTERAKCIJA A1**

## **DIGITALNE VJEŠTINE**

---

Internet / MS Office (Word Excel PowerPoint) / RStudio / MS NAVISON / Poznavanje rada u FES-u /  
Poznavanje rada u CPM-u / Poznavanje rada u CRM-u

## **PROJEKTI**

---

**Financial Week 2019, Ekonomski fakultet Zagreb, Sveučilište u Zagrebu**

sudionica projekta

**Projekt Trans-nacionalna inicijativa mladih „Omladinske brigade“, Slovenija, 2013.**

**Prezentacije**

[ 2015 ]

Organize Your Talk 2015, Ekonomski fakultet Zagreb, Sveučilište u Zagrebu

- natjecateljica, osvojeno 3 mjesto.

## **POČASTI I NAGRADE**

---

**Najbolja učenica Srednje škole Zabok, 2014/2015 generacija**

Srednja škola Zabok [ 06/2015 ]

## **ORGANIZACIJSKE VJEŠTINE**

---

**Organizacijske vještine**

pouzdanost, odgovornost, organiziranost i pedantnost

## **KOMUNIKACIJSKE I MEĐULJUDSKE VJEŠTINE**

---

**Komunikacijske i međuljudske vještine**

- dobre komunikacijske vještine stečene zahvaljujući iskustvu na radnom mjestu prodavača, suradnika u pozivnom i reklamacijskom centru i Sektoru Velikih klijenata u Direkciji financiranja nekretnina
- timski duh i volja za učenjem od drugih ljudi,
- visoka samo-motivacija, želja za stjecanjem novog znanja te daljnjeg usavršavanja i educiranja u struci