

# Razvoj i učinci implementacije poreza na digitalne usluge u odabranim zemljama

---

**Radovčić, Domagoj**

**Master's thesis / Diplomski rad**

**2020**

*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://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:553505>

*Rights / Prava:* [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

*Download date / Datum preuzimanja:* **2024-06-22**



*Repository / Repozitorij:*

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



**Sveučilište u Zagrebu**  
**Ekonomski fakultet**  
**Računovodstvo i revizija**

**RAZVOJ I UČINCI IMPLEMENTACIJE POREZA NA  
DIGITALNE USLUGE U ODABRANIM ZEMLJAMA**

**Diplomski rad**

**Domagoj Radovčić**

**Zagreb, travanj, 2020.**

**Sveučilište u Zagrebu**  
**Ekonomski fakultet**  
**Računovodstvo i revizija**

**RAZVOJ I UČINCI IMPLEMENTACIJE POREZA NA  
DIGITALNE USLUGE U ODABRANIM ZEMLJAMA**  
**EVOLUTION AND EFFECTS OF IMPLEMENTATION OF  
DIGITAL SERVICES TAX IN CHOSEN COUNTRIES**

**Diplomski rad**

**Domagoj Radovčić, 0066224393**

**Mentor: prof.dr.sc., Ivana Dražić Lutilsky**

**Zagreb, travanj, 2020.**

## **ZAHVALA**

*Zahvaljujem se mentorici prof. dr. sc. Ivani Dražić Lutilsky koja je svojim stručnim savjetima i znanjem pomogla u oblikovanju i izradi ovog diplomskog rada.*

*Zahvaljujem se svojoj djevojci Emi na ljubavi i razumijevanju te svojim roditeljima, majci Dolores i ocu Anti, kao i svojoj baki Mirjani, na bezuvjetnoj podršci tijekom čitavog školovanja.*

**DOMAGOJ RADOVČIĆ**

**0066224393**

### **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 rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

U Zagrebu, \_\_\_\_\_

Student:

## **Sažetak i ključne riječi**

Cilj ovog diplomskog rada je analizirati razvoj poreza na digitalne usluge te njegovu dosadašnju uporabu koristeći znanstvenu literaturu, relevantne zakonodavne okvire te publikacije Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (nadalje: OECD). Nakon proučavanja teorijskog aspekta poreza na digitalne usluge rad se osvrće na primjere zemalja u kojima je implementiran neki oblik poreza na digitalne usluge te moguće načine implementacije istoga u Republici Hrvatskoj. Primarni zaključak ovog rada je kako je razvoj i implementacija poreza na digitalne usluge dugotrajan proces čiji će krajnji rezultat ovisiti ponajviše o multilateralnim naporima za suradnju među državama-članicama OECD-a.

Ključne riječi: porez, digitalne, usluge, Hrvatska, OECD

## **Summary and keywords**

The goal of this master thesis is to analyse digital services tax and its implementation by using scientific literature, relevant legislative frameworks and publications by Organisation for Economic Co-operation and Development (hereinafter: OECD). After studying the theoretical aspect of digital services tax, this thesis looks back on examples of countries which implemented some form of digital services tax as well as possible ways of implementation of digital services tax in Republic of Croatia. The primary conclusion of this thesis is that evolution and implementation of digital services tax is a long-term process the end result of which will depend mostly on multilateral efforts for cooperation between member-states of OECD.

Keywords: tax, digital, services, Croatia, OECD

## Sadržaj

|   |    |
|---|----|
| 1. UVOD.....  | 8  |
| 1.1. Predmet i ciljevi rada.....  | 8  |
| 1.2. Sadržaj i struktura rada.....  | 8  |
| 1.3. Izvori podataka i metode prikupljanja.....   | 9  |
| 2. RAZVOJ, MOGUĆNOSTI I TRENUTNO STANJE POREZA NA DIGITALNE<br>USLUGE PREMA SMJERNICAMA ORGANIZACIJE ZA EKONOMSKU<br>SURADNJU I RAZVOJ..... | 10 |
| 2.1. Tržište digitalnih usluga u Europskoj Uniji.....   | 10 |
| 2.2. Cjelokupni okvir o smanjenju osnovice i pomicanju profita.....   | 15 |
| 2.3. Porez na prihod od pružanja digitalnih usluga.....   | 20 |
| 2.4. Virtualna stalna poslovna jedinica.....  | 25 |
| 2.5. Transferne cijene na tržištu digitalnih usluga.....  | 27 |
| 3. ANALIZA STANJA POREZA NA DIGITALNE USLUGE U ODABRANIM<br>ZEMLJAMA.....   | 31 |
| 3.1. Porez na digitalne usluge u Republici Francuskoj.....  | 31 |
| 3.2. Porez na digitalne usluge u Ujedinjenom Kraljevstvu.....   | 36 |
| 3.3. Porez na digitalne usluge u Republici Indiji.....  | 39 |
| 4. MOGUĆNOSTI IMPLEMENTACIJE POREZA NA DIGITALNE USLUGE U<br>ZAKONODAVSTVU REPUBLIKE HRVATSKE.....  | 41 |
| 4.1. Izmjene odredbi o stalnoj poslovnoj jedinici.....  | 41 |
| 4.2. Izmjene relevantnih odredbi poreza po odbitku.....   | 43 |
| 4.3. Implementacija poreza na digitalne usluge kroz sustav transfernih cijena.....  | 45 |
| 5. ZAKLJUČAK.....   | 47 |
| 6. POPIS LITERATURE.....  | 49 |
| POPIS TABLICA, SLIKA I GRAFIKONA.....   | 52 |
| PRILOG 1 ŽIVOTOPIS STUDENTA.....  | 55 |



## **1. UVOD**

### **1.1. Predmet i ciljevi rada**

Predmet i ciljevi rada određeni su u skladu s temom rada i fokusom interesa koji su vidljivi iz samog naslova ovog diplomskog rada. Predmet rada jest razvoj i analiza poreza na digitalne usluge kroz teoretski aspekt kao i kroz prizmu implementacije navedenog poreza u odabranim zemljama. Ciljevi rada su: prikazati značajke tržišta digitalnih usluga; analizirati razvoj, mogućnosti i trenutno stanje poreza na digitalne usluge; ukazati na različitosti oporezivanja digitalnih usluga u odabranim zemljama Europske Unije te opisati mogućnosti implementacije poreza na digitalne usluge u Republici Hrvatskoj.

### **1.2. Sadržaj i struktura rada**

Diplomski rad sastoji se od pet poglavlja. U prvom poglavlju, naziva UVOD, predstavljena je tematika rada, ciljevi kojima autor teži izradom ovoga rada, sama struktura rada i tehnike pomoću kojih su se prikupljali podaci za sam rad. U drugom poglavlju, naziva RAZVOJ, MOGUĆNOSTI I TRENUTNO STANJE POREZA NA DIGITALNE USLUGE PREMA SMJERNICAMA ORGANIZACIJE ZA EKONOMSKU SURADNJU I RAZVOJ prikazano je tržište digitalnih usluga u Europskoj Uniji, objašnjeni su naponi OECD-a u sklopu Cjelokupnog okvira o smanjenju osnovice i pomicanju profita (nadalje: BEPS) te su analizirana tri oblika manifestacije poreza na digitalne usluge: kroz formu poreza na prihod, virtualne stalne poslovne jedinice i modifikacije transfernih cijena. Sljedeće, treće poglavlje pod naslovom ANALIZA STANJA POREZA NA DIGITALNE USLUGE U ODABRANIM ZEMLJAMA prikazuje proces i rezultat implementacije navedenog poreza u Republici Francuskoj, Ujedinjenom Kraljevstvu i Republici Indiji. Četvrto poglavlje naziva MOGUĆNOSTI IMPLEMENTACIJE POREZA NA DIGITALNE USLUGE U ZAKONODAVSTVU REPUBLIKE HRVATSKE na temelju ranije prikazanih podataka donosi prijedloge o mogućim načinima implementacije poreza na digitalne usluge u Republici Hrvatskoj. U posljednjem, petom poglavlju, naziva

ZAKLJUČAK, sažeti su osnovni zaključci svakog poglavlja te autor iznosi svoje mišljenje o implementaciji i budućnosti poreza na digitalne usluge.

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

Ovaj diplomski rad je teorijski što znači da se autor koristi sekundarnim izvorima, podacima i istraživanjima koja su već dostupna iz znanstvenih i stručnih knjiga i članaka. Također u radu su značajno korištene publikacije OECD-a, zakonodavni akti Republike Hrvatske kao i njihova tumačenja, te razni web izvori poput službenih stranica ministarstava, porezne uprave i mnogih drugih.

## 2. RAZVOJ, MOGUĆNOSTI I TRENUTNO STANJE POREZA NA DIGITALNE USLUGE PREMA SMJERNICAMA ORGANIZACIJE ZA EKONOMSKU SURADNJU I RAZVOJ

U ovom poglavlju opisane su značajke i posebnosti tržišta digitalnih usluga u Europskoj uniji te karakteristike poslovanja digitalnih poslovnih modela, izložen je presjek dosadašnjeg rada na Cjelokupnom okviru o smanjenju osnovice i pomicanju profita i objašnjene su osnovne postavke poreza na prihod od pružanja digitalnih usluga, virtualne stalne poslovne jedinice te transfernih cijena na tržištu digitalnih usluga.

### 2.1. Tržište digitalnih usluga u Europskoj Uniji

Europske porezne vlasti vjeruju kako Google, Apple, Facebook i Amazon (često nazivani GAFA) ne plaćaju odgovarajući dio poreza na dobit na europskom tržištu, a situacija je kulminirala 2018. godine kada je Europska komisija predložila uvođenje „digitalnog poreza“ za velike multinacionalne tehnološke korporacije koje posluju u Europskoj uniji.<sup>1</sup>

Kao primjer poslovanja velikog digitalnog poduzeća na području Europske Unije, analizirat ćemo poslovanje društvene mreže Facebook.

Tablica 1. Analiza poslovanja Facebook Inc. na području Europe

|                          | Ukupno                  | Europa                 | Udio    |
|--------------------------|-------------------------|------------------------|---------|
| Prihod                   | 16.640 milijardi dolara | 4.087 milijardi dolara | 24,56%  |
| Broj mjesečnih korisnika | 2.320 milijarde dolara  | 380 milijuna           | 16,38 % |

Izvor: Izradio autor prema Facebook Annual Report 2018.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Beebe, J. (2019) Recent Developments on the E.U.'s Digital Tax Proposal. *Baker Institute Report* no. 01.09.19, str.1

<sup>2</sup> Facebook Inc. (2019), *Annual Report 2018*. [online] str. 37-38. Dostupno na: [https://s21.q4cdn.com/399680738/files/doc\\_financials/annual\\_reports/2018-Annual-Report.pdf](https://s21.q4cdn.com/399680738/files/doc_financials/annual_reports/2018-Annual-Report.pdf) [13.04.2020]

Kako bi navedene brojke stavili u kontekst, prema podacima Ujedinjenih Naroda, Europa broji 747 milijuna stanovnika.<sup>3</sup> Dakle, preko 50 posto stanovništva Europe koristi Facebook na mjesečnoj razini. Možemo primijetiti kako postoji nesrazmjer između udjela mjesečnih korisnika i udjela u prihodima, odnosno 16,38 posto korisnika ostvaruje 24,56 posto prihoda. Dakle, prosječni korisnik iz Europe ostvaruje relativno veći prihod u usporedbi s prosječnim korisnikom Facebooka na svjetskoj razini.

Cjelokupno poslovanje Facebooka u Europi odvija se preko tvrtke-kćeri Facebook Ireland Ltd. sa sjedištem u Irskoj. Državna agencija IDA Ireland, zadužena za privlačenje investicija od strane inozemnih poduzeća, kao najvažnije prednosti irskog sustava poreza na dobit ističe nisku stopu od 12,5 %, umanjene osnovice za 25 % troškova uloženi u istraživanje i razvoj te široku mrežu potpisanih ugovora o dvostrukom oporezivanju.<sup>4</sup> Uz Facebook, Irsku kao sjedište svojeg poslovanja u Europi odabrali su i Google, Microsoft, Airbnb, Paypal, Twitter, LinkedIn te mnoga druga velika tehnološka poduzeća.

Sva nabrojana poduzeća bitni su čimbenici digitalne ekonomije. Digitalna ekonomija je globalna mreža ekonomskih aktivnosti omogućenih uporabom informacijskih i komunikacijskih tehnologija odnosno digitalna ekonomija je ekonomija bazirana na digitalnim tehnologijama.<sup>5</sup>

Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (skraćeno: OECD) u Action 1 izvještaju nabroja šest glavnih značajki digitalne ekonomije, koje su potencijalno relevantne iz porezne perspektive. Prva značajka je mobilnost tri glavna faktora: mobilnost intelektualnog vlasništva (koje je osnova digitalne ekonomije), mobilnost korisnika i mobilnost poslovnih funkcija kao posljedica smanjenja potrebe da lokalna radna snaga obavlja određene funkcije. Druga značajka je ovisnost o podacima, osobito o „big data“. Treća značajka su mrežni učinci. Zahvaljujući mrežnom učinku, samo povećanje broja korisnika jedne mreže dovodi do povećanja vrijednosti te mreže. Kao primjer navodi se jednostavna stranica za dijeljenje videa napravljenih od strane korisnika. Što je više korisnika, to je više sadržaja te je samim time stranica privlačnija za nove korisnike. Četvrta značajka je korištenje „multi-sided“ poslovnih modela, gdje više skupina ljudi

---

<sup>3</sup> United Nations (2020), *World Population Prospects 2019* [online]. Dostupno na: <https://population.un.org/wpp/DataQuery/> [13.04.2020]

<sup>4</sup> Ida Ireland, (2020). *Ireland's Tax Regime* [online]. Dostupno na: <https://www.idaireland.com/invest-in-ireland/ireland-corporate-tax> [16.04.2020.]

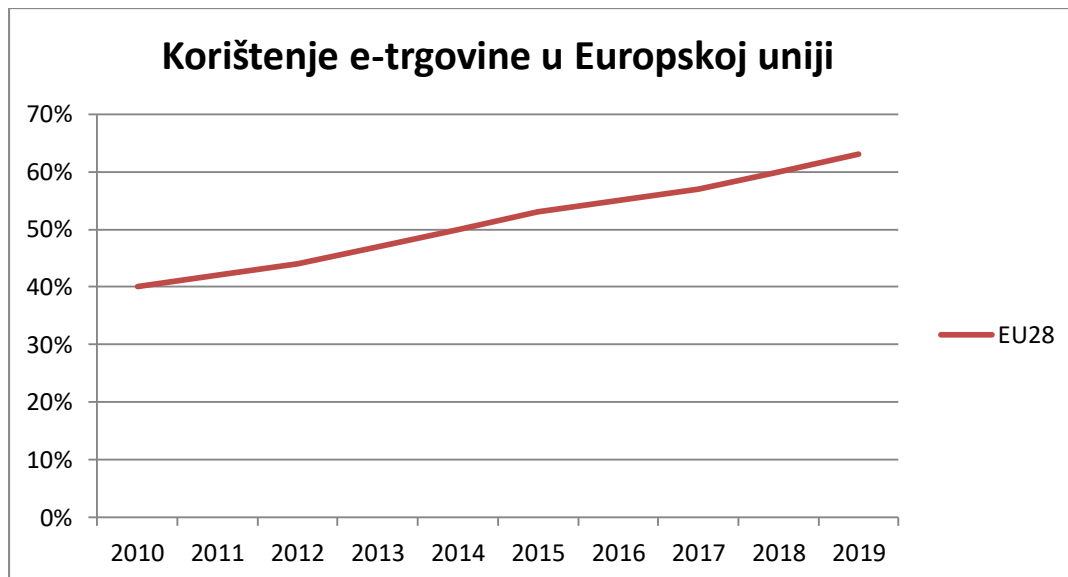
<sup>5</sup> Bukht, R. i Heeks, R. (2017) *Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy*. Manchester: University of Manchester, no.68, str. 9

uzajamno djeluje preko posrednika ili platforme, a odluke jedne skupine ljudi utječu na druge putem pozitivne ili negativne eksternalije. Primjer je sustav kartičnog plaćanja, koji će biti vrijedniji trgovcima što više korisnika ima, a korisnicima će biti vrijedniji što je veći broj trgovaca koji prihvaćaju navedeni kartični sustav. Peta značajka je tendencija kretanja prema monopolu ili oligopolu u određenim poslovnim modelima koji se oslanjaju na mrežne učinke. Šesta značajka je visoka volatilnost zbog niskih barijera ulaska na tržište i rapidno evoluirajuće tehnologije.<sup>6</sup>

Digitalna ekonomija omogućila je razvoj niza novih poslovnih modela. Iako većina ovih modela ima svoj pandan u “običnoj” ekonomiji, razvoj digitalnih alata omogućio je obavljanje mnogih vrsta poslova na većoj skali i preko većih udaljenosti nego što je to prije bilo moguće. Neki od poslovnih modela su e-trgovina, trgovine aplikacijama, online oglašavanje, poslovanje u oblaku, usluge plaćanja, ultrabrzo elektronsko trgovanje i mrežne platforme sa sudjelovanjem korisnika.<sup>7</sup>

Na sljedećem grafikonu prikazan je postotak stanovništva 28 država-članica Europske unije koji je barem jednom godišnje iskoristio uslugu e-trgovine.

Grafikon 1. Korištenje e-trgovine u Europskoj uniji.



<sup>6</sup> OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Pariz, str. 64-71.

<sup>7</sup> OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Pariz, str. 54.

Izvor: Izradio autor prema Eurostat<sup>8</sup>

Iz grafikona je vidljiv porast korištenja e-trgovine u Europskoj uniji, s 40% stanovništva u 2010. godini na 63% stanovništva u 2019. godini. Ako se takav trend nastavi, možemo očekivati kako će skoro 90% stanovništva koristiti usluge e-trgovine do kraja desetljeća.

Od novih poslovnih modela digitalne ekonomije, možemo argumentirati kako je najveći utjecaj na svakodnevni život imala pojava poslovnog modela mrežnih platformi sa sudjelovanjem korisnika, odnosno pojava društvenih mreža. Društvene mreže koristi preko 3,8 milijardi ljudi, gotovo pola ljudske populacije.<sup>9</sup> Samim time, društvene mreže postaju esencijalan alat poduzećima za oglašavanje svojih dobara i usluga.

Na sljedećem grafikonu prikazan je postotak poduzeća u Europskoj uniji koja koriste barem jednu društvenu mrežu u svom poslovanju.

Grafikon 2. Korištenje društvenih mreža u poslovanju u Europskoj uniji.



Izvor: Izradio autor prema Eurostat<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Eurostat (2020), *ICT usage in enterprises: Summary of EU aggregates* [online]. Dostupno na: [https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=isoc\\_ci\\_eu\\_en2&lang=en](https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=isoc_ci_eu_en2&lang=en) [09.04.2020]

<sup>9</sup> Datareportal, (2020). *Social media users by platform* [online]. Dostupno na: <https://datareportal.com/social-media-users> [16.04.2020]

<sup>10</sup> Eurostat (2020), *ICT usage in enterprises: Summary of EU aggregates* [online]. Dostupno na: [https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=isoc\\_ci\\_eu\\_en2&lang=en](https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=isoc_ci_eu_en2&lang=en) [09.04.2020]

Raznolikost tržišta digitalnih usluga možemo predočiti i kroz raznolikost načina ostvarivanja prihoda. OECD u svojem Action 1 izvještaju navodi 8 različitih izvora prihoda, koji su sistematizirani u sljedećoj tablici (4.1,64):

Tablica 2. Izvori prihoda u digitalnoj ekonomiji.

| Izvor prihoda   | Opis  | Primjer   |
|---|---|---|
| Prihod od oglašavanja   | Razlikujemo tri modela, prvi je pružanje besplatnog digitalnog sadržaja u zamjenu za gledanje plaćenih oglasa, drugi je oglašavanje preko mobilnih uređaja ovisno o lokaciji, a treći model je oglašavanje na društvenim mrežama. | Oglas na Facebooku ili Instagramu.  |
| Prihod od prodaje digitalnog sadržaja                                     | Korisnici plaćaju za preuzimanje svake pojedine datoteke.   | Kupnja e-knjige ili aplikacije.   |
| Prodaja stvarnih i virtualnih dobara                                      | Prodaja stvarnih dobara preko online stranica i prodaja virtualnih dobara.  | Kupnja dodatnog sadržaja u online video igrama.   |
| Prihod od pretplata   | Redovita periodična plaćanja za pristup nekom sadržaju.   | Pretplata na streaming servis Netflix.  |
| Prihod od usluga  | Prodaja tradicionalnih usluga preko interneta.  | Korištenje usluge brokera.  |
| Prihod od licenciranja sadržaja i tehnologija                             | Prodaja pristupa specifičnom online sadržaju.   | Pristup „cloud“ servisu.  |
| Prihod od prodaje korisničkih podataka i prilagođenih ispitivanja tržišta | Prodaja podataka skupljenih tijekom korisničkog korištenja raznih servisa i usluga.   | Tvrtke za analizu podataka prodaju velikim korporacijama podatke o korisnicima u marketinške svrhe. |
| Prihod od „skrivenih“   | U integriranim poduzećima teško   | Online bankarstvo (u pravilu  |

|          |   |   |
|----------|---|---|
| troškova | je odvojiti online i fizičko poslovanje te posljedično i što bi trebalo identificirati kao prihod od online poslovanja. | je besplatno, ali se financira kroz druge bankovne operacije i troškove). |
|----------|---|---|

Izvor: Izradio autor prema OECD (2015)<sup>11</sup>

Raznolikost poslovnih modela i načina ostvarivanja prihoda otežava postavljanje čvrstih granica digitalne ekonomije. Možemo argumentirati kako cjelokupna ekonomija postaje digitalna te kako digitalni alati postaju esencijalni za održivo poslovanje modernih poduzeća.

## 2.2. Cjelokupni okvir o smanjenju osnovice i pomicanju profita

Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting odnosno cjelokupni okvir o smanjenju osnovice i pomicanju profita predstavlja suradnju država članica OECD-a koja za primarni cilj ima sprječavanje izbjegavanja plaćanja poreza na dobit iskorištavanjem nesuglasica u poreznim sustavima. Sve veći broj poduzeća posluje internacionalno i globalno, stoga akcije poreznih vlasti moraju biti koordinirane na globalnoj razini. OECD procjenjuje da negativne prakse smanjenja osnovice i seljenja profita koštaju porezne vlasti ukupno 100 – 240 milijardi dolara godišnje, što je ekvivalent četiri do deset posto globalnog prihoda poreza na dobit.<sup>12</sup>

Smanjenje osnovice (Base erosion) OECD definira kao praksu korištenja poreznih odbitaka poput kamata kako bi smanjili iznos dobiti u mjestu gdje je prihod ostvaren. Pomicanje dobiti (Profit shifting) opisuje kao akcije koje multinacionalne korporacije poduzimaju kako bi premještale dobit iz jedne države u drugu kroz transakcije unutar grupe svojih poduzeća.<sup>13</sup>

<sup>11</sup> OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Pariz, str. 64.

<sup>12</sup> OECD. (2020), *International collaboration to end tax avoidance* [online]. Pariz: OECD. Dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/beps/> [25.03.2020]

<sup>13</sup> OECD. (2020), *International collaboration to end tax avoidance* [online]. Pariz: OECD. Dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/beps/> [25.03.2020]



Olbert i Spengel navode tri sveobuhvatna porezna izazova OECD-a koje možemo svrstati u tri kategorije: problem oporezivog “nexusa”, problem korištenja i vrednovanja podataka i problem kategorizacije plaćanja.<sup>14</sup>

U sklopu cijelog projekta, 137 država-članica je u procesu implementacije 15 donesenih „akcija“ koje se odnose na razna područja poreznog sustava koja zahtijevaju preinake kako bi se minimalizirale mogućnosti porezne evazije kroz smanjenje osnovice i pomicanje dobiti.

Olbert i Spengel u svojoj analizi Action 1 završnog izvještaja navode 4 mogućnosti koje digitalna poduzeća koriste za umanjivanje oporezive dobiti, a koje OECD naglašava kao prioritet. Prva mogućnost je potpuno ili djelomično umanjivanje porezne obveze u državi u kojoj poduzeće djeluje kao rezultat izbjegavanja uspostave oporezive prisutnosti ili smanjenja prihoda. Druga mogućnost je prijenos vrijedne (neopipljive) imovine na podružnice u zemljama nižih poreznih stopa. Treća mogućnost je izbjegavanje poreza po odbitku, a posljednja smanjenje poreza pomoću upotrebe specifičnih ugovorenih plaćanja prema holding poduzećima.<sup>15</sup>

Postojeći međunarodni porezni propisi, koji svoje korijene vuku iz 1920-ih godina baziraju se na sljedećim pretpostavkama: porezni zakoni su tvorevine suverenih država; transakcije su fizičke i uključuju dobra i usluga; fizičke lokacije su nužne za obavljanje poslovanja i međunarodni prihod je alociran između države rezidenta i države izvora. Te pretpostavke nisu primjenjive na digitalnu ekonomiju, koja je po naravi neopipljiva, bazira se na nematerijalnoj imovini, intenzivnom korištenju podataka (prvenstveno osobnih) i širokoj primjeni višestranih poslovnih modela.<sup>16</sup>

Izazovima koje digitalna ekonomija postavlja pred porezni sustav OECD je odlučio pristupiti definirajući dva „stupa“. Prvi stup stavlja fokus na alokaciju prava oporezivanja i za cilj ima cjelovitu recenziju pravila o alokaciji profita i entiteta. Drugi stup se fokusira na preostala BEPS pitanja i planira razviti pravila koja bi omogućila poreznim vlastima da oporezuju poduzeća ako

---

<sup>14</sup> Olbert, M. i Spengel, C. (2017) International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? *World Tax Journal*, 17 (2), str. 8.

<sup>15</sup> Olbert, M. i Spengel, C. (2017) International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? *World Tax Journal*, 17 (2), str. 8.

<sup>16</sup> Li, J. (2018). Protecting the Tax Base in a Digital Economy. *Legal Studies Research Paper Series*. 13 (17).

druge porezne jurisdikcije nisu ostvarile svoja primarna porezna prava ili je poduzeće podvrgnuto niskim stopama efektivnog oporezivanja.<sup>17</sup>

Program prvog stupa dijeli se na tri bloka; kreiranje različitih pristupa određivanja oporezivog profita i alokacija tog profita između poreznih jurisdikcija, dizajniranje novih pravila o stalnoj poslovnoj jedinici koja bi utjelovila moderne koncepte poslovanja reflektirajući transformaciju ekonomije pritom ne mareći za fizičku prisutnost poduzeća te uspostavu različitih alata za efektivnu provedbu novih pravila, uključujući eliminaciju dvostrukog oporezivanja.<sup>18</sup>

Program drugog stupa pokušava riješiti preostale BEPS probleme razvojem dvije povezane stipulacije: pravilo uključivanja prihoda i porez na plaćanja koja smanjuju osnovicu. Pravilo uključivanja prihoda funkcioniralo bi kao propisana efektivna minimalna stopa poreza kojom prihod primarno multinacionalnih poduzeća mora biti oporezivan. Navedeno pravilo bi osiguralo da je prihod poduzeća svugdje oporezivan barem po određenoj minimalnoj stopi te bi se posljedično smanjili poticaji za alokaciju prihoda u države s niskim ili nepostojećim poreznim stopama.<sup>19</sup> Drugi element stupa je prijedlog poreza na plaćanja koja smanjuju osnovicu. Navedeni porez bi se manifestirao kroz dva pravila: putem pravila o oporezivanju međunarodnih plaćanja koja neće biti oporezovana minimalnom stopom u zemlji odredišta te mogućnosti dodjeljivanja benefita iz ugovora o dvostrukom oporezivanju samo stavkama koje su oporezivane minimalnom stopom.<sup>20</sup>

Iako je OECD putem BEPS programa u posljednjih 5 godina implementirao niz mjera te učinio međunarodni porezni sustav pravednijim i efikasnijim, na polju digitalne ekonomije još uvijek nije donesena nijedna konkretna mjera. Lips u svojem radu naziva Action 1 završni izvještaj akademskom vježbom, a ne ozbiljnim pokušajem dijagnosticiranja problema vezanih za BEPS unutar digitalnih poslovnih modela.<sup>21</sup> Navedena pasivnost i sporost OECD-a rezultira sve većim brojem država koje unilateralno, unutar prava određenih međunarodnim ugovorima, uvode

---

<sup>17</sup> OECD (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Pariz, str.6.

<sup>18</sup> OECD (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Pariz, str.11.

<sup>19</sup> OECD (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Pariz, str.27.

<sup>20</sup> OECD (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Pariz, str.30.

<sup>21</sup> Lips, W. (2019). The EU Commission's digital tax proposals and its cross-platform impact in the EU and the OECD. *Journal of European Integration*.str.2.

porezne mjere usmjerene prema velikim digitalnim poduzećima. Petnaestak država-članica Europske unije implementiralo je ili razmišlja o implementaciji svojih individualnih mjera.<sup>22</sup>

Kada govorimo o digitalnoj ekonomiji, potrebno je napomenuti kako digitalizacija prodire u sve sfere poslovanja i sve industrije te je nemoguće postaviti čvrste granice digitalne ekonomije kao takve. U literaturi se često spominje termin „ring-fencing“ kojim se opisuje navedena praksa pokušaja postavljanja čvrstih granica oko jedne industrije i postavljanja novih pravila oporezivanja samo za navedenu industriju te se zaključuje kako se trenutno odvija proces digitalizacije cjelokupne ekonomije te sva buduća pravila ne smiju biti orijentirana isključivo na poduzeća koja primarno posluju u virtualnom okruženju.<sup>23</sup>

S druge strane, W. Cui argumentira kako „ring-fencing“ nije problem već se radi o normalnoj pojavi u međunarodnom oporezivanju. Ne postoji uniformirani set pravila međunarodnog oporezivanja koji se primjenjuje na sva poduzeća u svim okolnostima. Unutar svakog ugovora o oporezivanju kao i svakog poreznog zakona, mogu se pronaći specifične odredbe koje se odnose na individualnu industriju ili branšu.<sup>24</sup>

Cjelokupni naponi oko oporezivanja digitalne ekonomije bazirani su na presumpciji, koju zagovaraju i Europska komisija te OECD, o visokoj profitabilnosti digitalnih poduzeća te niskim stopama efektivnog oporezivanja tih poduzeća. Bauer u svojem istraživanju testira navedenu presumpciju, a rezultati istraživanja prikazani su u sljedećoj tablici.

---

<sup>22</sup> Beebe, J. (2019) Recent Developments on the E.U.'s Digital Tax Proposal. *Baker Institute Report* no. 01.09.19, str.3

<sup>23</sup> OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Pariz, str. 142.

<sup>24</sup> Cui, W. (2019). *The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals*. Vancouver: University of British Columbia

Tablica 3. Neto profitne marže i efektivne stope poreza na dobit

|                        | Petogodišnji prosjek          |  | Trogodišnji prosjek           |  |
|------------------------|-------------------------------|--|-------------------------------|--|
|                        | Prosječna neto profitna marža | Prosječna efektivna stopa oporezivanja | Prosječna neto profitna marža | Prosječna efektivna stopa oporezivanja |
| Tradicionalna poduzeća | 10.6 %                        | 27.1 %                                 | 11.4 %                        | 26.7 %                                 |
| Digitalna poduzeća     | 15.5 %                        | 29.1 %                                 | 15.4 %                        | 31.5 %                                 |

Izvor: Izradio autor prema Bauer (2018)<sup>25</sup>

Rezultati njegovog istraživanja pokazuju da, iako su digitalna poduzeća u prosjeku profitabilnija od tradicionalnih ne-digitalnih, ta razlika nije značajna. Kao reprezentativni uzorak tradicionalnih poduzeća, uzeta su poduzeća s Euro Stoxx 50 indeksa, a za uzorak digitalnih poduzeća analizirana su poduzeća s MSCI World Software & Services Index. Podaci ukazuju na prosječnu razliku neto profitne marže u prosjeku od 4.9 posto u korist digitalnih poduzeća. Također, razlika u profitabilnosti pokazuje trend smanjivanja te u posljednje tri godine iznosi prosječno četiri posto. Analizom efektivnih stopa poreza na dobit, Bauer je došao do zaključka kako su digitalna poduzeća oporezivana više od tradicionalnih ne-digitalnih poduzeća.<sup>26</sup>

Navedeno nas dovodi do zaključka kako u literaturi još uvijek nije postignut potpuni konsenzus o pravičnosti prilagodbe pravila oporezivanja za digitalna poduzeća te možemo razlikovati dva smjera djelovanja. Jedan smjer je individualiziranje poreza na digitalne usluge tako da primarno pogađa velika tehnološka poduzeća, a drugi je stvaranje širokog poreznog okvira koji bi bio prilagođen budućim vremenima digitalne ekonomije te bi bio usmjeren na sve poslovne subjekte, bez obzira na veličinu.

<sup>25</sup> Bauer, M. (2018). Digital Companies and Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions. *ECIPE Occasional Paper*. No. 03/2018. str. 10.

<sup>26</sup> Bauer, M. (2018). Digital Companies and Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions. *ECIPE Occasional Paper*. No. 03/2018. str. 9.

### 2.3. Porez na prihod od pružanja digitalnih usluga

Europska komisija u ožujku 2018. godine iznijela je dva prijedloga primarno usmjerena ka oporezivanju digitalnih poduzeća. Prva inicijativa usmjerena je prema reformi oporezivanja korporacija tako da je dobit prijavljena i oporezivana ondje gdje poduzeća imaju značajnu interakciju s korisnicima putem digitalnih kanala. Taj prijedlog je ujedno i željeno dugoročno rješenje Europske komisije.<sup>27</sup>

Drugi prijedlog predstavlja prijelazno rješenje koje pokriva oporezivanje glavnih digitalnih aktivnosti koje trenutno izbjegavaju porez u Europskoj uniji. Osim što bi prijelazno rješenje omogućilo trenutačni prihod državama-članicama, spriječila bi se unilateralna rješenja koja ugrožavaju koncept europskog jedinstvenog tržišta. Prijedlog se sastoji od indirektnog poreza koji bi se primjenjivao na prihode od aktivnosti gdje korisnici imaju važnu ulogu u stvaranju vrijednosti i na koje je teško primjenjivati trenutačne porezne propise. Oporezivali bi se prihodi od prodaje online oglasnog prostora, prihodi od digitalnih posredničkih aktivnosti koje omogućuju prodaju dobara i usluga među korisnicima te prihodi od prodaje podataka generiranih od strane korisnika. Porez bi prikupljale države-članice u kojima se ti korisnici nalaze, a primjenjivao bi se samo na poduzeća s ukupnim globalnim prihodom većim od 750 milijuna eura i ukupnim prihodom u Europskoj uniji većim od 50 milijuna eura. Ukoliko bi stopa poreza bila tri posto, ukupan prihod država-članica procjenjuje se na pet milijardi eura.<sup>28</sup>

Države-članice koje se protive uvođenju navedenog poreza su uglavnom države s manjim izvozno-orijentiranim gospodarstvima kojima prijeti gubitak poreznih prihoda, poput prvenstveno Irske, europskog sjedišta Google-a, Facebook-a i niza drugih velikih korporacija. Kao argument navode potencijalno dvostruko oporezivanje i povredu postojećih ugovora o dvostrukom oporezivanju. Ukoliko jedna država uvede oporezivanje prihoda dok druga zadrži postojeći sustav oporezivanja dobiti, to će prouzrokovati dvostruko oporezivanje i učiniti razvoj poslovanja skupljim i manje privlačnim u zemlji s oporezivanjem prihoda. S druge strane, velika

---

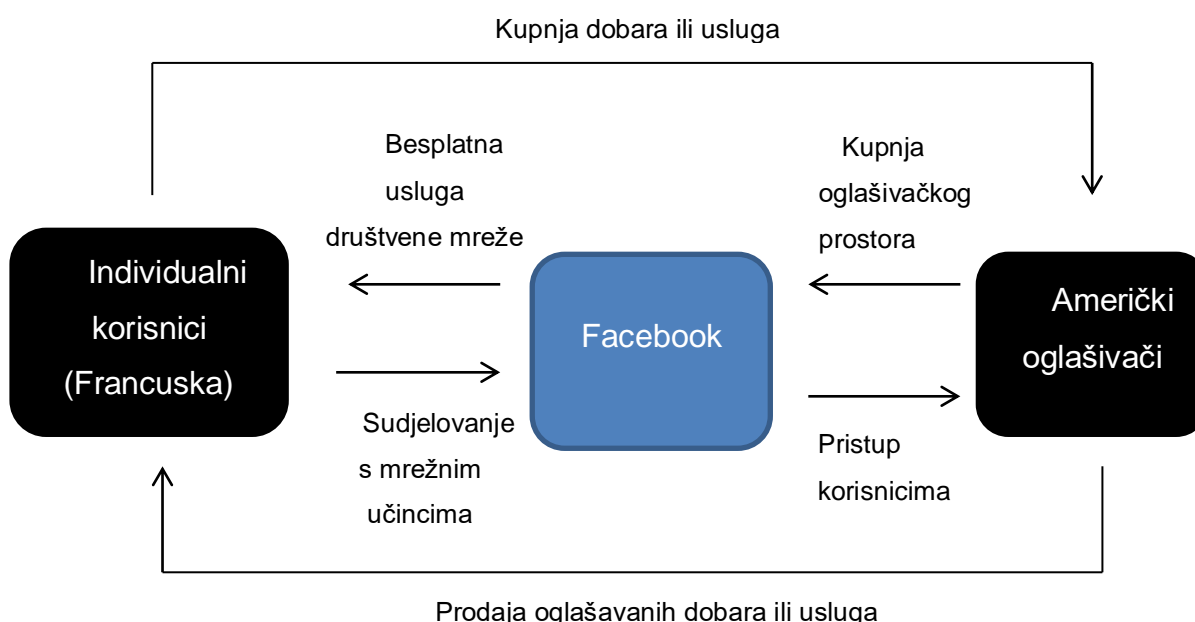
<sup>27</sup> European Commission, (2018). *Fair Taxation of the Digital Economy* [online] Bruxelles: European Commission. Dostupno na: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en) [17.04.2020]

<sup>28</sup> European Commission, (2018). *Fair Taxation of the Digital Economy* [online] Bruxelles: European Commission. Dostupno na: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en) [17.04.2020]

gospodarstva poput Italije, Španjolske i Francuske podržavaju prijedlog Europske komisije te smatraju da aktivnost korisnika stvara vrijednost te se ta vrijednost mora oporezivati gdje je stvorena.<sup>29</sup>

W. Cui u svom radu zagovara uvođenje poreza na prihod od pružanja digitalnih usluga. Logičnost koncepta objašnjava na primjeru oglašavanja preko Facebook-a. Navedeni primjer prikazan je grafički na sljedećoj slici.

Slika 1. Međunarodno oglašavanje preko platforme Facebook



Izvor: Izradio autor prema Cui (2019)<sup>30</sup>

Američka poduzeća plaćaju oglašavanje putem Facebook-a ciljajući francuske potrošače. Facebook ostvaruje dobit od tih poduzeća i prima njihove uplate u SAD-u. Američka poduzeća su spremna plaćati oglašavanje na Facebooku zato što posljedično očekuju porast prodaje u Francuskoj, a to je jedino moguće ukoliko Facebook koriste korisnici iz Francuske. Stoga,

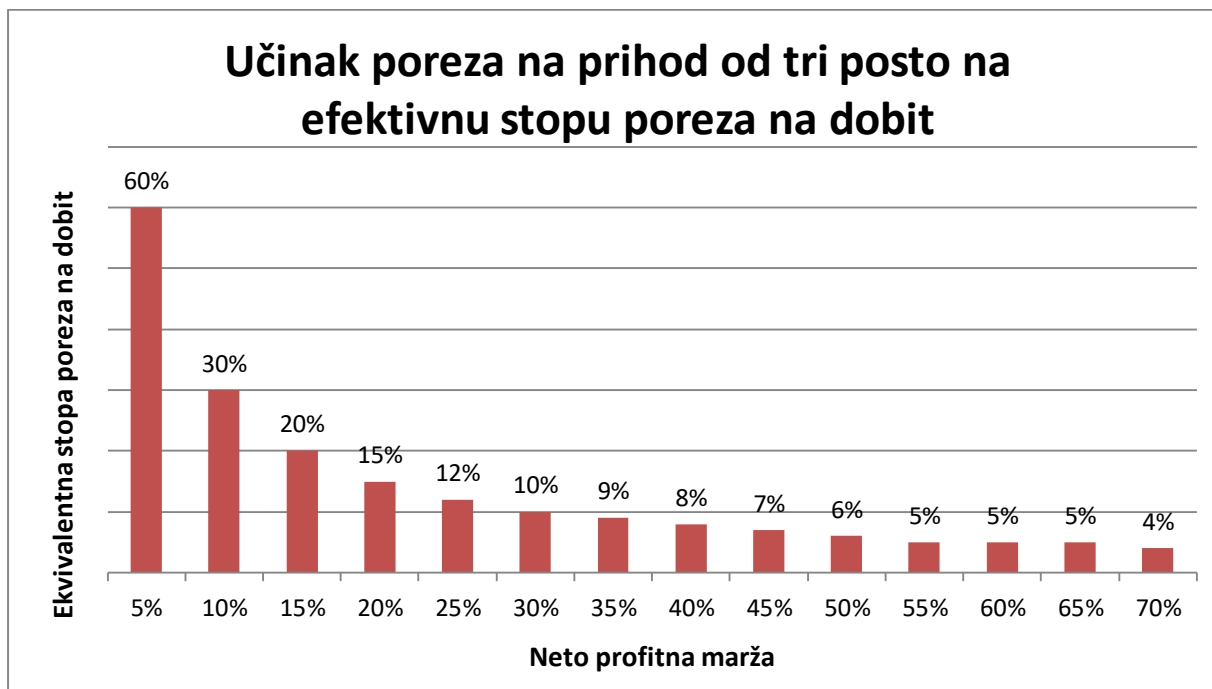
<sup>29</sup> Beebe, J. (2019) Recent Developments on the E.U.'s Digital Tax Proposal. *Baker Institute Report* no. 01.09.19, str. 5

<sup>30</sup> Cui, W. (2019). *The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals*. Vancouver: University of British Columbia

korištenje Facebook-a od strane francuskih korisnika čini Facebook profitabilnim prodavateljem oglasnog prostora. U ovoj interpretaciji, koncept „korisnički stvorene vrijednosti“ identificira mjesto ostvarivanja dobiti (Francuska) kao drukčije od mjesta plaćanja (SAD) i drukčije od mjesta gdje se nalazi materijalna imovina i zaposlenici.<sup>31</sup>

Porez na prihod može ostvariti negativne učinke za ravnopravno tržišno natjecanje ovisno o profitabilnosti poduzeća. Na sljedećem grafikonu prikazan je učinak stope poreza na prihod od tri posto na efektivnu stopu poreza na dobit za različite razine neto profitne marže.

Grafikon 3. Učinak poreza na prihod od tri posto na efektivnu stopu poreza na dobit



Izvor: Izradio autor prema Bauer (2018)<sup>32</sup>

Kao što možemo iščitati iz prethodnog grafikona, poduzeću s nižom neto profitnom maržom od pet posto uvođenje stope poreza na prihod od tri posto bilo bi ekvivalentno uvođenju stope

<sup>31</sup> Cui, W. (2019). *The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals*. Vancouver: University of British Columbia

<sup>32</sup> Bauer, M. (2018). Five questions about the digital services tax to Pierre Moscovici. *ECIPE Occasional Paper*. No. 04/2018. str. 9.

poreza na dobit od 60 posto. S druge strane, visoko profitabilnom poduzeću koje posluje s neto profitnom maržom od 30 posto, uvođenje stope poreza na prihod od tri posto bilo bi ekvivalentno uvođenju stope poreza na dobit od deset posto. Iz navedenoga možemo zaključiti kako je porez na prihod regresivan porez koji bi bio disproporcionalno visok za nisko-profitabilna poduzeća te bi navedeno otežalo ulazak novih poduzeća na tržište i usporilo razvoj.<sup>33</sup>

Europska komisija ne nudi dublju analizu o tome tko će, nakon uvođenja poreza na digitalne usluge, snositi teret oporezivanja. Matthias Bauer navodi kako će, zbog dizajna samog poreza, mrežnih učinaka i trenutačnog kompetitivnog stanja online platformi, veći teret oporezivanja podnijeti poslovni kupci i krajnji korisnici. U svojoj analizi vodi se općim pravilom: što su vlasnici, dobavljači i kupci mobilniji, to će manji teret poreza podnijeti, a veći teret će ići imobilnijima. Ukoliko u obzir uzmemo činjenicu kako mrežne platforme nude mikro i malim poduzećima te samozaposlenim osobama jeftin i efikasan način oglašavanja, postavlja se pitanje hoće li uvođenje takvog poreza naštetiti malim gospodarskim subjektima država-članica Europske unije?<sup>34</sup>

Beebe upozorava na još jedan potencijalni problem kod uvođenja poreza na prihod od pružanja digitalnih usluga. Ukoliko će taj porez biti usmjeren na usko definiranu nišu industrije, postoji mogućnost da neće postići svoj cilj neutralnosti između digitalnih i tradicionalnih poduzeća. S druge strane, ukoliko obuhvati širok raspon poduzeća, može prouzročiti veliki nesrazmjer u oporezivanju.<sup>35</sup>

Kao svojevrsna alternativa porezu na prihod, moguća je primjena poreza po odbitku. U hrvatskom zakonodavstvu porez po odbitku definiran je člankom 31. Zakona o porezu na dobit kao porez kojim se oporezuje dobit koju ostvari nerezident u Republici Hrvatskoj, obveznik je isplatitelj a osnovica je bruto iznos naknade koju tuzemni isplatitelj plaća nerezidentu – inozemnom primatelju. Porez po odbitku plaća se na kamate, dividende, udjele u dobiti te na autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva.<sup>36</sup>

---

<sup>33</sup> Bauer, M. (2018). Five questions about the digital services tax to Pierre Moscovici. *ECIPE Occasional Paper*. No. 04/2018. str. 9.

<sup>34</sup> Bauer, M. (2018). Five questions about the digital services tax to Pierre Moscovici. *ECIPE Occasional Paper*. No. 04/2018. str. 5. - 7.

<sup>35</sup> Beebe, J. (2019) Recent Developments on the E.U.'s Digital Tax Proposal. *Baker Institute Report* no. 01.09.19, str.4

<sup>36</sup> Narodne Novine (2019). *Zakon o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d., 177/04 – 121/19.



Posljednjih godina, porez po odbitku počeo se primjenjivati i na određene vrste digitalnih transakcija, poput oporezivanja tantijema za online reprodukciju glazbe ili oporezivanja prihoda on online oglašavanja. Malazija i Tajland su primjeri država koje su uvele navedene mjere.<sup>37</sup>

OECD raspravlja o prilikama i problemima uspostave poreza po odbitku na digitalne transakcije kao alternativni kompliciranim mehanizmima alokacije profita. U literaturi, prema Olbert i Spengel, ovaj prijedlog naziva se „izjednačavajući namet“ te bi se trebao primjenjivati na širok raspon online i daljinskih transakcija u svrhu oporezivanja profita digitalnih poduzeća na temelju njihove značajne ekonomske prisutnosti.<sup>38</sup>

OECD izlaže dvije moguće forme spomenutog nameta: u obliku poreza na ukupnu vrijednost svih digitalnih transakcija stranih poduzeća s domaćim potrošačima (svojevrsni porez na potrošnju) ili kao porez na vrijednost podataka koje pružaju korisnici u svrhu oporezivanja dodane vrijednosti stvorene prikupljanjem korisničkih podataka. Sam koncept donosi niz problema, a OECD ističe težinu prikupljanja takvog poreza u B2C transakcijama, nemogućnost priznavanja troškova za porezne odbitke te sukob s načelima slobodnog tržišta Europske Unije o jednakom oporezivanju domaćih i stranih poduzeća.

Baez Moreno i Brauner izlažu detaljnu argumentaciju za široku primjenu oporezivanja po odbitku u digitalnoj ekonomiji. Njihov prijedlog sastoji se od globalne stope poreza po odbitku od, naprimjer, deset posto na plaćanja koja smanjuju poreznu osnovicu nerezidenata u svim B2B transakcijama. Naknadno, sva plaćanja koja nisu vezana uz digitalno poslovanje mogla bi biti oslobođena navedenog poreza. B2C transakcije bile bi izuzete pošto u pravilu ne smanjuju poreznu osnovicu. Prijedlog je vrlo jednostavan i mogao bi biti implementiran kao novi članak u OECD-ovom modelu. Međutim, zahtijevao bi globalnu koordinaciju i uspostavu standarda, što zahtijeva ogroman trud nadležnih institucija.<sup>39</sup>

---

<sup>37</sup> Beebe, J. (2019) Recent Developments on the E.U.'s Digital Tax Proposal. *Baker Institute Report* no. 01.09.19, str.4

<sup>38</sup> Olbert, M. i Spengel, C. (2017) International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? *World Tax Journal*, 17 (2), str. 17.

<sup>39</sup> Baez, A. i Brauner, Y. (2015). Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy. *WU International Taxation Research Paper Series*. 14 (2015), str. 6-7.

## 2.4. Virtualna stalna poslovna jedinica

Prema prvom stavku petog članka OECD-ovog modela, definicija stalne poslovne jedinice je fiksno mjesto poslovanja kroz koje se poslovanje poduzeća djelomično ili potpuno obavlja.<sup>40</sup> Nadalje, u četvrtom stavku istog članka, OECD navodi niz aktivnosti (skladištenje, izlaganje, dostava itd.) koje se smatraju pripremnima ili pomoćnima te definira da obavljanje takvih aktivnosti neće konstituirati stalnu poslovnu jedinicu.<sup>41</sup>

Olbert i Spengel navode kako je način djelovanja digitalnih poduzeća oblikovan raspodjelom „core“ djelatnosti na više poreznih jurisdikcija i segregacijom poslovnih aktivnosti od tržišta na kojem djeluju. Takav način djelovanja, prema shvaćanju OECD-a, otvara dva pitanja. Prvo, upitna je pretpostavka da preduvjeti za zavisnog agenta nisu ispunjeni ukoliko je konačni ugovor sklopljen daljinski između kupca i stranog poduzeća (stavak 5 i 6 članka 6 OECD modela). Drugo, aktivnosti koje se smatraju pripremnima ili pomoćnima prema stavku 5 članka 5 OECD-ovog modela mogu sačinjavati važniji dio digitalnih poslovnih modela i stoga konstituirati stalnu poslovnu jedinicu.<sup>42</sup>

Stoga, OECD u Action 1 Final Report predlaže i naknadno usvaja sljedeće dvije izmjene: stalna poslovna jedinica će biti uspostavljena ukoliko lokalni zaposlenici poduzeća obavljaju ključnu ulogu u zaključivanju ugovora, a matično poduzeće zaključuje te ugovore na formalan način bez značajnijih izmjena. Drugo, izmjena OECD-ovih smjernica na način da se aktivnosti koje su se prije smatrale pomoćnima i pripremnima, u aspektu poslovanja digitalnih poduzeća, odsada smatraju značajnima i trebaju konstituirati stalnu poslovnu jedinicu.<sup>43</sup>

Također, OECD prezentira novi koncept oporezivog „nexusa“ na temelju značajne ekonomske prisutnosti koja bi se sastojala od različitih faktora poput prodaje, frekvencija transakcija i broja korisnika. Postojeća pravila i principi ne bi bili primjenjivi bez velikih izmjena zbog nepostojećeg fizičkih i pravnih stavki koje određuju alokaciju imovine, funkcija i rizika.

---

<sup>40</sup> Organisation for Economic Cooperation and Development (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Pariz: OECD, str.31.

<sup>41</sup> Organisation for Economic Cooperation and Development (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Pariz: OECD, str. 31.

<sup>42</sup> Olbert, M. i Spengel, C. (2017) International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? *World Tax Journal*, 17 (2), str. 8.

<sup>43</sup> OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Pariz, str. 88.

Hongler i Pistone (2015) u svom radu ističu kako nova definicija stalne poslovne jedinice mora počivati na dvama postulatima: teoriji izvora i teoriji benefita. Teorija izvora počiva na shvaćanju kako državama mora biti omogućeno oporezivanje prihoda stvorenih aktivnostima na njihovom teritoriju. Teorija benefita kaže kako su porezi cijena koju svi porezni obveznici plaćaju za usluge koje država pruža, a država svoje pravo oporezivanja bazira na pruženim uslugama (beneficijama). Neke od tih beneficija, a koje su relevantne poduzećima koja posluju u digitalnom okruženju su: stabilni pravni sustav, ovrha plaćanja, zaštita intelektualnog vlasništva, održavanje tehnološke infrastrukture, opskrba energijom te reciklaža otpada.<sup>44</sup>

Beebe (2019) je u svom radu povukla paralelu između rasprave o proširenju stalne poslovne jedinice i nedavnih rasprava u SAD-u o oporezivanju online prodaje, gdje je Vrhovni sud osporio standard fizičke prisutnosti. Stoga, mnogi stručnjaci vjeruju kako pitanje više nije racionalnost argumenta ekonomske prisutnosti, već prag prodaje odnosno visine prihoda koji će konstituirati značajnu ekonomsku prisutnost.<sup>45</sup>

Europska komisija iznijela je prijedlog koji bi omogućio državama-članicama da oporezuju dobit ostvarenu u njihovim teritorijima, iako poduzeće nema fizičku prisutnost. Poduzeće će ostvarivati oporezivu „digitalnu prisutnost“ ukoliko ispunjava jedan od navedena tri kriterija: godišnji prihod veći od sedam milijuna eura u državi-članici, više od 100.000 korisnika u državi članici tijekom poslovne godine ili preko 3.000 sklopljenih poslovnih ugovora o pružanju digitalnih usluga između poduzeća i poslovnih korisnika tijekom jedne poslovne godine. Europska komisija argumentira kako će navedeno pravilo bolje alocirati ostvarene profite prema tome gdje se korisnik nalazi u trenutku konzumacije digitalnog sadržaja te se uspostavlja realna veza između mjesta ostvarivanja profita i mjesta oporezivanja profita.<sup>46</sup>

Europska komisija u prijedlogu Direktive Vijeća Europske unije iznosi dodatne detalje vezane za koncept značajne digitalne prisutnosti. Širok raspon aktivnosti, uključujući razvoj, poboljšanje, održavanje, zaštitu i eksploataciju nematerijalne imovine, smatrat će se ekonomski značajnim aktivnostima poduzeća te omogućiti alokaciju dobiti određenoj poreznoj teritoriju makar su te

---

<sup>44</sup> Hongler, P. i Pistone, P. (2015). *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. Amsterdam: IBFD. str. 17-22.

<sup>45</sup> Beebe, J. (2019) Recent Developments on the E.U.'s Digital Tax Proposal. *Baker Institute Report* no. 01.09.19, str.4

<sup>46</sup> European Commission, (2018). *Fair Taxation of the Digital Economy* [online] Bruxelles: European Commission. Dostupno na: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)

aktivnosti fizički obavljane izvan navedenog teritorija. Alokacija dobiti značajnoj ekonomskoj prisutnosti slijedit će načelo nepristrane transakcije, a tradicionalne metode podjele profita uključivat će i faktore poput broja korisnika i količine podataka skupljene u državi-članici.<sup>47</sup>

W. Cui (2019) u svom radu analizira nužnost samog koncepta značajne digitalne prisutnosti. Prema prijedlogu Europske komisije, kada digitalno poduzeće ostvaruje određene brojke u državi (iznos prihoda, broj korisnika ili broj ugovora), smatra se da ostvaruje značajnu digitalnu prisutnost. Navedeno zahtijeva dva konceptualna manevra: korisnici se smatraju nematerijalnom imovinom poduzeća, a aktivnosti povezane s materijalnom imovinom (npr. serverima) i aktivnosti zaposlenika izvan te države povezuju se s nematerijalnom imovinom iz prvog manevra. U drugom koraku, dobit se pripisuje aktivnostima navedenima u prvom koraku, pod fikcijom da su te aktivnosti izvedene od strane treće strane, nezavisne od ostatka poduzeća. Cui postavlja pitanje kako je to drukčije od jednostavnog identificiranja određene količine transakcija unutar države, određivanja koliko dobiti te transakcije generiraju te oporezivanja te dobiti u navedenoj državi. Također, koncept značajne digitalne prisutnosti ne odgovara na pitanje koliko dobiti je generirano sudjelovanjem korisnika te koliko te dobiti treba biti alocirano u državu gdje se korisnik nalazi.<sup>48</sup>

## 2.5. Transferne cijene na tržištu digitalnih usluga

Prema Poreznoj upravi Republike Hrvatske, transferne cijene obuhvaćaju cijene koje se naplaćuju između povezanih društava osnovanih u različitim državama za transakcije unutar društva, odnosno prijenos dobara i usluga.<sup>49</sup> Transferne cijene su od posebnog interesa za porezne vlasti diljem svijeta zbog mogućnosti zlouporabe u cilju smanjenju porezne osnovice. Multinacionalna poduzeća mogu prilagodbom cijena određenih transakcija prilagođavati porezne

---

<sup>47</sup> European Commission, (2018). *Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*. Bruxelles: European Commission.

<sup>48</sup> Cui, W. (2019). *The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals*. Vancouver: University of British Columbia

<sup>49</sup> Porezna uprava, (2014). *Smjernice za transferne cijene – često postavljana pitanja* [online]. Zagreb: Porezna uprava. Dostupno na: [https://www.poreznauprava.hr/EU\\_Vanjski\\_poslovi/Documents/Smjernice%20za%20transferne%20cijene%207%20%20i%208%202014.pdf](https://www.poreznauprava.hr/EU_Vanjski_poslovi/Documents/Smjernice%20za%20transferne%20cijene%207%20%20i%208%202014.pdf) [25.03.2020.]

osnovice svojih poduzeća-kćeri na način da sredstva sele u područja nižih poreznih stopa. Iz tog razloga uvedeno je načelo nepristrane transakcije (Arm's length principle) koje zahtijeva da cijene koje se koriste u transakcijama između povezanih društava odgovaraju cijenama koje bi se primijenile između nepovezanih društava za iste transakcije (tržišne cijene).<sup>50</sup> Porezna uprava ističe kako je tumačenje i primjena načela nepristrane transakcije u državama članicama EU različito – između poreznih vlasti te između poreznih vlasti i poslovnog sektora. To može rezultirati nesigurnošću, povećanjem troškova i administrativnim opterećenjem te može dovesti do mogućeg dvostrukog oporezivanja ili dvostrukog neoporezivanja.<sup>51</sup>

Nadalje, OECD je zaključio kako digitalni poslovni modeli iskorištavaju kombinaciju ugovornih odnosa između povezanih poduzeća i pravno vlasništvo nad intelektualnim pravima kako bi opravdali veliku alokaciju prihoda poduzećima u zemljama nižih poreznih stopa, unatoč tome što ta poduzeća obavljaju iznimno malo poslovne aktivnosti.<sup>52</sup>

Olbert i Spengel tvrde kako je jedan od ključnih izazova u bliskoj budućnosti revizija odredbi transfernih cijena u svrhu stvaranja efikasnog sistema oporezivanja dobiti sa minimumom narušavajućih učinaka na digitalne poslovne modele.<sup>53</sup> Međutim, ističu kako je preduvjet za konzistentnu alokaciju profita unutar digitalnih poslovnih modela univerzalno definirati pojam „value creation“ (stvaranje vrijednosti), nazivajući ga novim zlatnim standardom.<sup>54</sup>

Joyce Beebe daje sljedeći primjer kako bi predočila kako različite zemlje drukčije shvaćaju proces stvaranja vrijednosti. Kada korisnik pretraži pojam na nekoj besplatnoj internetskoj tražilici (npr. Google), neke zemlje, uključujući Sjedinjene Američke Države, tumače da korisnik dobije rezultat pretraživanja kao uslugu, a poduzeće dobije podatke o korisniku zauzvrat. Prema njihovom shvaćanju, radi se o razmjeni „vrijednost-za-vrijednost“ umjesto o stvaranju

---

<sup>50</sup> Porezna uprava, (2014). *Smjernice za transferne cijene – često postavljana pitanja* [online]. Zagreb: Porezna uprava. Dostupno na:

[https://www.poreznauprava.hr/EU\\_Vanjski\\_poslovi/Documents/Smjernice%20za%20transferne%20cijene%207%20%20i%208%202014.pdf](https://www.poreznauprava.hr/EU_Vanjski_poslovi/Documents/Smjernice%20za%20transferne%20cijene%207%20%20i%208%202014.pdf) [25.03.2020.]

<sup>51</sup> Porezna uprava, (2014). *Smjernice za transferne cijene – često postavljana pitanja* [online]. Zagreb: Porezna uprava. Dostupno na:

[https://www.poreznauprava.hr/EU\\_Vanjski\\_poslovi/Documents/Smjernice%20za%20transferne%20cijene%207%20%20i%208%202014.pdf](https://www.poreznauprava.hr/EU_Vanjski_poslovi/Documents/Smjernice%20za%20transferne%20cijene%207%20%20i%208%202014.pdf) [25.03.2020.]

<sup>52</sup> OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Pariz, str. 145.

<sup>53</sup> Olbert, M. i Spengel, C. (2017) International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? *World Tax Journal*, 17 (2), str. 5.

<sup>54</sup> Olbert, M. i Spengel, C. (2017) International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? *World Tax Journal*, 17 (2), str. 5.

vrijednosti u državi gdje se korisnik nalazi. Stoga, tehnološka poduzeća su stvaraoci vrijednosti te podaci korisnika nemaju vrijednost sami za sebe. Iz tog gledišta, prava na oporezivanje pripadaju državi gdje se poduzeće nalazi. S druge strane, države poput Francuske vjeruju da ako je proces razmjena „vrijednosti-za-vrijednost“ u kojoj podaci korisnika imaju jednaku vrijednost kao pružena usluga, digitalna poduzeća ne bi bila profitabilna. Činjenica da su digitalna poduzeća visoko profitabilna upućuje da podaci korisnika vrijede više od usluge te države u kojima se ti korisnici nalaze trebaju imati prava na oporezivanje.<sup>55</sup>

Ukoliko sagledamo sve metode određivanja transfernih cijena, možemo argumentirati kako metoda podjele dobiti sadrži dovoljnu fleksibilnost kako bi uz manje preinake bila primjenjiva na području oporezivanja digitalnih usluga. Perčević u svom radu definira metodu podjele dobiti kao metodu transakcijske dobiti kojom se utvrđuje odražava li iskazana dobit iz transakcija između povezanih društava tržišne uvjete i okolnosti. Nadalje ističe kako ova metoda određivanja transfernih cijena nije usmjerena na konkretnu transakciju, već na dobit koja se ostvaruje transakcijama između povezanih društava.<sup>56</sup>

OECD kao jedan od primarnih ciljeva svojeg „prvog stupa“ postavlja istraživanje o mogućim prilagodbama metode podjele dobiti. Istaknuto je kako bi nova „prilagođena metoda podjele dobiti“ postojala unutar postojećih pravila transfernog oporezivanja te bi bila nužna pravila o međusobnoj uskladi i koordinaciji kako bi se pružila stabilnost i minimalizirale kontradikcije.<sup>57</sup>

Sukladno navedenom, prilagodbom metode podjele dobiti, a u cilju pojednostavljenja prilagodbe i primjene transfernih cijena u slučajevima stalne poslovne jedinice konstituirane putem značajne ekonomske prisutnosti, Hongler i Pistone predlažu definiranje fiksnog udjela u dobiti digitalnih poduzeća (npr. jedna trećina). Taj fiksni udio bi se zatim raspodijelio na sve stalne poslovne jedinice konstituirane putem značajne ekonomske prisutnosti proporcionalno njihovim udjelima u ukupnom prihodu. Ostatak dobiti (npr. dvije trećine) bi se raspodijelio prema postojećim pravilima transfernih cijena.<sup>58</sup>

---

<sup>55</sup> Beebe, J. (2019) Recent Developments on the E.U.'s Digital Tax Proposal. *Baker Institute Report* no. 01.09.19, str.2

<sup>56</sup> Perčević, H. (2011) Primjena metode podjele dobiti kod određivanja transfernih cijena u transakcijama između povezanih društava. *Računovodstvo i financije*, 3, 45-50.

<sup>57</sup> OECD (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Pariz, str. 12 - 13.

<sup>58</sup> Hongler, P. i Pistone, P. (2015). *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. Amsterdam: IBFD. str. 34-35.

Kao prednost prethodnoga prijedloga možemo istaknuti njegovu jednostavnost, ali postavlja se pitanje možemo li direktno korelirati vrijednost prikupljenih korisničkih podataka s udjelom u prihodima. Vrijede li podaci korisnika iz zemalja veće kupovne moći više neovisno o tome koliki udio u prihodima digitalno poduzeće ostvaruje poslovanjem u tim zemljama? Odgovor na navedeno pitanje zahtijevao bi dubinsku analizu poslovanja digitalnih poduzeća i njihovih prihoda ostvarenih trgovanjem korisničkim podacima.

### **3. ANALIZA STANJA POREZA NA DIGITALNE USLUGE U ODABRANIM ZEMLJAMA**

U ovom poglavlju analizirano je stanje poreza na digitalne usluge u Republici Francuskoj, Ujedinjenom Kraljevstvu i Republici Indiji. Nadalje, prezentirane su najvažnije odredbe navedenih poreza te su uspoređene sa stavovima i preporukama OECD-a i Europske Komisije. Također, analizirani su učinci primjene navedenih poreza.

#### **3.1. Porez na digitalne usluge u Republici Francuskoj**

Digitalna ekonomija, prema podacima iz 2016. godine, čini pet posto bruto društvenog proizvoda Francuske, a broj digitalnih poduzeća procijenjen je na 115.000.<sup>59</sup>

Porez na digitalne usluge u Republici Francuskoj stupio je na snagu 25. srpnja 2019. godine, ali se retroaktivno primjenjuje na prihode ostvarene od 1. siječnja 2019. godine. Vlada Republike Francuske procjenjuje godišnji prihod od navedenog poreza na 500 milijuna eura. Oporezuju se poduzeća čiji ukupni godišnji prihodi od oporezivih aktivnosti iznose preko 750 milijuna eura na globalnoj razini i preko 25 milijuna eura u Francuskoj. Navedeni pragovi po visini djelomično odgovaraju predloženim pragovima od strane Europske komisije. Prag ukupnog godišnjeg prihoda od preko 750 milijuna eura rezultira time da samo velika međunarodna poduzeća koja uspješno posluju na globalnoj razini podliježu navedenom porezu. Kao primjer možemo navesti francusku platformu za streaming glazbe Deezer, koja ima preko 14 milijuna mjesečnih korisnika i tržišni je lider u Francuskoj, ali su joj ukupni godišnji prihodi 400 milijuna dolara te ne podliježe porezu na digitalne usluge.<sup>60</sup>

Stopa poreza na digitalne usluge iznosi tri posto kojom se oporezuju prihodi generirani u Francuskoj od pružanja dvije kategorije usluga: usluge digitalnog sučelja i usluge ciljanog

---

<sup>59</sup> Nappi, I. (2016), *France's Digital Economy: A Growing Ecosystem Needs The Right Infrastructure*, Pariz: Essec Business School

<sup>60</sup> United States Trade Representative (2019), *Report on France's Digital Services Tax*, Pariz: Office of the United States Trade Representative, str. 12



oglašavanja. U idućoj tablici prikazani su primjeri nekih usluga digitalnog sučelja koje se oporezuju, kao i neki izuzeci od oporezivanja.

Tablica 4. Primjeri usluga digitalnog sučelja

| Podliježe porezu na digitalne usluge  | Ne podliježe porezu na digitalne usluge                                      |
|---|--|
| Malo poduzeće prodaje cipele fizičkim osobama putem Amazon platforme.         | Platforma Amazon prodaje cipele iz vlastitog inventara.                      |
| Fizička osoba prodaje torbu drugoj fizičkoj osobi putem eBay platforme.       | Poduzeće prodaje torbe preko vlastite web-stranice.                          |
| Vozač koristi Uber aplikaciju kako bi pružao uslugu vožnje.                   | Vozač koristi aplikaciju taxi poduzeća kako bi pružao uslugu vožnje.         |
| Turist koristi Airbnb platformu kako bi iznajmio apartman od treće strane.    | Turist koristi web-stranicu hotela kako bi rezervirao smještaj u tom hotelu. |
| Malo poduzeće prodaje DVD-e ili CD-e fizičkim osobama putem Amazon platforme. | Aplikacija za streaming glazbe pruža uslugu slušanja glazbe pretplatniku.    |

Izvor: Izradio autor prema United States Trade Representative (2019)<sup>61</sup>

Iz prethodne tablice možemo zaključiti kako porezu na digitalne usluge ne podliježu usluge u kojima se ne ostvaruje transakcija između tri strane, odnosno u kojima ne postoji digitalni medijator. Također, porezu ne podliježu transakcije čiji je sadržaj digitalna multimedija (glazba i film), komunikacija ili financijske usluge.

Smatra se da je usluga digitalnog sučelja pružena u Francuskoj ukoliko osoba koja se nalazi u Francuskoj kupi dobro ili uslugu preko digitalnog sučelja (stranog ili francuskog) od treće strane

<sup>61</sup> United States Trade Representative (2019), *Report on France's Digital Services Tax*, Pariz: Office of the United States Trade Representative, str. 14

(strane ili francuske). Također, smatrat će se da je usluga pružena u Francuskoj ukoliko strana osoba preko francuskog digitalnog sučelja od treće strane osobe kupi dobro ili uslugu.<sup>62</sup>

Kod prijave prihoda ostvarenih pružanjem usluga digitalnog sučelja, poduzeća mogu umanjiti prihode isključivo za iznos koji su prosljedili trećim stranama tj. prodavateljima usluga ili dobara. Svu ostali troškovi, kao što su troškovi skladištenja ili poštarina, ne smiju umanjivati poreznu osnovicu. Porezna osnovica se izračunava kao ukupni prihod ostvaren od navedenih usluga pomnožen s postotnim udjelom tih transakcija koje su povezane s Francuskom. Stoga, ne izračunava se vrijednost transakcija pruženih u Francuskoj, već postotak korisnika koji su u Francuskoj te se taj postotak primjenjuje na ukupan prihod ostvaren na svjetskoj razini.<sup>63</sup> Takav način obračuna može dovesti do precjenjivanja ili podcjenjivanja ostvarenih prihoda, ovisno o prosječnoj visini transakcije ostvarenoj u Francuskoj u odnosu na prosječnu visinu transakcije na svjetskoj razini.

U sljedećoj tablici prikazana su tri scenarija obračuna porezne osnovice, ovisno o prosječnom prihodu po transakciji.

---

<sup>62</sup> United States Trade Representative (2019), *Report on France's Digital Services Tax*, Pariz: Office of the United States Trade Representative, str. 19

<sup>63</sup> United States Trade Representative (2019), *Report on France's Digital Services Tax*, Pariz: Office of the United States Trade Representative, str. 18

Tablica 5. Obračun poreza na digitalne usluge

| Scenarij 1 | Ukupan broj transakcija | Prosječan prihod po transakciji | Ostvareni prihod | Porezna osnovica | Razlika između ostvarenog prihoda i porezne osnove |
|------------|-------------------------|---------------------------------|------------------|------------------|--|
| Svijet     | 10.000.000              | 10,00 \$                        | 100.000.000 \$   |                  |  |
| Francuska  | 1.000.000               | 10,00 \$                        | 10.000.000 \$    | 10.000.000 \$    | 0 \$   |
| Scenarij 2 |                         |                                 |                  |                  |  |
| Svijet     | 10.000.000              | 10,00 \$                        | 100.000.000 \$   |                  |  |
| Francuska  | 1.000.000               | 5,00 \$                         | 5.000.000 \$     | 10.000.000 \$    | - 5.000.000 \$                                     |
| Scenarij 3 |                         |                                 |                  |                  |  |
| Svijet     | 10.000.000              | 10,00 \$                        | 100.000.000 \$   |                  |  |
| Francuska  | 1.000.000               | 15,00 \$                        | 15.000.000 \$    | 10.000.000 \$    | + 5.000.000 \$                                     |

Izvor: Izradio autor prema United States Trade Representative (2019)<sup>64</sup>

Postavlja se pitanje efikasnosti i pravednosti navedenog načina obračunavanja porezne osnove. Obračunavanje ukupnog ostvarenog prihoda na svjetskoj razini od aktivnosti koje ulaze u sferu oporezivanja porezom na digitalne usluge u Francuskoj ostavlja dojam opširnog računovodstvenog posla. Logična alternativa bila je kao poreznu osnovicu definirati vrijednost ostvarenih aktivnosti koje su uključivale korisnika iz Francuske te možemo argumentirati kako bi navedeni način bio pravedniji i administrativno efikasniji.

Druga kategorija usluga koje podliježu oporezivanju, usluge ciljanog oglašavanja odnose se na sljedeće aktivnosti: prikazivanje i evaluacija ciljanog oglasa baziranog na podacima o korisniku

<sup>64</sup> United States Trade Representative (2019), *Report on France's Digital Services Tax*, Pariz: Office of the United States Trade Representative, str. 21

kojem se oglas prikazuje te prodaja korisničkih podataka u vezi s online oglašavanjem.<sup>65</sup> Naglasak je stavljen na ciljanom oglašavanju s korištenjem podataka. Stoga, prikazivanje istog oglasa svim posjetiteljima određene web-stranice nije aktivnost koja podliježe spomenutom porezu. Navedeno je u skladu s osnovnim načelom legitimnosti poreza na digitalne usluge. Francuska opravdava legitimitet poreza na digitalne usluge činjenicom da njezini stanovnici stvaraju vrijednost davanjem svojih podataka te monetizacija tih istih podataka mora biti oporezovana u Francuskoj, stoga usluge oglašavanja koje ne koriste te iste podatke neće podlijegati porezu na digitalne usluge.

Smatra se da je usluga ciljanog oglašavanja pružena u Francuskoj ukoliko se korisnik u trenutku prikazivanja oglasa nalazio u Francuskoj ili ukoliko su podaci prikupljeni od korisnika u trenutku kada se on nalazio u Francuskoj. Primjer transakcije koja bi podlijegala oporezivanju je sljedeći: američka platforma Facebook prodaje oglasni prostor kineskom poduzeću, a oglas se prikazuje španjolskom rezidentu koji se u trenutku prikazivanja oglasa nalazi na području Francuske.<sup>66</sup>

Kod prijave prihoda ostvarenih pružanjem usluga ciljanog oglašavanja, porezna osnovica uključuje sve prihode ostvarene tim aktivnostima te poduzeće nema pravo umanjiti osnovicu za iznose plaćene trećim stranama za oglasni prostor. Porezna osnovica se izračunava kao ukupni prihod ostvaren od navedenih usluga pomnožen s postotnim udjelom tih transakcija koje su povezane s Francuskom.<sup>67</sup>

Uvođenje poreza na digitalne usluge u opisanom obliku, koji je primarno usmjeren prema velikim američkim multinacionalnim korporacijama poput Facebooka i Alphabet, izazvao je reakciju američkih vlasti. Najavile su uvođenje uvoznih carina na francuska dobra, uključujući šampanjce i sireve. Francuske vlasti su stoga odlučile odgoditi prikupljanje novog poreza do kraja 2020. godine. Ukoliko OECD postigne međunarodni dogovor do kraja 2020. godine, francuski unilateralni porez neće biti primijenjen, a ukoliko dogovora ne bude Francuska će retroaktivno prikupiti sve porezne zaostatke.<sup>68</sup>

---

<sup>65</sup> United States Trade Representative (2019), *Report on France's Digital Services Tax*, Pariz: Office of the United States Trade Representative, str. 16

<sup>66</sup> United States Trade Representative (2019), *Report on France's Digital Services Tax*, Pariz: Office of the United States Trade Representative, str. 19

<sup>67</sup> United States Trade Representative (2019), *Report on France's Digital Services Tax*, Pariz: Office of the United States Trade Representative, str. 18

<sup>68</sup> BBC News, (2020). *France agrees to delay new tax on tech giants* [online]. Dostupno na: <https://www.bbc.com/news/business-51192369> [09.04.2020.]

Opisana situacija pokazuje koliki je značaj multilateralnog i sinkroniziranog djelovanja poreznih vlasti diljem svijeta. Unilateralno uvođenje vlastitih poreza neizbježno dovodi do sukoba između država i potencijalnih trgovinskih ratova. Kako se većina korporacija na koje se porez na digitalne usluge primjenjuje nalaze u SAD-u, možemo očekivati snažne reakcije američkih vlasti na svako uvođenje unilateralnih poreza koje za primarni cilj imaju smanjenje dobiti američkih kompanija.

### 3.2. Porez na digitalne usluge u Ujedinjenom Kraljevstvu

Internetski sektor jedan je od važnijih gospodarskih sektora Ujedinjenog Kraljevstva. Prema podacima iz 2016. godine internetski sektor je činilo gotovo 80.000 poduzeća koja su zapošljavala 400.000 ljudi. Ukupna vrijednost internetskog sektora unutar bruto društvenog proizvoda Ujedinjenog Kraljevstva je 45 milijardi funti, što ga čini dvostruko većim od sektora umjetnosti, zabave i rekreacije te trostruko većim od sektora poljoprivrede, šumarstva i ribarstva. Rast internetskog sektora brži je od rasta cjelokupnog gospodarstva. Broj poduzeća rastao je godišnje za 6,6 % u razdoblju od 2012. – 2016. godine, u usporedbi s 2,9 % rasta broja poduzeća u cjelokupnom gospodarstvu.<sup>69</sup>

Iako je rast internetskog sektora bio snažan, nije ga adekvatno pratio rast poreznih prihoda. Leonardi (2016) navodi kako je 2016. godine porezna uprava Ujedinjenog Kraljevstva (Her Majesty's Revenue and Customs), postigla sporazum s korporacijom Google o plaćanju 11,3 milijuna funti poreza za petogodišnji period počevši od 2005. godine. Ukoliko se navedeni iznos usporedi s procijenjenom dobiti koju je Google ostvario i uzevši u obzir dividende isplaćene dioničarima, primijenjena efektivna porezna stopa iznosi tri posto umjesto standardne stope poreza na dobit koja je iznosila 28 % u navedenom razdoblju. Drugi primjer je Facebook, koji je u 2014. godini platio 4327 funti poreza te prijavio gubitak prije poreza od 28,5 milijuna funti unatoč činjenici da je isplatio bonus svim svojim zaposlenicima u ukupnom iznosu od 35,4 milijuna funti.<sup>70</sup> Navedeno pokazuje kako multinacionalne korporacije imaju sredstva i

---

<sup>69</sup> Hooton, C. (2019) *Measuring The UK Internet Sector*, Washington: Internet Association, str.5

<sup>70</sup> Boccia, F. i Leonardi, R. (2016). *The Challenge of the Digital Economy: Markets, Taxation and Appropriate Economic Models*. Rim: Palgrave Macmillan.

moogućnosti kako bi uz pomoć poreznih i pravnih stručnjaka koristile sve pravne mogućnosti smanjivanja porezne obveze na minimum.

Kako bi spriječila porezne manipulacije koje dovode do toga da multinacionalne korporacije podliježu iznimno niskim efektivnim stopama oporezivanja, vlada Ujedinjenog Kraljevstva je, u okviru BEPS programa, donijela Zakon o preusmjerivanju profita. Radi se o specifičnoj mjeri koja ima za cilj sprječavanje seljenja profita te je stupio na snagu od 1. travnja 2015. godine. Usmjerena je prema domaćim poduzećima ili stranim poduzećima sa stalnom poslovnom jedinicom koja koriste pravne osobe ili transakcije bez ekonomske supstance kako bi eksploatiralo porezne nesuglasice. Stopa oporezivanja je 25 %, što je više od 20 % standardne stope poreza na dobit, kako bi se dodatno motivirala poduzeća da svoju dobit prijavljuju na području Ujedinjenog Kraljevstva.<sup>71</sup>

Od 1. travnja 2020. godine, vlada Ujedinjenog Kraljevstva uvela je porez na digitalne usluge u visini od dva posto prihoda od tražilica, usluga društvenih mreža i online tržnica koje izvlače vrijednost od korisnika koji se nalaze u Ujedinjenom Kraljevstvu. Primjenjivat će se na ona poduzeća čiji konsolidirani prihodi od digitalnih aktivnosti na globalnoj razini premašuju 500 milijuna funti godišnje, a više od 25 milijuna funti dolazi od korisnika u Ujedinjenom Kraljevstvu. Ukoliko navedene pragove usporedimo s onima predloženima od strane Europske komisije (750 milijuna eura godišnjih prihoda te 50 milijuna eura prihoda ostvarenih u Europskoj Uniji), možemo primijetiti kako se radi o sličnom redu veličine. Očekivani prihod od poreza na digitalne usluge vlada Ujedinjenog kraljevstva procjenjuje na 280 milijuna funti u prvoj godini oporezivanja do 515 milijuna funti u 2024. godini, a ukupni trošak oporezivanja procjenjuju na osam milijuna funti godišnje.<sup>72</sup>

U drugom poglavlju naveden je argument kako je porez na prihod od digitalnih usluge retrogradan te nepravedan prema poduzećima koja tek ulaze na tržište ili nisu visoko profitabilna. Kako bi umanjila retrogradnost navedenog poreza, Vlada Ujedinjenog kraljevstva odlučila je ne oporezivati prvih 25 milijuna funti prihoda. Također, ostavljen je prostor za

---

<sup>71</sup> HM Revenue & Customs, (2018). *Diverted Profits Tax: Guidance*. London: HM Revenue & Customs

<sup>72</sup> UK Government, (2020). *Policy Paper: Digital Services Tax* [online]. London: HM Revenue & Customs  
Dostupno na: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax> [05.04.2020.]

bilateralnost u vidu propisa o umanjenju porezne obveze za 50 posto ukoliko je druga strana digitalne transakcije nalazi u državi koja ima uspostavljen sličan porez na digitalne usluge.<sup>73</sup>

Oporezivim prihodom od digitalnih usluga smatrat će se svaki prihod koji poduzeće ostvari povezan s društvenom mrežom, online tražilicom ili online tržnicom. Ukoliko je jedna od strana u transakciji preko online tržnice korisnik iz Ujedinjenog Kraljevstva, svi prihodi te transakcije smatrat će se prihodima ostvarenima izvlačenjem vrijednosti od korisnika iz Ujedinjenog Kraljevstva. Prihodi od oglašavanja ostvareni su od korisnika iz Ujedinjenog Kraljevstva ukoliko je oglas pregledan ili na neki način konzumiran od strane korisnika iz Ujedinjenog Kraljevstva.<sup>74</sup>

Navedeni porez vlada je predstavila kao kratkoročno rješenje, vjerujući kako je optimalno održivo dugoročno rješenje reforma međunarodnih korporativnog poreznih propisa i snažno podupiru napore OECD-a u tom smjeru. Porez na digitalne usluge bit će ukinut kada se uspostavi adekvatno međunarodno rješenje.<sup>75</sup>

Cui (2019) u svom radu iznosi argumentaciju o arhaičnosti koncepta stalne poslovne jedinice. Navodi kako protivnici poreza na prihod od digitalnih usluga ne uspijevaju navesti nijedan osnovani razlog zašto vlada Ujedinjenog kraljevstva nema legitimitet oporezivanja prihoda. Jedini argument je zakonsko nepostojanje stalne poslovne jedinice. Ali, taj argument dodatno podržava akcije vlade Ujedinjenog kraljevstva i njihovu tvrdnju da tradicionalni kriterij stalne poslovne jedinice ne uspijeva pravilno obuhvatiti prihode od digitalne ekonomije, što se može napraviti bez upotrebe koncepta stalne poslovne jedinice.<sup>76</sup>

---

<sup>73</sup> UK Government, (2020). *Policy Paper: Digital Services Tax* [online]. London: HM Revenue & Customs Dostupno na: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax> [05.04.2020.]

<sup>74</sup> UK Government, (2020). *Policy Paper: Digital Services Tax* [online]. London: HM Revenue & Customs Dostupno na: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax> [09.04.2020.]

<sup>75</sup> UK Government, (2020). *Policy Paper: Digital Services Tax* [online]. London: HM Revenue & Customs Dostupno na: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax> [05.04.2020.]

<sup>76</sup> Cui, W. (2019). *The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals*. Vancouver: University of British Columbia

### 3.3.Porez na digitalne usluge u Republici Indiji

Republika Indija, druga najmnogoljudnija zemlja svijeta, predstavlja ogromno tržište za digitalna multinacionalna poduzeća. Kao primjer, društvena mreža Facebook je, prema podacima iz travnja 2019. godine, imala preko 300 milijuna korisnika iz Indije.

Vlada Republike Indije uvela je 29. veljače 2016. godine, vodeći se okvirima OECD-a iz Action 1 izvještaja, izjednačavajući namet po stopi od šest posto na sva plaćanja prema nerezidentima od strane rezidenata ili stalnih poslovnih jedinica za usluge digitalnog oglašavanja. Primjenjuje se samo na plaćanja između pravnih osoba, ukoliko je ukupna vrijednost transakcija u godini dana preko 1.500 \$. Ukoliko je moguće, nerezident može umanjiti svoju poreznu osnovicu u državi rezidencije za navedeni iznos. Izjednačavajući namet funkcionira kao porez po odbitku; svaki rezident i stalna poslovna jedinica obvezna je obustaviti dio plaćanja po stopi od šest posto kada plaća nerezidentu pružatelju usluge online oglašavanja.<sup>77</sup> Uspoređujući navedeni namet s porezima na digitalne usluge uvedenima u Francuskoj i Velikoj Britaniji, možemo argumentirati kako se radi o jednostavnijoj mjeri za primjenu. Za razliku od francuskog modela, ne zahtijeva dubinsku analizu strukture prihoda od strane pružatelja usluge, već se odgovornost prebacuje na primatelja usluge. On je obvezan prilikom plaćanja usluga vezanih za online oglašavanje ustanoviti rezidentnost primatelja te, ukoliko godišnje transakcije s tim primateljem premašuju zadani prag, obustaviti šest posto plaćanja na ime izjednačavajućeg nameta.

Kao daljnju mjeru oporezivanja digitalne ekonomije, porezne vlasti Republike Indije proširile su opseg izjednačavajućeg nameta. Od 1. travnja 2020. godine namet će se primjenjivati i na prihode od usluga e-trgovine poput online prodaje dobara ili pružanja usluga u vlasništvu e-trgovca ili u kojima je e-trgovac samo posrednik. Namet je primjenjiv ukoliko je primatelj dobra ili usluge rezident Republike Indije ili koristi IP adresu lociranu u Indiji te ukoliko bruto prihod e-trgovca od prodaje dobara i usluga rezidentima Indije ili korisnicima IP adresa lociranih u Indiji prelazi 267.000 \$.<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup> EY, (2016). *Global Tax Alert: India proposes equalization levy on digital e-commerce transactions in 2016 budget*. Delhi: EY

<sup>78</sup> KPMG, (2020). *India: Digital taxation, enlarging the scope of “equalization levy”* [online]. Dostupno na: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/03/tnf-india-digital-taxation-enlarging-the-scope-of-equalisation-levy.html> [10.04.2020.]



Izjednačavajući namet predstavlja kratkoročnu poreznu mjeru indijskih poreznih vlasti do pronalaska dugoročnog multilateralnog rješenja te ga možemo po trajnosti izjednačiti s predstavljanim porezima na digitalne usluge u Francuskoj i Velikoj Britaniji. Jedno od mogućih dugoročnih rješenja problema oporezivanja digitalne ekonomije je uvođenje u zakonodavstvo koncepta značajne ekonomske prisutnosti, što su porezne vlasti Republike Indije i napravile 2018. godine.

Aktivnosti koje će konstituirati značajnu ekonomsku prisutnost su sve transakcije vezane za dobra, usluge i nekretnine ostvarene od strane nerezidenta, uključujući download podataka i programa, čija ukupna vrijednost prelazi određeni iznos te sve vrste redovitih i sistematičnih poslovnih aktivnosti uključujući interakciju s korisnicima u Indiji putem digitalnih alata.<sup>79</sup> Prag ukupne vrijednosti poslovnih aktivnosti nakon kojeg bi se ustanovila značajna ekonomska prisutnost do trenutka izrade ovog diplomskog rada nije definiran. Indijska vlada je prilikom izrade zakona pozvala zainteresiranu javnost i stručnjake na javnu raspravu o visini pragova, ali ti pragovi još uvijek nisu uspostavljeni. Samim time, koncept značajne ekonomske prisutnosti nije aktivno primjenjiv. Razlog tome možemo potražiti u činjenici da se radi o bilateralnom pravnom konceptu koji zahtijeva koordinaciju više zemalja. Republika Indija odgađa finalnu uspostavu instituta značajne ekonomske prisutnosti do postizanja konsenzusa od strane država-članica OECD-a.

---

<sup>79</sup> Renuka, V. (2020), *Digital Taxation – An Indian Response*. Studies in Indian Place Names, Cochin University of Science and Technology, vol. 40/46, str. 338

## **4. MOGUĆNOSTI IMPLEMENTACIJE POREZA NA DIGITALNE USLUGE U ZAKONODAVSTVU REPUBLIKE HRVATSKE**

U ovom poglavlju analizirane su tri mogućnosti implementacije poreza na digitalne usluge u Republici Hrvatskoj: putem izmjena odredbi o stalnoj poslovnoj jedinici, putem izmjene odredbi poreza po odbitku te putem sustava transfernih cijena.

### **4.1. Izmjene odredbi o stalnoj poslovnoj jedinici**

Koncept stalne poslovne jedinice u hrvatskom poreznom pravu propisan je dvama zakonima – člankom 45. Općeg poreznog zakona (br. 115/16 do 42/20) te člankom 4. Zakona o porezu na dobit (br. 177/04 do 32/20). Dobit stalne poslovne jedinice utvrđuje se kao ona dobit koja bi se mogla ostvariti da je jedinica pod jednakim ili sličnim uvjetima obavljala svoju djelatnost kao samostalni poduzetnik.

Hrvatsko porezno pravo primjenjuje teorijski model prema kojemu je stalna poslovna jedinica zasebni dio društva u odnosu na ostatak društva te se od istoga traži da drži zasebne računovodstvene knjige, odnosno da se oslanja na metodu odvojenog knjigovodstva kao osnovnu metodu za raspodjelu poslovne dobiti.<sup>80</sup> Mišljenje je autora kako bi se na isti način vodilo računovodstvo stalne poslovne jedinice zasnovane putem značajne ekonomske prisutnosti.

Ukoliko sagledamo kriterije za konstatiranje značajne ekonomske prisutnosti predložene od strane Europske komisije, a to su godišnji prihod veći od sedam milijuna eura u državi-članici, više od 100.000 korisnika u državi članici tijekom poslovne godine ili preko 3.000 sklopljenih poslovnih ugovora o pružanju digitalnih usluga između poduzeća i poslovnih korisnika tijekom jedne poslovne godine, na temelju javno dostupnih podataka ne možemo precizirati broj potencijalno obuhvaćenih poduzeća. Slijedom navedenoga, ne možemo analizirati ni strukturu obuhvaćenih poduzeća ni njihovu veličinu te procijeniti učinak postavljanja spomenutih pragova.

---

<sup>80</sup> Čičin-Šain, N. (2016), *Novi pristup u određenju dobiti stalne poslovne jedinice*. Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, no.37/3, str. 1245

Također, Europska komisija u svom prijedlogu iznijela je jedinstven prag za sve države-članice, što direktno pogoduje većim državama-članicama. Razlog tome je što je veća vjerojatnost da će strano poduzeće prekoračiti jedan od pragova za konstatiranje značajne ekonomske prisutnosti u državi s 70 milijuna stanovnika (poput Francuske) te podlijegati oporezivanju u toj državi u usporedbi s Republikom Hrvatskom i njezinih 4 milijuna stanovnika. Pojam značajne ekonomske prisutnosti relativan je u odnosu na veličinu gospodarstva. Mišljenje autora je kako bi prag oporezivanja trebao biti postavljen niže kako bi svaka država-članica imala mogućnost oporezivanja ili bi prag oporezivanja trebao biti prilagođen broju stanovnika.

Ukoliko prilagodimo navedene pragove broju stanovnika, uzimajući u obzir činjenicu kako prosječan broj stanovnika države-članice Europske Unije iznosi oko 18 milijuna<sup>81</sup>, prilagođeni i zaokruženi pragovi za konstituiranje značajne ekonomske prisutnosti u Republici Hrvatskoj iznosili bi: godišnji prihodi veći od 1.500.000 eura ili preko 22 000 korisnika ili preko 650 sklopljenih poslovnih ugovora o pružanju digitalnih usluga između poduzeća i poslovnih korisnika tijekom jedne poslovne godine.

Virtualna stalna poslovna jedinica, konstituirana putem značajne ekonomske prisutnosti, u hrvatski porezni sustav može se stipulirati proširenjem članka 45. Općeg poreznog zakona<sup>82</sup>. Mogući prijedlog dodatnog stavka navedenog članka je sljedeći: „Stalnom poslovnom jedinicom poduzetnika, nerezidenta, smatra se i pružanje digitalnih usluga u obujmu kojim poduzetnik ostvaruje značajnu ekonomsku prisutnost.“

U istom članku potrebno je definirati i koncept značajne ekonomske prisutnosti. Prijedlog formulacije tog stavka je sljedeći: „Poduzetnik nerezident ostvaruje značajnu ekonomsku prisutnost ukoliko ostvaruje godišnji prihod veći od 1.500.000,00 eura pružanjem digitalnih usluga ili pruža digitalne usluge više od 22.000 korisnika tijekom poslovne godine ili ima preko 650 sklopljenih poslovnih ugovora o pružanju digitalnih usluga između poduzeća i poslovnih korisnika tijekom jedne poslovne godine.“

Nadalje, nužno je definirati što su to digitalne usluge. Moguće je inkorporirati definiciju digitalnih usluga prema zakonodavstvu Ujedinjenog Kraljevstva dodatnim proširenjem članka

---

<sup>81</sup> Eurostat (2020), *Population on 1 January* [online]. Dostupno na: <https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/tps00001/default/table?lang=en> [06.05.2020]

<sup>82</sup> Narodne Novine (2020). *Opći porezni zakon*. Zagreb: Narodne Novine d.d., 115/16 – 42/20

45. Općeg poreznog zakona<sup>83</sup>. Prijedlog stavka je sljedeći: „Digitalne usluge odnose se na sve usluge vezane za online tražilice, online tržnice ili online društvene mreže.“

Bitan faktor kod određivanja i oporezivanja stalne ekonomske prisutnosti je činjenica postoji li ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljen s državom u kojoj je poduzeće koje ostvaruje značajnu ekonomsku prisutnost rezident.

Ukoliko je poduzeće koje ostvaruje značajnu ekonomsku prisutnost rezident države s kojom Republika Hrvatska ima sklopljen Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, za primjenu koncepta virtualne stalne poslovne jedinice nužna je izmjena navedenog ugovora iz razloga što su međunarodno ugovori po pravnoj snazi superiorniji nacionalnom zakonodavstvu. Stalna poslovna jedinica definirana je člankom 5. OECD-ovog modela Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Mogući prijedlog proširenja navedenog članka ostvario bi se dodavanjem stavka sljedeće formulacije: „Neovisno o prethodnim odredbama ovog članka, smatrat će se da poduzeće ima stalnu poslovnu jedinicu u državi ugovornici ukoliko u njoj ostvaruje značajnu ekonomsku prisutnost definiranu zakonskim propisima te države ugovornice.“

## **4.2. Izmjene relevantnih odredbi poreza po odbitku**

Analizom izjednačavajućeg nameta u Republici Indiji te njegove primjene, kao i poreza na digitalne usluge u Republici Francuskoj i Ujedinjenom Kraljevstvu, možemo argumentirati kako bi implementacija poreza na digitalne usluge kroz postojeći zakonski okvir poreza po odbitku bilo relativno jednostavno zakonsko rješenje.

Proširenjem četvrtog stavka članka 31. Zakona o porezu na dobit<sup>84</sup> na način da se među plaćanja na koja se primjenjuje porez po odbitku uvrste i plaćanja za usluge ciljanog oglašavanja i za usluge digitalnog sučelja. Takva klasifikacija usluga bila bi preuzeta iz francuskog koncepta poreza na digitalne usluge iz razloga što možemo argumentirati kako se radi o razrađenoj i

---

<sup>83</sup> Narodne Novine (2020). *Opći porezni zakon*. Zagreb: Narodne Novine d.d., 115/16 – 42/20

<sup>84</sup> Narodne Novine (2019). *Zakon o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d., 177/04 – 121/19.

sveobuhvatnoj klasifikaciji. Stopa oporezivanja od šest posto, po uzoru na indijski model, čini se prihvatljivom za sve uključene strane.

Moguća formulacija proširenja navedenog članka je dodavanje sljedećeg stavka: „Porez po odbitku plaća se i za usluge ciljanog oglašavanja i za usluge digitalnog sučelja“. Detaljna razrada što sve spada pod navedene usluge stipulirala bi se u Pravilniku o porezu na dobit.

Stopu poreza po odbitku za digitalne usluge moguće je definirati proširenjem stavka 7. članka 31. Zakona o porezu na dobit<sup>85</sup> na sljedeći način: „Porez po odbitku plaća se po stopi od 15% osim za dividende i udjele u dobiti na koje se porez po odbitku plaća po stopi od 12% i osim za usluge ciljanog oglašavanja i za usluge digitalnog sučelja na koje se porez po odbitku plaća po stopi od 6%.“

Kako se porez po odbitku primjenjuje isključivo na plaćanja prema nerezidentima, domaća poduzeća koja nude usluge ciljanog oglašavanja i digitalnog sučelja bila bi stavljena u povlašteni položaj s aspekta oporezivanja digitalnih usluga zbog činjenice kako bi nerezidenti potencijalno bili dvostruko oporezivani. Izmjenama međunarodnih ugovora o dvostrukom oporezivanju na način da se propiše maksimalna stopa izjednačavajućeg nameta ili umanji porezna osnovica za iznos obustavljenog plaćanja moguće je eliminirati mogućnost dvostrukog oporezivanja.

S druge strane, navedena mjera izmjene međunarodnih ugovora o dvostrukom oporezivanju dugotrajan je proces koji zahtijeva obostranu volju ugovornih strana te nije vjerojatno kako bi Republika Hrvatska uspješno izvršila taj proces u kratkom roku. Izmjena ugovora o dvostrukom oporezivanju mora nastupiti kao generalni konsenzus država-članica OECD-a.

Također, Sjedinjene Američke Države i Republika Hrvatska nemaju sklopljen ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a s obzirom na činjenicu da je SAD sjedište većine velikih digitalnih korporacija na koje se porez na digitalne usluge odnosi, za očekivati je kako bi pokušaj uvođenja izjednačavajućeg nameta od strane Republike Hrvatske rezultirao određenim trgovinskim barijerama od strane SAD-a.

Stoga, implementacija poreza na digitalne usluge kroz sustav poreza po odbitku vjerojatnije je kao kratkoročno rješenje do postizanja konsenzusa među državama-članicama OECD-a.

---

<sup>85</sup> Narodne Novine (2019). *Zakon o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d., 177/04 – 121/19.

### 4.3. Implementacija poreza na digitalne usluge kroz sustav transfernih cijena

Primjena transfernih cijena u Republici Hrvatskoj propisana je člankom 13. Zakona o porezu na dobit<sup>86</sup> gdje su definirane metode transfernih cijena koje koriste prilikom utvrđivanju jesu li poslovni odnosi između povezanih osoba ugovoreni po tržišnim cijenama. Nabrojane metode su sljedeće: metoda usporedivih nekontroliranih cijena, metoda trgovačkih cijena, metoda dodavanja bruto dobiti na troškove, metoda podjele dobiti te metoda neto dobitka.

Članak 40. Pravilnika o porezu na dobit<sup>87</sup> klasificira metodu usporedivih nekontroliranih cijena, metodu trgovačkih cijena te metodu dodavanja bruto dobiti na troškove kao klasične transakcijske metode, a metodu podjele dobiti te metodu neto dobitka kao metode transakcijske dobiti.

Pravilnik nadalje stipulira kako prilikom odabira metode u obzir treba uzeti prednosti i nedostatke navedenih metoda, primjerenost metode prirodi nadzirane transakcije što se određuje funkcionalnom analizom, dostupnost pouzdanih informacija potrebnih za primjenu odabrane metode, kao i stupanj usporedivosti nadziranih i nenadziranih transakcija, uključujući pouzdanost usklađenja usporedivosti koja mogu biti potrebna radi eliminacije njihovih međusobnih materijalnih razlika.

Kada je s jednakom pouzdanošću moguće primijeniti i klasičnu transakcijsku metodu i metodu transakcijske dobiti, prednost se daje klasičnoj transakcijskoj metodi, odnosno kada je s jednakom pouzdanošću moguće primijeniti metodu usporedivih nekontroliranih cijena i neku drugu metodu za određivanje transfernih cijena, prednost se daje metodi usporedivih nekontroliranih cijena, s naglaskom da je potrebno pronaći metodu koja je najprimjerenija određenom slučaju.

Kao što je navedeno u drugom poglavlju, cilj OECD-a je razvoj modificirane metode podjele dobiti koja bi doprinijela pravičnom oporezivanju poslovanja velikih multinacionalnih digitalnih poduzeća.

---

<sup>86</sup> Narodne Novine (2019). *Zakon o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d., 177/04 – 121/19.

<sup>87</sup> Narodne Novine (2020). *Pravilnik o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d., 95/05 – 1/20.

Spomenuta modificirana metoda podjele dobiti, kada OECD propiše njezinu primjenu, treba biti implementirana u zakonodavstvo Republike Hrvatske putem Zakona i Pravilnika o porezu na dobit kao nova metoda primjene transfernih cijena.

Primjena te metode, u slučajevima stalnih poslovnih jedinica konstituiranih putem značajne ekonomske prisutnosti, ograničila bi manevarski prostor za umanjenje porezne obveze te osigurala pravedno oporezivanje digitalnih usluga na području Republike Hrvatske.

## 5. Zaključak

Digitalizacija je najvažniji trend suvremenog gospodarstva. Tržišni subjekti svoje poslovanje sele u virtualni svijet, a korištenje društvenih mreža u marketinške svrhe je preduvjet uspješnog poslovanja većine poduzeća. Prilagodba zakonskog okvira, primarno poreznih propisa, na pojavu spomenutih društvenih mreža i općenitu digitalizaciju postaje glavni fokus poreznog zakonodavstva zemalja Europske unije i svijeta.

Porez na digitalne usluge istovremeno predstavlja priliku za fiskalne vlasti i prijetnju za najveća poduzeća današnjice. Procijenjene milijarde eura prihoda koje bi taj porez trebao donijeti državnim proračunima govori o važnosti postavljanja adekvatne pravne regulative.

Odgovornost za transformaciju poreznog sustava, prilagođenog vremenima fizičkog poslovanja, u porezni sustav digitalnog doba primarno leži na multilateralnim naporima država-članica OECD-a. Kao što je prikazano u radu, svako unilateralno djelovanje od strane jedne države, neizbježno dovodi do restriktivnih reakcija drugih država te posljedično dolazi do gušenja slobodnog tržišta.

Slijedom toga, svako unilateralno djelovanje mora biti kratkoročno, kao prijelazno rješenje do nastanka cjelovitog poreznog okvira od strane OECD-a koje će ukomponirati predstavljene ideje virtualne stalne poslovne jedinice i modifikacije primjene transfernih cijena.

Kao prikladno kratkoročno rješenje, prikazano na primjerima Ujedinjenog Kraljevstva i Republike Francuske, a u skladu s preporukama Europske Komisije, nameće se uvođenje poreza na prihod od digitalnih usluga. Takvo rješenje moguće je implementirati unilateralno, zahtijeva minimalne akcije u zakonodavnom okviru, donosi brze prihode te jednostavnost u primjeni.

Također, u radu je predstavljena i primjena poreza po odbitku na prihode od digitalnih usluga, koja efektivno premješta odgovornost oporezivanja na isplatitelja tj. kupca. Mogućnosti implementacije takvog načina oporezivanja u Republici Hrvatskoj su predstavljene te zaključujemo kako je uvođenje poreza po odbitku na digitalne usluge moguće i realno kratkoročno rješenje u našem zakonodavstvu.



S druge strane, koncept virtualne stalne poslovne jedinice je kompleksan porezno-pravni institut čije uvođenje zahtijeva jasan odgovor na pitanje stvaranja vrijednosti i konstituiranja značajne ekonomske prisutnosti.

Tko stvara vrijednost u digitalnoj ekonomiji te tko nosi veću važnost u proizvodnom lancu, potrošači ili proizvođači? Zasada objektivan odgovor na to pitanje ne pronalazimo, ali možemo zaključiti kako će države u kojima digitalna poduzeća imaju sjedišta zauzeti suprotan stav od država u kojima ta digitalna poduzeća posluju na daljinu.

Značajna ekonomska prisutnost, s druge strane, koncept je digitalnog doba koji će protekom vremena dobijati na važnosti. Konsenzus na međunarodnoj razini je nužan, kako bi se sve brojnijim i rastućim digitalnim poduzećima osigurala stabilnost.

Pregledom cjelokupne problematike oporezivanja digitalnih usluga, možemo zaključiti kako se radi o trenutno najvažnijem svjetskom poreznom pitanju. Prioritet je postaviti čvrste temelje, ali omogućiti fleksibilnost i samoevoluciju poreznog sustava. Rigidna pravila i razvoj tehnologije nisu kompatibilni, već porezni sustav mora pružiti cjeloviti okvir koji će dopuštati razvoj digitalne ekonomije, ali također omogućiti državama pošten udio ostvarenih prihoda.

## 6. Literatura

1. Baez, A. i Brauner, Y. (2015). Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy. *WU International Taxation Research Paper Series*. 14 (2015)
2. Bauer, M. (2018). Digital Companies and Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions. *ECIPE Occasional Paper*. No. 03/2018. str. 10.
3. Bauer, M. (2018). Five questions about the digital services tax to Pierre Moscovici. *ECIPE Occasional Paper*. No. 04/2018
4. BBC News, (2020). *France agrees to delay new tax on tech giants* [online]. Dostupno na: <https://www.bbc.com/news/business-51192369> [09.04.2020.]
5. Beebe, J. (2019) Recent Developments on the E.U.'s Digital Tax Proposal. *Baker Institute Report* no. 01.09.19
6. Boccia, F. i Leonardi, R. (2016). *The Challenge of the Digital Economy: Markets, Taxation and Appropriate Economic Models*. Rim: Palgrave Macmillan.
7. Bukht, R. i Heeks, R. (2017) *Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy*. Manchester: University of Manchester, no.68
8. Čičin-Šain, N. (2016), *Novi pristup u određenju dobiti stalne poslovne jedinice*. Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, no.37/3
9. Cui, W. (2019). *The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals*. Vancouver: University of British Columbia
10. Datareportal, (2020). *Social media users by platform* [online]. Dostupno na: <https://datareportal.com/social-media-users> [16.04.2020]
11. European Commission, (2018). *Fair Taxation of the Digital Economy* [online] Bruxelles: European Commission. Dostupno na: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en) [17.04.2020]
12. European Commission, (2018). *Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*. Bruxelles: European Commission.

13. Eurostat (2020), *ICT usage in enterprises: Summary of EU aggregates* [online].  
Dostupno na: [https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=isoc\\_ci\\_eu](https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=isoc_ci_eu)  
[09.04.2020]
14. EY, (2016). *Global Tax Alert: India proposes equalization levy on digital e-commerce transactions in 2016 budget*. Delhi: EY
15. Facebook Inc. (2019), *Annual Report 2018*. [online] Dostupno na:  
[https://s21.q4cdn.com/399680738/files/doc\\_financials/annual\\_reports/2018-Annual-Report.pdf](https://s21.q4cdn.com/399680738/files/doc_financials/annual_reports/2018-Annual-Report.pdf) [13.04.2020]
16. HM Revenue & Customs, (2018). *Diverted Profits Tax: Guidance*. London: HM Revenue & Customs
17. Hongler, P. i Pistone, P. (2015). *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. Amsterdam: IBFD
18. Hooton, C. (2019) *Measuring The UK Internet Sector*, Washington: Internet Association
19. Ida Ireland, (2020). *Ireland's Tax Regime* [online]. Dostupno na:  
<https://www.idaireland.com/invest-in-ireland/ireland-corporate-tax> [16.04.2020.]
20. KPMG, (2020). *India: Digital taxation, enlarging the scope of "equalization levy"*  
[online]. Dostupno na: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/03/tnf-india-digital-taxation-enlarging-the-scope-of-equalisation-levy.html> [10.04.2020.]
21. Li, J. (2018). Protecting the Tax Base in a Digital Economy. *Legal Studies Research Paper Series*. 13 (17)
22. Lips, W. (2019). The EU Commission's digital tax proposals and its cross-platform impact in the EU and the OECD. *Journal of European Integration*
23. Nappi, I. (2016), *France's Digital Economy: A Growing Ecosystem Needs The Right Infrastructure*, Pariz: Essec Business School
24. Narodne Novine (2019). *Zakon o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d., 177/04 – 121/19.
25. Narodne Novine (2020). *Opći porezni zakon*. Zagreb: Narodne Novine d.d., 115/16 – 42/20
26. Narodne Novine (2020). *Pravilnik o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d., 95/05 – 1/20.

27. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Pariz
28. OECD (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD
29. OECD. (2020), *International collaboration to end tax avoidance* [online]. Pariz: OECD. Dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/beps/> [25.03.2020]
30. Olbert, M. i Spengel, C. (2017) International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? *World Tax Journal*, 17 (2)
31. Organisation for Economic Cooperation and Development (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Pariz: OECD
32. Perčević, H. (2011) Primjena metode podjele dobiti kod određivanja transfernih cijena u transakcijama između povezanih društava. *Računovodstvo i financije*, br. 3
33. Porezna uprava, (2014). *Smjernice za transferne cijene – često postavljana pitanja* [online]. Zagreb: Porezna uprava. Dostupno na: [https://www.poreznauprava.hr/EU\\_Vanjski\\_poslovi/Documents/Smjernice%20za%20transferne%20cijene%207%20i%208%202014.pdf](https://www.poreznauprava.hr/EU_Vanjski_poslovi/Documents/Smjernice%20za%20transferne%20cijene%207%20i%208%202014.pdf) [25.03.2020.]
34. Renuka, V. (2020), *Digital Taxation – An Indian Response*. Studies in Indian Place Names, Cochin University of Science and Technology, vol. 40/46
35. UK Government, (2020). *Policy Paper: Digital Services Tax* [online]. London: HM Revenue & Customs Dostupno na: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax> [05.04.2020.]
36. United Nations (2020), *World Population Prospects 2019* [online]. Dostupno na: <https://population.un.org/wpp/DataQuery/> [13.04.2020]
37. United States Trade Representative (2019), *Report on France's Digital Services Tax*, Pariz: Office of the United States Trade Representative

## Popis tablica

|                   |  |    |
|-------------------|--|----|
| <b>Tablica 1:</b> | Analiza poslovanja Facebook Inc. na području Europe.....   | 10 |
| <b>Tablica 2:</b> | Izvori prihoda u digitalnoj ekonomiji.....                 | 14 |
| <b>Tablica 3:</b> | Neto profitne marže i efektivne stope poreza na dobit..... | 19 |
| <b>Tablica 4:</b> | Primjeri usluga digitalnog sučelja.....                    | 32 |
| <b>Tablica 5:</b> | Obračun poreza na digitalne usluge.....                    | 34 |

## **Popis slika**

**Slika 1:** Međunarodno oglašavanje preko platforme Facebook.....21

## Popis grafikona

|                    |  |    |
|--------------------|--|----|
| <b>Grafikon 1:</b> | Korištenje e-trgovine u Europskoj uniji.....                                 | 12 |
| <b>Grafikon 2:</b> | Korištenje društvenih mreža u poslovanju u Europskoj uniji.....              | 13 |
| <b>Grafikon 3:</b> | Učinak poreza na prihod od tri posto na efektivnu stopu poreza na dobit..... | 22 |

## Životopis autora



**DOMAGOJ  
RADOVIĆ**

30.01.1994.  
+385913001904  
dradovic@net.efzg.hr  
Erdodyjeva 17, 10 000 Zagreb

### OBRAZOVANJE

2018. – u tijeku **Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu**  
Diplomski studij računovodstva i revizije
2014. – 2018. **Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu**  
Univ. bacc. oec.
2012. – 2013. **Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu**
2008. – 2012. **VII. gimnazija, Zagreb**

### RADNO ISKUSTVO

2019. – 2020. **Event Manager - Kvart Priča Party**
2019. **Junior Tax Assistant - Mazars Cinotti Tax Consulting d.o.o.**
2017. – 2018. **Event Manager - Kao lonac d.o.o.**  
- Tunel Grič otvorenje  
- Kućica na Fuliranju na Adventu u Zagrebu
2013. – 2017. **Event Manager - Kruha i igara j.d.o.o.**  
- Organizirao 20+ događaja sa preko 1000 posjetitelja  
(npr. Red Bull Air Race Afterparty u Rovinju, Pop up night club Asyl, itd.)
2014. – 2016. **Voditelj i Poslovođa - Vip Club**  
- Organizirao i vodio 200+ događaja  
(npr. domjenci Siemens, Švedske Ambassade, Hrvatske radiotelevizije itd.)

### VOLONTIRANJE I SUDJELOVANJE

03. / 2016. **Gost izlagač**  
Ekonomski fakultet Zagreb  
Poduzetništvo inovacija  
Hrvatska studentska asocijacija
03. / 2015. **Drugo mjesto na studentskom natjecanju Organize your talk**  
Ekonomski fakultet Zagreb  
Katedra za poslovne strane jezike

### DODATNE VJEŠTINE

**Poznavanje rada na računalu**  
Word, Excel, PowerPoint, Google Alati

**Vozačka dozvola B kategorije**

### JEZICI

**Engleski jezik c1**