

Oporezivanje digitalnih usluga

Rubić, Marija

Professional thesis / Završni specijalistički

2021

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:053562>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0 International](#)/[Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 4.0 međunarodna](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-17**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Poslijediplomski specijalistički studij

Računovodstvo i porezi

OPOREZIVANJE DIGITALNIH USLUGA

Poslijediplomski specijalistički rad

Marija Rubić

Zagreb, svibanj 2021.

PODACI I INFORMACIJE O STUDENTU POSLIJEDIPLOMSKOG SPECIJALISTIČKOG STUDIJA

Ime i prezime: Marija Rubić

Datum i mjesto rođenja: 20.2.1987., Vukovar

Naziv završenog fakulteta i godina diplomiranja: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, 2010.

PODACI O POSLIJEDIPLOMSKOM SPECIJALISTIČKOM RADU

Vrsta studija: Poslijediplomski specijalistički studij

Naziv studija: Računovodstvo i porezi

Naslov rada: Oporezivanje digitalnih usluga

Naslov rada (engleski jezik): Digital services taxation

UDK (popunjava Knjižnica):

Fakultet na kojem je rad obranjen: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

POVJERENSTVO, OCJENA I OBRANA RADA

Datum prihvaćanja teme: 30.3.2021.

Mentor: Prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky

Povjerenstvo za ocjenu rada:

1. Prof. dr. sc. Boris Tušek
2. Prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky
3. Prof. dr. sc. Hrvoje Šimović

Povjerenstvo za obranu rada:

1. Prof. dr. sc. Boris Tušek
2. Prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky
3. Prof. dr. sc. Hrvoje Šimović

Datum obrane rada: 13.7.2021.

Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Poslijediplomski specijalistički studij
Računovodstvo i porezi

OPOREZIVANJE DIGITALNIH USLUGA
DIGITAL SERVICES TAXATION

Poslijediplomski specijalistički rad

Student: Marija Rubić

Matični broj studenta: PDS 5-2019

Mentor: prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky

Zagreb, svibanj 2021.

SAŽETAK

Digitalne tehnologije mijenjaju društva i ekonomije te donose nove izazove i probleme u oporezivanju. Kod isporuke digitalnih (elektroničkih) usluga često je teško utvrditi lokaciju kupca što je bitno za oporezivanje. Prekogranične digitalne kompanije imaju nove poslovne modele često bez fizičke prisutnosti u državama i pritom nude usluge korisnicima koji im svojim doprinosom besplatno stvaraju vrijednost, a države to ne mogu oporezivati po trenutnim pravilima. Stoga je i Europska unija predložila nove odrednice oporezivanja tj. proširenje definicije stalne poslovne jedinice s pojmom znatne digitalne prisutnosti te porez na određene digitalne usluge što na kraju nije bilo prihvaćeno. Neke zemlje su samostalno uvele svoj porez na digitalne usluge što znači da ne postoji konsenzus oko oporezivanja digitalne ekonomije na međunarodnoj razini.

Ciljevi rada i istraživanja su, korištenjem metode analize, deskripcije, komparacije i kompilacije, prikazati razvoj digitalnih tehnologija na kojem se temelji digitalna ekonomija tj. digitalne usluge i njen utjecaj; prikazati porezni tretman usluga, a posebno digitalnih usluga u Europskoj uniji, a time i u Hrvatskoj; analizirati zakonodavna rješenja oporezivanja digitalnih usluga u Ujedinjenom Kraljevstvu i Francuskoj te dati prijedloge za uvođenje poreza na digitalne usluge u Hrvatskoj.

Očekivani doprinos rada je pregled poreznog tretmana digitalnih usluga kroz porez na dodanu vrijednost i porez na dobit u Europskoj uniji i Hrvatskoj, analiza oporezivanja digitalnih usluga u Ujedinjenom Kraljevstvu i Francuskoj te naposljetku određeni prijedlozi vezani za uvođenje poreza na digitalne usluge u Hrvatskoj.

Ključne riječi: digitalne tehnologije, digitalne usluge, elektronički isporučene usluge, oporezivanje digitalnih usluga, lokacija kupca

SUMMARY

Digital technologies are changing societies and economies and bringing new challenges and problems in taxation. When supplying digital (electronic) services, it is often difficult to determine the location of buyers, which is important for taxation. Cross-border digital companies have new business models often without a physical presence in the countries and at the same time offer services to customers that contribute to their value creation for free, and countries cannot tax it under current rules. Therefore, the European Union has proposed new determinants of taxation, i.e. the extension of the definition of a permanent establishment with the concept of a significant digital presence and a tax on certain digital services, which was ultimately not accepted. Some countries have introduced their own tax on digital services, which means that there is no consensus on the taxation of digital economy at the international level.

The objectives of the work and research are, using the methods of analysis, description, comparison and compilation, to show the development of digital technologies on which the digital economy is based, i.e. digital services and their impact; to show the tax treatment of services, especially digital services in the European Union, therefore also in Croatia; to analyze the legislative solution for the taxation of digital services in the United Kingdom and France and to make proposals for the introduction of a digital services tax in Croatia.

The expected contribution of the paper is an overview of the tax treatment of digital services through value added tax and corporate income tax in the European Union and Croatia, analysis of digital services taxation in the United Kingdom and France and finally certain proposals related to the introduction of digital services tax in Croatia.

Key words: digital technologies, digital services, electronically supplied services, digital services taxation, buyer location

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

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

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

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

Rubić Marija

(vlastoručni potpis studenta)

ZAGREB, 4.6.2021.

(mjesto i datum)

STATEMENT ON THE ACADEMIC INTEGRITY

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

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

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

Rubić Marija

(personal signature of the student)

ZAGREB, 4.6.2021.

(place and date)

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Predmet rada i ciljevi istraživanja	1
1.2. Metode istraživanja i izvori podataka.....	2
1.3. Sadržaj i struktura rada.....	2
2. POJAM I ZNAČENJE DIGITALNOG DRUŠTVA I DIGITALNE EKONOMIJE	3
2.1. Pojmovno razgraničenje tradicionalnih i digitalnih usluga	3
2.1.1. Definicija tradicionalnih usluga iz poreznih propisa Europske unije i Hrvatske	3
2.1.2. Definicija digitalnih usluga iz poreznih propisa Europske unije i Hrvatske	3
2.2. Povijest razvoja digitalne tehnologije i društva.....	8
2.2.1. Razvoj digitalne tehnologije u službi razvoja digitalnog društva.....	8
2.2.2. Indeks digitalne ekonomije i društva.....	12
2.3. Digitalno poslovanje i digitalna trgovina te njen značaj	16
3. OPOREZIVANJE TRADICIONALNIH I DIGITALNIH USLUGA U EUROPSKOJ UNIJI I HRVATSKOJ	30
3.1. Oporezivanje tradicionalnih usluga.....	30
3.1.1. Definicija, vrste i obilježja poreza.....	30
3.1.2. Europska unija i njeno zakonodavstvo te gospodarske slobode.....	32
3.1.3. Načela oporezivanja i porezni položaj tradicionalnih usluga	34
3.2. Oporezivanje digitalnih usluga u sustavu poreza na dodanu vrijednost.....	38
3.2.1. Posredni porezi i njihova harmonizacija u Europskoj uniji.....	38
3.2.2. Oporezivanje digitalnih usluga kroz direktive Europske unije.....	42
3.2.2.1. Oporezivanje od 2003. do 2014. godine.....	42
3.2.2.2. Oporezivanje od 2015. godine do danas.....	45
3.2.3. Prijedlog Direktive o porezu na digitalne usluge	54
3.2.3. Načela oporezivanja elektroničke trgovine iz Ottawe	60
3.3. Oporezivanje digitalnih usluga u sustavu poreza na dobit	61
3.3.1. Neposredni porezi i njihova harmonizacija u Europskoj uniji	61
3.3.2. Prijedlog Direktive o oporezivanju dobiti od znatne digitalne prisutnosti	62
3.3.3. Porez po odbitku na autorska i druga prava intelektualnog vlasništva.....	67
3.4. Porezno planiranje u svrhu premještanja dobiti kod digitalnih usluga.....	69
3.4.1. Porezno planiranje te smanjenje porezne osnovice i premještanje dobiti u digitalnoj ekonomiji.....	69
3.4.2. Primjer sheme Dupli irsko nizozemski sendvič	70

4. ANALIZA OPOREZIVANJA DIGITALNIH USLUGA U ODABRANIM ZEMLJAMA.....	74
4.1. Metodologija i ciljevi istraživanja	74
4.2. Analiza poreza na digitalne usluge u Ujedinjenom Kraljevstvu	74
4.3. Analiza poreza na digitalne usluge u Francuskoj	80
4.4. Ograničenja istraživanja i prijedlozi za uvođenje poreza na digitalne usluge u Hrvatskoj	85
5. ZAKLJUČAK.....	90
POPIS LITERATURE.....	93
POPIS SLIKA/GRAFIKONA I TABLICA	99
ŽIVOTOPIS.....	101

1. UVOD

1.1. Predmet rada i ciljevi istraživanja

Razvoj digitalnih tehnologija, a time i digitalnih usluga promijenio je svijet. Zapravo ga još uvijek mijenja. Nestaju fizičke granice koje su prije postojale, ponašanje ljudi i poslovanje tvrtki se mijenja. U digitalnom svijetu se obavljaju razne kupoprodajne transakcije dobara i usluga. Pritom udio digitalne trgovine u gospodarstvima sve više raste. Europska unija, kao i ostatak svijeta se stoga suočava s pitanjima oporezivanja digitalne ekonomije tj. digitalnih usluga. Napore u rješavanju tih pitanja na međunarodnoj razini također ulaže i Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj.

U virtualnom svijetu se javlja problem utvrđivanja lokacije kupca. Također, digitalne kompanije su svoj model poslovanja ustrojile tako da djeluju u nekoliko jurisdikcija, ali bez fizičke prisutnosti, oslanjaju se na nematerijalnu imovinu i koriste besplatan doprinos svojih korisnika za stvaranje vrijednosti. Kako bi se navedeno moglo oporezivati, Europska unija smatra potrebnim revidiranje tradicionalnih pravila oporezivanja.

Predmet rada i ciljevi istraživanja su:

1. Prikazati razvoj digitalne ekonomije odnosno usluga te njen udjel i utjecaj na globalno i lokalna gospodarstva;
2. Istražiti i prikazati porezni tretman usluga u zakonodavstvu Europske unije i Hrvatske, kao i definiranje nove podvrste tj. digitalnih usluga;
3. Analizirati zakonodavna rješenja koja se tiču oporezivanja digitalnih usluga u Ujedinjenom Kraljevstvu i Francuskoj;
4. Dati prijedloge za uvođenje poreza na digitalne usluge u Hrvatskoj.

Očekivani doprinos rada je pregled poreznog tretmana digitalnih usluga kroz porez na dodanu vrijednost i porez na dobit u Europskoj uniji i Hrvatskoj, te analiza oporezivanja digitalnih usluga u Ujedinjenom Kraljevstvu i Francuskoj. Naposljetku, očekivani doprinos je, nakon analize dosadašnjih zakonodavnih rješenja koja se tiču digitalnih usluga, dati prijedloge za uvođenje istog u Hrvatskoj.

1.2. Metode istraživanja i izvori podataka

U radu će se koristiti metoda analize, deskripcije, komparacije i kompilacije. Koristit će se dostupna domaća i strana literatura, knjige i članci, radovi, analize, istraživanja, zakonodavstvo te podaci sa relevantnih internet stranica.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad se sastoji od ukupno pet poglavlja.

U prvom poglavlju (*Uvod*) su opisani predmet rada te ciljevi i metode istraživanja, izvori podataka, kao i sadržaj i struktura rada.

U drugom poglavlju (*Pojam i značenje digitalnog društva i digitalne ekonomije*) su pojmovno razgraničene tradicionalne i digitalne usluge te prikazan razvoj digitalnih tehnologija i novih poslovnih modela, kao i udio digitalne trgovine.

U trećem poglavlju (*Oporezivanje tradicionalnih i digitalnih usluga u Europskoj uniji i Hrvatskoj*) je za početak prikazano oporezivanje tradicionalnih usluga. Zatim je opširno analizirano oporezivanje digitalnih usluga u sustavu poreza na dodanu vrijednost i poreza na dobit u Europskoj uniji, a time i u Hrvatskoj. Predstavljeno je oporezivanje kroz postojeće, ali i predložene zakonske propise. Predstavljena su i dodatna mišljenja koja se mogu pronaći u literaturi o pitanjima prijedloga oporezivanja digitalne ekonomije. Na kraju je prikazano kako kompanije u digitalnoj ekonomiji koriste porezno planiranje kako bi izbjegle plaćanje poreza na dobit.

U četvrtom poglavlju (*Analiza oporezivanja digitalnih usluga u odabranim zemljama*) je predstavljeno oporezivanje digitalnih usluga u Ujedinjenom Kraljevstvu i Francuskoj prema oporezivim digitalnim uslugama; pragovima, poreznoj stopi te izračunu poreza kao i po mjestu pružanja usluga. Zaključno su navedeni određeni prijedlozi i kriteriji za uvođenje poreza na digitalne usluge u Hrvatskoj.

S petim poglavljem (*Zaključak*) se zaključuje ovaj rad.

2. POJAM I ZNAČENJE DIGITALNOG DRUŠTVA I DIGITALNE EKONOMIJE

2.1. Pojmovno razgraničenje tradicionalnih i digitalnih usluga

2.1.1. Definicija tradicionalnih usluga iz poreznih propisa Europske unije i Hrvatske

Isporuka tradicionalnih usluga po poreznim propisima Europske unije i Hrvatske označava svaku transakciju koja ne čini isporuku robe. Isporuka robe pak znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik. Isporuka usluga može se sastojati, između ostaloga, i od ustupanja nematerijalne imovine, bez obzira bilo ono ili ne predmetom dokumenta kojim se utvrđuje vlasništvo; od obveze suzdržavanja od određenog čina te od izvršenja usluga na temelju naloga vlasti. Dodatno što ne proizlazi iz definicija poreznih propisa je da su usluge usmjerene na zadovoljavanje želja i potreba kupaca tj. korisnika usluga.

U nastavku su nabrojane samo neke od usluge iz poreznih propisa koje bi se mogle svrstati u tradicionalne: ^{1 2} usluge smještaja, prijevoza, usluge odvjetnika, računovođa, agenata za prodaju nekretnina, usluge najma, usluge povezane s kulturnim, umjetničkim, sportskim, zabavnim, znanstvenim, obrazovnim aktivnostima, usluge pripremanja jela, usluge oglašavanja, bankovne, financijske te usluge osiguranja, poštanske usluge, usluge bolničke i medicinske njege, usluge javne televizije...

2.1.2. Definicija digitalnih usluga iz poreznih propisa Europske unije i Hrvatske

Europska unija je u dosad donesenim direktivama i uredbama koje se tiču ove teme koristila izraz „elektronički isporučene usluge”, no u novije vrijeme u nekim dokumentima počinje koristiti izraz „digitalne usluge”. U prijedlogu Direktive Vijeća 2018/0072 o utvrđivanju pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava od znatne digitalne prisutnosti navedeno je da „digitalna usluga” odgovara definiciji pojma „elektronički isporučene usluge” te da

¹ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, L 347/1, Pročišćeni tekst od 12.12.2020., čl. 24 i 25. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:02006L0112-20201212&from=HR> [7.4.2021.]

² Narodne novine 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb: Narodne novine d.d., čl. 8

obuhvaća istu vrstu usluge.³ Stoga će se u nastavku rada koristiti onaj izraz koji je naveden u njegovom izvoru tj. originalu nekog propisa ili dokumenta.

U Direktivi Vijeća 2002/38/EZ od 7.5.2002. kojom se mijenja Direktiva 77/388/EEZ što se tiče poreza na dodanu vrijednost na usluge radio i televizijskog emitiranja i određene elektronički isporučene usluge prvi put je spomenuta potreba definiranja elektronički isporučenih usluga i dan njihov okvirni popis⁴ koji je Uredbom Vijeća 1777/2005 dodatno nadopunjen primjerima onoga što se smatraju elektroničke usluge. U navedenoj Uredbi je dana ključna odredba za razlikovanje tradicionalnih i elektroničkih usluga: elektronički isporučene usluge uključuju usluge koje su dostavljene putem interneta ili putem elektroničke mreže, a čija priroda omogućava da se u velikoj mjeri obavljaju automatizirano i s minimalnim čovjekovim sudjelovanjem, te u odsutnosti informacijske tehnologije ne bi mogle opstati.⁵

Budući da su Direktiva 2002/38/EZ i Uredba 1777/2005 stavljene izvan snage, popis onoga što se smatra elektronički isporučenim uslugama u propisima koji su snazi se nalazi u Direktivi 2006/112/EZ i Provedbenoj uredbi Vijeća br. 282/2011 te je skupno navedeno u nastavku. U hrvatskom Zakonu o porezu na dodanu vrijednost usluge navedene u skraćenom obliku tj. samo one na prvoj razini podjele. Elektronički isporučene usluge su:⁶

1. Ponuda internetskih stranica, usluga iznajmljivanja diskovnog prostora i pripadajućih serverskih resursa za smještaj internetskih stranica na poslužitelju na internetu (web hosting), održavanje programa i opreme na daljinu:

- (a) smještaj internetskih stranica na poslužitelju na internetu (internetski hosting);
- (b) automatizirano i mrežno održavanje programa te održavanje programa na daljinu;
- (c) upravljanje sustavom na daljinu;
- (d) mrežno pohranjivanje podataka, pri čemu se podaci pohranjuju i pretražuju elektroničkim putem;
- (e) mrežna ponuda diskovnog prostora na zahtjev.

³ Europska komisija (2018) *Prijedlog Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava od znatne digitalne prisutnosti*, COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS), 5. dio. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0147&from=HR> [6.4.2021.]

⁴ Official Journal of the European Union (2002) *Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services*, L 128, Annex L Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32002L0038&from=EN> [7.4.2021.]

⁵ Official Journal of the European Union (2005) *Council Regulation (EC) No 1777/2005 of 17 October 2005 laying down implementing measures for Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax*, L 288/1, čl. 11. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32005R1777&from=HR> [7.4.2021.]

⁶ Službeni list Europske unije (2011) *Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (preinaka)*. L 077/1, Prilog I. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32011R0282&from=HR> [7.4.2021.]

2. nabava softvera i njihovo ažuriranje:

- (a) pristup ili preuzimanje programa, (uključujući programe za javnu nabavu/računovodstvo i antivirusne programe), plus njihovo ažuriranje;
- (b) programi kojima se onemogućuje prikazivanje reklamnih zastavica, (engl. banner), također poznati pod nazivom sprečavatelj prikaza reklamnih zastavica;
- (c) preuzimanje upravljačkih programa, kao što su programi za povezivanje računala s perifernom računalnom opremom (npr. pisači);
- (d) automatizirana mrežna instalacija filtara na internetskim stranicama;
- (e) automatizirana mrežna instalacija vatrozida (firewall).

3. nabava slika, teksta i informacija te stavljanje na raspolaganje baza podataka:

- (a) pristup ili prijenos podataka radi promjene teme radne površine;
- (b) pristup ili prijenos podataka fotografskih ili slikovnih prikaza ili čuvara zaslona;
- (c) digitaliziran sadržaj knjiga ili drugih elektroničkih publikacija;
- (d) pretplata na mrežne novine i časopise;
- (e) statistika blogova i internetskih stranica;
- (f) mrežne vijesti, prometne obavijesti i vremenske prognoze;
- (g) mrežni podaci koje programi automatski stvaraju na temelju unosa podataka kupca, kao što su pravni i financijski podaci (posebno podaci kao npr. kontinuirano ažurirani podaci o tržištu dionicama, u stvarnom vremenu);
- (h) ponuda prostora za oglašavanje, uključujući reklamne zastavice na internetskoj stranici/mrežnom mjestu;
- (i) uporaba pretraživača i mrežnih direktorija.

4. nabava glazbe, filmova i igara, uključujući igre na sreću i kockarske igre, te političkih, kulturnih, umjetničkih, sportskih, znanstvenih i zabavnih emisija i događaja:

- (a) pristup ili prijenos glazbe na računala ili mobilne telefone;
- (b) pristup ili prijenos jinglova, isječaka, melodija zvona ili drugih zvukova;
- (c) pristup ili preuzimanje filmova;
- (d) pristup ili preuzimanje igara na računala i mobilne telefone;
- (e) pristup automatiziranim mrežnim igrama koje ovise o internetu, ili drugim sličnim elektroničkim mrežama, tijekom kojih se igrači nalaze na različitim geografskim lokacijama;
- (f) prijam radijskih ili televizijskih programa distribuiranih putem radijske ili televizijske mreže, interneta ili slične elektroničke mreže u svrhu slušanja ili gledanja programa u trenutku koji odabere korisnik te na osobni zahtjev korisnika na osnovi

kataloga programa koje odabire pružatelj medijskih usluga poput televizijskih programa ili videozapisa na zahtjev;

(g) prijam radijskih ili televizijskih programa distribuiranih putem interneta ili slične elektroničke mreže (IP streaming), osim ako se emitiraju istodobno sa svojim prijenosom ili ponovnim prijenosom putem radijske ili televizijske mreže;

(h) isporuka audiosadržaja i audiovizualnog sadržaja putem komunikacijskih mreža koju ne pruža pružatelj medijskih usluga niti je u okviru njegove uredničke odgovornosti;

(i) daljnja isporuka audioprodukcije i audiovizualne produkcije pružatelja medijskih usluga putem komunikacijskih mreža putem osobe koja nije pružatelj medijskih usluga.

5. organiziranje podučavanja na daljinu:

(a) automatizirano učenje na daljinu, koje ovisi o internetu ili sličnoj elektroničkoj mreži i čija ponuda zahtijeva ograničeno ili uopće ne zahtijeva posredovanje čovjeka, uključujući virtualne učionice, u kojima se internetska ili slična elektronička mreža koristi kao oruđe za komunikaciju između učitelja i učenika;

(b) radne knjige koje učenici ispunjavaju na internetu te koje se ocjenjuju automatski, bez čovjekovog posredovanja.

Također je dan i popis onoga što se ne smatra elektronički isporučenim uslugama:⁷

(a) usluge emitiranja;

(b) telekomunikacijske usluge;

(c) robu, čija je narudžba i obrada provedena elektroničkim putem;

(d) CD-ROM-ovi, diskete i slični fizički nosači zapisa;

(e) tiskani materijali, kao što su knjige, glasila, novine ili časopisi;

(f) CD-i i audio kasete;

(g) video kasete i DVD-i;

(h) igre na CD-ROM-ovima;

(i) usluge profesionalaca, kao što su odvjetnici i financijski savjetnici, koji savjetuju kupce putem elektroničke pošte;

(j) usluge podučavanja u slučaju kad se sadržaj poduke prenosi putem interneta ili elektroničke pošte (posebno putem udaljene poveznice);

(k) usluge fizičkog popravka računalne opreme bez izravnog pristupa internetu;

(l) usluge pohrane podataka bez izravnog pristupa internetu;

⁷ Ibid, čl. 7

- (m) usluge oglašavanja, posebno u novinama, na plakatima i na televiziji;
- (n) usluge telefonske službe za korisnike;
- (o) usluge podučavanja koje uključuju učenje na daljinu, kao što su tečajevi putem pošte;
- (p) usluge konvencionalnih dražbi koje se oslanjaju na izravno čovjekovo sudjelovanje, bez obzira na način ulaganja ponuda;
- (t) pružanje internetskih usluga prodaje ulaznica s područja kulture, umjetnosti, sporta, znanosti, obrazovanja, zabave ili sličnih usluga rezerviranih putem interneta;
- (u) smještaj, najam osobnih vozila, usluge restorana, putničkog prijevoza ili slične usluge rezervirane putem interneta.

Dodatno, definicija elektronički isporučениh ili digitalnih usluga se u velikoj mjeri poklapa s definicijom usluga informacijskog društva u Direktivi 2000/31/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 8. lipnja 2000. o određenim pravnim aspektima usluga informacijskog društva na unutarnjem tržištu, posebno elektroničke trgovine. Cilj Direktiva se nije odnosio na oporezivanje nego na stvaranje pravnog okvira za slobodno kretanje usluga informacijskog društva među članicama. Definicija usluga informacijskog društva pokriva svaku uslugu koja se u pravilu pruža uz naknadu, na daljinu, elektroničkom opremom za obradu (uključujući digitalnu kompresiju) i pohranu podataka, te na pojedinačni zahtjev korisnika usluge.⁸

Također, Europska unija se u određenim propisima zajednički referira na telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja te elektroničke usluge pa se potonje mogu često zapravo nalaziti u skraćenici TBE (eng. *telecommunication, broadcasting and electronic services*).

⁸ Službeni list Europske unije (2000) *Direktiva 2000/31/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 8. lipnja 2000. o određenim pravnim aspektima usluga informacijskog društva na unutarnjem tržištu, posebno elektroničke trgovine*, L 178/1, dio 17. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32000L0031&from=HR> [7.4.2021.]

2.2. Povijest razvoja digitalne tehnologije i društva

2.2.1. Razvoj digitalne tehnologije u službi razvoja digitalnog društva

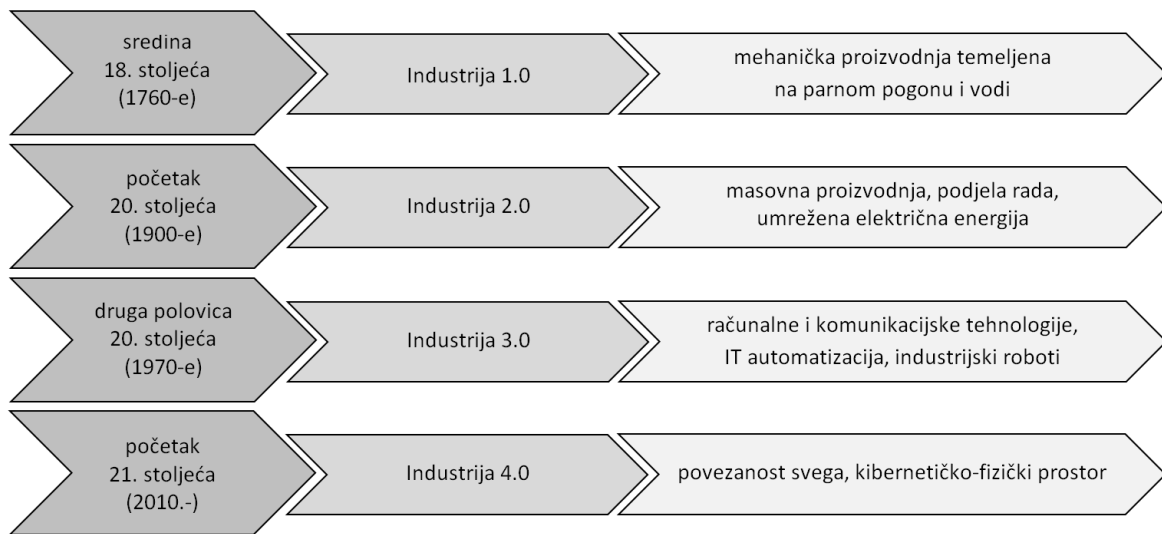
Za Internet, pristup toj mreži, podatke koji se putem nje razmjenjuju, hardver (oprema, uređaji, računala, tableti, mobiteli, procesori, čipovi, sateliti, kablovi...) i softver (programi, aplikacije, operacijski sustavi koji omogućuju da se ta oprema koristi) se sa vremenom ustalio naziv informacijsko-komunikacijska tehnologija.

Internet je danas postao mreža nad mrežama, globalni ekonomski i društveni prostor gdje svoje mjesto mnogi pronaći svi te ga koriste ljudi, poduzeća, razne organizacije, vlade... i sa dobrim i sa lošim namjerama. Zanimljivo je da je Internet zapravo prvotno počeo kao projekt razvoja sustava komunikacije za potrebe američke vojske. S vremenom je prerastao vojne okvire i počeo sve više uključivati i civilni dio pa je godina u kojoj je mreža obuhvaćala milijun većih računala tj. 1992. proglašena godinom u kojoj je Internet postao općim dobrom čovječanstva.⁹

Internet je podloga za treću i četvrtu industrijsku revoluciju, u kojoj se prema nekima sada nalazimo, kako je vidljivo na slici br. 1. Prvu industrijsku revoluciju obilježila zamjena ručnog rada sa proizvodnjom temeljenom na parnom stroju. Druga je obilježena serijskom proizvodnjom, naftom i električnom energijom. Treću industrijsku revoluciju je obilježilo pretvaranje mehaničke i analogne tehnologije u digitalnu; komunikacija, poslovanje i proizvodnja koja se sve više temeljila na digitalnoj tehnologiji; korištenje računala i njihovo povezivanje te internet. U četvrtoj industrijskoj revoluciji koja je na neki način nastavak treće dolazi do razvoja novih digitalnih tehnologija.

⁹ Panian, Ž. (2000) *Elektroničko trgovanje*. Zagreb: Sinergija, str. 11-12

Slika br. 1: Razvoj i obilježja industrijskih revolucija



Izvor: Franc, S. i Dužević, I. (2020) *Digitalna transformacija i trgovina*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet. str. 3

Digitalne tehnologije iz industrijske revolucije 4.0 predstavljaju najsuvremeniji podskup informacijsko-komunikacijske tehnologije današnjice koje omogućuju gotovo isključivo digitalni prijenos sadržaja. Čine ih¹⁰:

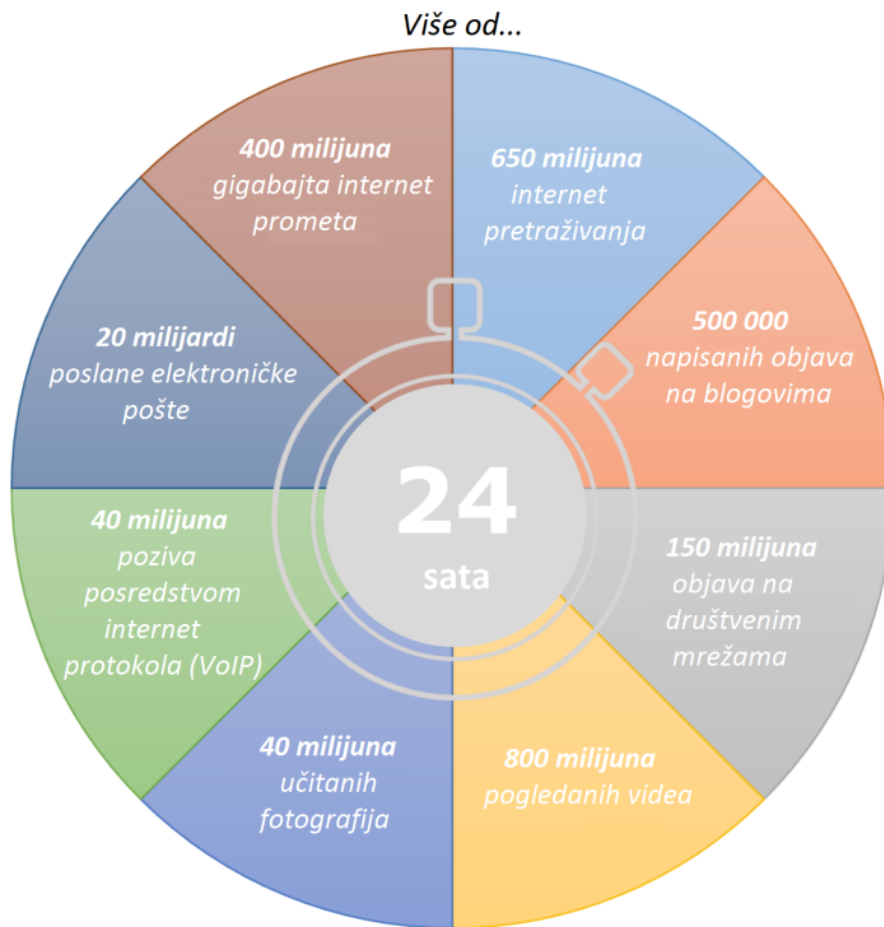
- mobilne tehnologije (eng. *mobile*) - koje stvaraju tehnološke i infrastrukturne digitalne platforme;
- društvene mreže (eng. *social*) - koje stvaraju digitalne platforme za komunikaciju i zabavu;
- računalstvo u oblacima (eng. *cloud*) - tehnološke i infrastrukturne digitalne platforme;
- veliki podaci tj. napredna analitika i brzo otkrivanje znanja iz ogromne količine raznih podataka (eng. *big data*) - analitička digitalna platforma;
- senzori i Internet stvari (eng. *Internet of Things*) - povezivanje brojnih uređaja opremljenih računalnim čipovima koji čine tehnološke i infrastrukturne digitalne platforme;
- ostalo: 3D printeri, virtualna i proširena stvarnost, umjetna inteligencija i sl.

Razvoj digitalne tehnologije pratio je i razvoj digitalnog društva. Tehnologija svojim razvojem mijenja navike i ponašanje ljudi kao i ekonomiju. Digitalna tehnologija je omogućila razvoj digitalnih platformi kao tehnoloških rješenja, ali i kao poslovnih modela te razvoj potpuno novih usluga. Nazivi poput: Facebook, Google, LinkedIn, Twitter, Instagram, Airbnb, Booking, Uber, BlaBlaCar, PayPal, eBay, Netflix, HBO i dr. su globalno poznati i

¹⁰ Spremić, M. (2017) *Digitalna transformacija poslovanja*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, str. 21 i 52

većini populacije su povećali izbor dobara i usluga na raspolaganju, povećali kvalitetu života, olakšali ga i učinili ga udobnijim. Također su i povezali ljude na više razina. Tehnologija je omogućila procvat ekonomije dijeljenja među ljudima (eng. *sharing economy*) putem platformi i nenovčanu razmjenu raznih sadržaja (eng. *peer-to-peer*), utjecala je na dostupnost usluga smještaja i prijevoza te dijeljenje troškova istog, komunikaciju između ljudi, kupovinu i način plaćanja, kupoprodaju, dostupnost glazbe i video sadržaja na zahtjev. Samo do prije 10-15 godina smo morali fizički otići negdje da bismo kupili knjigu, novine, glazbeni CD ili posudili film na video kazeti. Danas nam je to sve digitalno dostupno u udobnosti vlastitog doma. Neke granice su nestale, a dio života se iz onog stvarnog prebacio u virtualni. U ovo doba pandemije Covida-19 nastava, sastanci i općenito rad su često održavani online, čak i neki nezahtjevni zdravstveni pregledi. Nekima je tehnologija omogućila dodatnu slobodu što se tiče posla - ne moraju stalno raditi nego si mogu nalaziti povremene poslove preko interneta (eng. *freelance*). Dio javnih usluga nam je dostupan preko interneta. Danas nitko ne koristi fizičke karte jer sve potrebno za snalaženje na novim cestama se nalazi na internetu. Pametne aplikacije nam čak i govore koje ceste bismo unaprijed trebali izbjeći jer je na njima gužva. Sve manje koristimo papirnati novac, račune plaćamo mobilnim bankarstvom, postoji čak i banka koja se ne nalazi u nekoj zgradi nego samo na internetu i svi koje žele se mogu preko njene aplikacije okušati u prodaji i kupnji dionica. Nastaju potpuno nove valute dostupne samo na internetu. Slanje čestitki poštom je odavno zastarjelo. Više ne moramo čekati mjesecima da bismo izradili i vidjeli slike s odmora jer su nam dostupne na ekranu mobitela. Također učiti strane jezike i vježbati možemo gledajući ekran svog uređaja. Pritom su nam uređaji koje za to koristimo sve manji i lakši - od osobnih računala i laptopa do mobitela i sve tanjih i lakših pametnih mobitela, a snaga i memorija im se povećava. Tehnologija nam je omogućila da nam je puno toga dostupno u realnom vremenu, bez ikakvog čekanja. Na slici br. 2 je vidljivo što se sve događalo u jednom danu na internetu u Europskoj uniji 2018. i koliki je razmjer tih aktivnosti.

Slika br. 2: Jedan dan na internetu u Europskoj uniji 2018.



Izvor: European Commission (2018) *Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy*, COM(2018) 146 final, str. 2. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_fair_taxation_digital_economy_21032_018_en.pdf [10.4.2021.]

To je donijelo i neke negativne strane npr: razne zloupotrebe, krađe identiteta i osobnih podataka, novca, online zlostavljanje i kriminal, lažne vijesti, prezasićenost informacijama, ovisnost o virtualnom svijetu, usamljenost, nestajanje privatnosti, nestajanje granica između privatnog života i posla, povećanje razlike između onih koji su digitalno opremljeni i pismeni i onih koji to nisu. Nismo ni svjesni da umjetna inteligencija i neki algoritmi mogu diskriminirati određene skupine. Na nas možda određene interesne skupine imaju utjecaj, a da nismo toga niti svjesni...

2.2.2. Indeks digitalne ekonomije i društva

Indeks digitalne ekonomije i društva (eng. *Digital Economy and Society Index - DESI*) je složeni pokazatelj koji analizira digitalni razvoj i uspješnost zemalja Europske unije. Prvi put se počeo koristiti 2014. Cilj indeksa je identificirati područja koja zahtijevaju prioritetne investicije i akcije kako bi se kreiralo jedinstveno digitalno tržište Europske unije.

Indeks mjeri prosječne rezultate zemalja Europske unije po određenim indikatorima kroz 5 dimenzija:¹¹

1. Povezivost: postavljenost infrastrukture širokopojasne mreže i njena kvaliteta;
2. Ljudski kapital: vještine potrebne kako bi se iskoristile mogućnosti ponuđene digitalnim društvom;
3. Korištenje internetskih usluga: različite aktivnosti koje građani obavljaju preko interneta;
4. Integracija digitalne tehnologije: digitalizacija poslovanja i razvoj kanala prodaje preko interneta;
5. Digitalne javne usluge: digitalizacija javnih usluga, sa fokusom na elektroničku javnu upravu (eng. *eGovernment*).

U tablici br. 1 su prikazani indikatori po kojima se mjeri indeks dok je na grafikonu br. 1 prikazan indeks za sve zemlje Europske unije u 2020.

Tablica br. 1: Struktura indeksa digitalne ekonomije i društva (DESI)

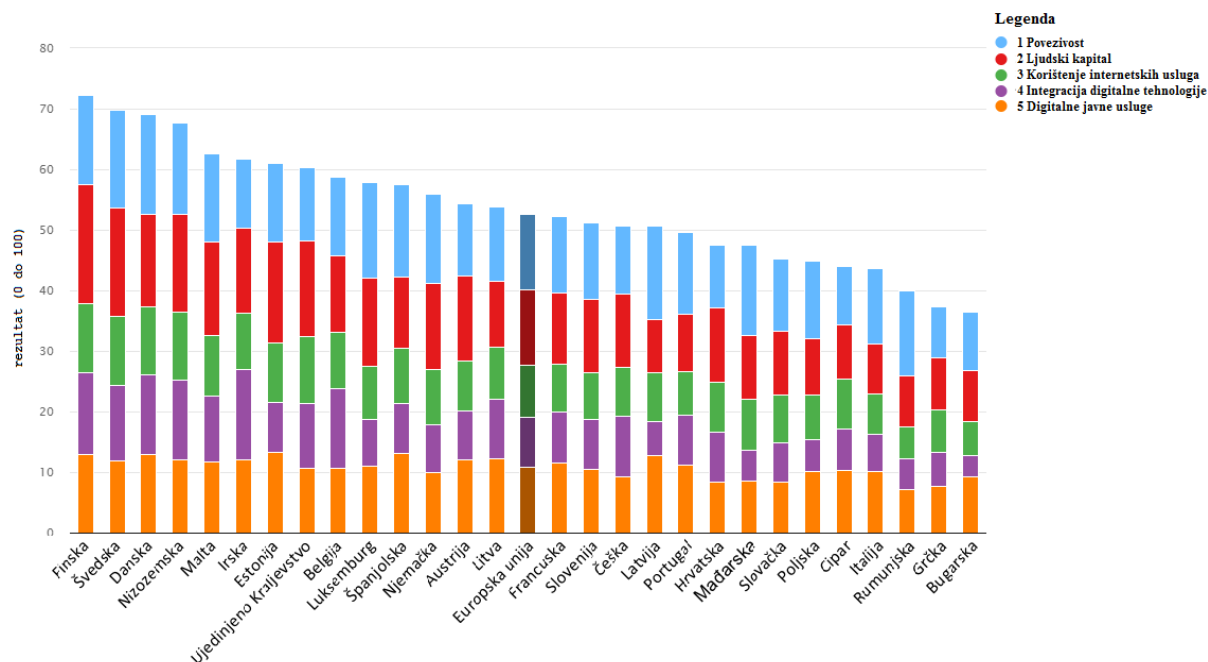
Dimenzija	Pod-dimenzija	Indikator
1 Povezivost	1a Fiksna širokopojasna mreža	1a1 Pokrivenost fiksnom širokopojasnom mrežom
		1a2 Potražnja za fiksnim širokopojasnim pristupom
	1b Mobilna širokopojasna mreža	1b1 Pokrivenost mrežom 4G
		1b2 Potražnja za mobilnim širokopojasnim pristupom
	1c Brza širokopojasna mreža	1c1 Pokrivenost brzom širokopojasnom mrežom (nove generacije)
		1c2 Potražnja za brzim širokopojasnim pristupom

¹¹ European Commission (2020) *International Digital Economy and Society Index - SMART 2019/0087*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, str. 12. Dostupno na: https://ec.europa.eu/newsroom/dae/document.cfm?doc_id=72352 [12.4.2021.]

Dimenzija	Pod-dimenzija	Indikator
	1d Ultrabrza širokopojasna mreža	1d1 Pokrivenost ultrabrzom širokopojasnom mrežom
		1d2 Potražnja za ultrabrzim širokopojasnim pristupom
	1e Indeks cijena širokopojasne mreže	1e1 Indeks cijena širokopojasne mreže
2 Digitalne vještine	2a Osnovne vještine i upotreba	2a1 Korisnici interneta
		2a2 Najmanje osnovna razina digitalnih vještina
	2b Napredne vještine i razvoj	2b1 Stručnjaci za IKT
		2b2 Osobe sa diplomom iz područja STEM-a
3 Upotreba internetskih usluga	3a Sadržaj	3a1 Vijesti
		3a2 Glazba, videozapisi i igre
		3a3 Video na zahtjev
	3b Komunikacija	3b1 Videopoziv
		3b2 Društvene mreže
	3c Transakcije	3c1 Bankarstvo
3c2 Kupovina		
4 Integracija digitalne tehnologije	4a Poslovna digitalizacija	4a1 Elektroničko dijeljenje informacija
		4a2 RFID
		4a3 Društvene mreže
		4a4 Izdavanje elektroničkih računa
		4a5 Oblak
	4b Elektronička trgovina	4b1 MSP-ovi koji prodaju na internetu
		4b2 Promet ostvaren e-trgovinom
		4b3 Prekogranična prodaja na internetu
5 Digitalne javne usluge	5a Elektronička uprava	5a1 Korisnici usluga e-uprave
		5a2 Unaprijed ispunjeni obrasci
		5a3 Ispunjavanje usluga dostupnih na internetu
		5a4 Digitalne javne usluge za poduzeća
		5a5 Otvoreni podaci
	5b Elektroničko zdravlje	5b1 Usluge e-zdravlja

Izvor: European Commission (2020) *Digital Economy and Society Index (DESI) 2020 - Methodological note*, str. 4. Dostupno na: https://ec.europa.eu/information_society/newsroom/image/document/2018-20/desi-2018-methodology_E886EDCA-B32A-AEFB07F5911DE975477B_52297.pdf [12.4.2021.]

Grafikon br. 1: Indeks digitalne ekonomije i društva (DESI) zemalja Europske unije 2020.



IZVOR: European Commission - Data Visualisation Tool. Dostupno na: [https://digital-agenda-data.eu/charts/desi-components#chart={"indicator":"desi","breakdown-group":"desi","unit-measure":"egov_score","time-period":"2020"}](https://digital-agenda-data.eu/charts/desi-components#chart={) [12.4.2021.]

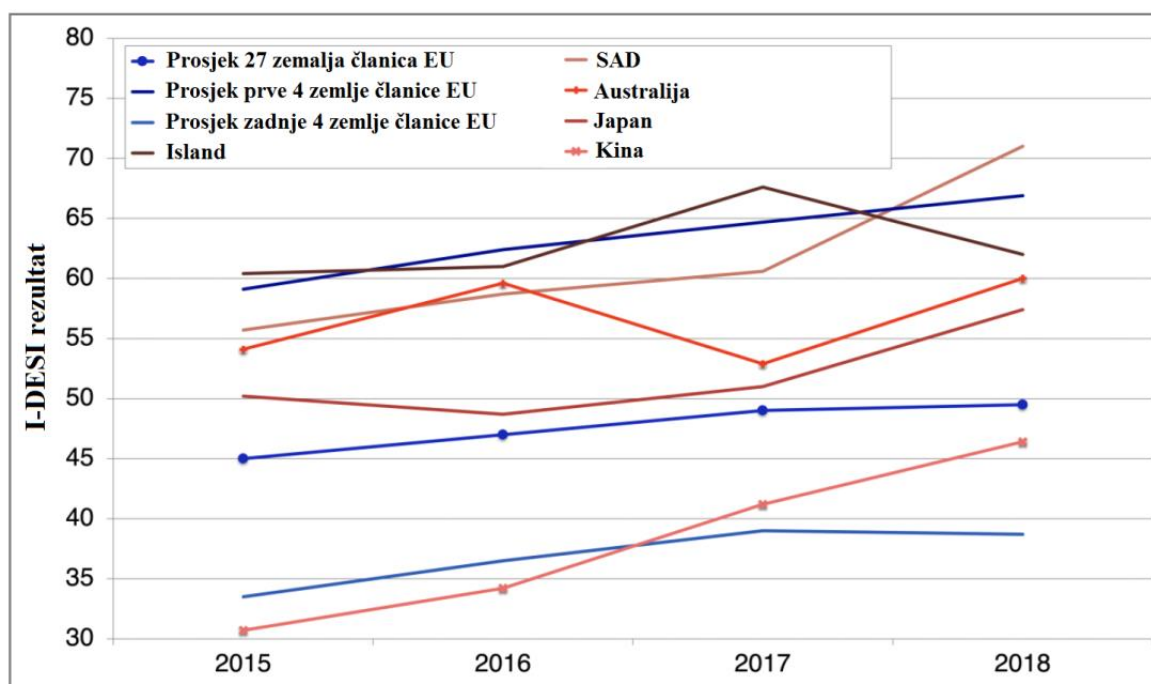
Indeks međunarodne digitalne ekonomije i društva (eng. *International Digital Economy and Society Index - I-DESI*) mjeri prosječne rezultate indikatora kroz 5 glavnih dimenzija zemalja članica Europske unije kao cjeline u usporedbi s odabranim zemljama.¹²

Na grafikonu br. 2 je vidljivo da su rezultati indeksa za razdoblje od 2015. do 2018. pokazali da je vodeća zemlja izvan Europske unije Island. Također je uspoređena prosječna vrijednost indeksa svih zemalja članica, prosječna vrijednost 4 zemlje članice s najvišim vrijednostima te prosječna vrijednost 4 zemlje članice s najnižim vrijednostima s Islandom te s vrijednostima SAD, Australije, Japana i Kine. Po indeksu, prve 4 zemlje Europske unije s najboljim prosjekom prate Island u ostvarivanju visokih rezultata, ali su također i iznad ostale 4 navedene zemlje svijeta. Kad se gledaju sve zemlje članice, njihov prosječni rezultat je viši samo od rezultata Kine tj. iznad njih su SAD, Australija i Japan. Zadnje 4 zemlje Europske unije po prosječnom rezultatu su ispod SAD, Australije i Japana i vode borbu s Kinom koju su u sredini promatranog razdoblja počele pretjecati. Rezultati pokazuju da, iako postoje

¹² European Commission (2020) *International Digital Economy and Society Index - SMART 2019/0087*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, str. 6. Dostupno na: https://ec.europa.eu/newsroom/dae/document.cfm?doc_id=72352 [12.4.2021.]

zemlje u Europskoj uniji koje su vodeće, Europska unija ipak treba još ulagati u nekim zemljama u područja koje dimenzije mjere.

Grafikon br. 2: Indeks međunarodne digitalne ekonomije Europske unije i odabranih zemalja u razdoblju 2015.-2018.



Izvor: European Commission (2020) *International Digital Economy and Society Index - SMART 2019/0087*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, str. 17. Dostupno na: https://ec.europa.eu/newsroom/dae/document.cfm?doc_id=72352 [12.4.2021.]

Europska unija je, naglašavajući da informacijske i komunikacijske tehnologije više nisu poseban sektor nego temelj svih modernih inovativnih gospodarstava, 2015. donijela Strategiju kojoj je cilj stvoriti jedinstveno digitalno tržište i koja se temelji na trima stupovima:¹³

1. Bolji pristup potrošača i poduzeća robi i uslugama na internetu u cijeloj Europi;
2. Osiguravanje odgovarajućih ravnopravnih uvjeta za napredne digitalne mreže i inovativne usluge;
3. Iskorištavanje punog potencijala rasta europskog digitalnog gospodarstva.

¹³ Europska Komisija (2015) *Strategija jedinstvenog digitalnog tržišta za Europu*. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52015DC0192&from=HR> [6.4.2021.]

2.3. Digitalno poslovanje i digitalna trgovina te njen značaj

Digitalno poslovanje je ono koje se temelji na digitalnim tehnologijama. U industrijskoj revoluciji 4.0 se govori o digitalnoj transformaciji poslovanja koja se odnosi na stalnu primjenu digitalnih tehnologija usmjerenu osmišljavanju inovativnih poslovnih strategija i poslovnih modela kako bi se kupcima ponudili bolji proizvodi, usluge i osobito iskustva njihova korištenja.¹⁴

Na digitalnom tj. online tržištu su se pojavili posebni poslovni modeli u obliku dvostranih ili višestranih tržnica poznati kao platforme. Platformama je zajedničko to da povezuju različite strane u svrhu kupnje ili prodaje dobara i usluga te koriste efekt mreže po kojem vrijednost mreže raste sa novim članom (Metcalfev zakon¹⁵), a trošak novog člana je često jako nizak ili može biti blizu nule zbog relativno niskih marginalnih troškova. Platforme su u svom obliku postojale i prije npr. kod kreditnih kartica - izdavačima kreditnih kartica je u cilju bilo da ih više ljudi koristi dok je korisnicima istih bilo u cilju da što više trgovaca nudi mogućnost plaćanja kreditnim karticama, trgovcima je to pomagalo i u pridobivanju novih kupaca kojima je odgovaralo plaćanje kreditnim karticama - dakle sa svakim novim članom povećavala se vrijednost za ostale članove.

Poslovni modeli na digitalnim tržištu su:¹⁶

- digitalne platforme koje omogućuju pristup tržnici koje djeluju kao posrednici - model tipično obuhvaća dvije usluge:
 1. pristup korisnicima u zamjenu za proviziju (po transakciji ili pretplati) i
 2. omogućavanje korisnicima da nude proizvode ili usluge među sobom;
- oglašivački model koji tipično obuhvaća dvije usluge:
 1. platforma besplatno omogućuje pristup usluzi (npr. socijalna mreža, pretraživač) korisnicima u zamjenu za osobne podatke i
 2. korištenje tako prikupljenih osobnih podataka korisnika kako bi se prodala ciljana reklamna mjesta oglašivačkoj ili nekoj drugoj kompaniji;

¹⁴ Spremić, M. (2017) *Digitalna transformacija poslovanja*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, str. 53 i 38

¹⁵ Ivanković, Ž. (2018) *Besplatno: uvod u političku ekonomiju digitalnog doba*. Zagreb: Naklada Jesenski i Turk, str. 54

¹⁶ European Commission (2018) *Commission staff working document impact assessment SWD(2018) 81 final/2*, str. 15. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/fair_taxation_digital_economy_ia_21032018.pdf [9.4.2021]

- model digitalne platforme koja omogućuje pristup sadržaju/rješenjima - tipično pokriva jednu uslugu, a to je omogućavanje pristupa korisnicima samoj platformi kao i sadržaju ili rješenjima u zamjenu za pretplatničku naknadu.

Dodatna obilježja digitalnih poslovnih modela, a koja ujedno i izazivaju pitanja što se tiče međunarodnog oporezivanja su:¹⁷

- prisutnost u nekoliko jurisdikcija bez fizičke prisutnosti zbog globalnog doseg njihovih poslovnih funkcija i aktivnosti;
- oslanjanje na nematerijalnu imovinu, uključujući prava intelektualnog vlasništva (odnosno lokacija iste);
- korištenje analiza podataka korisnika koju mogu iskoristiti za prodaju ciljanih reklamnih mjesta ili za unapređenje vlastitih operacija, marketinških aktivnosti i dizajna proizvoda;
- sudjelovanje i doprinos korisnika i njihovo generiranje sadržaja što povećava vrijednost poslovanja.

Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (eng. *Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD*) kao definiciju elektroničke trgovine navodi kupnju ili prodaju dobara ili usluga provedenu putem računalnih mreža metodama posebno dizajniranim za primanje narudžbi - da li neka transakcija spada u elektroničku trgovinu ovisi dakle o metodi narudžbe, a ne o karakteristikama onog što se kupuje, uključenim stranama ili metodama plaćanja.¹⁸

OECD za digitalnu pak trgovinu navodi da ne postoji jedna prihvaćena definicija, no da postoji konsenzus da se radi o digitalno omogućenim transakcijama u trgovini dobara i usluga koje mogu biti isporučene digitalno ili fizički¹⁹ te navodi okvirnu tipologiju digitalne trgovine, vidljivu na slici br. 3.

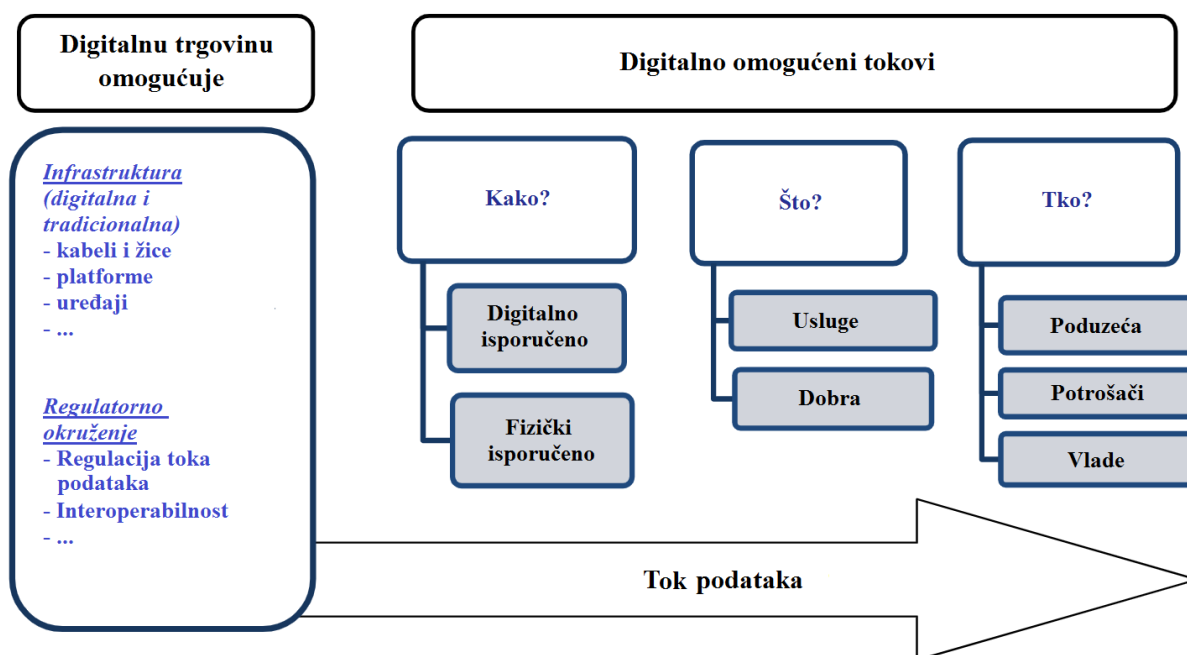
Dakle, razlika definicija je neznatna. OECD također za obje definicije dodatno navodi da se radi o trgovini koja uključuje poduzeća, potrošače i vlade.

¹⁷ OECD (2018) *Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting project*. Paris: OECD Publishing, str. 51-58. Dostupno na: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en [10.4.2021]

¹⁸ OECD (2019) *Unpacking E-commerce: Business models, trends and policies*. Paris: OECD Publishing, str. 16. Dostupno na: https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/unpacking-e-commerce_23561431-en [10.4.2021.]

¹⁹ López González, J. and Jouanjean, M. (2017). *Digital trade: Developing a framework for analysis*, OECD Trade Policy Papers, No. 205. Paris: OECD Publishing. Str. 4. Dostupno na: https://read.oecd-ilibrary.org/trade/digital-trade_524c8c83-en [12.4.2021.]

Slika br. 3: Okvirna tipologija digitalne trgovine (OECD)



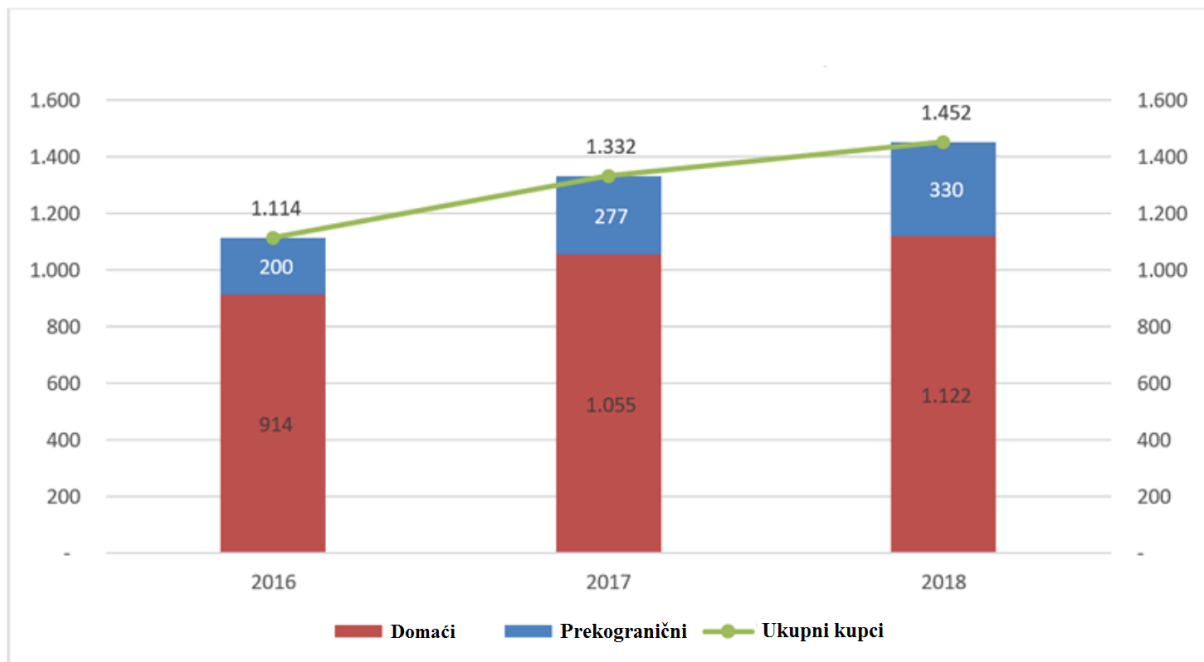
Izvor: López González, J. and Jouanjean, M. (2017). *Digital trade: Developing a framework for analysis*, OECD Trade Policy Papers, No. 205. Paris: OECD Publishing, str. 14. Dostupno na: https://read.oecd-ilibrary.org/trade/digital-trade_524c8c83-en [12.4.2021.]

Za Europsku uniju, digitalna trgovinu se odnosi na trgovinu koja je omogućena elektroničkim tehnologijama. No u istom izvoru, nastavlja se na nju referirati kao na elektroničku trgovinu. Dakle, može se zaključiti da ih izjednačuje. Također navodi da globalno tržište elektroničke trgovine raste brzim tempom te da je globalna prodaja iste 2019. procijenjena na 3.2 trilijuna eura, sa gotovo 1.5 milijardi ljudi koji kupuju preko interneta.²⁰

Po procjenama Konferencije Ujedinjenih naroda o trgovini i razvoju o elektroničkoj trgovini (eng. *United Nations Conference on Trade and Development - UNCTAD*) u 2018. je broj ljudi koji kupuju preko interneta bio 1.4 milijarde, od čega je većina unutarnja trgovina, a manji dio prekogranična što je vidljivo na grafikonu br. 3. Također se vidi da je taj broj, u odnosu na prethodne godine, stalno rastući.

²⁰ Službene internetske stranice Europske unije. Dostupno na: <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/digital-trade-0> [12.4.2021.]

Grafikon br. 3: Broj ljudi koji naručuju preko interneta u svijetu od 2016. do 2018. (milijuni)



Izvor: United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). (2020) Dostupno na: <https://unctad.org/news/global-e-commerce-hits-256-trillion-latest-unctad-estimates> [13.4.2021.]

UNCTAD je također prikazao i podatke o 10 najvećih svjetskih ekonomija u elektroničkoj trgovini u 2018, vidljivo iz tablice br. 2. Među ostalim, po tim podacima u 2018. svjetska B2B (eng. *Business-to-Business*) elektronička trgovina iznosila je 21 bilijun dolara što je 83% od ukupne svjetske elektroničke trgovine, uzimajući u obzir prodaju na internet platformama i transakcije elektroničke razmjene podataka. Svjetska B2C elektronička trgovina iznosila je 4.4 bilijuna dolara. Ukupnom elektroničkom trgovinom dominira SAD. Zajedno sa Kinom i Ujedinjenim Kraljevstvom nalazi se u prve 3 države po B2C elektroničkoj prodaji.

Tablica br. 2: Deset najvećih svjetskih ekonomija u elektroničkoj trgovini u 2018.

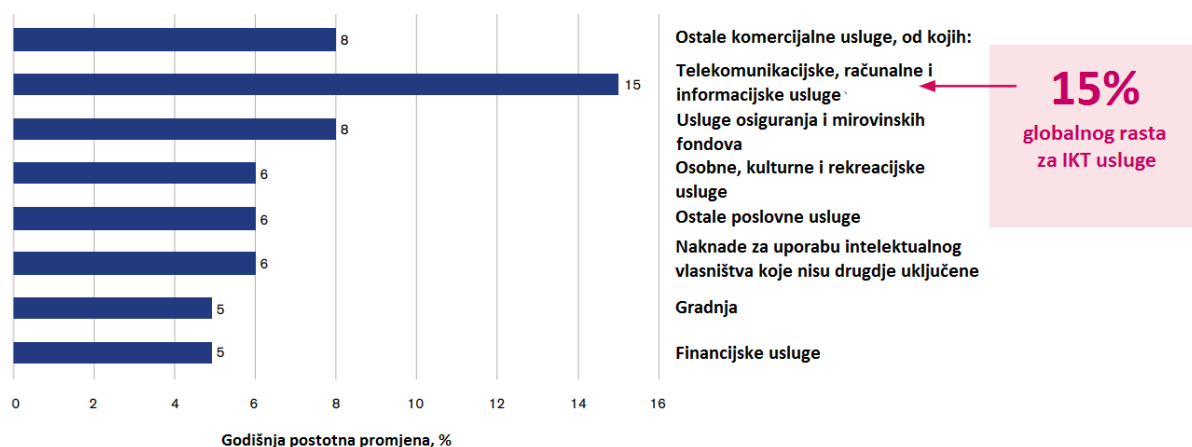
Rang	Ekonomija	Ukupna prodaja u e-trgovini (bilijuna \$)	Udio ukupne prodaje u e-trgovini u BDP-u (%)	B2B prodaja u e-trgovini (bilijuna \$)	Udio B2B prodaje u e-trgovini u ukupnoj e-trgovini (%)	B2C komercijalna prodaja (bilijuna \$)
1	SAD	8.640	42	7.542	87	1.098
2	Japan	3.280	66	3.117	95	163
3	Kina	2.304	17	943	41	1.361
4	Južna Koreja	1.364	84	1.263	93	102
5	Ujedinjeno Kraljevstvo	918	32	652	71	266
6	Francuska	807	29	687	85	121
7	Njemačka	722	18	620	86	101
8	Italija	394	19	362	92	32
9	Australija	348	24	326	94	21
10	Španjolska	333	23	261	78	72
	10 gornjih	19.110	35	15.772	83	3.338
	Svijet	25.648	30	21.258		4.390

Napomena: Brojke u kurzivu su UNCTAD procjene

Izvor: United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). (2020) Dostupno na: <https://unctad.org/news/global-e-commerce-hits-256-trillion-latest-unctad-estimates> [13.4.2021.]

Svjetska trgovinska organizacija (eng. *World Trade Organization - WTO*) u svom statističkom pregledu mjeri ostale komercijalne usluge u koje spadaju i telekomunikacijske, računalne i informacijske usluge (ili informacijsko-komunikacijsko-tehnološke usluge - IKT). Na grafikonu br. 4 je vidljivo da su takve vrste usluga u ukupnim ostalim komercijalnim uslugama u 2018. doživjele globalni rast od 15% što ih čini najdinamičnijim sektorom usluga.

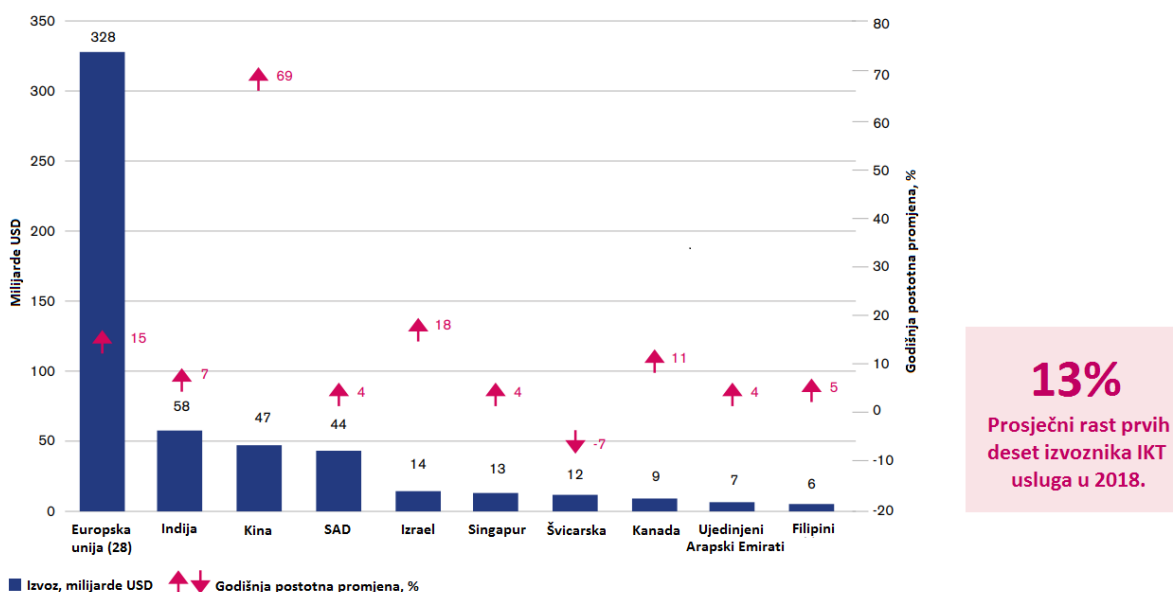
Grafikon br. 4: Godišnja promjena svjetske strukture ostalih komercijalnih usluga u 2018.



Izvor: World Trade Organization (2019) *World trade statistical review 2019*. Geneva: World Trade Organization, str. 40. Dostupno na: https://www.wto.org/english/res_e/statistics_e/wts2019_e/wts2019_e.pdf [12.4.2021.]

Po mjerenjima Europska unija je u 2018. bila glavni izvoznik takvih usluga, daleko prije Indije, Kine i Sjedinjenih Američkih Država, što je vidljivo na grafikonu br. 5.

Grafikon br. 5: Glavni svjetski izvoznici IKT (informacijsko-komunikacijsko-tehnoloških) usluga u 2018.

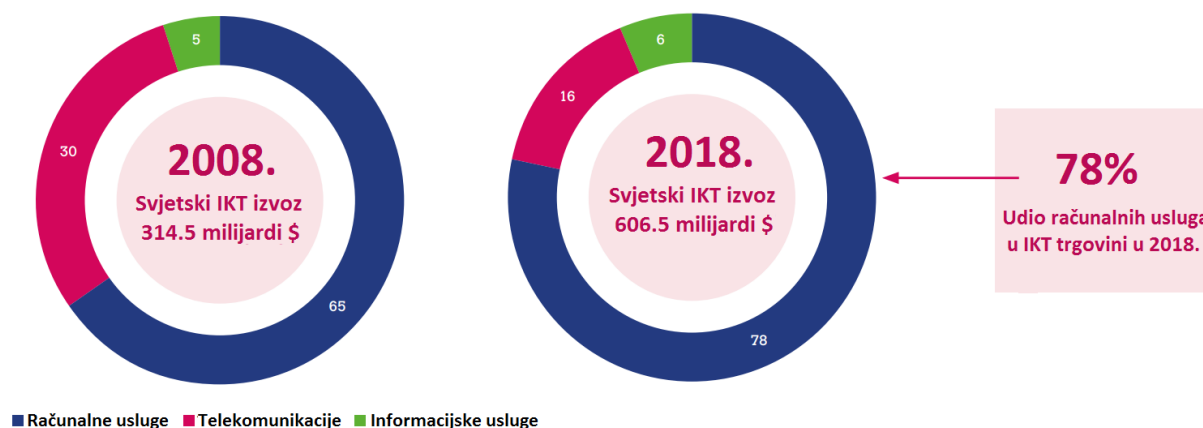


Izvor: World Trade Organization (2019) *World trade statistical review 2019*. Geneva: World Trade Organization, str. 40. Dostupno na: https://www.wto.org/english/res_e/statistics_e/wts2019_e/wts2019_e.pdf [12.4.2021.]

Također, osim što je svjetski izvoz IKT usluga u 2018. porastao za skoro duplo u odnosu na 2008. u apsolutnom iznosu, u strukturi same skupine najveći postotni rast u istom razdoblju je imala skupina računalnih usluga te je njen udio u IKT uslugama u 2018. iznosio 78%, što je vidljivo na grafikonu br. 6. Izvještaj navodi da se radi o uslugama razvoja baza podataka, obrade podataka i dizajna softvera, koje su profitirale od razvoja tehnologije kao što su pojačani prijelaz IT operacija poduzeća na računalstvo u oblacima.

Grafikon br. 6: Struktura svjetskog izvoza IKT (informacijsko-komunikacijsko-tehnoloških) usluga u 2008. i 2018.

(Postotni udio)



Izvor: World Trade Organization (2019) *World trade statistical review 2019*. Geneva: World Trade Organization, str. 41. Dostupno na: https://www.wto.org/english/res_e/statistics_e/wts2019_e/wts2019_e.pdf [12.4.2021.]

Sama narav elektroničke tj. digitalne trgovine kao i problem mjerenja nematerijalnih transakcija stvara problem i kod statističkog praćenja podataka o istima i kod usklađenosti tj. usporedivosti raznih mjerenja.

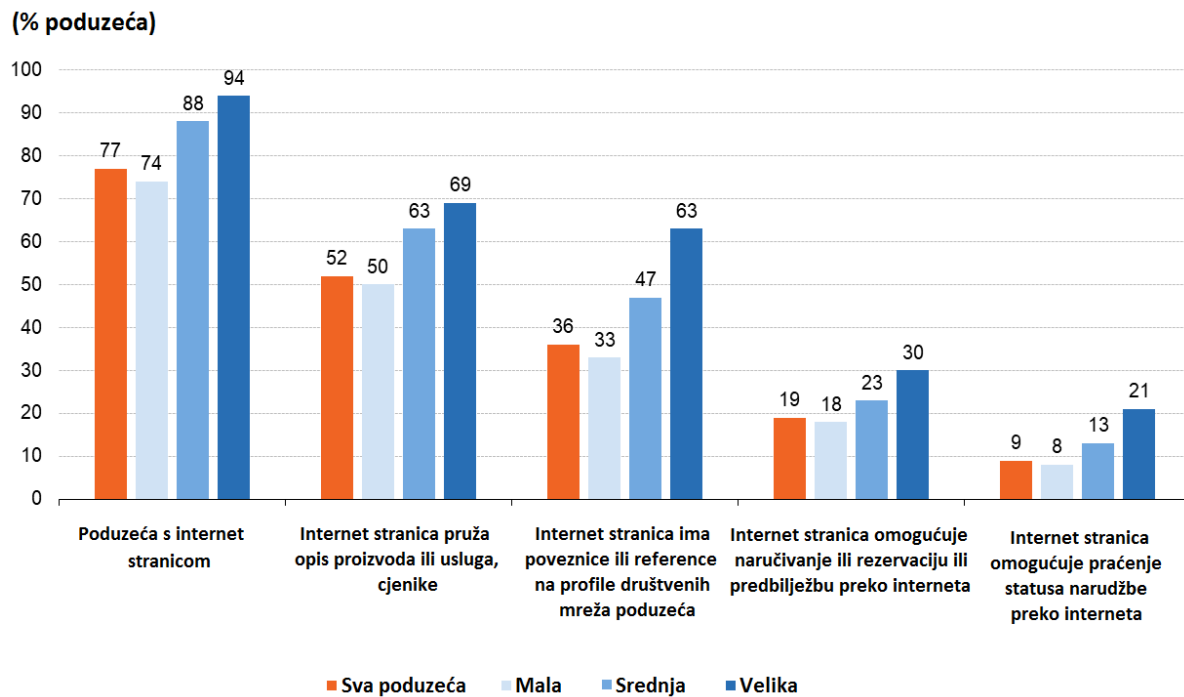
Naime, WTO u izvještaju navodi da se statističari bore kako najbolje kvantificirati digitalnu trgovinu budući da oko nje postoji pitanje omogućuje li trenutnu trgovinu ili stvara dodatnu, ili oboje. Trenutnim statistikama o trgovini ne mogu kvantificirati razinu međunarodne trgovine koja bi se mogla pripisati digitalnim transakcijama tj. digitalnom naručivanju ili digitalnoj isporuci, ali obje komponente zajedno mogu se koristiti kako bi se utvrdila kvantiteta digitalne trgovine.²¹

²¹ World Trade Organization (2019) *World trade statistical review 2019*. Geneva: World Trade Organization. Str. 44. Dostupno na: https://www.wto.org/english/res_e/statistics_e/wts2019_e/wts2019_e.pdf [12.4.2021.]

Poduzeća su zapravo i prije koristila informacijsko-komunikacijske tehnologije za unapređenje poslovanja i prodaje te za smanjenje troškova. Elektronička komunikacija i digitalizacija dokumenata ubrzala je procese i smanjila troškove. Također samo pokretanje ponude proizvoda putem internet stranice je zahtijevalo manje troškova nego otvaranje fizičke trgovine. Tržište se povećalo jer su ponudi preko internet stranice svi mogli pristupiti bilo kada, budući da ista nije bila ograničena radnim vremenom nego stalno dostupna. Kupcima je preko Internet stranice bilo lakše pretraživati ponudu, bez potrebe fizičkog odlaska u trgovine, a i samo plaćanje je bilo omogućeno preko interneta. No, informacijsko-komunikacijske tehnologije 4. industrijske revolucije su, korištenjem mobilnih tehnologija, analizama velikih količina podataka, društvenim mrežama i računalstvom u oblacima, poslovanje digli na novu razinu i poduzećima otvorile nove mogućnosti njene primjene.

Na Eurostatu se također mogu pronaći zanimljivi podaci. U 2019. godini 77% europskih poduzeća je imalo internet stranicu, a od toga se najveći dio odnosi na velika poduzeća, kao što je i vidljivo na grafikonu br. 7. To je 8% više od odnosu na 2011. godinu kad je 69% poduzeća imalo internet stranicu. Najpopularnija funkcionalnost koju su pružile internet stranice je povezana s opisom dobara i usluga te cjenika, kao i poveznica ili referenci na profile društvenih mreža poduzeća.

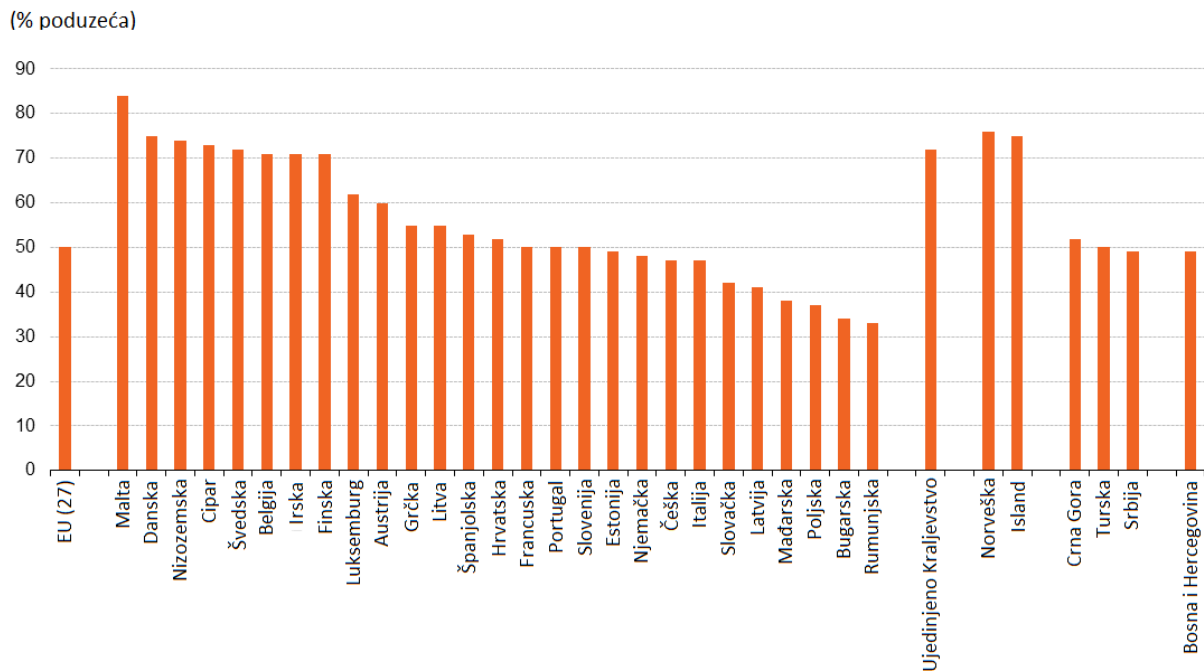
Grafikon br. 7: Poduzeća s internet stranicom u Europskoj uniji u 2019., po funkcionalnosti i veličini poduzeća



Izvor: Eurostat (2020) Dostupno na: [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Digital economy and society statistics - enterprises#Access and use of the internet](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Digital_economy_and_society_statistics_-_enterprises#Access_and_use_of_the_internet) [13.4.2021.]

Na grafikonu br. 8 vidljiv je postotak poduzeća koja koriste društvene mreže. Najviše ih koriste poduzeća na Malti, Norveškoj i na Islandu.

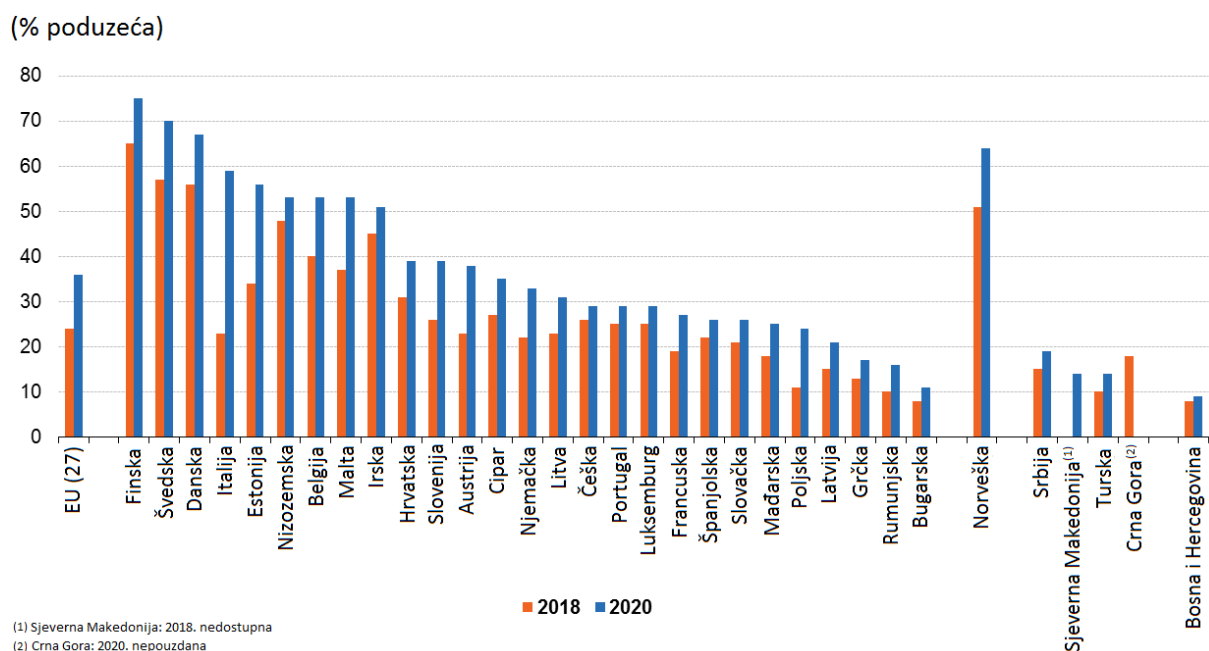
Grafikon br. 8: Poduzeća u Europskoj uniji i dodatnim zemljama koja koriste društvene mreže u 2019.



Izvor: Eurostat (2020) Dostupno na: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Digital_economy_and_society_statistics_-_enterprises#Access_and_use_of_the_internet [13.4.2021.]

Na grafikonu br. 9 je vidljivo da je 24% poduzeća u Europskoj uniji u 2018. koristilo usluge računalstva u oblacima, dok je 2020. taj postotak porastao na 36%. Ta usluga zapravo obuhvaća dvije komponente: računalnu infrastrukturu u oblacima i softverske aplikacije. Prva se sastoji od hardverskih resursa koji su potrebni kao potpora kako bi se usluge u oblacima mogle isporučiti npr. server, skladištenje tj. pohranu i mrežne komponente. Druga komponenta se odnosi na softverske aplikacije i računalnu snagu za korištenje poslovnih aplikacija koje se isporučuju putem interneta od trećih strana.

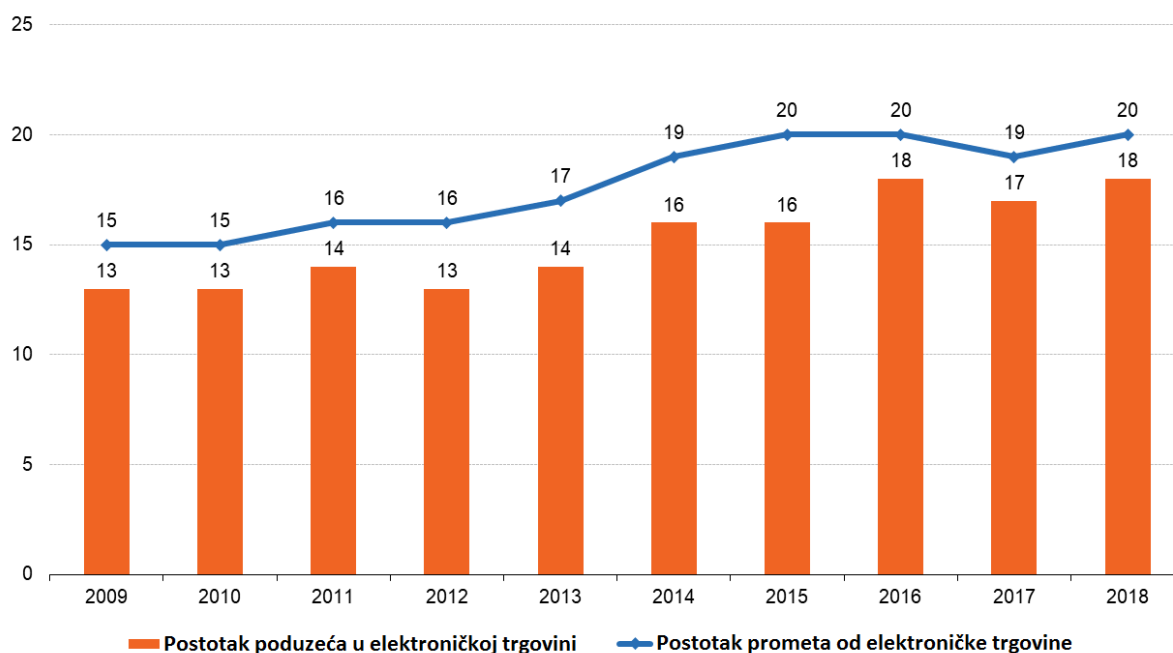
Grafikon br. 9: Upotreba usluge računalstva u oblacima u Europskoj uniji i dodatnim zemljama u 2018. i 2020.



Izvor: Eurostat (2021) Dostupno na: [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Cloud computing - statistics on the use by enterprises](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Cloud_computing_-_statistics_on_the_use_by_enterprises) [13.4.2021.]

Na grafikonu br. 10 je vidljivo da je jedna petina tj. 20% svih poduzeća u Europskoj uniji u 2018. ostvarilo prodaju u elektroničkoj trgovini (tj. prodaji dobara i usluga putem interneta), što čini rast od 5% u odnosu na 2009. Te prodaje činile su 18% ukupnog prometa u 2018. što je rast od 5% u odnosu na podatke iz 2009.

Grafikon br. 10: Postotak poduzeća u elektroničkoj trgovini i postotak prometa od elektroničke trgovine u Europskoj Uniji od 2009. do 2018.



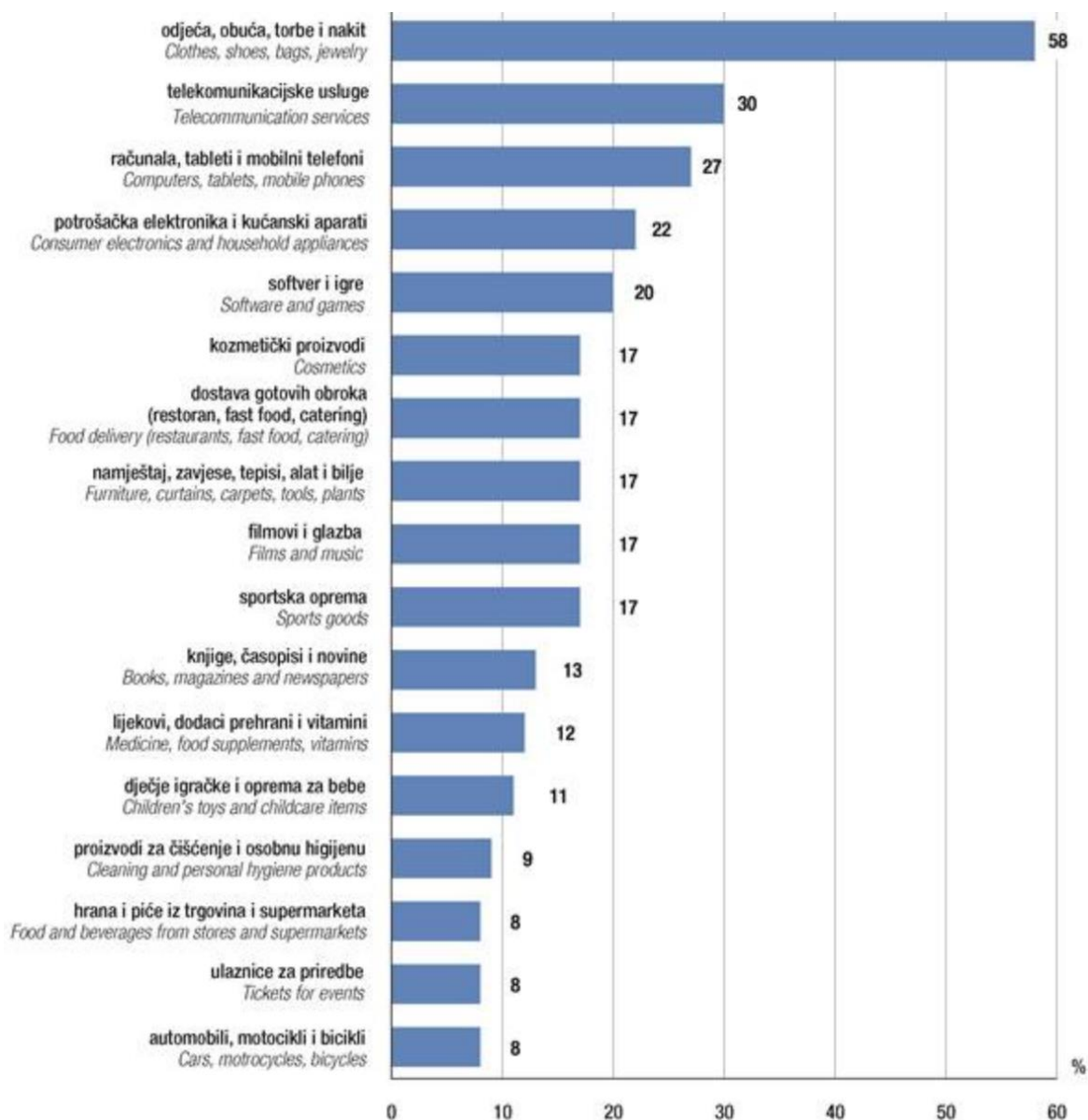
Izvor: Eurostat (2020) Dostupno na: [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Digital economy and society statistics - enterprises#Access and use of the internet](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Digital_economy_and_society_statistics_-_enterprises#Access_and_use_of_the_internet) [13.4.2021.]

Rezultati istraživanja primjene informacijskih i komunikacijskih tehnologija (IKT) u kućanstvima i kod pojedinaca u Hrvatskoj u 2020. Državnog zavoda za statistiku Republike Hrvatske pokazuju da je robu i usluge putem interneta kupovalo 46% internetskih korisnika. Kupci su najčešće kupovali odjeću i obuću, telekomunikacijske usluge, računala i elektroničke uređaje te računalne softvere i igre što je vidljivo na grafikonu br. 11.

To predstavlja porast od 1% u odnosu na prethodnu 2019. godinu. Međutim, u 2019. je postotak korisnika koji kupuju preko interneta bio 45%, ali to je predstavljalo porast od 10% u odnosu na prethodnu 2018. godinu.²²

²² Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske (2019) Dostupno na: https://www.dzs.hr/Hrv_Eng/publication/2019/02-03-02_01_2019.htm [13.4.2021.]

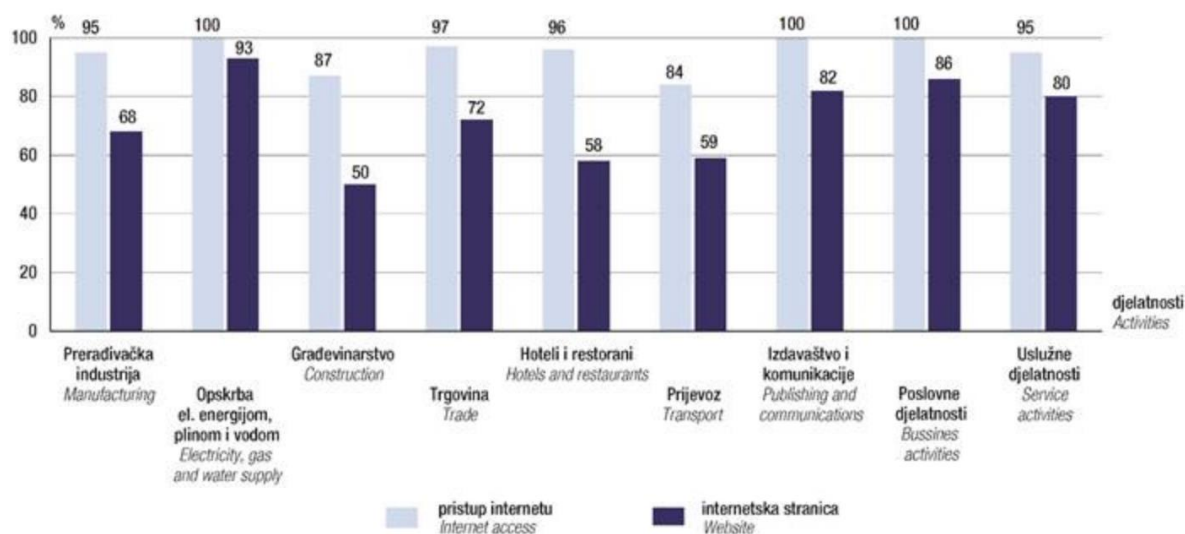
Grafikon br. 11: Internetska kupnja kod pojedinaca u Hrvatskoj u 2020.



Izvor: Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske (2020) Dostupno na: https://www.dzs.hr/Hrv_Eng/publication/2020/02-03-02_01_2020.htm [13.4.2021.]

Rezultati istraživanja primjene informacijskih i komunikacijskih tehnologija u poduzećima u Hrvatskoj u 2020. Državnog zavoda za statistiku Republike Hrvatske pokazuju visok stupanj njihove integracije u poslovanju hrvatskih poduzeća što je vidljivo na grafikonu br. 12. Njihova upotreba čini važan segment suvremenog poslovanja pa tako 94% hrvatskih poduzeća upotrebljava računala s pristupom internetu u svakodnevnom poslovanju. Internet je također postao bitan čimbenik učinkovitog poslovanja pa tako 69% hrvatskih poduzeća ima vlastite internet stranice.

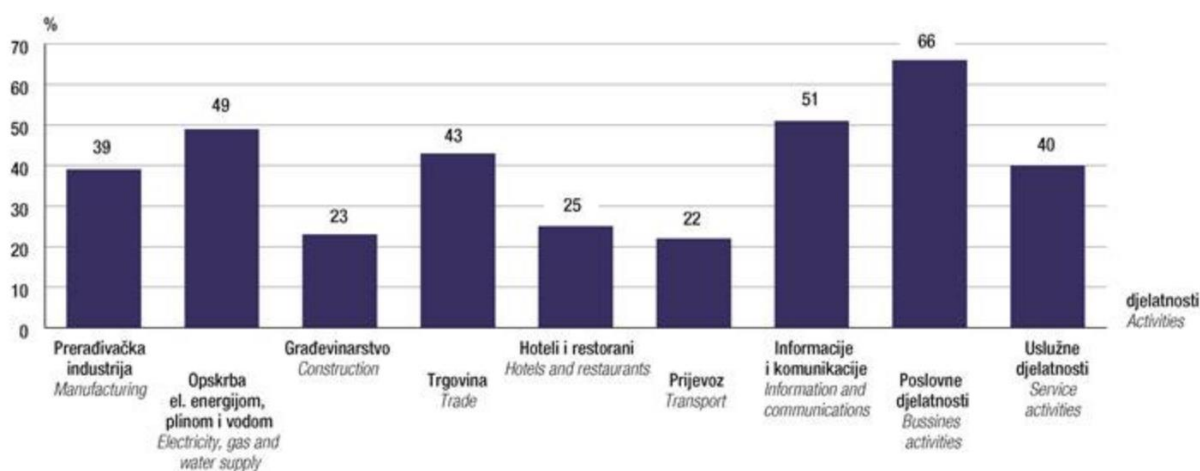
Grafikon br. 12: Upotreba informacijskih i komunikacijskih tehnologija u poduzećima po djelatnostima u Hrvatskoj u 2020.



Izvor: Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske (2020) Dostupno na: https://www.dzs.hr/Hrv_Eng/publication/2020/02-03-01_01_2020.htm [13.4.2021.]

Korištenje usluge nove tehnologije računala u oblacima na internetu se tek razvija u Hrvatskoj te se njome koristi 39% poduzeća. Struktura zastupljenosti po veličini poduzeća je ravnomjerna tj. podjednako se njome koriste velika, srednja i mala poduzeća. Na grafikonu br. 13 je vidljivo da upotreba računala u oblacima dominira u sektoru poslovnih djelatnosti te u informacijama i komunikacijama.

Grafikon br. 13: Upotreba resursa na internetu putem usluga računalnih oblaka u Hrvatskoj u 2020.



Izvor: Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske (2020) Dostupno na: https://www.dzs.hr/Hrv_Eng/publication/2020/02-03-01_01_2020.htm [13.4.2021.]

3. OPOREZIVANJE TRADICIONALNIH I DIGITALNIH USLUGA U EUROPSKOJ UNIJI I HRVATSKOJ

3.1. Oporezivanje tradicionalnih usluga

3.1.1. Definicija, vrste i obilježja poreza

Postoji više definicija poreza, no sve bi se većinom mogle svesti na činjenice da su porezi prihodi države koje ona zakonski prisilno naplaćuje po unaprijed utvrđenim kriterijima od onih koje smatra svojim poreznim obveznicima za financiranje svojih rashoda. Osim financiranja države te lokalne i regionalne samouprave, porezima se također financiraju zajedničke javne usluge i dobra npr. obrazovanje, zdravstvo, javni red i mir, obrana, infrastruktura i ostalo.

Postoji nekoliko klasifikacija poreza, a u nastavku je navedena ona najšire prihvaćena po kojoj se porezi dijele na:²³

- subjektne i objektne poreze;
- repatricijske i kvotne poreze;
- fundirane i nefundirane poreze;
- katastarske i tarifne poreze;
- opće i namjenske poreze;
- redovne i izvanredne poreze;
- glavne i sporedne poreze;
- sintetičke (skupne) i analitičke (pojedične) poreze;
- pretpostavljene i faktične poreze;
- ad valorem i specifične poreze;
- poreze centralnih i lokalnih razina vlasti;
- direktne (neposredne, izravne) i indirektne (posredne, neizravne).

Najčešće korištena, najaktualnija i najvažnija općenito je podjela na izravne i neizravne. U sklopu ovog rada bit će obrađen porez na dodanu vrijednost (PDV) koji spada u neizravne poreze, te porez na dobit koji spada u izravne poreze.

²³ Jelčić, B. (2011) *Porezi: opći dio*. Zagreb: Visoka poslovna škola Libertas, str. 33-38

Karakteristike poreza su sljedeće:²⁴

- prisilnost (neispunjavanje obveze plaćanja rezultira zakonskim sankcijama);
- derivativnost tj. izvedenost (država pravo oporezivanja izvodi iz svog financijskog suvereniteta);
- nepovratnost (jednom ubrani porez se više ne vraća osobama od kojih su ubrani nego postaju vlasništvo države);
- odsutnost neposredne naknade (porez se ne plaća za neku konkretnu protuuslugu od države)
- porezi se ubiru u javnom interesu (prihodi od poreza se koriste za zadovoljavanje javnih interesa);
- nedestiniranost (namjena trošenja prihoda nije unaprijed utvrđena te služe za podmirenje svih javnih potreba);
- porezi su novčani prihod države (samo u posebnim uvjetima npr. rata porez se može ubirati i u naturi).

U oporezivanju je i bitan problem porezne incidencije tj. krajnjeg nošenja tereta porezne obveze. Tako razlikujemo:²⁵

- zakonsku incidenciju (odgovara na pitanje tko je prema zakonu dužan snositi porez, ali ne govori o tome tko stvarno snosi porez) i
- ekonomsku incidenciju (odgovara na pitanje tko stvarno snosi porezni teret tj. čija je ekonomska snaga stvarno i trajno smanjena za iznos poreza).

Također, u prekograničnim transakcijama, kada se radi o kretanju robe odnosno usluga iz područja jedne na područje druge države, bitno je utvrditi po kojem načelu se vrši oporezivanje:²⁶

- načelu porijekla (pravo na oporezivanje pripada državi iz koje roba potječe ili iz čijeg se područja pruža usluga) ili
- načelu destinacije tj. odredišta (pravo oporezivanja ima država kojoj je roba ili usluga namijenjena).

²⁴ Jelčić, B. (2011) *Porezi: opći dio*. Zagreb: Visoka poslovna škola Libertas, str. 30-32

²⁵ Šimurina, N. et al. (2018) *Osnove porezne pismenosti*. Zagreb: Narodne novine, str. 60

²⁶ Lončarić-Horvat, O. i Arbutina, H. (2007) *Osnove međunarodnog poreznog prava*. Zagreb: Narodne novine, str. 20

3.1.2. Europska unija i njeno zakonodavstvo te gospodarske slobode

Europska unija je politička i ekonomska nadnacionalna zajednica 27 država. Početak joj je Ugovor o osnivanju Europske zajednice za ugljen i čelik potpisan 1951. u Parizu između 6 država. Godine 1957. potpisan je Rimski ugovor o osnivanju Europske ekonomske zajednice, a Ugovor o Europskoj uniji je potpisan 1992. u Maastrichtu. Do danas je imala nekoliko krugova proširenja novim članicama te, osim navedenih, potpisala i mnoge druge ugovore kojima je cilj stvaranje jedinstvenog tržišta i što demokratičnijeg društva. Hrvatska joj je pristupila 1.7.2013. godine.

Izvori prava Europske unije su:²⁷

1. primarno pravo koje obuhvaća: osnivačke ugovore i ugovore koje ih mijenjaju i/ili nadopunjuju, ugovore o pristupanju novih članica, sporazume, protokole, konvencije...;

2. sekundarno pravo koje obuhvaća:

- uredbe: pravni akti obvezujuće snage koji se izravno primjenjuju u svim članicama
- direktive (smjernice): također imaju obvezujuću snagu, ali članice same biraju način njihove implementacije u domaće zakonodavstvo, zadržavajući pritom prvotni cilj i smisao
- odluke: obvezujući pravni akti koji mogu biti upućeni svima ili pojedinačno samo određenim adresatima
- mišljenja i preporuke: nemaju obvezujuću pravnu snagu, svrha im je interpretacija obvezujućih akata;

3. presude Europskog suda koji se smatra tumačem pravnih akata EU.

Europski parlament, predstavnik stanovnika država članica, ima zakonodavnu vlast. Uobičajeni zakonodavni postupak sastoji se u suodlučivanju - Europski parlament i Vijeće su jednakopravni u donošenju akata. Europska Komisija ima pravo davanja inicijative te je zadužena za izradu prijedloga novih zakonskih propisa. Uloga Komisije je osiguravanje da sve države članice pravilno primjenjuju zakone Europske unije. Europska Komisija djeluje i kao izvršno tijelo Europske unije odgovorno za implementaciju i provođenje politike.²⁸

²⁷ Mintas Hodak, Lj. i Cerovac, M. (2011) *Europska unija*. Zagreb: Mate, str. 165, 168-171

²⁸ Komorčec, M. (2003) *Europska unija: osnovni pojmovi*. Zagreb: Agencija, str. 40, 72-74

Po načelu nadležnosti, europske institucije smiju djelovati i donositi odluke samo u okviru nadležnosti određenih osnivačkim ugovorima, a koje su države članice dobrovoljno prenijele na europske institucije te u okviru ostalih primarnih izvora prava. Tamo gdje ne postoji isključiva nadležnost europskih institucija, dolazi načelo supsidijarnosti po kojem su europske institucije nadležne djelovati jedino ukoliko bi se određeni ciljevi iz nadležnosti država članica mogli postići isključivo djelovanjem europskih institucija ili bi se mogli postići bolje i kvalitetnije djelovanjem europskih institucija, ali samo u mjeri u kojoj je to potrebno. Nastavno na navedeno ograničenje, postoji i načelo proporcionalnosti po kojem europske institucije moraju pri svakoj odluci ili postupku procijeniti jesu li razmjerni interesima i ciljevima koji se istima žele postići.²⁹

Zajedničko tržište (eng. *common market*) i uspostava unutarnjeg tržišta (eng. *internal market*) smatraju se osnovnim ciljevima Europske unije. Europski sud tumači pojam zajedničkog tržišta kao onog u kojem potrebno prevladati sve zapreke u trgovini unutar zemalja Unije radi stapanja nacionalnih tržišta u jedinstveno (eng. *single market*) čiji se uvjeti što je više moguće smatraju uvjetima stvarnog unutarnjeg tržišta.³⁰

Zajedničko unutarnje tržište nastalo je 1993. na temelju Sporazuma o osnivanju Europske unije potpisanog u Maastrichtu. Ono podrazumijeva carinsku uniju svih država članica kao i zajedničku novčanu jedinicu euro koji je uveden 1.1.1999.

Europska unija u razvoju političke demokracije i zajedničkog unutarnjeg tržišta omogućuje:³¹

- slobodno kretanje roba i usluga;
- slobodno kretanje osoba;
- slobodno kretanje kapitala;
- slobodu poslovnog nastana u svojim granicama svim državljanima Europske unije;
- pravo tržišnog natjecanja.

²⁹ Mintas Hodak, Lj. i Cerovac, M. (2011) *Europska unija*. Zagreb: Mate, str. 163-164

³⁰ Bodiroga-Vukobrat, N.; Horak, H. i Martinović, A. (2011) *Temeljne gospodarske slobode u Europskoj uniji*. Zagreb: Inženjerski biro, str. 209

³¹ Tadin, H. (2012) *Europska unija - unutarnje tržište i porezi*. Zagreb: Hita, str. 13

3.1.3. Načela oporezivanja i porezni položaj tradicionalnih usluga

U nastavku su prikazane odredbe Direktive 2006/112/EZ³² i hrvatskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost³³ po kojima su transakcije oporezive porezom na dodanu vrijednost, među ostalima, i isporuke usluga uz naknadu na teritoriju države članice koju obavlja porezni obveznik. Isporuku usluga označava svaka transakcija koja nije isporuka robe. Isporuka usluga može se, između ostaloga, sastojati i od: ustupanja nematerijalne imovine, suzdržavanja od nekog čina ili situacije te izvršenje usluga na temelju naloga vlasti. Uslugom se također smatra i korištenje robe koja je dio imovine poslovanja u privatne svrhe poreznog obveznika kao i isporuka usluga koju besplatno obavi porezni obveznik za privatnu upotrebu.

Kod utvrđivanja mjesta pružanja usluga između zemalja članica Europske unije primjenjuju se dva opća pravila:

- kad porezni obveznik pruža uslugu drugom poreznom obvezniku, mjesto oporezivanja je mjesto gdje primatelj usluge ima sjedište svog poslovanja (eng. *Business-to-Business - B2B*);
- kad porezni obveznik pruža uslugu osobi koja nije porezni obveznik, mjesto oporezivanja je mjesto gdje pružatelj ima sjedište poslovanja (eng. *Business-to-Customer - B2C*).

Na slici br. 4 su prikazana navedena načela u odnosu Hrvatske i zemalja u Europskoj uniji i izvan nje.

Status poreznog obveznika se provjerava valjanim PDV identifikacijskim brojem u VIES bazi (eng. *VAT Information Exchange System*) za Europsku uniju, a kod B2B transakcija prilikom ispostavljanja računa mora se navesti da se radi o prijenosu porezne obveze ili „reverse charge”. Ista načela se koriste i u mjesto utvrđivanja usluga s trećim zemljama.

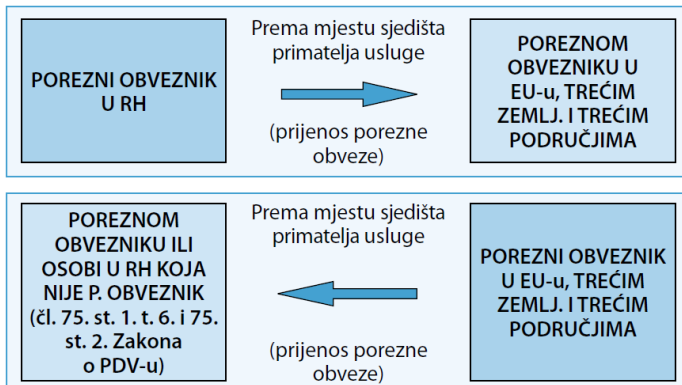
Za usluge čije je mjesto oporezivanja tuzemstvo tj. za usluge koje jedan tuzemni porezni obveznik obavi drugom tuzemnom poreznom obvezniku, obveznik obračuna PDV-a je izvršitelj usluge, osim u slučaju prijenosa porezne obveze (npr. kod građevinskih radova, isporuke rabljenog materijala...) - izvršitelj prilikom ispostavljanja računa mora navesti da se radi o prijenosu porezne obveze.

³² Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, L 347/1, Pročišćeni tekst od 12.12.2020. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:02006L0112-20201212&from=HR> [7.4.2021.]

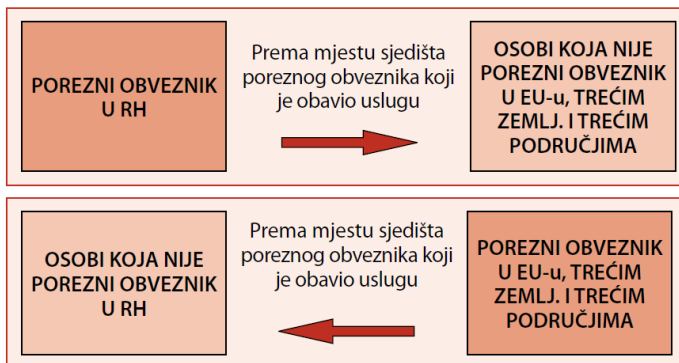
³³ Narodne novine 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb: Narodne novine d.d.

Slika br. 4: Mjesto oporezivanja B2B i B2C usluga u odnosu Hrvatske i zemalja u Europskoj uniji i izvan nje

Oporezivanje usluga B2B



Oporezivanje usluga B2C



Izvor: Markota, Lj. (2020) Oporezivanje „inozemnih usluga“ (I. dio). *Računovodstvo, revizija i financije*, br. 7/2020., str. 72

No, postoji i nekoliko iznimki od općih načela. Za utvrđivanje mjesta isporuke usluge, a time i mjesta oporezivanja, uvijek je prvo potrebno provjeriti spada li isporuka usluge u iznimke i shodno tome utvrditi mjesto isporuke. Ukoliko se ne nalazi u iznimkama, primjenjuju se opća pravila. Iznimke su sljedeće:

- kod usluge putem posrednika koji nastupa u ime druge osobe osobi koja nije porezni obveznik, mjesto isporuke usluge je mjesto gdje se usluga pruža (kada porezni obveznik u vlastito ime, ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatra se da je sam primio i isporučio te usluge pa se te usluge ne oporezuju kao posredničke);
- kod usluge povezane sa nepokretnom imovinom mjesto obavljanja usluge je mjesto gdje se nalazi nepokretna imovina;
- kod usluge povezane s kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim, obrazovnim, zabavnim ili sličnim događanjima mjesto obavljanja usluge je mjesto gdje se ta događanja održavaju;

- kod usluge putničkog prijevoza mjesto obavljanja usluge je mjesto gdje se putnički prijevoz odvija, proporcionalno prijedenoj udaljenosti;
- kod usluge prijevoza robe osobama koje nisu porezni obveznici mjesto obavljanja usluge je mjesto (država članica) odlaska ukoliko se radi o prijevozu unutar Europske unije, odnosno po prijedenoj udaljenosti ukoliko se radi o prijevozu izvan Europske unije;
- kod pomoćne usluge prijevoza (utovar, pretovar i sl.) i usluge procjena i rada na pokretnoj imovini osobi koja nije porezni obveznik, mjesto obavljanja usluge je mjesto gdje se usluga stvarno obavlja;
- kod usluga restorana i opskrbe pripremljenom hranom i pićima (osim onih koje se fizički obavljaju na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima) tijekom putničkog prijevoza koji se odvija unutar Unije, mjesto obavljanja usluga je mjesto gdje se usluge fizički provode (na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima tijekom dijela putničkog prijevoza koji se odvija unutar Europske unije mjesto obavljanja usluga je mjesto polaska tog putničkog prijevoza);
- kod usluge kratkoročnog najma prijevoznog sredstva mjesto obavljanja usluge je mjesto gdje se prijevozno sredstvo daje na raspolaganje korisniku usluge;
- kod usluge najma prijevoznog sredstva, osim kratkoročnog, osobi koja nije porezni obveznik mjesto obavljanja usluge je mjesto države korisnika usluge;
- kod usluge najma broda za krstarenje osobi koja nije porezni obveznik, osim kratkoročnog najma, mjesto obavljanja usluge je mjesto gdje se brod za krstarenje daje na raspolaganje korisniku usluge;
- kod sljedećih usluga obavljenih osobama koje nisu porezni obveznici izvan Europske unije, mjesto obavljanja usluga je država primatelja usluga:
 - prijenosi i dodjele autorskih prava, patenata, licenci, žigova i sl.;
 - usluge oglašavanja;
 - usluge konzultanata, inženjera, konzultantskih tvrtki, odvjetnika, računovođa i sl, kao i usluge obrade podataka i nabave informacija;
 - bankovne, financijske i transakcije osiguranja;
 - nabava osoblja;
 - najam pokretne imovine uz iznimku svih prijevoznih sredstava;
 - omogućavanje pristupa sustavu za prirodni plin na području Unije, sustavu za električnu energiju ili mrežama za grijanje ili hlađenje;
 - obveze na suzdržavanje od poduzimanja poslovnih aktivnosti ili prava navedenih u ovom dijelu;

Pružanje telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektroničkih usluga osobama koje nisu porezni obveznici također spada u iznimku - isto je za elektroničke usluge obrađeno u idućem potpoglavlju.

Oporezivi događaj označava događaj po kojem se ispunjeni zakonski uvjeti za obvezu obračuna PDV-a. Nastaje po isporuci usluga. U trenutku kada nastaje obveza obračuna PDV-a koji se može odbiti ujedno nastaje i pravo na odbitak PDV-a (pretporeza) koji porezni obveznik može odbiti od svoje ukupne porezne obveze.

Pretporez je iznos PDV-a koji je u tuzemstvu platio porezni obveznik za isporuke usluga (i dobara) od strane drugih poreznih obveznika za potrebe njegovih oporezivih transakcija i može se odbiti od ukupne porezne obveze, ako su ispunjeni svi zakonski uvjeti.

Oporezivi iznos je sve ono što čini naknadu koju dobije isporučitelj u zamjenu za isporuku usluge (popratni troškovi poput troškova pakiranja, prijevoza, osiguranja za koje se tereti kupac, davanja, porezi osim PDV-a, carine, popusti i rabati koji se odobravaju kupcu su isključeni). Obračunava se po stopi koja je na snazi u trenutku njegova nastanka.

Države članice Europske unije primjenjuju standardnu stopu PDV-a koja ne smije biti niža od 15 %, a mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope koje ne mogu biti manje od 5 %.

U Hrvatskoj standardna stopa iznosi 25%, a snižene stope iznose 5% i 13%.

Države članice izuzimaju od oporezivanja PDV-om određene usluge koje su od javnog interesa npr: usluga javne pošte; pružanje medicinske skrbi; isporuku ljudskih organa, krvi i mlijeka; isporuke koje su usko povezane sa socijalnom skrbi i zaštitom; usluge školskog ili sveučilišnog obrazovanja; usluge stjecanja stručne (pre)kvalifikacije od strane subjekta javnog prava; usluge koje neprofitne organizacije pružaju svojim članovima u zajedničkom interesu u zamjenu za pretplatu u skladu s njihovim pravilima pod uvjetom da izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja; određene usluga povezane sa sportom i tjelesnim odgojem koje pružaju neprofitne pravne osobe; određene kulturne usluge koje provode od države priznata kulturna tijela; usluge, osim onih komercijalne naravi, koje obavljaju tijela javnog radija i televizije.

Države članice su također obvezne izuzeti od oporezivanja neke usluge kao npr. usluge povezane s transakcijama osiguranja i reosiguranja; usluge povezane s odobravanjem, ugovaranjem i upravljanjem kreditom, usluge povezane s depozitnim i tekućim računima, plaćanjima, transferima...

3.2. Oporezivanje digitalnih usluga u sustavu poreza na dodanu vrijednost

3.2.1. Posredni porezi i njihova harmonizacija u Europskoj uniji

Kod posrednih poreza, u koje spada porez na dodanu vrijednost, za nastanak porezne obveze preduvjet je stjecanje određenog dohotka, ali obveza plaćanja poreza nastaje u trenutku potrošnje stečenog dohotka na tržištu, tj. u trenutku nabave dobara i usluga. Može se reći da se plaćanje posrednih poreza od strane poreznog obveznika provodi po načelu - *plati porez u trenutku potrošnje dohotka*.

Pritom se gospodarska snaga poreznog obveznika tereti u onoj mjeri u kojoj ona dolazi do izražaja prilikom potrošnje, ovisno o vrijednosti prometa dobara i usluga. Posredni porezi u cijelosti zanemaruju osobna svojstva poreznog obveznika.

Karakteristika posrednih poreza je da, za razliku od neposrednih, zakonom predviđeni porezni obveznik nije i osoba koja stvarno snosi taj porezni teret (ciljano dolazi do prevaljivanja poreza).³⁴ Iako je prevaljivost kao kriterij podjele na neposredne i posredne poreze dosta izgubio na važnosti kada se uvidjelo da se skoro svaki porez pod određenim uvjetima može na kraju prevaliti na drugog poreznog obveznika.³⁵

Harmonizacija označava ujednačavanje i približavanje različitih poreznih sustava država članica. Za isto postoji uporište u izvorima prava Europske unije. Naime, Ugovor o osnivanju Europske ekonomske zajednice iz 1957. godine (tzv. Rimski ugovor) u čl. 99 spominje posredne poreze i jasno propisuje vlastitu nadležnost za pitanje njihovog usklađivanja³⁶ kako bi se stvorili uvjeti za jedinstveno tržište i nesmetano kretanje robe, ljudi, kapitala i usluga. U trenutnom pročišćenom Ugovoru o funkcioniranju Europske unije u čl. 113 stoji da Vijeće, odlučujući jednoglasno u skladu s Europskim parlamentom te Gospodarskim i socijalnim odborom, donosi odredbe za usklađivanje zakonodavstva o porezu na promet, trošarinama i ostalim oblicima posrednih poreza u mjeri u kojoj je takvo usklađivanje nužno da bi se osigurala uspostava i funkcioniranje unutarnjeg tržišta i kako bi se izbjeglo narušavanje tržišnog natjecanja.³⁷

³⁴ Mijatović, N. (2005) *Oporezivanje prometa*. Zagreb: Pravni fakultet Sveučilišta, str. 12-13

³⁵ Ibid, str. 19

³⁶ Ibid, str. 13

³⁷ *Ugovor o funkcioniranju Europske Unije* (pročišćena verzija), C 202/1, čl. 113. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:12016ME/TXT&from=HR> [7.4.2021.]

Harmonizacija posrednih poreza u Europskoj uniji se provodi kroz 3 faze - u prvoj je harmoniziran cjelokupni sustav poreza na promet, u drugoj fazi porezna osnovica, a u trećoj fazi se harmonizira porezna stopa.³⁸

1) Prva faza se počela ostvarivati donošenjem Prve Direktive Vijeća o harmonizaciji pravnih propisa poreza na promet država članica 67/227/EEZ od 11. travnja 1967. koja obvezuje države članice da svoj sustav poreza na promet zamijene do 1. siječnja 1970. godine zajedničkim sustavom poreza na dodanu vrijednost s pravom na odbitak pretporeza. Naime, dotad je se koristio bruto svefazni porez na promet kod kojeg se porez plaćao u svim fazama proizvodno-prometnog ciklusa, počevši od proizvođača do zaključno krajnjeg potrošača. Iznos poreza plaćen u jednoj fazi ulazio je u poreznu osnovicu druge faze i nije bilo odbitka plaćenog (pret)poreza te je stoga dolazilo do negativnog kumulativnog učinka.³⁹ Francuska je doduše još 1954. uvela porez na dodanu vrijednost.

Druga Direktiva je donesena isti dan kad i Prva te je pružila više pojedinosti: precizirala je da PDV treba biti potrošnog tipa te pobliže odredila način oporezivanja isporuke dobara i usluga u državi, oporezivanje uvoza te oslobođenje od oporezivanja izvoza - prihvaća načelo odredišta robe s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja. Također određuje da se uz jednu standardnu stopu može uvesti i povišena i snižena stopa, ne precizirajući pritom visinu tih stopa. Također je i utvrđena obveza oporezivanja PDV-om samo onih usluga koje su u neposrednoj vezi s prodajom robe (npr. transportne usluge), dok se državama članicama ostavila na volju odluka o (ne)oporezivanju usluga izravno namijenjenih krajnjim potrošačima (npr. liječničke, pravne usluge). Također je predvidjela i poseban postupak oporezivanja prometa u malim poduzećima i poljoprivredi.

2) Harmonizacija je nastavljena usklađivanjem porezne osnovice zbog odluke Vijeća o financiranju Europske unije vlastitim sredstvima što se veže i na PDV, kako ne bi došlo do toga da proračunski teret Unije uslijed različitih i neusklađenih poreznih osnovica bude nepravedno raspodijeljen na države članice. Šesta Direktiva 77/388/EEZ kojom je Druga Direktiva stavljena izvan snage, donesena je 17. svibnja 1977. Šesta Direktiva je odredila obuhvat PDV-a, porezne obveznike, oporezive transakcije kao i mjesto njihova oporezivanja, trenutak nastanka poreza, način određivanja oporezivog iznosa, izuzeća od plaćanja PDV-a, posebne oblike oporezivanja, a u vezi poreznih stopa državama članicama i dalje ostavlja slobodu određivanja njihove visine iznad propisanog minimuma.

³⁸ Mijatović, N. (2005) *Oporezivanje prometa*. Zagreb: Pravni fakultet Sveučilišta, str. 121

³⁹ Ibid, str. 27

3) Krajem 80-ih godina 20. stoljeća Komisija je predložila dva prijedloga koja su se ticala usklađivanja poreznih stopa, ali su bila odbijena. Velika promjena se dogodila od 1.1.1993. kada je stvoreno Zajedničko tržište čijim razvojem dolazi do ukidanja graničnih prijelaza i kontrola. Time je otpala i osnova za upotrebu načela odredišta prilikom oporezivanja prekograničnog prometa robe. Do uklanjanja graničnih kontrola to se rješavalo nultim oporezivanjem izvoza i ubiranjem poreza na promet prilikom uvoza u neku državu (načelo odredišta). Otpadanjem čvrstih graničnih prijelaza i kontrola, takav je sustav postao neodrživ. Nametnulo se pitanje kako oporezivati prekogranični promet roba i usluga, ako nestaju granice na kojima je to do sada bilo fizički moguće. Najpraktičnije rješenje se vidjelo u zamjeni načela odredišta prilikom oporezivanja prometa s načelom podrijetla, prema kojem bi u cijenu svakog proizvoda bio uključen PDV koji je na snazi u zemlji njegova podrijetla. No, to je moguće postići tek ako države članice uspiju približiti svoje porezne sustave po pitanju broja i visine poreznih stopa i time otklone međusobne razlike jer će u suprotnom jedan proizvod biti privilegiran u odnosu na drugi po pitanju poreznog opterećenja i time konkurentno sposobniji. Direktivom o unutarnjem tržištu 16.12.1991. državama članicama je naloženo da u svoje porezne sustave do 1.1.1997. prilikom oporezivanja prometa uvedu načelo podrijetla. Dotad tj. od 1.1.1993. do 31.12.1996. trebalo je vrijediti kompromisno tj. prijelazno rješenje. Radilo se o mješovitom sustavu u kojem se kod komercijalne isporuke unutar Europske unije oporezivanje vrši prema načelu odredišta, dok se kod nekomercijalne isporuke oporezivanje prometa vrši prema načelu podrijetla.

U međusobnom prometu između gospodarskih subjekata u Uniji načelo odredišta znači da je promet u državi podrijetla oslobođen oporezivanja PDV-om (tzv. nulto oporezivanje), dok obveza plaćanja PDV-a nastaje u državi odredišta (prijenos porezne obveze - eng. *reverse charge*). Budući da kontrola na graničnim prijelazima uslijed njihovog fizičkog uklanjanja nije više bila izvediva, ona se preusmjeravala u pravcu kontrolnih mehanizama među samim gospodarskim subjektima.⁴⁰

Da bi isporuka bila oslobođena, svaki porezni obveznik iz zemlje podrijetla morao je provjeriti je li njegov kupac u drugoj državi članici porezni obveznik te ima li PDV identifikacijski broj. Porezna administracija svake zemlje ima elektroničku bazu podataka koja sadrži PDV registracijske podatke o svojim poreznim obveznicima, uključujući PDV identifikacijski broj, njihove nazive i adresu. Uspostavljen je VIES sustav (eng. *VAT Information Exchange System*) koji je omogućio društvima da bez čekanja potvrde PDV

⁴⁰ Mijatović, N. (2005) *Oporezivanje prometa*. Zagreb: Pravni fakultet Sveučilišta, str. 74-81

brojeve svojih poslovnih partnera, a također je omogućio poreznoj administraciji praćenje i kontrolu trgovine unutar Unije i otkrivanje nepravilnosti.⁴¹

Budući da je Šesta Direktiva doživjela nekoliko značajnih izmjena, zbog jasnoće i racionalizacije, njen preinačeni tekst sa svim izmjena je uključen u novu Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost. Osim određenog manjeg broja bitnih preinaka, nova Direktiva nije dovela do značajnih promjena u postojećem zakonodavstvu, a do danas je doživjela preko 20 izmjena. Često je se kolokvijalno naziva također Šestom Direktivom.⁴²

Prijelazno rješenje je zapravo još uvijek na snazi budući da u zemljama članica još uvijek nisu ujednačene stope poreza na dodanu vrijednost (vidljivo u tablici br. 3) te nema preduvjeta za potpuni prelazak na načelo odredišta. To znači da, iako se za sustav posrednih poreza može reći da je u visokom stupnju usklađenosti i harmonizacije, treća faza usklađivanja istog je još uvijek u tijeku.

Tablica br. 3: Stope poreza na dodanu vrijednost u zemljama članicama Europske unije na dan 1.1.2020.

Zemlja članica	Oznaka	Jako snižena stopa	Snižena stopa	Standardna stopa	Medustopa
Belgija	BE	-	6 / 12	21	12
Bugarska	BG	-	9	20	-
Češka	CZ	-	10 / 15	21	-
Danska	DK	-	-	25	-
Njemačka	DE	-	7	19	-
Estonija	EE	-	9	20	-
Irska	IE	4.8	9 / 13.5	23	13.5
Grčka	EL	-	6 / 13	24	-
Španjolska	ES	4	10	21	-
Francuska	FR	2.1	5.5 / 10	20	-
Hrvatska	HR	-	5 / 13	25	-
Italija	IT	4	5 / 10	22	-
Cipar	CY	-	5 / 9	19	-
Latvija	LV	-	5 / 12	21	-
Litva	LT	-	5 / 9	21	-

⁴¹ Službene internetske stranice Europske unije. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vies-vat-information-exchange-system-enquiries_en [7.4.2021.]

⁴² Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, L 347/1, Pročišćeni tekst od 12.12.2020. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:02006L0112-20201212&from=HR> [7.4.2021.]

Zemlja članica	Oznaka	Jako snižena stopa	Snižena stopa	Standardna stopa	Međustopa
Luksemburg	LU	3	8	17	14
Mađarska	HU	-	5 / 18	27	-
Malta	MT	-	5 / 7	18	-
Nizozemska	NL	-	9	21	-
Austrija	AT	-	10 / 13	20	13
Poljska	PL	-	5 / 8	23	-
Portugal	PT	-	6 / 13	23	13
Rumunjska	RO	-	5 / 9	19	-
Slovenija	SI	-	5 / 9.5	22	-
Slovačka	SK	-	10	20	-
Finska	FI	-	10 / 14	24	-
Švedska	SE	-	6 / 12	25	-
Ujedinjeno Kraljevstvo	UK	-	5	20	-

Izvor: European Commission (2020). *VAT rates applied in the Member States of the European Union - Situation at 1st January 2020*. Taxud.c.1(2020) – EN, str. 3. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf [13.4.2021.]

Ova kratka povijest harmonizacije posrednih poreza prikazana je jer, kako će se i u nastavku rada moći vidjeti, utvrđivanje načela oporezivanja (podrijetla ili odredišta), poreznog statusa i lokacije druge osobe iz kupoprodajne transakcije jednako je problematično tj. bitno kako u oporezivanju tradicionalnih transakcija, tako i onih digitalnih, budući da bitno utječe na utvrđivanje obveznika, postupak oporezivanja te iznose poreza.

3.2.2. Oporezivanje digitalnih usluga kroz direktive Europske unije

3.2.2.1. Oporezivanje od 2003. do 2014. godine

- Direktiva Vijeća 2002/38/EZ od 7. svibnja 2002. o izmjeni i privremenoj izmjeni i dopuni Direktive 77/388/EEZ u pogledu aranžmana poreza na dodanu vrijednost koji se primjenjuje na usluge radio i televizijskog emitiranja i određene elektronički isporučene usluge

Prepoznavši sve veći rast i razvoj elektroničke trgovine Europska unija je krajem 90-ih godina 20. stoljeća donijela dva dokumenta bitna za elektroničku trgovinu: Zelena knjiga o

elektroničkoj trgovini te Elektronička trgovina i posredni porezi. U njima je zaključeno da bi za oporezivanje elektroničke trgovine porezni sustavi trebali pružati pravnu sigurnost i poreznu neutralnost te je donesen stav o PDV-u kao prikladnom obliku oporezivanja elektroničke trgovine. Na konferenciji Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) u Ottawi 1998. na kojoj se raspravljalo i o oporezivanju elektroničke trgovine Europska unija je izložila problem nejednakog položaja u oporezivanju poduzetnika koji imaju poslovni nastan u Uniji i koji pružaju usluge u okviru elektroničke trgovine krajnjim potrošačima i onih koji nemaju poslovni nastan u Uniji, a pružaju iste usluge potrošačima u Uniji. Europski poduzetnici su, za razliku od stranih (a to se osobito odnosilo na one iz SAD-a) na pružanje svojih usluge morali zaračunavati PDV.⁴³

To je dovelo do neželjenih posljedica: diskriminacije prema europskim poduzetnicima, na razini Unije kao i na međunarodnoj razini te do erozije porezne osnovice u Uniji, budući da su europski poduzetnici, da bi zadržali konkurentnost manipulirali s mjestom poslovnog nastana kako bi, za potrebe PDV-a, bili smatrani izvan Unije. To im je omogućavalo da snize svoje cijene za iznos jednak PDV-u.⁴⁴

Na konferenciji u Ottawi je zaključeno da bi se elektronička trgovina trebala oporezivati porezom na potrošnju te da bi mjesto oporezivanja u prekograničnoj trgovini trebalo biti u jurisdikciji zemlje potrošnje kao i da se isporuka digitaliziranih proizvoda ne bi trebali tretirati kao isporuka dobara.⁴⁵

Europska unija je s ciljem osiguravanja jednakih tržišnih uvjeta i u skladu s zaključcima konferencije u Ottawi donijela Direktivu 2002/38/EZ kojom se mijenja Šesta direktiva 77/388/EEZ i koja se počela primjenjivati od 1.7.2003. Direktiva 2002/38/EZ je prvi put u harmonizirani sustav PDV-a u Europskoj uniji uvela izraz elektronički isporučena usluga te je dan njihov okvirni popis. Direktivom se mijenjaju pravila o mjestu isporuke tj. oporezivanja elektroničkih usluga prema načelu odredišta. Time se elektroničke usluge koje isporučuju poduzetnici bez poslovnog nastana u Uniji potrošačima u Uniji oporezuju PDV-om države članice u kojoj dolazi do krajnje potrošnje te se za takve poduzetnike uvodi poseban postupak oporezivanja. S druge strane, isporučitelji s poslovnim nastanom u Uniji, kada se iste usluge „izvoze“ u države nečlanice Unije, nisu morali obračunavati PDV na vrijednost isporuke.⁴⁶

⁴³ Gadžo, S. (2012) *Oporezivanje elektroničke trgovine porezom na dodanu vrijednost: Porezni pravni okvir Europske Unije*. Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 33, br. 2, str. 810-811

⁴⁴ Lamensch M.; Traversa, E. i Thiel, S. (2016) *Value added tax and the digital economy: the 2015 EU rules and broader issues*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, str. 24-25

⁴⁵ OECD (1998) *Electronic commerce: taxation framework conditions*, str. 5-6. Dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf> [7.4.2021.]

⁴⁶ Gadžo, S. (2012) *Oporezivanje elektroničke trgovine porezom na dodanu vrijednost: Porezni pravni okvir Europske Unije*. Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 33, br. 2, str. 812

Ukoliko je primatelj usluge bio porezni obveznik u Europskoj uniji, mjesto poslovnog nastana (unutar ili izvan Unije) isporučitelja elektroničke usluge je bilo nebitno budući da je primatelj, putem mehanizma obrnutog oporezivanja (eng. *reverse charge*), bio obveznik plaćanja poreza. Zbog toga se porezni obveznik s nastanom izvan Unije nije morao registrirati u Uniji za potrebe PDV-a. Međutim, ukoliko je primatelj usluge bio porezni obveznik u istoj zemlji članici kao i isporučitelj elektroničke usluge, isporučitelj je morao na računu iskazati i platiti PDV. Isto je bilo primjenjivo i u slučaju da je isporučitelj iz Unije isporučivao uslugu osobi koja nije porezni obveznik unutar Unije.⁴⁷

Direktiva je pomogla poduzetnicima isporučiteljima elektroničkih usluga u Uniji da steknu klijente na tržištima izvan Unije, bez kalkuliranja između zaračunavanja PDV-a na prodajnu cijenu ili premještaja izvan Unije. Što se tiče B2C (eng. *Business-to-Customer*) transakcija unutar Unije, isporučitelji elektroničkih usluga su imali mogućnost odabira (za još ne osnovane) ili mijenjanja mjesta države članice poslovnog nastana kako bi iskoristili konkurentsku prednost niske stope PDV-a pojedinih država što je dovelo do porezne konkurencije između zemalja članica.⁴⁸

- Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

Donošenjem Direktive 2006/112/EZ pravila vezana za oporezivanje elektroničkih ili digitalnih usluga se zapravo nisu mijenjala, međutim istu je bitno spomenuti budući da je njenim donošenjem Direktiva 2002/38/EZ stavljena izvan snage te zapravo prenesena u Direktivu 2006/112/EZ.

⁴⁷ Lamensch M.; Traversa, E. i Thiel, S. (2016) *Value added tax and the digital economy: the 2015 EU rules and broader issues*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, str. 26

⁴⁸ Ibid, str. 28

3.2.2.2. Oporezivanje od 2015. godine do danas

- Direktiva Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga

Navedenom Direktivom odlučeno je da će se se od 1.1.2015. godine sve elektronički isporučene usluge isporučene osobama koji nisu porezni obveznici oporezivati u zemlji članici krajnjeg potrošača, bez obzira na sjedište isporučitelja, dakle sve elektronički isporučene usluge će se oporezivati PDV-om prema načelu odredišta. Na slici br. 5 su prikazana načela i mjesto oporezivanja za sve kombinacije prije i nakon navedenog datuma.

Slika br. 5: Pravila o mjestu oporezivanja elektroničkih usluga prije i nakon donošenja Direktive 2008/8/EZ kojom je izmijenjena Direktiva 2006/112/EZ

	Isporučitelj	Primatelj	Mjesto oporezivanja i primijenjeno načelo	Pravna osnova	Napomena
B2B ISPORUKE	S poslovnim nastanom u EU	Porezni obveznik PDV-a s poslovnim nastanom u EU	Država članica primatelja – načelo odredišta	Čl. 44. Direktive 2006/112/EZ	Primjena mehanizma obrnutog terećenja i VIES sustava
	S poslovnim nastanom u EU	Porezni obveznik PDV-a bez poslovnog nastana u EU	Država primatelja – načelo odredišta	Čl. 44. Direktive 2006/112/EZ	Ne obračunava se PDV nijedne države članice; oporezivanje isporuke ovisi o poreznom pravu države primatelja
	Bez poslovnog nastana u EU	Porezni obveznik PDV-a s poslovnim nastanom u EU	Država članica primatelja – načelo odredišta	Čl. 44. Direktive 2006/112/EZ	Primjena mehanizma obrnutog terećenja i VIES sustava
B2C ISPORUKE	S poslovnim nastanom u EU	Potrošač iz EU	Država članica isporučitelja – načelo porijekla (do 1. siječnja 2015.) Država članica primatelja – načelo odredišta (od 1.1.2015.)	Čl. 45. Direktive 2006/112/EZ	Primjena posebnog postupka oporezivanja
	S poslovnim nastanom u EU	Potrošač izvan EU	Država primatelja – načelo odredišta	Čl. 59. Direktive 2006/112/EZ	Ne obračunava se PDV nijedne države članice; oporezivanje isporuke ovisi o poreznom pravu države primatelja
	Bez poslovnog nastana u EU	Potrošač iz EU	Država članica primatelja – načelo odredišta	Čl. 58. Direktive 2006/112/EZ	Primjena posebnog postupka oporezivanja

Izvor: Gadžo, S. (2013) Oporezivanje elektroničkih usluga porezom na dodanu vrijednost - pravni okvir EU. *Pravo i porezi*, br. 2/13, str. 23

Također, poseban postupak oporezivanja je, osim za:⁴⁹

- porezne obveznike pružaju elektroničke usluge i nemaju sjedište u Uniji, također omogućen

⁴⁹ Službeni list Europske unije (2008) *Direktiva Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga*, L 044/11. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32008L0008&from=HR> [7.4.2021.]

- poreznim obveznicima koji imaju sjedište u Uniji, ali ne u državi članici potrošnje. (Isto je omogućeno i za porezne obveznike koji pružaju telekomunikacijske usluge i usluge radijskog i televizijskog emitiranja).

U tu svrhu je 1.1.2015. u rad pušten sustav MOSS (eng. *Mini One Stop Shop*) sa dva potprograma za navedena dva posebna postupka oporezivanja. Riječ je o tzv. postupku „sve na jednom mjestu“ koji je pojednostavnio ispunjavanje obveze PDV-a poreznim obveznicima koji obavljaju elektroničke usluge na području Europske unije tj. omogućio im da to obave na jednom mjestu. Porezni obveznik bez sjedišta u Uniji mogao je izabrati jednu državu članicu prijave koja može biti ujedno i država članica potrošnje, dok se porezni obveznik koji ima sjedište u Uniji morao prijaviti u državi članici u kojoj ima sjedište (pod uvjetom da nema sjedište svoje djelatnosti ili stalnu poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište u državi članici potrošnje). Budući da se usluge obavljaju krajnjim potrošačima po mjestu potrošnje, oporezivanje se vršilo po stopi zemlje članice potrošnje. Porezna uprava dodjeljivala je poreznom obvezniku koji nema sjedište u Uniji identifikacijski broj, dok je porezni obveznik koji ima sjedište u Uniji koristio svoj postojeći. Također je postojala obveza prijave elektroničkim putem o tome kad djelatnost počinje, prestaje ili se izmijeni na način da više ne ispunjava uvjete za primjenu posebnog postupka oporezivanja. Oba porezna obveznika su bila obvezna za svako razdoblje oporezivanja elektroničkim putem podnijeti posebnu prijavu PDV-a, bez obzira da li su u tom razdoblju vršili takve usluge. U prijavi su morali navesti ukupnu vrijednost obavljenih usluga za svaku državu članicu potrošnje u kojoj je nastala obveza plaćanja PDV-a te platiti porez u roku. Država kojoj je porezni obveznik plaćao zatim je transferirala iznose ostalim državama članicama potrošnje.⁵⁰ MOSS je bio opcionalan sustav za porezne obveznike, no olakšavao im je poslovanje budući da se za potrebe oporezivanja nisu morali registrirati u svakoj zemlji članici potrošnje.

Budući da je kod isporuka elektroničkih usluga unutar Unije od strane poreznih obveznika osobama koji nisu porezni obveznici mjesto oporezivanja prestalo biti mjesto isporučitelja, to je prekinulo iskrivljenje tržišnog natjecanja unutar Unije koje je bilo rezultat različitih PDV stopa budući da su isporučitelji takvih usluga premještali svoja poslovanja u jurisdikcije s nižom PDV stopom, kao npr. u Luksemburg.

⁵⁰ Porezna uprava, dostupno na: <https://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Stranice/TelekomunikacijskeRadijskeUslugeTelevizijskoEmitiranje.aspx> [7.4.2021.]

No, s obzirom da se radi o uslugama koje se pružaju na daljinu, i dalje ostaje problem utvrđivanja poreznog statusa kupca kao i njegove lokacije tj. mjesta isporuke usluge. Mjesto oporezivanja je svakako zemlja članica kupca odnosno tamo gdje korisnik usluga ima poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište, no o utvrđivanju poreznog statusa kupca ovisi je li obveznik PDV-a isporučitelj ili kupac odnosno koje države članice će se primijeniti pravila i stopa oporezivanja. Kod isporuka poreznih obveznika drugim poreznim obveznicima, problem skoro i ne postoji, budući da se putem VIES sustava može provjeriti porezni status kupca (ukoliko mu kaže svoj PDV broj). U nastavku je prikazano što je navedeno u Provedbenoj Uredbi Vijeća (EU) br. 1042/2013.⁵¹

Isporučitelj elektroničkih usluga smije smatrati da je kupac osoba koja nije porezni obveznik dokle god mu taj kupac ne dostavi svoj osobni identifikacijski broj za PDV i zaračunati PDV na svoju isporuku. Također, isporučitelj smije koristiti određene pretpostavke za mjesto korisnika usluga i pretpostavljati da korisnik usluga ima poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište na mjestu koje je utvrdio kao takvo na osnovi dva neproturječna dokaza. Ukoliko isporučitelj isporučuje elektroničke usluge na mjestima poput:

- telefonske govornice ili kioska, na mjestu pristupa bežičnom internetu, u kafiću, u restoranu ili predvorju hotela koji pružaju internetsku uslugu gdje je potrebna fizička nazočnost primatelja usluge ili
- na palubi broda, u zrakoplovu ili u vlaku koji prevozi putnike unutar Unije, može pretpostaviti da je mjesto korisnika a) jedno od nabrojanih mjesta odnosno b) mjesto polaska putničkog prijevoza. Ove dvije pretpostavke se primjenjuju i na B2B i na B2C isporuke.

Samo za B2C isporuke, porezni obveznik smije pretpostaviti da je mjesto korisnika usluga:

- mjesto ugradnje fiksne telefonske linije ukoliko se elektronička usluga isporučuje putem telefonske mreže;
- zemlja mobilne oznake SIM kartice korištene prilikom preuzimanja tih usluga putem mobilnih mreža;
- mjesto gdje je smješten dekodirer ili sličan uređaj ili ako to mjesto nije poznato, mjesto gdje se šalje satelitska odnosno programska kartica s ciljem da se tamo upotrebljava ukoliko su iste potrebne za isporuku elektroničke usluge.

U okolnostima koje nisu navedene u ponuđenim pretpostavkama, pretpostavlja se da korisnik usluga ima poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište na mjestu koje je

⁵¹ Službeni list Europske unije (2013) *Provedbena Uredba Vijeća (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 o mjestu isporuke usluga*, L 284/1, čl. 24

isporučitelj utvrdio kao takvo na osnovi dvaju neproturječnih dokaza kao što su: korisnikova adresa za ispostavu računa, adresa internet protokola (IP adresa) uređaja kojim se koristi, bankovni podaci (npr. mjesto bankovnog računa kojeg koristi za plaćanje), mobilni kod države SIM kartice koju koristi korisnik, mjesto fiksne telefonske linije korisnika usluga putem koje mu se isporučuje usluga ili druge komercijalno važne informacije.

Europska Komisija je 2015. godine donijela Strategiju jedinstvenog digitalnog tržišta za Europu po kojoj je cilj stvoriti jedinstveno digitalno tržište na kojem će biti osigurano slobodno kretanje robe, osoba, usluga i kapitala, a pojedinci i poduzeća moći neometano pristupati aktivnostima na internetu i obavljati ih u uvjetima poštenog tržišnog natjecanja te uz visoku razinu zaštite potrošača.⁵² U skladu s navedenim i s ciljem smanjivanja troškova poduzeća povezanih s ispunjavanjem obveza u vezi PDV-a te zaštite i povećanja prihoda od PDV-a zemalja članica u sklopu paketa koji se tiče PDV-a u elektroničkoj trgovini (eng. *e-commerce VAT package*) donesene su dvije direktive: Direktiva 2017/2455 i Direktiva 2019/1995.

• Direktiva Vijeća (EU) 2017/2455 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ i Direktive 2009/132/EZ u pogledu određenih obveza u vezi s porezom na dodanu vrijednost za isporuku usluga i prodaju robe na daljinu

Da bi se smanjilo opterećenje za mala poduzeća, Direktivom se omogućilo da isporučitelj koji ima sjedište u samo jednoj državi članici te isporučuju elektroničke usluge osobama koje nisu porezni obveznici u drugoj državi članici, a ukupna vrijednost isporuka, bez PDV-a u tekućoj i prethodnoj kalendarskoj godini ne premašuje prag od 10.000 EUR ili jednakovrijedan iznos u nacionalnoj valuti (u Hrvatskoj 77.000 HRK), može odabrati da se isporuke do navedenog praga, umjesto u zemlji članici osobe kupca oporezuje u njegovoj zemlji.

⁵² Europska Komisija (2015) *Strategija jedinstvenog digitalnog tržišta za Europu*. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52015DC0192&from=HR> [6.4.2021.]

Također su donesene nove odredbe vezane za korištenje elektroničkog sučelja. Naime, kada porezni obveznik, putem uporabe elektroničkog sučelja, kao što je mjesto trgovanja, platforma, portal ili slično sredstvo, omogućuje:⁵³

- prodaju na daljinu dobara uvezenih iz trećih područja ili trećih zemalja u pošiljkama čija unutarnja vrijednost ne premašuje 150 EUR (1.135 HRK), smatra se da je taj porezni obveznik sam primio i isporučio tu robu;

- isporuku dobara unutar Unije od strane poreznog obveznika koji nema sjedište unutar Unije osobi koja nije porezni obveznik, smatra se da je porezni obveznik koji omogućuje isporuku sam primio i isporučio tu robu.

Za takve bi isporuke porezni obveznici trebali voditi evidenciju tijekom razdoblja od najmanje 10 godina kako bi porezne vlasti država članica mogle provjeriti je li PDV na te isporuke pravilno obračunat te ih uskladiti s pravom Unije o zaštiti podataka.

Što se tiče prethodno navedenih dokaza za utvrđivanje lokacije tj. mjesta krajnjeg potrošača usluge, ako ukupna vrijednost takvih isporuka poreznog obveznika, bez PDV-a, ne premašuje 100.000 EUR ili jednak iznos u nacionalnoj valuti, u tekućoj i prethodnoj kalendarskoj godini, pretpostavlja se da je mjesto krajnjeg potrošača usluga mjesto koje je isporučitelj utvrdio kao takvo na temelju jednog dokaza, umjesto dva kao dotad.⁵⁴

• Direktiva Vijeća (EU) 2019/1995 od 21. studenoga 2019. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu odredaba koje se odnose na prodaju robe na daljinu i određene isporuke robe na domaćem tržištu

U Direktivi se, s ciljem smanjenja administrativnog opterećenja, poreznim obveznicima koji omogućuju isporuku robe osobama koje nisu porezni obveznici u Uniji upotrebom elektroničkog sučelja, a za koje se smatra da su sami primili i isporučili robu, dopušta

⁵³ Službeni list Europske unije (2017) *Direktiva Vijeća (EU) 2017/2455 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ i Direktive 2009/132/EZ u pogledu određenih obveza u vezi s porezom na dodanu vrijednost za isporuku usluga i prodaju robe na daljinu*, L 348/7

⁵⁴ Službeni list Europske unije (2017) *Provedbena Uredba Vijeća (EU) 2017/2459 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost*, L 348/32, čl. 1, d)

korištenje posebnom metodom oporezivanja kako bi prijavili i platili PDV na te isporuke na domaćem tržištu.⁵⁵

Zbog navedene i dodatnih promjena u Direktivi, Mini One Stop Shop (MOSS) postaje One Stop Shop (OSS) i Import One Stop Shop (iOSS).

Zaključno, za porezne obveznike koji omogućuju upotrebu elektroničkih sučelja postojat će dva posebna postupka oporezivanja:⁵⁶

1. za isporuke dobara krajnjim potrošačima unutar države članice koje se obavljaju putem elektroničkih sučelja koja omogućuju te isporuke:

Porezni obveznik koji omogućuje upotrebu elektroničkog sučelja smatrat će se isporučiteljom u slučaju kada omogućuje isporuku dobara na daljinu unutar Europske unije od strane poreznog obveznika iz treće zemlje te u slučaju kada omogućuje isporuku dobara unutar iste države članice od strane poreznog obveznika iz treće zemlje. Neće se smatrati isporučiteljom kada omogućuje isporuku dobara na daljinu unutar Europske unije ili isporuku usluga osobama koje nisu porezni obveznici od strane poreznog obveznika koji ima sjedište, prebivalište, uobičajeno boravište ili stalnu poslovnu jedinicu na području Europske unije.

Na primjer, porezni obveznik koji omogućuje upotrebu elektroničkog sučelja sa sjedištem u Hrvatskoj omogućuje isporuke dobara na daljinu unutar Europske unije od strane poreznog obveznika sa sjedištem u Bosni i Hercegovini građanima u Češkoj i Poljskoj. Dobra se nalaze u skladištu u Hrvatskoj te porezni obveznik koji omogućuje upotrebu elektroničkog sučelja omogućuje isporuke tih dobara i građanima u Hrvatskoj. Porezni obveznik koji omogućuje upotrebu elektroničkog sučelja se smatra isporučiteljom jer omogućuje isporuke dobara od strane poreznog obveznika iz treće zemlje. Ako odabere prijaviti za se primjenu OSS-a, porezni obveznik mora prijaviti isporuke dobara na daljinu unutar Europske unije i tuzemne isporuke dobara građanima u Hrvatskoj putem OSS-a. Smatra se da je porezni obveznik iz Bosne i Hercegovine poreznom obvezniku koji omogućuje upotrebu elektroničkog sučelja obavio isporuke dobara koje su oslobođene plaćanja PDV-a s pravom na odbitak pretporeza te je obavezan registrirati se za potrebe PDV-a u Hrvatskoj gdje se nalazi njegovo skladište.

⁵⁵ Službeni list Europske unije (2019) *Direktiva Vijeća (EU) 2019/1995 od 21. studenoga 2019. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu odredaba koje se odnose na prodaju robe na daljinu i određene isporuke robe na domaćem tržištu*, L 310/1

⁵⁶ Porezna uprava, dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/Dokumenti%20vijesti/e-trgovina_obavijest%20za%20objavu%20na%20stranici.pdf?csf=1&e=dp5GGA [8.4.2021.]

2. za prodaju dobara na daljinu krajnjim potrošačima uvezenih iz trećih područja ili trećih zemalja putem elektroničkih sučelja koja omogućuju te isporuke:

Porezni obveznik koji omogućuje upotrebu elektroničkog sučelja smatrat će se isporučiteljom kada omogućuje prodaju dobara na daljinu uvezenih iz trećih područja ili trećih zemalja u pošiljkama čija unutarnja vrijednost nije veća od 1.135 HRK, neovisno o tome omogućuje li isporuke od strane poreznog obveznika sa sjedištem u Europskoj uniji ili trećoj zemlji.

Na primjer, porezni obveznik sa sjedištem u Hrvatskoj putem elektroničkog sučelja iz Austrije prodaje dobra koja iz Kine u pošiljkama vrijednosti do 150 EUR (1.135 HRK) dolaze izravno kupcima u Hrvatsku, Sloveniju i Austriju. Porezni obveznik koji omogućuje upotrebu elektroničkog sučelja iz Austrije omogućuje prodaju dobara te se smatra isporučiteljom. Ako odabere primjenu iOSS-a, prilikom prodaje zaračunava PDV po stopi koja se primjenjuje u Hrvatskoj, Sloveniji i Austriji, uključuje zaračunani PDV u prodajnu cijenu, naplaćuje ga od kupca te putem iOSS-a prijavljuje i plaća PDV za te isporuke na jednom mjestu.

Europska unija je 2020. donijela objašnjenja⁵⁷ u kojima je prikazano do kojih promjena će dovesti odredba o tome da će se porezni obveznik koji omogućuje isporuku dobara preko elektroničkog sučelja smatrati isporučiteljom (eng. *deemed supplier*) što je vidljivo na slici br. 6. Dakle, za takvog poreznog obveznika će se smatrati da je sam primio i isporučio dobra što znači da će se jedna isporuka od osnovnog dobavljača (eng. *underlying supplier*) koji prodaje dobra putem elektroničkog sučelja krajnjim potrošačima (B2C) podijeliti u dvije:

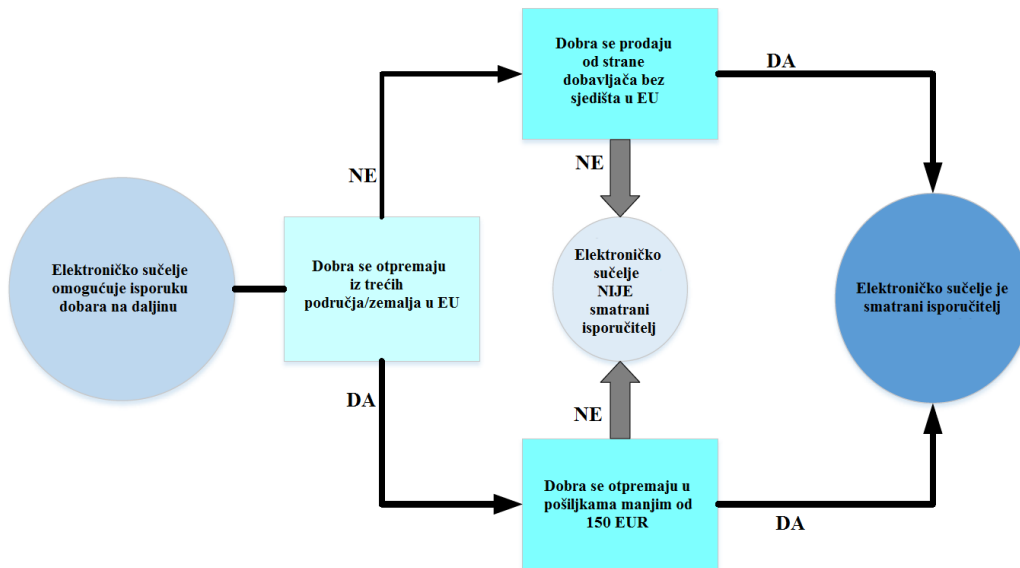
1. isporuka osnovnog dobavljača poreznom obvezniku elektroničkog sučelja (B2B isporuka smatranom isporučitelju), koja se tretira kao isporuka bez prijevoza;
2. isporuka poreznog obveznika elektroničkog sučelja krajnjem potrošaču (B2C isporuka) kojoj se pripisuje prijevoz.

Rezultat će biti to da će se porezni obveznik koji omogućuje isporuke preko elektroničkog sučelja za svrhe poreza na dodanu vrijednost smatrati kao da je on stvarni isporučitelj dobara tj. da je kupio dobra od osnovnog dobavljača i prodao ih dalje krajnjem potrošaču.

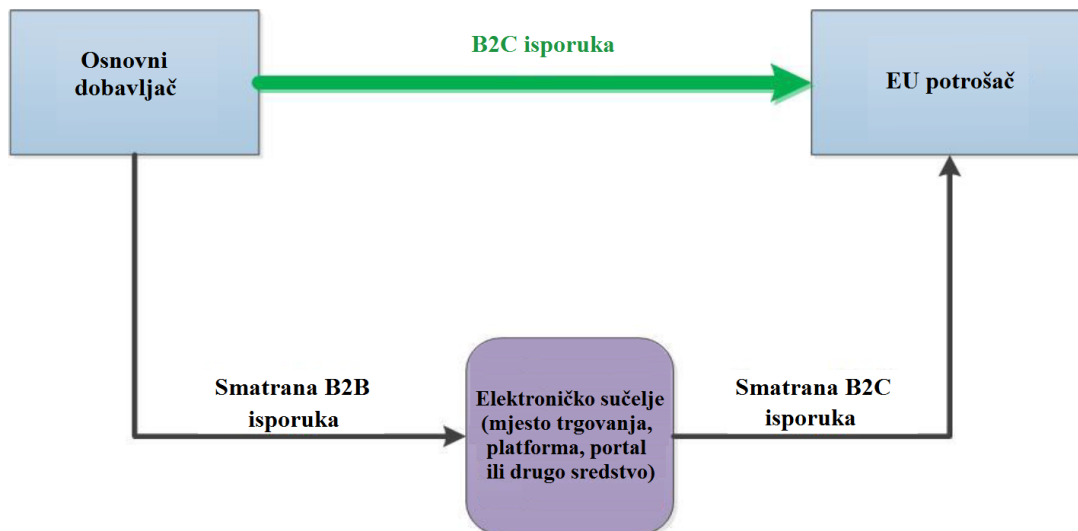
⁵⁷ European Commission (2020) *Explanatory Notes on VAT e-commerce rules*, str. 13-14. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_en.pdf [12.4.2021.]

Slika br. 6: Model oporezivanja smatranog isporučitelja (eng. *deemed supplier*) za elektronička sučelja

Isporuka dobara obuhvaćena odredbom o smatranom isporučitelju



Posljedice modela smatranog isporučitelja



Izvor: European Commission (2020) *Explanatory Notes on VAT e-commerce rules*, str. 13-14. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_en.pdf [12.4.2021.]

EU je 20. 7.2020. odlučila da će se odredbe Direktive 2017/2455/ i 2019/1995 kao odgovor na pandemiju bolesti COVID-19 početi primjenjivati od 1.7.2021.⁵⁸

⁵⁸ Službeni list Europske unije (2020) *Odluka Vijeća (EU) 2020/1109 od 20. srpnja 2020. o izmjeni direktiva (EU) 2017/2455 i (EU) 2019/1995 u pogledu datuma prenošenja i početka primjene kao odgovor na pandemiju bolesti COVID-19*, L 244/3

Po Direktivi 2006/112/EZ zemlje članice u oporezivanju PDV-om primjenjuju jednu standardnu stopu koja ne može biti manja od 15% te jednu ili dvije snižene koje ne mogu biti manje od 5%. Direktiva nadalje navodi da se snižene stope ne primjenjuju na elektronički pružene usluge osim ako se radi o isporuci, uključujući i posudbu iz knjižnica, knjiga, novina i časopisa u fizičkom, elektroničkom ili u oba oblika. Isključene su publikacije koje su u cijelosti ili većim dijelom sastavljene od oglašavanja i videozapisa ili glazbenog sadržaja.⁵⁹ U tablici br. 4 su prikazane stope poreza na dodanu vrijednost za elektroničke usluge u zemljama Europske prije izlaska Ujedinjenog Kraljevstva.

Tablica br. 4: Stope poreza na dodanu vrijednost za telekomunikacijske, usluge emitiranja te elektroničke usluge (TBE) u zemljama Europske unije prije izlaska Ujedinjenog Kraljevstva

Zemlja članica	Telekomunikacijske usluge	Usluge emitiranja	Elektroničke usluge	Napomene:
Austrija	20	10	20	<ul style="list-style-type: none"> • # 0: e-knjige • # 1: Elektroničke publikacije knjiga, novina i časopisa te plaćeni pristup web mjestima novina i časopisa, audio knjige koje se mogu preuzeti, notni listovi i obrazovni resursi te novinarske platforme. • # 2: Elektroničke publikacije knjiga, obrazovne literature, novina i časopisa te plaćeni pristup web mjestima novina i časopisa - isključujući periodiku koja uglavnom sadrži oglašavanje ili privatne oglase • # 3: e-publikacije • # 4: e-knjige • # 5: eNovine • # 6: Trostruki paket • # 7: Samo TV paket • # 8: Samo za uslugu pristupa Internetu kako je definirano u točki 2. članka 2. 2015/2120 / EU. Četvrto tromjesečje 2017. i dalje je 18%! • # 9: Prijem usluga radio i TV emitiranja čiji je sadržaj isključivo za odrasle, bez obzira na elektroničku komunikacijsku mrežu koja se koristi • # 10: Usluge povezane s iznajmljivanjem audio i video sadržaja na zahtjev • # 11: Opskrba knjiga, novina i periodičnih publikacija, uključujući posuđene u knjižnicama, bilo fizičkim sredstvima za potporu ili se isporučuju elektroničkim putem ili oboje, osim publikacija za
Belgija	21	21	21 i 6 ⁽⁰⁾	
Bugarska	20	20	20 i 9 ⁽⁰⁾	
Cipar	19	19	19	
Češka	21	21	21 i 10 ⁽¹⁾	
Njemačka	19	19	19	
Danska	25	25	25	
Estonija	20	20	20 i 9 ⁽²⁾	
Grčka	24	24	24	
Španjolska	21	21	21	
Finska	24	24	24 i 10 ⁽³⁾	
Francuska	20	20 ⁽⁶⁾ i 10 ⁽⁷⁾	20, 5.5 ⁽⁴⁾ i 2.1 ⁽⁵⁾	
Ujedinjeno Kraljevstvo	20	20	20 i 0 ⁽³⁾	
Hrvatska	25	25	25 i 13	
Mađarska	27 5 ⁽⁸⁾	27	27	
Irska	23	23	23	
Italija	22	22	22 i 4 ⁽⁴⁾	
Litva	21	21	21	
Luksemburg	17	17 ⁽⁹⁾ i 3	17	
Latvija	21	21	21	
Malta	18	18	18	
Nizozemska	21	21	21 i 9 ⁽¹⁾	
Poljska	23	23 ⁽¹⁰⁾ i 8	23, 8 i 5	
Portugal	23	23	23 i 6 ⁽⁴⁾	
Rumunjska	19	19	19	

⁵⁹ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, L 347/1, Pročišćeni tekst od 12.12.2020., čl. 97-99 i Prilog III, točka 6. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:02006L0112-20201212&from=HR> [7.4.2021.]

Zemlja članica	Telekomunikacijske usluge	Usluge emitiranja	Elektroničke usluge	Napomene:
Švedska	25	25	25 i 6 ⁽³⁾	oglašavanje ili video sadržaja ili zvučne glazbe
Slovenija	22	22	22 i 5 ⁽¹¹⁾	
Slovačka	20	20	20	

Izvor: An official website of the European Union. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/vat-rates_en [7.4.2021.]

3.2.3. Prijedlog Direktive o porezu na digitalne usluge

Prijedlog Direktive Vijeća 2018/0073 o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od pružanja određenih digitalnih usluga⁶⁰ je donesen 21.3.2018. Europska unija ga je zamislila kao privremeno rješenje dok se ne pronade međunarodno rješenje oporezivanja dobiti koje se tiče neusklađenosti mjesta oporezivanja dobiti i mjesta na kojem se stvara vrijednost, posebno one za koju veliki doprinos daju sami korisnici. Cilj prijedloga Direktive je bio osigurati ispravno funkcioniranje jedinstvenog tržišta Unije, očuvati nacionalne porezne osnovice, djelovati u borbi protiv agresivnog poreznog planiranja i osigurati jednake uvjete za sva poduzeća koja posluju u Uniji. Međutim prijedlog Direktive nije bio prihvaćen.

Iako se, budući da je riječ o porezu na prihode zapravo radi o novom poreznom obliku, možda bi se moglo zaključiti da ga je Europska unija zapravo svrstala u posredne poreze time što je u uvodu Direktive kao pravnu osnovu navela članak 113. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU) kojim je propisano da Vijeće (...), donosi odredbe za usklađivanje zakonodavstva država članica o ostalim oblicima posrednih poreza u mjeri u kojoj je takvo usklađivanje nužno da bi se osigurala uspostava i funkcioniranje unutarnjeg tržišta i kako bi se izbjeglo narušavanje tržišnog natjecanja. Međutim, ostaje diskutabilno spada li taj novopredloženi porezni oblik u posredne ili neposredne budući da je na neki način njihov hibrid.

Po prijedlogu Direktive 2018/0073 oporezivi prihodi bi bili oni od određenih digitalnih usluga za koje je sudjelovanje korisnika u određenim aktivnostima glavni faktor ostvarivanja prihoda

⁶⁰ Europska komisija (2018) *Prijedlog Direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od pružanja određenih digitalnih usluga*, COM(2018) 148 final - 2018/0073(CNS). Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0148&from=HR> [7.4.2021.]

od tih aktivnosti, a ujedno kod njih postoji i najveća razlika između mjesta oporezivanja dobiti i mjesta korisnika, budući da se pružaju bez fizičke prisutnosti. Radi se o:

- uslugama stavljanja oglašavanja na digitalno sučelje koje je usmjereno na korisnike tog sučelja;
- uslugama prijenosa podataka o korisnicima i podataka koje su korisnici stvorili svojim aktivnostima na digitalnim sučeljima;
- uslugama stavljanja višestranog digitalnog sučelja na raspolaganje korisnicima kojim se omogućuje njihova međusobna interakcija (usluge posredovanja) te kojim je omogućeno pružanje odnosnih isporuka robe ili usluga izravno među korisnicima.

Poreznim obveznikom bi se smatrao subjekt ako je u obračunskom razdoblju premašio sljedeće pragove, neovisno o tome ima li poslovni nastan u Uniji ili izvan nje:

- ukupni iznos prihoda na svjetskoj razini premašuje 750.000.000 EUR i
- ukupni iznos oporezivih prihoda unutar Unije premašuje 50.000.000 EUR.

Pragovima se ciljalo na velika poduzeća koja imaju veliku tržišnu moć i koriste pogodnosti učinaka umrežavanja, temelje svoj model poslovanja na sudjelovanju korisnika i prakticiraju agresivno porezno planiranje. Time su se htjela isključiti mala i novoosnovana poduzeća.

Porezna stopa bi iznosila 3 % na bruto iznos prihoda od oporezivih usluga, bez poreza na dodanu vrijednost i drugih sličnih poreza. Porez bi se u državi članici naplaćivao samo na onaj dio oporezivih prihoda koje porezni obveznik ostvari u toj članici.

Mjesto oporezivanja bi bila država u kojoj se korisnici nalaze, budući da njihovo sudjelovanje stvara vrijednost za to poduzeće, a ukoliko je riječ o više država, oporezivi prihodi bi se razmjerno dijelili na temelju:

- broja pojavljivanja oglasa na uređaju korisnika;
- broja korisnika čiji su podaci preneseni, a stvoreni su korisnikovom upotrebom uređaja u toj državi;
- kod prihoda od usluga stavljanja na raspolaganje višestranih digitalnih sučelja: broj korisnika koji sklope odnosne transakcije uporabom uređaja u toj državi ili broj korisnika koji imaju račun otvoren uporabom uređaja u toj državi.

Metoda utvrđivanja države korisnika bila bi adresa internetskog protokola (IP adrese) njegovog uređaja ili druga preciznija metoda.

Ruso smatra da bi se porez na digitalne usluge vjerojatno mogao prevaliti na krajnje potrošače te bi vjerojatno imao sličnu incidenciju kao i PDV u vidu rasta cijena krajnjim potrošačima. Smatra da se na taj porez zapravo može gledati kao na PDV na digitalne usluge, ali sa posebnim višom stopom te da je PDV superiorniji u smislu efikasnosti od poreza na digitalne usluge budući da bi potonji mogao utjecati na odluke poduzeća i izazvati kaskadno ili dvostruko oporezivanje. Smatra da bi zemlje mogle postići bolje rezultate ukoliko bi napore umjesto na porez na digitalne usluge uložili u to da se PDV sustav primjenjuje efikasnije na digitalne usluge.⁶¹

Parson ima slične zaključke, ali i dodatne kritike. Osim što smatra da je posebni porezni režim nepotreban za izazove digitalne ekonomije te mu je nejasno zašto se predloženi porez ne bi mogao implementirati kroz promjene u sustavu poreza na dodanu vrijednost čija su pravila poznata, također smatra da nije sigurno da postoji zapravo vrijednost u svakom skupljanju podataka. Također skreće pažnju na zahtjeve Opće uredbe o zaštiti podataka (eng. *General Data Protection Regulation - GDPR*) o brisanju podataka te smatra nejasnim kako bi kompanije mogle dokazati postojanje prihoda od takvih podataka. Dodaje da su mnogi korisnički računi zapravo neaktivni pa bi se za njih trebao postaviti neki minimum aktivnosti. Također, smatra da, iako je porez na digitalne usluge predstavljen kao privremeno rješenje, u njegovom prijedlogu zapravo nema ništa po kojem bi se isti ukinuo ukoliko se pronade neko trajno rješenje. Tako su npr. pravila poreza na dodanu vrijednost iz prijelaznog rješenja u Europskoj uniji „privremena” preko dva desetljeća.⁶²

Dodatan motiv Europskoj uniji za uvođenje poreza može se sagledati i iz američkog financijskog izvještaja Facebooka za 2020. što se tiče prihoda od oglašavanja i broja korisnika koji koriste Facebook (stvarajući mu time vrijednost). U tablici br. 5 vidljivo je da Facebook od oglašavanja zaradio preko 97% svojih ukupnih prihoda po kvartalima u 2019. i 2020. godini.

⁶¹ Russo, K. (2019) Superiority of the VAT to turnover tax as an indirect tax on digital services. *National Tax Journal*, vol. 72, br. 4, str. 857-879

⁶² Parsons, G. (2018) TEI Comments on the European Commission's Digital Economy Tax Proposals. *Tax Executive*. Vol. 70, Iss. 5, 2018, str. 69-71

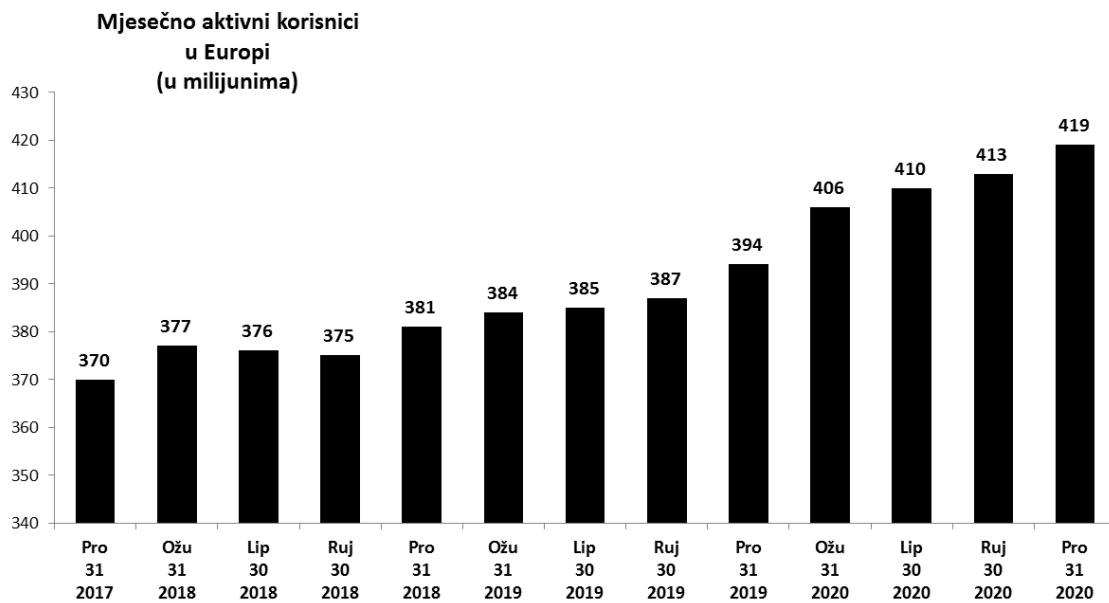
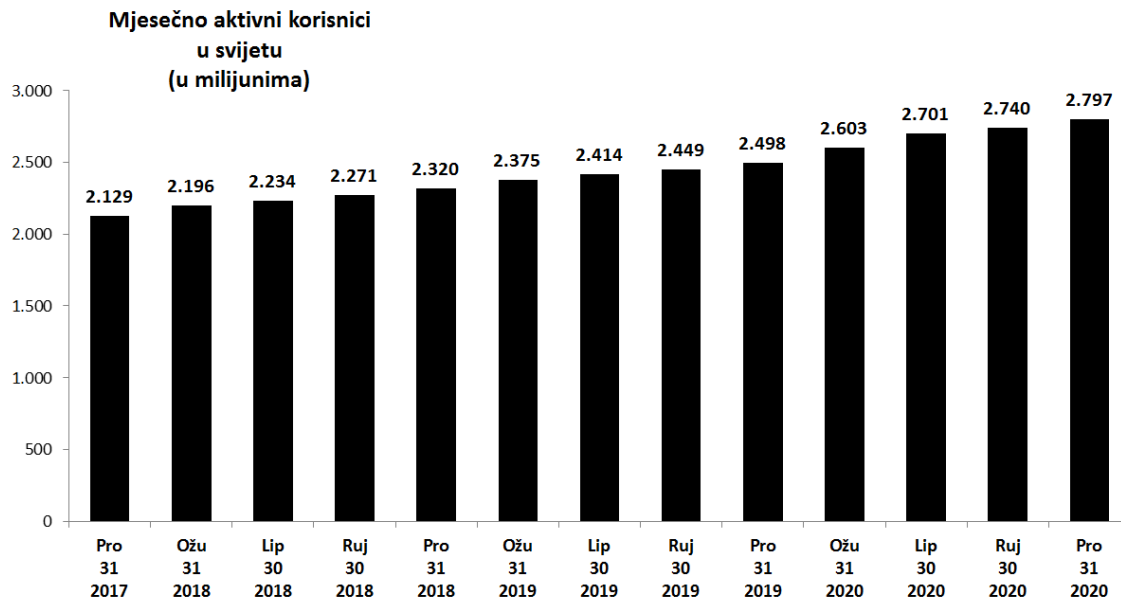
Tablica br. 5: Udio prihoda od oglašavanja u ukupnim prihodima Facebooka 2019. i 2020.

	Krajem tromjesečja:							
	Pro 31, 2020	Ruj 30, 2020	Lip 30, 2020	Ožu 31, 2020	Pro 31, 2019	Ruj 30, 2019	Lip 30, 2019	Ožu 31, 2019
Prihodi:								
Oglašavanje	97 %	99 %	98 %	98 %	98 %	98 %	98 %	99 %
Ostali prihodi	3	1	2	2	2	2	2	1
Ukupni prihodi	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

Izvor: Facebook Annual Report 31.12.2020., str. 72. Dostupno na: https://www.annualreports.com/HostedData/AnnualReports/PDF/NASDAQ_FB_2020.pdf [17.4.2021.]

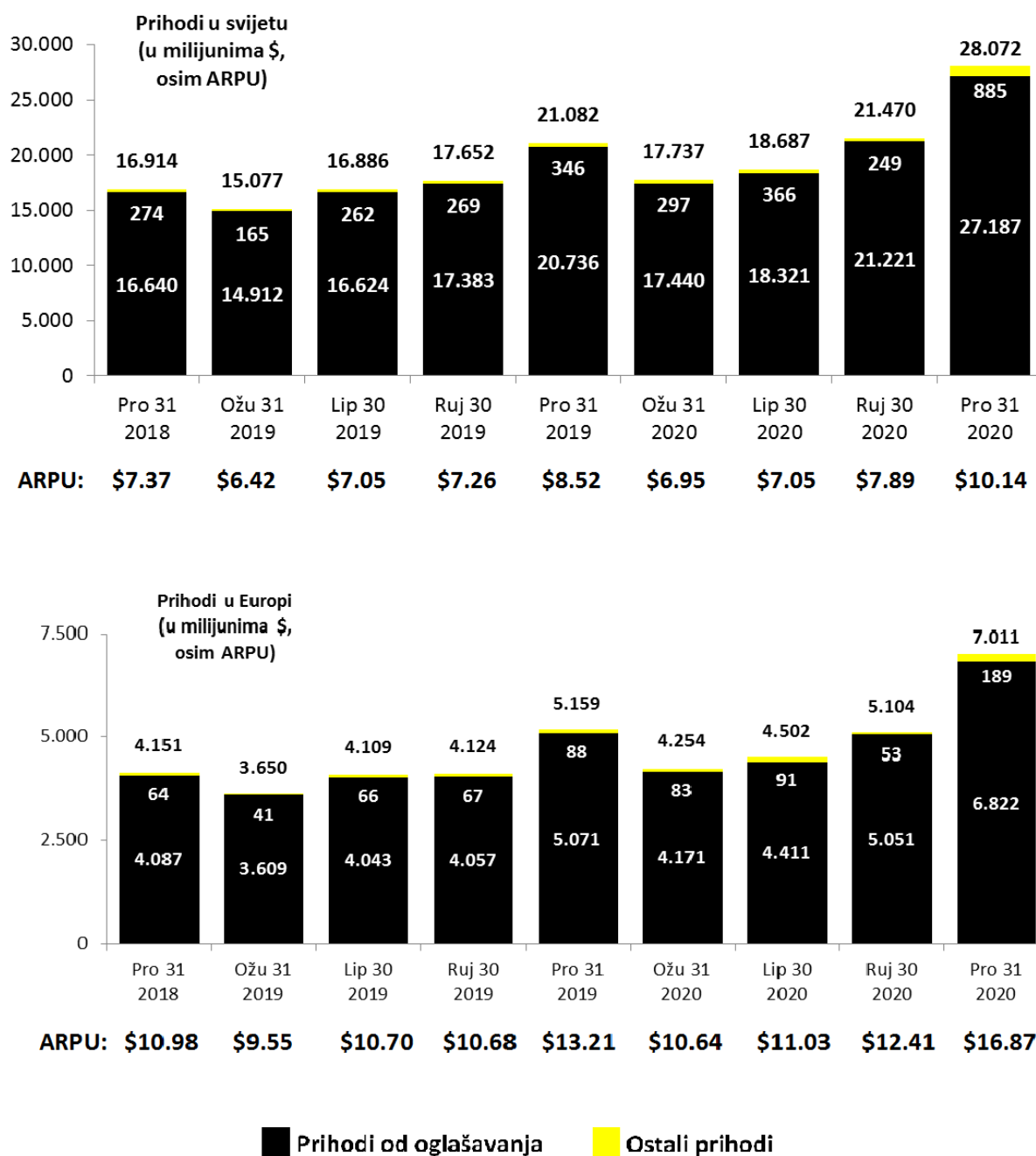
Facebook je također u izvještaju prikazao kvartalne podatke vezane za nekoliko metrika o korisnicima koje vodi po geografskim cjelinama. Jedna od njih je mjesečni broj aktivnih korisnika (eng. *Monthly Active Users - MAUs*) i prosječan prihod po korisniku (eng. *Average Revenue Per User - ARPU*) koji se dobije dijeljenjem ukupnih prihoda s prosječnim mjesečnim brojem korisnika. Na grafikonu br. 14 i br. 15 su prikazani brojevi mjesečno aktivnih korisnika u svijetu i Europi te prosječan prihod koji zaradi na njima od oglašavanja i ostalih prihoda. Vidljivo je da, osim određenih iznimki, sve brojke pokazuju uzlaznu pitanju te da prihodi od oglašavanja imaju najveći udio.

Grafikon br. 14: Broj mjesečno aktivnih korisnika Facebooka u svijetu i Europi od zadnjeg kvartala 2017. do zadnjeg kvartala 2020.



Izvor: Facebook Annual Report 31.12.2020., str. 55. Dostupno na: https://www.annualreports.com/HostedData/AnnualReports/PDF/NASDAQ_FB_2020.pdf, [17.4.2021.]

Grafikon br. 15: Prosječni prihodi u odnosu na broj mjesečno aktivnih korisnika Facebooka u svijetu i Europi od zadnjeg kvartala 2017. do zadnjeg kvartala 2020.



Izvor: Facebook Annual Report 31.12.2020., str. 56 Dostupno na: https://www.annualreports.com/HostedData/AnnualReports/PDF/NASDAQ_FB_2020.pdf, [17.4.2021.]

Iako Facebook u izvještaju navodi da u geografsku cjelinu Europe uključuje i korisnike iz Rusije i Turske, unatoč tome, uzevši u obzir te brojke, jasno je zašto Europska unija želi dio tih iznosa kroz novi porez na digitalne usluge.

3.2.3. Načela oporezivanja elektroničke trgovine iz Ottawe

Na već spomenutoj konferenciji OECD-a u Ottawi 1998. na kojoj se raspravljalo i o oporezivanju elektroničke trgovine zaključeno da bi se elektronička trgovina trebala oporezivati porezom na potrošnju. Također su i donesena općenita načela oporezivanja koja bi se trebala primjenjivati na elektroničku trgovinu. To su:⁶³

- Neutralnost: oporezivanje treba nastojati biti neutralno i ravnopravno između oblika elektroničke trgovine i između konvencionalnih i elektroničkih oblika trgovine. Poslovne odluke trebale bi biti motivirane ekonomskim, a ne poreznim razmatranjima. Porezni obveznici u sličnim situacijama koji obavljaju slične transakcije trebali bi biti podložni sličnim razinama oporezivanja.
- Učinkovitost: troškovi usklađenosti ispunjavanja poreznih obveza za porezne obveznike i administrativni troškovi za porezne vlasti trebaju biti što je moguće manji.
- Izvjesnost i jednostavnost: porezna pravila trebala bi biti jasna i jednostavna za razumijevanje kako bi porezni obveznici mogli predvidjeti porezne posljedice prije transakcije, uključujući i znanje kada, gdje i kako treba obračunati porez.
- Učinkovitost i pravednost: oporezivanje treba proizvesti pravi iznos poreza u pravo vrijeme. Potencijal za izbjegavanje i utaju poreza trebalo bi svesti na najmanju moguću mjeru, zadržavajući mjere protudjelovanja proporcionalne povezanim rizicima.
- Fleksibilnost: sustavi oporezivanja trebali bi biti fleksibilni i dinamični kako bi se osiguralo da prate tehnološki i komercijalni razvoj.

Pitanje je da li uvedeni i predloženi zakoni o oporezivanju digitalnih usluga u raznim zemljama udovoljavaju navedenim kriterijima.

⁶³ OECD (1998) *Electronic commerce: taxation framework conditions*. Dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>, str. 4-5 [7.4.2021.]

3.3. Oporezivanje digitalnih usluga u sustavu poreza na dobit

3.3.1. Neposredni porezi i njihova harmonizacija u Europskoj uniji

Kod neposrednih poreza, u koje spada porez na dobit, obveza plaćanja poreza nastaje samom činjenicom ostvarenja dohotka ili dobiti koji se tada oporezuju po unaprijed utvrđenoj tarifi, a iznos poreza bude izravno doznačen državi. Može se reći da se oporezivanje poreznog obveznika neposrednim porezima provodi po načelu - *plati porez u trenutku stjecanja dohotka/dobiti*. Time dolazi do smanjenja gospodarske snage poreznog obveznika čime se smanjuje njegova mogućnost nabave i potrošnje dobara i usluga na tržištu. Pritom se uvažavaju neka, zakonom propisana osobna svojstva poreznog obveznika (kod poreza na dohodak).

Karakteristika neposrednih poreza je odsutnost prevaljivosti budući da je namjera zakonodavca da osoba zakonom predviđena kao porezni obveznik i u stvarnosti snosi taj porezni teret.⁶⁴

Za harmonizaciju neposrednih poreza se primjenjuje načelo supsidijarnosti budući da za isto nema pravnog uporišta u osnivačkim ugovorima Europske unije, za razliku od posrednih za koje takvo ovlaštenje tijelima Unije postoji. Stoga nije puno postignuto na tom području. Donesene su sljedeće direktive: Direktiva 90/435/EEZ o zajedničkom poreznom sustavu trgovačkih društava majka-kćerka; Direktiva 90/434/EEZ o zajedničkom poreznom sustavu spajanja, dijeljenja transfera udjela trgovačkih društava raznih država članica; Direktiva 2003/49/EZ o sustavu zajedničkog oporezivanja kamata i autorskih naknada između povezanih društava u različitim zemljama članicama; Direktiva vijeća (EU) 2016/1164 o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta kao i Direktiva 2003/48/EZ o oporezivanju dohotka od kamate na štednju.

S obzirom da neharmonizirani sustav poreza na dobit uzrokuje poreznu konkurenciju zemalja članica koje niskom stopom poreza na dobit nastoje privući kompanije, mnoge su to putem agresivnog poreznog planiranja i iskoristile te prošle s minimalnim i nesrazmjerno niskim iznosima poreza na dobit. Većina spomenutih direktiva je kasnije doživjela izmjene te stoga paradoksalno djeluje činjenica da nekoliko desetaka godina nakon što su doneseni propisi o

⁶⁴ Mijatović, N. (2005) *Oporezivanje prometa*. Zagreb: Pravni fakultet Sveučilišta, str. 12

izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, isti se sad moraju donositi u svrhu sprječavanja dvostrukog neoporezivanja.⁶⁵

Što se tiče oporezivanja dobiti od digitalnih usluga, osim što po spomenutoj Direktivi 2003/49/EZ oporezivanju podliježe jedna od digitalnih usluga tj. softver, nije donesena nijedna direktiva, osim prijedloga direktive o znatnoj digitalnoj prisutnosti. Oboje je prikazano u nastavku.

3.3.2. Prijedlog Direktive o oporezivanju dobiti od znatne digitalne prisutnosti

Prijedlog Direktive Vijeća 2018/0072 o utvrđivanju pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava od znatne digitalne prisutnosti⁶⁶ je donesen isti dan kad i prethodno navedeni prijedlog Direktive o porezu na digitalne usluge 2018/073 tj. 21.3.2018. Zajedničko im je isto tako i to što ni ovaj prijedlog Direktive nije prihvaćen. Europska unija je i u ovom prijedlogu Direktive navela da rješenje za oporezivanje digitalnog gospodarstva treba temeljiti na konsenzusu, no budući da se ono, zbog složenosti problema teško dostiže, odlučila je djelovati. Kao pravnu osnovu je navela članak br. 115 Ugovora o funkcioniranju Europske unije kojim se propisuje da mjere za usklađivanje u okviru toga članka neposredno utječu na uspostavu i funkcioniranje unutarnjeg tržišta.

Prijedlog Direktive priznaje postojanje teškoće u nalaženju pravednog i djelotvornog oporezivanja u uvjetima kad se digitalna transformacija gospodarstva ubrzava jer su postojeća pravila o oporezivanju trgovačkih društava previše zastarjela i dovela do neusklađenosti između mjesta na kojem se oporezuje dobit i mjesta na kojem se stvara vrijednost i to u uvjetima kada se prekogranična trgovina događa bez fizičke prisutnosti, poduzeća uglavnom oslanjaju na nematerijalnu imovinu koju je teško procijeniti i pri kojoj su sadržaj koji je stvorio korisnik i prikupljanje podataka postali osnovne aktivnosti za stvaranje vrijednosti digitalnih poduzeća. Trenutačna pravila o porezu na dobit temelje se na načelu da se dobit treba oporezivati ondje gdje je stvorena vrijednost te se uglavnom temelje na fizičkoj prisutnosti u toj zemlji i ne odražavaju vrijednost stvorenu sudjelovanjem korisnika u toj jurisdikciji. To znači da nerezidenti postaju porezni obveznici samo ako su prisutni u obliku

⁶⁵ Kuvač, L. (2015). *Harmonizacija izravnih poreza unutar EU*, Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku, (1-2/2015), str. 237

⁶⁶ Europska komisija (2018) *Prijedlog Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava od znatne digitalne prisutnosti*, COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS). Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0147&from=HR> [6.4.2021.]

stalne poslovne jedinice u toj zemlji, a ne uzima se u obzir globalni doseg digitalnih aktivnosti za koje nije potrebna fizička prisutnost kako bi se omogućilo pružanje digitalnih usluga. Stoga se u prijedlogu Direktive pristupilo reviziji postojećeg pojma stalne poslovne jedinice i pravila o raspodjeli dobiti.

Po prijedlogu Direktive 2018/0072 obveznici poreza bi bila trgovačka društva koja imaju sjedište u Europskoj uniji i izvan nje, a s kojom država članica u kojoj postoji znatna digitalna prisutnost poreznog obveznika nema ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ukoliko takav ugovor postoji, Direktiva ne bi utjecala na takva poduzeća. Smatralo bi se da, ako postoji znatna digitalna prisutnost tj. oporeziva spona, da onda postoji i stalna poslovna jedinica trgovačkih društava u nekoj državi za potrebe poreza na dobit. Znatna digitalna prisutnost bi postojala ako se poslovanje koje se odvija putem nje sastoji od pružanja digitalnih usluga putem digitalnog sučelja, a subjektu i njegovim povezanim društvima u poreznom razdoblju:

- udio prihoda od pružanja digitalnih usluga korisnicima u nekoj državi prijeđe 7.000.000 EUR;
- broj korisnika barem jedne od digitalnih usluga u nekoj državi prijeđe 100.000;
- broj poslovnih ugovora za pružanje digitalnih usluga sklopljenih s korisnicima neke države prijeđe 3.000.

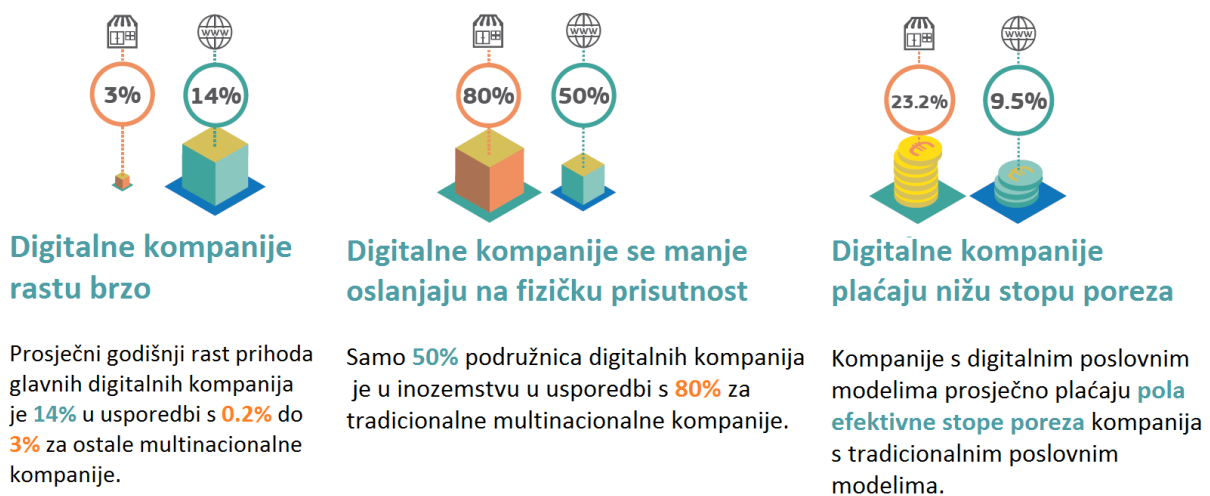
Udio prihoda određivao bi se ovisno o tome koliko su puta korisnici koji se mogu nalaziti bilo gdje u svijetu upotrijebili uređaj za pristup digitalnom sučelju preko kojeg se pružaju digitalne usluge. Metoda utvrđivanja države korisnika bila bi adresa internetskog protokola (IP adresa) njegovog uređaja ili druga preciznija metoda.

Dobit koja bi se mogla pripisati znatnoj digitalnoj prisutnosti u državi članici oporezivala bi se porezom na dobit samo u toj državi. Predloženi način pripisivanja dobiti je pomalo nejasan. Određivao bi se temeljem funkcionalne analize znatne digitalne prisutnosti pripisivanjem ekonomskog vlasništva nad imovinom i rizicima te uzimajući u obzir ekonomski važne aktivnosti koje se obavljaju putem te prisutnosti kroz digitalno sučelje. Ekonomski važne aktivnosti bi bile one koje su važne za razvoj, zaštitu, poboljšavanje, održavanje i iskorištavanje nematerijalne imovine poduzeća npr. prikupljanje, obradu i prodaju podataka korisnika; prikupljanje, obrađivanje i objavljivanje sadržaja stvorenog od strane korisnika; prodaju prostora za oglašavanje te omogućavanje dostupnosti sadržaja na digitalnom tržištu izrađenog od treće strane. Pri utvrđivanju dobiti koja se može pripisati digitalnoj prisutnosti u državi članici koristila bi se metoda podjele dobiti ili ako je prikladnije neka alternativna

međunarodno prihvaćena metoda. Faktori podjele mogli bi biti izdaci za istraživanje, razvoj te stavljanje na tržište, broj korisnika i podaci prikupljeni po državi članici.

U dodatnim materijalima koji su pripremljeni uz prijedloge dviju Direktiva nalazi se podaci tj. brojke iz kojih je moguće vidjeti motivaciju Europske unije za rješavanje oporezivanja digitalne ekonomije i uvođenje tzv. poreza za izjednačavanje (eng. *equalization levy*) što je vidljivo na slici br. 7. Po njima kompanije sa digitalnim poslovnim modelom efektivno plaćaju 9.5% poreza na dobit dok one s tradicionalnim poslovnim modelima plaćaju 23.2%. Također po istim podacima, najveće digitalne kompanije imaju stopa rasta prosječnih godišnjih prihoda od 14% u usporedbi sa 0.2%-3% koliko imaju ostale multinacionalne kompanije, a samo 50% podružnica digitalnih multinacionalnih kompanija se nalazi u inozemstvu za razliku od 80% za tradicionalne multinacionalne kompanije.

Slika br. 7: Ključne činjenice predstavljene od Europske unije za oporezivanje digitalne ekonomije



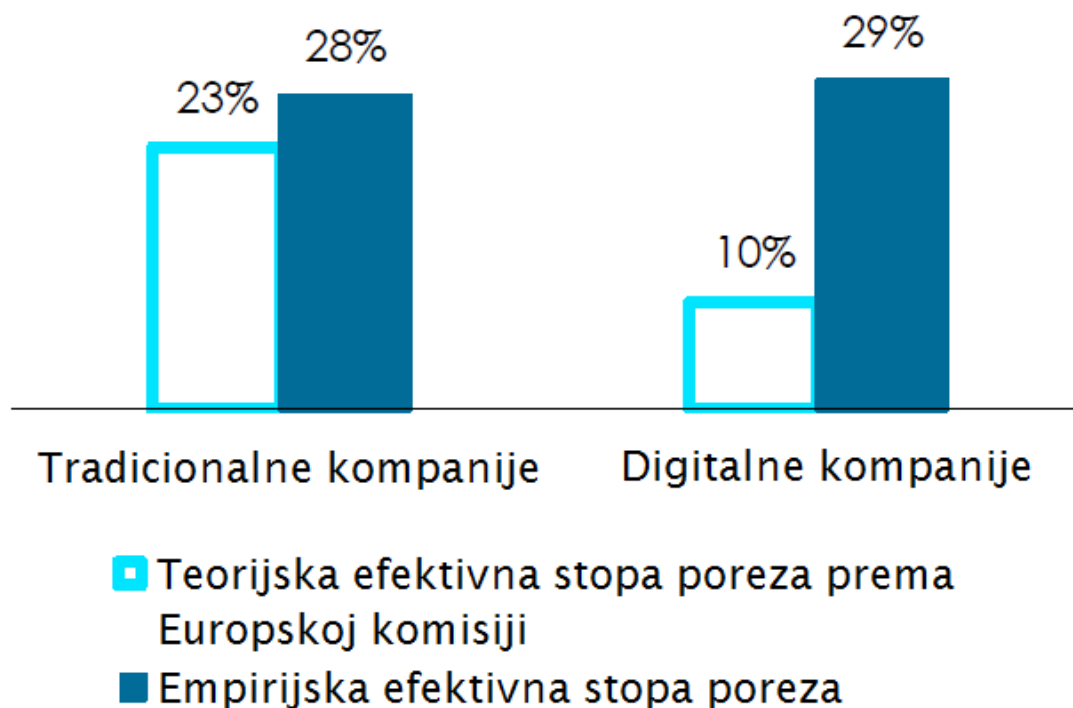
Izvor: European Commission (2018) *Fair Taxation for the Digital Economy*, str. 1. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_digital_taxation_21032018_en.pdf [6.4.2021.]

No, konzultantsko poduzeće Copenhagen Economics se u svojoj studiji iz 2018. ne slaže s tim podacima. Po njima, tj. po empirijskim dokazima prikupljenima između 2012. i 2016. od tradicionalnih i digitalnih kompanija, efektivna stopa poreza za digitalne kompanije ne iznosi 9.5% kako Europska unija navodi (u studiji je postotak zaokružen na 10%) nego 29%, dok

efektivna stopa poreza na dobit za tradicionalna poduzeća iznosi jedan postotak manje tj. 28%.⁶⁷ Isto je vidljivo na grafikonu br. 16.

Osim toga, isto konzultantsko poduzeće smatra da doprinos korisnika nije stabilna niti smisljena baza za oporezivanje tj. predloženi koncept da samim pristupom online platformi korisnik stvara oporezivu aktivnost za državu u kojoj je smješten. Dodatno postavlja pitanje samog mjerenja doprinosa korisnika budući da interakcije korisnika s online platformama variraju od jednostavne kupnje do značajnog doprinosa u vidu recenzija, nekih detaljnih podataka ili osobnih informacija. Smatra da nikad neće postojati jednostavna, stabilna veza između vremena i truda koje je korisnik uložio u platformu i samog povećanja vrijednosti za vlasnika platforme.⁶⁸

Grafikon br. 16: Usporedba teorijskih efektivnih stopa poreza na dobit predstavljenih od strane Europske unije i onih empirijskih od strane konzultantskog poduzeća Copenhagen Economics



Izvor: Næss-Schmidt, H.S. et al (2018) *The proposed EU Digital Services Tax: Effects on welfare, growth and revenues*. Copenhagen: Copenhagen Economics, str. 5

⁶⁷ Næss-Schmidt, H.S. et al (2018) *The proposed EU Digital Services Tax: Effects on welfare, growth and revenues*. Copenhagen: Copenhagen Economics, str. 5

⁶⁸ Ibid, str. 2 i 9

U izboru između prijedloga poreza na digitalne usluge i prijedloga oporezivanja dobiti od znatne digitalne prisutnosti Cui smatra da probleme međunarodne reforme oporezivanja u pogledu digitalnih usluga prijedlog poreza na digitalne usluge adresira direktnije i eksplicitnije budući da prepoznaje neusklađenosti između vrijednosti stvorene sudjelovanjem korisnika tj. gdje je profit generiran i gdje postoje prava njegovog oporezivanja po trenutnim međunarodnim režimom oporezivanja. Za razliku od navedenog, prijedlog oporezivanja dobiti od znatne digitalne prisutnosti ne daje detaljne upute o raspodjeli dobiti te bi stoga globalna koordinacija reforme oporezivanja vezana za uvođenje koncepta znatne digitalne prisutnosti u međunarodne ugovore u oporezivanju ipak trebala imati bolje osmišljene smjernice. Zanimljiv je i njegov stav da bi se na poseban način oporezivanja digitalnih usluga moglo gledati analogno činjenici da mnogo toga ima zaseban način oporezivanja npr. umjetnici, sportaši, diplomati ili npr. poduzeća koja plaćaju naknade za vađenje nafte i drugih prirodnih resursa... te da zapravo stoga nema ništa drugačije niti specijalno u digitalnom samo po sebi.⁶⁹

Također, za porez na digitalne usluge postoje kritike o potencijalnom kršenju međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dobiti. Za francuski porez na digitalne usluge koji je, za razliku od prijedloga Europske unije, uspio postati zakon, Karnosh je izanalizirala OECD-ov model ugovora koji se koristio u vrijeme kad je sklopljen takav međunarodni sporazum između Francuske i SAD. (Mnogi takvi sklopljeni sporazumi su temeljeni na OECD-ovom modelu ugovora te su stoga dosta slični.) U njemu se kao element zarade zapravo nigdje ne navode prihodi - spominju se dividende, kamate, naknade za licence, plaće... Tako da, iako se prihodi računski koriste u izračunu dobiti, da je intencija OECD-ovog modela bila da se prihodi oporezivaju kao element zarade, isti su mogli biti navedeni zasebno u modelu kao i prethodno nabrojani. Iz toga autorica zaključuje da porez na digitalne usluge nije u opsegu takvih sporazuma te da ih time niti ne krši.⁷⁰

⁶⁹ Cui, W. (2019) The superiority of the digital services tax over significant digital presence proposals. *National Tax Journal*, vol. 72, br. 4, str. 839-855

⁷⁰ Karnosh, K. E. (2021) The application of international tax treaties to digital services taxes. *Chicago journal of international law*, vol. 21, br. 2, str. 543 i 546

3.3.3. Porez po odbitku na autorska i druga prava intelektualnog vlasništva

Direktivu Vijeća 2003/49/EZ od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica⁷¹, koja je dosad doživjela četiri izmjene, Hrvatska je pristupanjem u Europsku uniju implementirala u svoj Zakon⁷² i Pravilnik⁷³ o porezu na dobit u dijelu koji se tiče poreza po odbitku (eng. *withholding tax*) te je isto prikazano u nastavku. Porez po odbitku je porez kojim se oporezuje dobit koju nerezidenti ostvare u Hrvatskoj, a porezni obveznik je isplatiatelj koji je obavezan obračunati, obustaviti te uplatiti porez pri isplati naknada. Poreznim obveznikom ne može biti društvo koje je oslobođeno poreza na dobit. Porezna osnovica se sastoji od bruto iznosa naknade koju tuzemni isplatiatelj plaća inozemnom primatelju nerezidentu.

Porez po odbitku se plaća na:

- kamate, dividende, udjele u dobiti (isključene su kamate isplaćene na robne kredite, na kredite koje daje inozemna financijska institucija te na državne i korporativne obveznice);
- autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva (npr. prava na reprodukciju, na patente i licencije, zaštitni znak, na dizajn ili model i sl.) koje se plaćaju inozemnim osobama koje nisu fizičke osobe.

Pravilnik o porezu na dobit detaljnije navodi da u naknade za autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva spada i naknada za softver, ako se radi o ustupanju zaštićenih autorskih prava na korištenje softvera zbog prodaje ili daljnjeg razvitka na vremenski ograničeno korištenje. Porez po odbitku se ne plaća na naknade za softver ukoliko je riječ o kupnji softvera za korištenje.

- usluge koje se tiču istraživanja tržišta te poreznog i poslovnog savjetovanja kao i revizorske usluge, plaćene inozemnim osobama.

U Hrvatskoj se takav porez plaća po stopi od 15%, osim za dividende i udjele u dobiti za koje je stopa poreza 10%. Iznimno se porez plaća po stopi od 20% ukoliko se naknade plaćaju

⁷¹ Službeni list Europske unije (2003) *Direktiva Vijeća 2003/49/EZ od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica*, L 157/49

⁷² Narodne novine 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20 *Zakon o porezu na dobit*, Zagreb: Narodne novine d.d., čl. 31

⁷³ Narodne novine br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21 *Pravilnik o porezu na dobit*, Zagreb: Narodne novine d.d., čl. 49, st. 8

osobama iz nekooperativnih jurisdikcija u porezne svrhe, a s kojima Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Porezu po odbitku podliježu i poslovne jedinice inozemnog poduzetnika kada plaćaju oporezive naknade matičnom poduzeću, osim ako su naknade zapravo prihod tuzemne poslovne jedinice inozemnog poduzetnika. Porez po odbitku se ne plaća na isplate kamata i autorskih naknada ako se radi o povezanim, prema zakonom utvrđenim kriterijima, društvima iz različitih država članica Europske unije pod uvjetom da su isplate kamata i autorskih naknada obavljene stvarnom korisniku društva druge države članice Unije ili poslovnoj jedinici društva sa sjedištem u Hrvatskoj, koja se nalazi u drugoj državi članici Unije.

Tuzemni isplatitelj naknada koje podliježu porezu po odbitku nerezidentima koji su rezidenti država s kojima Hrvatska ima potpisane ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, obvezan je prilikom isplate obračunati i uplatiti porez po odbitku na način koji je uređen tim ugovorom i Zakonom.

OECD je u sklopu svojih nastojanja za rješavanje oporezivanja digitalizacije ekonomije ponovio da je otvoren za prijedloge vezane za istraživanje rješenja, administrativnih pojednostavljenja i mehanizma prikupljanja poreza, a koji bi mogao uključivati i porez po odbitku ako ne rezultira dvostrukim oporezivanjem.⁷⁴

⁷⁴ OECD (2019) *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*, str. 2. Dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> [7.4.2021.]

3.4. Porezno planiranje u svrhu premještanja dobiti kod digitalnih usluga

3.4.1. Porezno planiranje te smanjenje porezne osnovice i premještanje dobiti u digitalnoj ekonomiji

Porezno planiranje omogućuje poreznim obveznicima da, primjenjujući postojeće porezne zakone i propise, ustroje svoje poslovanje tako da si smanje porezne obveze. Ono najčešće nastaje pri obavljanju poslovnih transakcija koje udovoljavaju značenju i svrsi zakona te je isto prihvatljivo. Međutim, ukoliko se poslovanje koncipira s jedinim ili većinskim razlogom izbjegavanja obveze poreza na dobit, govori se o agresivnom poreznom planiranju.

Kod poreznog planiranja razlikuje se izbjegavanje plaćanja poreza (eng. *tax avoidance*) koje je zakonito jer ne krši porezne zakone nego ih iskorištava do maksimalnih zakonskih granica i utaja poreza (eng. *tax evasion*) koja je nezakonita jer se neplaćanjem poreza krše porezni zakoni. Agresivno porezno planiranje obuhvaća oba pojma, ali ga se zapravo više veže za izbjegavanje plaćanja poreza, ali ono koje zloupotrebljava duh zakona.⁷⁵

Mnoge multinacionalne kompanije provode agresivno porezno planiranje premještajući dobit iz nadležnosti zemalja ugovornica ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u one s niskim stopama poreza. Uz to često zapravo dobiju i povlašteni porezni tretman.⁷⁶

Njihovi porezni aranžmani za prebacivanje dobiti se temelje na transakcijama povezanih društava i najčešće su vezani za umjetno prebacivanje nematerijalne imovine (tj. brand, royalty, licence) koju je teže otkriti nego opipljivu imovinu, a pritom se često plaćaju netržišne cijene. Takvi aranžmani koji nisu osnovani zbog valjanih gospodarskih razloga se smatraju neautentičnima i hibridnima budući da iskorištavaju neusklađenost i razlike u poreznom tretmanu poreznih sustava dvaju ili više poreznih jurisdikcija, posljedica čega je često dvostruko neoporezivanje.⁷⁷

Smanjenje (erozija) porezne osnovice i premještanje dobiti (eng. *Base erosion and profit shifting - BEPS*) se odnosi na strategije poreznog planiranja multinacionalnih kompanija koje iskorištavaju razlike i neusklađenosti u poreznim pravilima kako bi izbjegli plaćanje poreza.

⁷⁵ Martinović, Ž. i Legac, D. (2012) Agresivno porezno planiranje: iskorištavanje neusklađenosti poreznih sustava. *Porezni vjesnik*, br. 21 (11/2012), str. 82

⁷⁶ Martinović, Ž., (2015) Ključne točke OECD-ova Akcijskog plana o eroziji porezne osnovice i alokaciji profita (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS1). *Porezni vjesnik*, br. 24 (10/2015), str. 102

⁷⁷ Bakran, D. (2018) *Porez na dobit poduzetnika i neprofitnih organizacija*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djela, str. 237

Takve BEPS prakse koštaju zemlje 100-240 milijardi USD izgubljenih prihoda godišnje. U borbi protiv ovog problema preko 135 zemalja zajedno surađuje u okviru Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) unutar OECD/G20 Inclusive Framework u sklopu kojeg je 2015. donesen BEPS paket sa 15 akcija od kojih se svaki sastoji od pravila i instrumenata kao pomoć zemljama. Među ostalima, Akcija 1 se tiče poreznih izazova koji proizlaze iz digitalizacije, Akcija 2 se tiče neutraliziranja efekata hibridnih aranžmana, dok se Akcija 7 tiče statusa stalne poslovne jedinice. Izazovi oporezivanja digitalne ekonomije su se 2018. pretočili u pristup od dva stupa. Prvim se traže rješenja za određivanje alokacije prava oporezivanja dok je drugi stup usredotočen na dizajniranje sustava koji će osigurati da multinacionalne kompanije plaćaju minimalne razine poreza na dobit.⁷⁸

3.4.2. Primjer sheme Dupli irsko nizozemski sendvič

Shema poreznog planiranja koju je npr. koristio Google za smanjenje porezne obveze na dobit ostvarenu izvan Sjedinjenih Američkih Država postala je poznata kao Dupli irsko nizozemski sendvič (eng. *Double irish dutch sandwich*). Kao što i sam naziv govori, shema uključuje dva društva osnovana u Irskoj - prvo (eng. *IP holding company*) koje posjeduje prava intelektualnog vlasništva (eng. *intellectual property - IP*) i drugo operativno društvo te jedno društvo provodnik (eng. *conduit company*) osnovano u Nizozemskoj. Prvo irsko društvo izravna je podružnica američkog matičnog društva i jedini vlasnik irskog operativnog društva i nizozemskog društva. Prvim irskim društvom se upravlja i kontrolira sa Bermuda i stoga se, u irske porezne svrhe, smatra rezidentom Bermuda. Sjedinjene Države pak tvrtku tretiraju kao irsku korporaciju jer se porezno rezidentstvo, prema američkom poreznom zakonu, temelji na jurisdikciji osnivanja.

U nastavku su objašnjeni koraci sheme Dupli irsko nizozemski sendvič⁷⁹, a isti su vidljivi i na slici br. 8.

(1) Nisko plaćanje poreza na početni prijenos intelektualnog vlasništva:

Da bi se postavila struktura, američko matično društvo prvo mora prenijeti prava na upotrebu svog intelektualnog vlasništva izvan SAD-a na prvo irsko društvo. Kako bi prijenos

⁷⁸ Organisation for Economic Co-operation and Development. Dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/beps/> [7.4.2021.]

⁷⁹ Fuest, C. et al. *Profit shifting and "aggressive" tax planning by multinational firms: Issues and options for reform*, ZEW Discussion Papers, No. 13-078, Mannheim: Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), str. 4-7

punopravne nematerijalne imovine, prema američkom pravilu o super-licencama, pokrenuo oporezivanje skrivenih pričuva i budućeg dohotka kojeg generira nematerijalna imovina, prvo irsko društvo obično vrši plaćanje svog udjela i zaključuje ugovor o podjeli troškova buduće izmjene i poboljšanja intelektualnog vlasništva s američkim matičnim društvom. Slijedom toga, prvo irsko društvo posjeduje neamerička prava intelektualnog vlasništva razvijenog prema sporazumu o podjeli troškova, pa stoga nije potrebno periodično plaćanje licence američkoj matičnoj tvrtki. Utvrđivanje tržišne cijene plaćanja udjela prvog irskog društva obično je vrlo teško jer je intelektualno vlasništvo u vrijeme prijenosa samo djelomično razvijeno, a rizik je povezan s budućom zaradom. Stoga multinacionalne kompanije imaju značajan prostor za određivanje cijene i često mogu izbjeći visoke izlazne poreze.

(2) Gotovo bez oporezivanja u zemlji krajnje potrošnje:

Irsko operativno društvo iskorištava intelektualno vlasništvo i obično zarađuje visoke prihode. U Google-ovom slučaju operativno društvo pruža usluge oglašavanja i djeluje kao ugovorni partner svih kupaca koji nisu iz SAD-a. Stoga se u zemlji krajnje potrošnje ne stvara fizička prisutnost i tamo se dobit ne može oporezivati. Funkcije kao što su dostava proizvoda ili marketinške aktivnosti u državama prebivališta kupaca obično su dodijeljene društvima iz grupe s niskim rizikom. Ti pružatelji usluga u grupi rade na osnovi metode troškovi plus i održavaju poreznu osnovicu u zemlji krajnje potrošnje niskom.

(3) Postavljanje visokih naknada za licence smanjuje oporezivanje na razini operativne tvrtke:

Dobit od prodaje koju ostvari operativno društvo oporezuje se u Irskoj. Međutim, porezna osnovica operativnog poduzeća blizu je nuli jer plaća visoku naknadu za licencu korištenja intelektualnog vlasništva prvom irskom društvu koje ima prava intelektualnog vlasništva

(4) Posredovanja nizozemskog društva provodnika kako bi se izbjegao porez po odbitku na profite koji izlaze iz Europske unije:

Naknade licence se ne plaćaju izravno prvom irskom društvu koje ima prava intelektualnog vlasništva nego se prenose putem nizozemskog društva provodnika koje sublicencira prava intelektualnog vlasništva. Nizozemsko društvo provodnik ne obavlja nikakvu gospodarsku djelatnost. Umetnuto je jer je prvo irsko društvo, koje ima prava intelektualnog vlasništva, rezident Bermuda prema irskim poreznim propisima i Irska ubire porez po odbitku na naknadu za licence prema Bermudima. Kanaliziranjem te naknade za licencu putem nizozemskog društva, porez po odbitku može se u potpunosti zaobići jer su naknade za

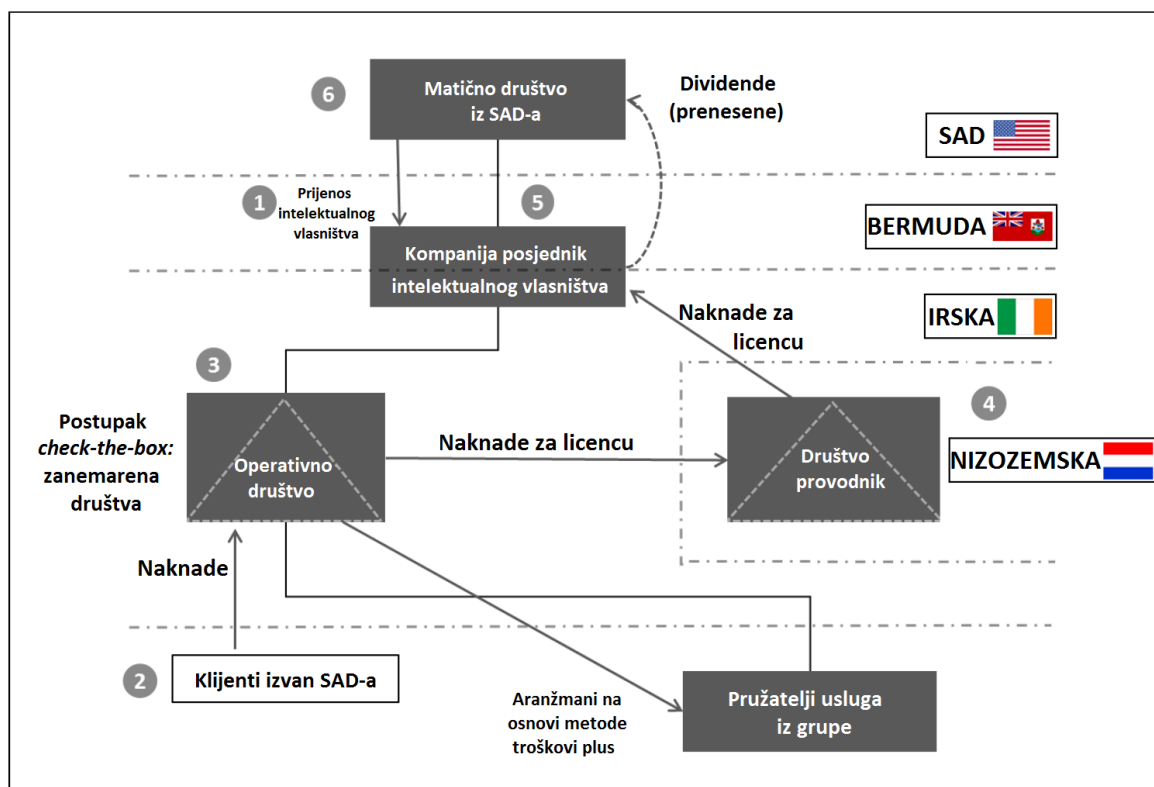
licence plaćene iz Irske u Nizozemsku neoporezive prema Direktivi o kamatama i licencama između povezanih društava različitih država članica, a Nizozemska ne nameće porez po odbitku na bilo kakve isplate naknada licenci, bez obzira na rezidentnost društva koje prima te naknade.

(5) Irsko društvo s pravom intelektualnog vlasništva neoporezovano i u Irskoj i na Bermudima: Prvo irsko društvo s pravom intelektualnog vlasništva ne podliježe oporezivanju niti u Irskoj niti na Bermudima jer Irska smatra društvo nerezidentom, a Bermuda ne nameću porez na dobit korporacijama. Stoga dobit ostvarena u Europskoj uniji napušta Europsku uniju zapravo neoporezivo.

(6) Zaobilaženje američkih zakona o kontroliranim stranim korporacijama (eng. *controlled foreign corporation - CFC*):

SAD ne oporezuje dobit izvan SAD-a dok god se ista ne raspodjeljuje kao dividenda ili ne kvalificira kao dobit iz Pododjeljka F Unutarnjeg poreznog zakona SAD-a. Da bi se potonje izbjeglo, irsko operativno društvo i nizozemsko društvo provodnik primjenjuju postupak (eng. *check-the-box election*) kojim zapravo imaju pravo odabrati kakva vrsta subjekta žele biti za potrebe američkog oporezivanja s posljedicom da se oba irska društva podružnice i nizozemsko društvo tretiraju kao jedna irska korporacija i njihove su dobiti objedinjene za porezne svrhe SAD-a. Isplate naknade za licencu između društava na taj način se zanemaruju, a samo se prihodi od transakcija s kupcima, koji zbog iznimki uključenih u odredbe Pododjeljka F obično ne predstavljaju dobit iz Pododjeljka F, uzimaju u obzir iz američke perspektive.

Slika br. 8: Struktura sheme Dupli irsko nizozemski sendvič (eng. *Double irish dutch sandwich*)



IZVOR: Fuest, C. et al. (2013) *Profit shifting and "aggressive" tax planning by multinational firms: Issues and options for reform*, ZEW Discussion Papers, No. 13-078, Mannheim: Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), str. 4

4. ANALIZA OPOREZIVANJA DIGITALNIH USLUGA U ODABRANIM ZEMLJAMA

4.1. Metodologija i ciljevi istraživanja

Za prikaz oporezivanja digitalnih usluga u Ujedinjenom Kraljevstvu i Francuskoj koristit će se metoda analize, deskripcije, komparacije i kompilacije. Cilj je, nakon uvoda, prikazati zakonodavna rješenja navedenih zemalja po glavnim kriterijima tj. po:

- digitalnim uslugama koje se po zakonu smatraju oporezive;
- pragovima, poreznoj stopi i izračunu poreza te
- mjestu pružanja usluga.

Zaključno, cilj je i dati određene prijedloge vezane za uvođenje poreza na digitalne usluge u Hrvatskoj.

4.2. Analiza poreza na digitalne usluge u Ujedinjenom Kraljevstvu

Posljednjih je nekoliko godina sve više raslo nezadovoljstvo i pritisak poreznih vlasti Ujedinjenog Kraljevstva zbog agresivnog planiranja multinacionalnih kompanija zbog kojih plaćaju niske iznose poreza. Npr. u 2018. podružnice velikih multinacionalnih kompanija platformi su platile male iznose poreza na dobit u Ujedinjenom Kraljevstvu u odnosu na prodaju koju su ostvarivale u istoj: Facebook je platio 28 milijuna funti poreza unatoč prodaji od 1.6 milijardi funti, gigant online maloprodaje Amazon je platio samo 14.7 milijuna funti poreza unatoč prodaji od 2.3 milijardi funti, Google je platio 66.8 milijuna funti poreza na 1.4 milijarde prihoda, Apple je platio 3.8 milijuna funti poreza na 1.2 milijardi funti prodaje dok je Netflix, platforma za prijenos multimedijalnog sadržaja preko interneta (eng. *streaming*), čak primio 51.000 funti povrata poreza od vlasti Ujedinjenog Kraljevstva, iako je od njegovih pretplatnika zaradio oko 700 milijuna funti.⁸⁰

Također, Facebook je do nedavno imao praksu prodaju ostvarenu u podružnici u Ujedinjenom Kraljevstvu knjižiti u Irskoj gdje mu je sjedište i gdje je stopa poreza na dobit manja. Od 2016.

⁸⁰ Sweney, M. (2019) *Facebook paid just £28m tax on record £1.6bn earnings in UK*. The Guardian (Online). London (UK): Guardian News & Media Limited. Dostupno na: <https://www.theguardian.com/technology/2019/oct/11/facebook-paid-just-28m-on-record-16bn-earnings-in-the-uk> [15.4.2021.]

su, da bi popravili svoj status kod poreznih vlasti, odlučili izmijeniti poreznu strukturu te takve prihode knjižiti tamo gdje su i ostvareni tj. u Ujedinjenom Kraljevstvu.⁸¹

Osobito veliki bijes javnosti je u 2015. izazvalo otkriće da je gigant društvenih mreža Facebook u prethodnoj godini platio samo 4.327 funti poreza na dobit, unatoč prodaji u Ujedinjenom Kraljevstvu od 105 milijuna funti, dok je stanovnik istog koji zarađuje prosječnu plaću morao u isto vrijeme platiti preko 5.000 funti poreza na dohodak. Dodatno, te iste godine Facebook je u Ujedinjenom Kraljevstvu, unatoč navedenom iznosu prodaje, izvijestio o gubitku od 28.5 milijuna funti i to nakon što je kroz bonuse radnicima isplatio 35.4 milijuna funti. Pritom je Facebook izjavio da postupa sukladno zakonu u toj i u svim ostalim zemljama u kojima ima urede.⁸²

Vlada Ujedinjenog Kraljevstva je najavila porez na digitalne usluge 2018. nakon čega su slijedile konzultacije i izdavanje nacрта, a konačni zakon je stupio na snagu od 1.4.2020.⁸³ Dodatno su izdane i smjernice za njegovu primjenu.⁸⁴ Vlada je naglasila da vjeruje da je najodrživije dugoročno rješenje zapravo reforma međunarodnih pravila o oporezivanju profita i da podržava takve inicijative te se stoga obvezala izuzeti zakon od primjene kad se pronade odgovarajuće međunarodno rješenje.⁸⁵ U tablici br. 6 su navedeni iznosi poreza za koje je vlada procijenila da bi mogli biti prikupljeni, dok je u nastavku dan pregled samog zakona po kriterijima navedenima u prethodnom potpoglavlju.

Tablica br. 6: Procjena vlade Ujedinjenog Kraljevstva o iznosu prikupljenoga poreza na digitalne usluge (u milijunima funti)

2019 do 2020	2020 do 2021	2021 do 2022	2022 do 2023	2023 do 2024	2024 do 2025
+70	+280	+390	+425	+465	+515

Izvor: Her Majesty Revenue and Customs: *Policy paper - Digital Services Tax* (2020). Dostupno na: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax#who-is-likely-to-be-affected> [15.4.2021.]

⁸¹ Scott, M. (2016) *Facebook, in Accounting Change, Could Pay Millions More in British Taxes*. New York Times (Online). New York: New York Times Company. Dostupno na: <https://www.nytimes.com/2016/03/05/technology/facebook-tax-britain.html?partner=bloomberg>

⁸² Griffiths, B. (2015) *Facebook insult to taxpayers: Web giant pays [pounds]4,327 tax - less than average UK worker*. Daily Mail (Online). London (UK): Solo Syndication, a division of Associated Newspapers Ltd. Dostupno preko: <https://www.proquest.com> [15.4.2021.]

⁸³ UK Public General Acts: *Finance Act 2020, Part 2*. (2020) Dostupno na: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/contents/enacted> [15.4.2021.]

⁸⁴ Her Majesty's Revenue and Customs internal manual: *Digital Services Tax Manual* (2020) Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax> [15.4.2021.]

⁸⁵ Her Majesty Revenue and Customs: *Policy paper - Digital Services Tax* (2020). Dostupno na: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax#who-is-likely-to-be-affected> [15.4.2021.]

OPOREZIVE USLUGE:

1. Usluga društvenih medija tj. pružanje mrežne platforme na kojoj je:⁸⁶

- glavna svrha ili jedna od glavnih svrha promicanje interakcije između korisnika (uključujući interakciju između korisnika i sadržaja kojeg generiraju korisnici) i
- bitna značajka usluge stvaranje sadržaja generiranog od strane korisnika koji je dostupan drugim korisnicima.

To uključuje npr.: web stranice za društvene i profesionalne mreže, platforme za mikro-blogove, platforme za razmjenu videozapisa i slika, web stranice za spojeve i platforme za dijeljenje korisničkih recenzija. Nisu uključene telekomunikacijske mreže ili privatne komunikacijske platforme⁸⁷, osim ako nisu visoko integrirane sa glavnom uslugom društvenih medija. Također nisu uključene ni tvrtke koje prenose multimedijalni sadržaj preko interneta (stream), emitiraju ili objavljuju npr. filmove ili glazbu.⁸⁸

2. Usluga internet pretraživača

Međutim, pružanje usluge pretraživanja na jednoj web stranici koja korisnicima omogućuje korištenje materijala isključivo na toj web stranici nije oporezivo.⁸⁹ Također, kada web stranica ima „okvir za pretraživanje” koji koristi tehnologiju treće strane za prikaz rezultata s vanjskih web stranica, smatra se da je dobavljač tehnologije treće strane u opsegu zakona, a ne vlasnik web stranice.⁹⁰

3. Usluga internetske tržnice gdje je:⁹¹

- glavna ili jedna od glavnih svrha olakšati prodaju (ili najam) usluga, robe ili druge imovine koju nude korisnici i
- korisnicima omogućena prodaja (ili najam) usluge, robe ili druge imovine na platformi drugim korisnicima ili oglašavanje ili drugi način nuđenja drugim korisnicima određenih stvari za prodaju (ili najam).

Internetska prodaja maloprodajnih prodavača nije unutar opsega poreza, budući da je namjera pokriti samo slučajeve kada poduzeće djeluje kao posrednik i povezuje kupce i prodavače.

⁸⁶ Her Majesty's Revenue and Customs internal manual: *Digital Services Tax Manual* (2020) Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst14200> [15.4.2021.]

⁸⁷ Ibid. Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst14300> [15.4.2021.]

⁸⁸ Ibid. Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst14800> [15.4.2021.]

⁸⁹ Ibid. Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst16200> [15.4.2021.]

⁹⁰ Ibid. Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst16400> [15.4.2021.]

⁹¹ Ibid. Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst18100> [15.4.2021.]

Također, u opsegu poreza nije niti internetska usluga gdje samo jedan korisnik prodaje određenu stvar na platformi.⁹²

U opsegu poreza su sve usluge koje omogućavaju transakcije na relaciji poslovni korisnik-fizičkom korisniku (B2C), poslovni korisnik-poslovnom korisniku (B2B) i fizički korisnik-fizičkom korisniku (C2C). Nebitno je da li se transakcija zaključuje na samoj internet tržnici ili izvan platforme te je nebitno u kojoj mjeri platforme reguliraju sadržaj ili obavljaju usluge dodane vrijednosti (npr. isporuku).⁹³

Pokazatelji je li usluga internetska tržnica uključuju:⁹⁴

- računovodstvo - ako davatelj mrežne usluge djeluje kao nalogodavac i priznaje prodajnu cijenu robe prodane putem platforme kao prihod u svom računovodstvu, to je snažan pokazatelj da internetska usluga nije internetska tržnica;
- nastojanje da se privuče što veći broj prodavača na platformu;
- poticanje konkurencije između prodavača;
- prepoznatljivo „mjesto” ili internet portal na kojem se roba i usluge nude na prodaju;
- značajke za olakšavanje prodaje, poput omogućavanja korisnicima da pretražuju predmete na temelju svojih zahtjeva;
- korelacija između prihoda i broja transakcija.

Također, tržišta na strani potražnje, koja korisnicima olakšavaju kupnju određenih stvari po najpovoljnijoj cijeni, mogu zadovoljiti definiciju internetske tržnice.

Izuzimaju se usluge internetskog financijskog tržišta pod uvjetom da više od polovice relevantnih prihoda nastane u vezi s omogućavanjem trgovanja financijskih instrumenata, roba ili deviza. Web stranice za usporedbu, koje korisnicima omogućuju pronalaženje najboljih financijskih proizvoda na tržištu, mogu biti kvalificirati kao izuzeće ako se proizvodi odnose na stvaranje financijskih instrumenata, npr. tekućih računa ili osobnih zajmova.⁹⁵

⁹² Ibid. Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst18400> [15.4.2021.]

⁹³ Ibid. Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst18200> [15.4.2021.]

⁹⁴ Ibid. Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst18400> [15.4.2021.]

⁹⁵ Ibid. Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst18700> [15.4.2021.]

PRAGOVI, POREZNA STOPA I IZRAČUN POREZA:

Porez se primjenjuje na grupu ako su ispunjena dva praga:⁹⁶

1. Više od 500 milijuna GBP svjetskih prihoda ostvaruje se od digitalnih usluga u opsegu zakona i
2. Više od 25 milijuna GBP prihoda grupe ostvaruje se od digitalnih usluga u opsegu ovog zakona povezanih s sudjelovanjem korisnika iz Ujedinjenog Kraljevstva.

Stopa poreza iznosi 2% ukupnih prihoda grupe od digitalnih usluga u Ujedinjenom Kraljevstvu nakon oduzimanja godišnjeg odbitka od 25 milijuna GBP. Svaki član grupe (rezident i nerezident) podliježe porezu proporcionalno svom udjelu u prihodima od digitalnih usluga u Ujedinjenom Kraljevstvu.⁹⁷

Može se podnijeti zahtjev za prekograničnu olakšicu radi smanjenja prihoda od digitalnih usluga u Ujedinjenom Kraljevstvu na internetskim tržištima za 50% u odnosu na prihode koji također podliježu sličnom porezu u drugoj zemlji.⁹⁸

Dostupna je alternativna osnova po izboru, za poduzeća s vrlo malom maržom ili gubitkom. Smanjena obveza za plaćanje poreza izračunava se kao 0,8 puta operativna marža za poslovnu aktivnost od koje se ostvaruju oporezive usluge u Ujedinjenom Kraljevstvu (izračunata na pravednoj i razumnoj osnovi) pomnožena s neto prihodima koji iz nje proizlaze.⁹⁹

Porez na digitalne usluge koji se plaća je odbitan trošak u svrhe poreza na dobit u Ujedinjenom Kraljevstvu ukoliko je u cijelosti i isključivo nastao u poslovne svrhe poduzeća.¹⁰⁰

MJESTO PRUŽANJA USLUGA:

Prihodi od digitalnih usluga podliježu porezu ako se mogu pripisati korisnicima Ujedinjenog Kraljevstva tj. onima za koje je opravdano pretpostaviti da se tamo obično nalaze ili imaju sjedište. Korisnici mogu biti fizičke osobe ili poslovni korisnici, a zaposlenici i članovi iste grupe pružatelja digitalnih usluga ne smatraju se njezinim korisnicima. Odluku o tome je li korisnik iz Ujedinjenog Kraljevstva, obveznici mogu donositi samo na temelju njima dostupnih podataka.^{101 102}

⁹⁶ UK Public General Acts: *Finance Act 2020, Part 2*. (2020), čl. 46. Dostupno na: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/part/2/enacted> [15.4.2021.]

⁹⁷ Ibid, čl. 47.

⁹⁸ Ibid, čl. 50.

⁹⁹ Her Majesty's Revenue and Customs internal manual: *Digital Services Tax Manual* (2020) Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst01200> [15.4.2021.]

¹⁰⁰ Ibid. Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst47100> [15.4.2021.]

¹⁰¹ Ibid. Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst31000> [15.4.2021.]

Prihodi će se smatrati ostvarenima od korisnika iz Ujedinjenog Kraljevstva ako spadaju u jedan od pet slučajeva:

- Slučaj 1: Svi prihodi od usluga internetske tržnice u kojima je stranka u transakciji (bilo kao davatelj ili potrošač) korisnik iz Ujedinjenog Kraljevstva su prihodi od digitalnih usluga u Ujedinjenom Kraljevstvu, bez obzira na lokaciju druge stranke.¹⁰³
- Slučaj 2: Za internetske tržnice koje omogućavaju transakcije u vezi sa zemljištem ili imovinom, razmatra se lokacija zemljišta umjesto mjesta vlasnika ili davatelja usluge. Transakcije koje uključuju smještaj, zemljište ili zgrade u Ujedinjenom Kraljevstvu, uvijek će biti prihod od digitalnih usluga Ujedinjenog Kraljevstva. Kada transakcija uključuje smještaj, zemljište ili zgrade koji nisu u Ujedinjenom Kraljevstvu, prihod od te transakcije tretirat će se kao prihod od digitalnih usluga u Ujedinjenom Kraljevstvu samo ako je potrošač korisnik iz Ujedinjenog Kraljevstva.¹⁰⁴
- Slučaj 3: Prihodi u vezi s internetskim oglašavanjem usluga, robe ili druge imovine ponuđene na prodaju od strane korisnika iz Ujedinjenog Kraljevstva predstavljaju prihode od digitalnih usluga u Ujedinjenom Kraljevstvu. Tiče se i tržnica koje pružaju popis proizvoda bez mogućnosti kupnje, što je obično u vezi s predmetima visoke vrijednosti kod kojih se obično vrši provjera prije kupnje. Npr. naknade naplaćene za oglašavanje određenih stvari i sponzorirane objave.¹⁰⁵
- Slučaj 4: Prihodi od internetskog oglašavanja u vezi s oglašavanjem koje je gledano ili na drugi način konzumirano od strane korisnika iz Ujedinjenog Kraljevstva, a nisu navedeni u slučajevima 1-3. Lokacija poduzeća ili medijskih agencija koja plaćaju oglašavanje je nebitna.
- Slučaj 5: Prihodi nastali u vezi s korisnicima u Ujedinjenom Kraljevstvu, a nisu navedeni u slučajevima 1-4, npr. naknada za pretplatu, plaćanja za pristup sadržaju ili premium usluga. Prihodi bi se trebali pripisivati korisnicima iz Ujedinjenog Kraljevstva na pravednoj i razumnoj osnovi.¹⁰⁶

¹⁰² Ibid. Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst32000> [15.4.2021.]

¹⁰³ Ibid. Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst27000> [15.4.2021.]

¹⁰⁴ Ibid. Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst28000> [15.4.2021.]

¹⁰⁵ Ibid. Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst27000> [15.4.2021.]

¹⁰⁶ Ibid. Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst26000> [15.4.2021.]

4.3. Analiza poreza na digitalne usluge u Francuskoj

Francuska također proteklo desetljeće vodi bitku kako bi digitalne kompanije plaćale više poreza u Francuskoj, gdje ga zapravo ostvaruju, ali ga prebacuju u europske zemlje s niskim stopama poreza na dobit, uglavnom u Irsku i Nizozemsku. Francuska je stoga svoj porez na digitalne usluge donijela u srpnju 2019., ali se primjenjuje retroaktivno od 1.1.2019.¹⁰⁷ Također je i donijela smjernice za njegovu primjenu.¹⁰⁸

Prilikom donošenja nacrtu zakona, Francuska je kao razloge navela nepravedno oporezivanje između tvrtki (23,2% prosječna stopa poreza na dobit u Europskoj uniji dok ista za digitalnu tvrtku u Europskoj uniji iznosi 9,5%) te nepravedno oporezivanje prema građanima budući da korisnici svojim podacima stvaraju vrijednost za digitalne tvrtke. Navela je da se u Europskoj uniji dnevno izvrši 750 milijuna pretraživanja interneta, a na društvenim mrežama svakodnevno objavljuje 150 milijuna objava te da je oporezivanje za financiranje njihovih javnih dobara neučinkovito budući da su se velike digitalne tvrtke razvile, a da nikada nisu platile svoj fer doprinos javnim uslugama od kojih imaju koristi.¹⁰⁹

Porez se često naziva i tzv. GAFA porez, po akronimu od početnih slova naziva kompanija Google, Amazon, Facebook i Apple. Amazon ga je po uvođenju nazvao diskriminatornim jer su oporezive usluge obuhvaćene zakonom pažljivo definirane, a pragovi prihoda postavljeni visoko kako bi se mogli primjenjivati samo na mali broj gotovo u potpunosti nefrancuskih kompanija. Ubrzo je također i informirao partnere o podizanju naknade koju im naplaćuje za 3%.¹¹⁰

Francuski ministar gospodarstva i financija Le Maire je izjavio da porez zapravo cilja na 30 kompanija od kojih većina jesu američke, ali su uključene i ostale, npr. kineske, njemačke, španjolske, britanske pa čak i francuske. Također je istaknuo da samo pokušavaju ponovno vratiti fiskalnu pravdu.¹¹¹

¹⁰⁷ Journal officiel de la République française n°0171 du 25 juillet 2019: *LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (1)*. Dostupno na: <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038811588> [15.4.2021.]

¹⁰⁸ *TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique* (TSN) (2020). Dostupno na: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12012-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-20200323> [15.4.2021.]

¹⁰⁹ Ministère de l'Économie et des Finances de la République française (2019) *Projet de loi relatif à la taxation des grandes entreprises du numérique*. Dostupno na: https://minefi.hosting.augure.com/Augure_Minefi/default.aspx?WCI=ContenuEnLigne&ID=02AC56B0-9A99-415D-8BFD-F9D49B535D6A [15.4.2021.]

¹¹⁰ Arcieri, K. (2019) *Big tech fights back against French digital services tax*. SNL Kagan Media & Communications Report (Online). Charlottesville (UK): SNL Financial LC. Dostupno preko: <https://www.proquest.com> [15.4.2021.]

¹¹¹ Chrisafis, A. (2019) *France hits back at US over tax on digital giants*. The Guardian (Online). London (UK): Guardian News & Media Limited. Dostupno na: <https://www.theguardian.com/world/2019/jul/11/france-us-tax-big-digital-companies-donald-trump-amazon-facebook> [15.4.2021.]

Sjedinjene Američke države su prijetile uvoznim carinama od 25% na francuske proizvode poznatih proizvođača u vrijednosti 1.3 milijarde dolara. Nakon toga je Francuska postigla dogovor s SAD-om o suspenziji naplate poreza dok traju globalni pregovori o digitalnom oporezivanju pod okriljem OECD-a. No napredak oko dogovora je bio teško dostižan. SAD je napustio pregovore, a OECD je moguće rješenje najavio za 2021. Zbog nepostizanja dogovora, krajem 2020. Francuska je nastavila provoditi zakon i poslala pozive za plaćanje poreza velikim tehnološkim kompanijama. U prethodnoj godini od poreza je prikupljeno 350 milijuna eura, a očekuje se da će iznos stalno rasti u idućim godinama.¹¹²

U nastavku je dan pregled samog zakona po kriterijima navedenima u prvom potpoglavlju.

OPOREZIVE USLUGE:

Dvije su vrste oporezivih usluga, bez obzira pružaju li se u kontekstu odnosa između poduzeća (B2B), između poduzeća i potrošača (B2C) ili između potrošača (C2C).¹¹³

Svaka se vrsta dalje sastoji od dvije podkategorije, a utvrđivanje podkategorije u koju pripada oporeziva usluga je važno jer svaka podkategorija ima svoj skup pravila u pogledu teritorijalnosti i izračunavanja omjera usluga koje se smatraju francuskima (omjer francuske prisutnosti).¹¹⁴

1. Usluge digitalnog posredovanja su usluge koje korisnicima putem digitalnog sučelja omogućuju međusobnu interakciju:

- Prva potkategorija uključuje tržnice koje pruža digitalno sučelje, a koje korisnicima omogućuje međusobno obavljanje transakcija (isporuka robe ili usluga).¹¹⁵
- Druga potkategorija uključuje mrežne usluge koje omogućavaju korisnicima međusobnu interakciju bez mogućnosti nastavka transakcija putem samog digitalnog sučelja (npr.

¹¹² FRANCE 24 (2020) *France risks US wrath with 'digital tax' on tech groups' 2020 earnings*. Paris: France Médias Monde. Dostupno na: <https://www.france24.com/en/business/20201125-france-risks-us-wrath-with-digital-tax-on-tech-groups-2020-earnings> [15.4.2021.]

¹¹³ TCA - *Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique* (TSN) (2020). Dostupno na: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12197-PGP.html/identifiant%3DBOI-TCA-TSN-10-10-20-20210408>, čl. 50

¹¹⁴ Ibid. Dostupno na: https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12159-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-10-10-10-20210408#XX_04, čl. 20

¹¹⁵ Ibid. Dostupno na: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12197-PGP.html/identifiant%3DBOI-TCA-TSN-10-10-20-20210408>, čl. 70

društvene mreže, usluge koje korisnicima omogućuju zajedničko igranje preko interneta, usluge koje korisnicima omogućuju međusobno upoznavanje).¹¹⁶

2. Usluge ciljanog mrežnog oglašavanja:¹¹⁷

- Prva potkategorija ciljanog oglašavanja uključuje usluge prijenosa korisničkih podataka za postavljanje reklamnih poruka koje su ograničene na takav prijenos i za tu svrhu.

- Druga potkategorija uključuje usluge postavljanja oglasa koje nisu ograničene na takav prijenos, bez obzira uključuju li pristup bazi podataka korisnika.

Ciljano mrežno oglašavanje karakteriziraju tri kumulativna uvjeta:¹¹⁸ usluge se prodaju oglašivačima ili njihovim agentima, reklamne poruke se postavljaju na digitalno sučelje, a poruke su ciljane na temelju podataka korisnika (prikupljenih na samom sučelju ili generiranih kada korisnici gledaju druga digitalna sučelja).

Također, u usluge ciljanog mrežnog oglašavanja spadaju i sljedeće:¹¹⁹

- usluge web stranica koje uspoređuju komercijalne ponude za robu ili usluge, ukoliko ih plaćaju ljudi koji ih promoviraju, a te se ponude prikazuju korisniku digitalnog sučelja na temelju podataka koje je on unio;

- usluge web mjesta ili direktorija za oglašavanje, ako ih plaćaju osobe koje objavljuju ove oglase ili se pojavljuju u tim direktorijima te ako su te reklame prikazane korisniku digitalnog sučelja na temelju podataka koje je on unio;

- bilo koja druga usluga koju osobe plaćaju za postavljanje internetskih poveznica do web mjesta kojima upravljaju te osobe, pod uvjetom da su poveznice prikazane korisniku digitalnog sučelja na temelju podataka koje je on unio.

Izuzete su usluge digitalnih sučelja gdje je glavna svrha ponuda digitalnog sadržaja (tj. ponuda digitalnog sadržaja u vlasništvu operatora putem digitalnog sučelja), pružanje komunikacijskih usluga korisnicima ili pružanje usluga plaćanja korisnicima. Također su izuzete i financijske usluge. Treće izuzeće odnosi se na kupnju ili prodaju usluga usmjerenih na postavljanje ciljanih reklamnih poruka.¹²⁰ U ovoj situaciji digitalno sučelje omogućuje

¹¹⁶ Ibid, čl. 100

¹¹⁷ Ibid. Dostupno na: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12202-PGP.html/identifiant%3DBOI-TCA-TSN-10-10-30-20200330>, čl. 120

¹¹⁸ Ibid, čl. 1

¹¹⁹ Ibid, čl. 140

¹²⁰ Ibid. Dostupno na: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12197-PGP.html/identifiant%3DBOI-TCA-TSN-10-10-20-20210408>, čl. 110 i 130

postavljanje ili utječe na način na koji se ono provodi, a da pritom ne mora nužno voditi izravno do takvog postavljanja.¹²¹

PRAGOVI, POREZNA STOPA I IZRAČUN POREZA:

Zakon se primjenjuje na društva koja od naknada naplaćenih za oporezive usluge imaju:¹²²

- svjetski prihod od najmanje 750 milijuna eura godišnje i
- ukupni prihod u Francuskoj preko 25 milijuna eura godišnje.

Izračun oporezivog iznosa se vrši na razini svih oporezivih usluga. Za svjetski prag izračun se vrši bez primjene omjera francuske prisutnosti, dok se omjer primjenjuje pri određivanju francuskog praga.¹²³

Iznos poreza koji se plaća, izračunat za svaku kategoriju oporezivih usluga, jednak je oporezivim svjetskim iznosima svakog člana grupe, pomnoženima s omjerom francuske prisutnosti razmatrane oporezive usluge. Porezna osnova dobivena ovom formulom podliježe porezu od 3%.¹²⁴

Omjer francuske prisutnosti predstavlja udio francuskih korisnika za svaku potkategoriju usluga.¹²⁵ Kriteriji koji se koriste su isti kao i za određivanje lokacije usluga tj. korisnika.

- Za tržnice se određuje na temelju udjela isporuka dobara i usluga izvršenih na tržnici tijekom porezne godine za koju se jedan od korisnika usluge nalazi u Francuskoj.¹²⁶
- Za mrežne usluge omjer se određuje na temelju udjela korisnika koji imaju račun otvoren u Francuskoj, uključujući i prije porezne godine, te koji su koristili posredničku uslugu tijekom porezne godine.¹²⁷
- Za usluge prijenosa podataka omjer se određuje prema udjelu korisnika od kojih su podaci generirani ili prikupljeni tijekom korištenja digitalnog sučelja u Francuskoj.¹²⁸
- Za usluge postavljanja reklama omjer se određuje prema udjelu reklamnih poruka koje su tijekom porezne godine ciljane prema korisniku koji se nalazi u Francuskoj.¹²⁹

¹²¹ Ibid, čl. 310

¹²² Journal officiel de la République française n°0171 du 25 juillet 2019: *LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (1)*, čl. 1, c). Dostupno na: <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038811588> [15.4.2021.]

¹²³ TCA - *Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique (TSN)* (2020). Dostupno na: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12162-PGP.html/identifiant%3DBOI-TCA-TSN-10-20-20210408>, čl. 80

¹²⁴ Ibid. Dostupno na: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12213-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-20-20210408>, čl. 20

¹²⁵ Ibid, čl. 220 i 250

¹²⁶ Ibid, čl. 270

¹²⁷ Ibid, čl. 300

¹²⁸ Ibid, čl. 335

¹²⁹ Ibid, čl. 320

Za sve obuhvaćene oporezive usluge oporezuju se svi prihodi koje porezni obveznik prima od korisnika za oporezive usluge, bez obzira na način naplate, čak i ako transakcija nije izvršena putem sučelja.¹³⁰ Oporezive usluge pružene između članova iste grupe povezanih društava izuzete su iz opsega poreza.¹³¹

MJESTO PRUŽANJA USLUGE:

Smatra se da se sljedeće oporezive usluge pružaju u Francuskoj tijekom porezne godine za:¹³²

- Tržnice koje pruža digitalno sučelje: kada se barem za jednu isporuku dobara ili usluga za koje se transakcija obavlja putem digitalnog sučelja, prodavatelj ili kupac nalazi u Francuskoj.
- Mrežne usluge: kada barem jedan od korisnika digitalnog sučelja ima račun koji je otvoren iste ili prethodne godine u Francuskoj i koji mu je omogućio pristup svim ili dijelu funkcionalnosti digitalnog sučelja tijekom poreznog razdoblja.
- Usluge prijenosa podataka: kada se svi podaci ili dio podataka prenose tijekom te iste godine, a najmanje jedan od korisnika na koje se ti podaci odnose je bio smješten u Francuskoj kad su podaci generirani ili prikupljeni (uključujući podatke koji su generirani ili prikupljeni tijekom prethodne godine).
- Usluge postavljanja reklama: kada je najmanje jedna reklamna poruka postavljena na digitalno sučelje kojem je korisnik pristupio putem terminala smještenog u Francuskoj.

Smatra se da se korisnik nalazi u Francuskoj kada pristupa digitalnom sučelju sa terminala koji se nalazi u Francuskoj. Ovaj terminal može biti bilo koji uređaj koji omogućuje pristup digitalnom sučelju, poput računala, tableta ili mobitela.

Lokacija terminala u Francuskoj može se odrediti na bilo koji način, uključujući IP adresu, podatke o geolokaciji ili podatke prikupljene raznim uređajima za praćenje i prikupljanje podataka. Također je moguće koristiti skup usklađenih pokazatelja za utvrđivanje lokacije s velikom razinom vjerojatnosti, kao što su podaci u vezi s računom kupca ili uobičajenim mjestom prebivališta.¹³³

¹³⁰ Ibid, čl. 80 i 90

¹³¹ Ibid. Dostupno na: https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12159-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-10-10-10-20210408#XX_04, čl. 70

¹³² Ibid. Dostupno na: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12162-PGP.html/identifiant%3DBOI-TCA-TSN-10-20-20210408>, čl. 40

¹³³ Ibid, čl. 30

Što se tiče kriterija broja računa otvorenih za mrežne usluge i izračunavanja omjera usluga koje se smatraju francuskima (omjer francuske prisutnosti), obnavljanje računa, uključujući automatsko obnavljanje računa, tretira se kao otvaranje računa.¹³⁴

4.4. Ograničenja istraživanja i prijedlozi za uvođenje poreza na digitalne usluge u Hrvatskoj

Ograničenja istraživanja se ogledaju u tome da, budući da su zakonodavna rješenja u Ujedinjenom Kraljevstvu i Francuskoj novijeg datuma, ne postoji dovoljno podataka za izradu dublje analize utjecaja poreza na obveznike poreza, njihove odluke ili buduće odluke i planove, niti na razinu cijena za usluge povezane s porezom, kako za same potrošače, tako i za poduzeća koja koriste usluge višestranih digitalnih platformi. Također, pragovi su postavljeni previsoko te se ne može zaključiti kakvo bi bilo ponašanje aktera da su oni postavljeni na niže razine.

Budući da države sa predloženim ili usvojenim porezima koji se tiču digitalnih usluga očito idu u smjeru definiranja potpuno novih pojmova za svrhe oporezivanja (proširenje definicije stalne poslovne jedinice sa postojanjem značajne digitalne prisutnosti po određenim kriterijima i oporezivanje prihoda od digitalnih usluga), to se na neki način smatra utvrđeno ili dato, te su stoga prijedlozi za uvođenje poreza na digitalne usluge u Hrvatskoj usmjereni na kriterije i faktore koji su bitni za uvođenje, a koje bi Hrvatska trebala sagledati i razmotriti prije samog potencijalnog uvođenja. Hrvatska bi trebala napraviti analizu i odvagnuti što je najbolje za učiniti uzimajući u obzir mnoge faktore:

- Uvođenje poreza unilateralno, čekanje Uredbe/Direktive Europske unije ili čekanje rješenja u obliku konsenzusa na široj međunarodnoj razini? Ukoliko neće ići u jednostrano uvođenje poreza, Hrvatska vjerojatno ne bi morala raditi jako opsežne analize jer ne odlučuje sama nego zajedno s drugima. Pritom kod takvih rješenja, iako svaki glas vrijedi jednako, sigurno bi veći utjecaj imale jače i veće države budući da je utjecaj Hrvatske na međunarodnoj sceni ipak ograničen. Po prijedlozima dviju Direktiva Europske unije koje nisu prihvaćene tj. po visoko postavljenim pragovima, moglo bi se zaključiti da su iste ipak više krojene tj. prilagođene većim i gospodarski jačim članicama. Pitanje je da li bi se s takvim pragovima

¹³⁴ Ibid, čl. 40

uopće našlo kompanija koje bi bili porezni obveznici u Hrvatskoj. Stoga se ostali kriteriji više tiču unilateralnog donošenja zakona.

- Osim Ujedinjenog Kraljevstva i Francuske i neke druge europske zemlje su uvele svoj oblik poreza na digitalne usluge. Ukoliko će ići unilateralno, Hrvatska treba odlučiti kroz koji porezni oblik to učiniti - kroz neki postojeći npr. Zakon o porezu na dobit proširenjem definicije stalne poslovne jedinice ili proširenjem oporezivih naknada kroz porez po odbitku, ili kroz novi zakon. Oboje nema smisla uvoditi u isto vrijeme. Što se tiče same zakonodavne procedure, vjerojatno bi proširenje postojećeg zakona išlo lakše i trajalo kraće. Donošenje potpuno novog zakona bi, dok prođe cijela procedura, vjerojatno trajalo puno duže. Naravno, oboje pod uvjetom da Sabor to prihvati. No, iako bi samo uvođenje novog poreza možda bilo lakše kroz već postojeći zakon, što se tiče provođenja u praksi, vjerojatno bi i jedan i drugi zakon izazvali ista pitanja, nedoumice i probleme.

- Nakon utvrđivanja kroz koji zakon to uvesti, Hrvatska bi trebala razmotriti visinu pragova. Ukoliko će se držati visoko postavljenih pragova, vjerojatno bi premalo poreznih obveznika bilo obuhvaćeno. Pitanje je postoji li smisao u uvođenju takvog poreza i gubljenju vremena i ostalih resursa na to ako će ono što će se dobiti kroz takav porez biti manje od troškova samog uvođenja. Hrvatska bi stoga mogla uvesti diferencirane pragove tj. razrede pragova, kao što postoji u porezu na dohodak, te na svaki razred primjenjivati progresivnu stopu ili čak neki progresivni apsolutni iznos. Na taj način bi se možda porezni teret rasporedio bolje i pravednije. Naravno, treba uzeti u obzir protivljenje i otpor i malih i velikih poduzeća jer nitko ne voli plaćati nove poreze. Hrvatska bi zbog toga trebala biti osjetljiva kod definiranja i onoga što bi se oporezivalo i samog iznosa poreza. Veliko oporezivanje prihoda koji stvaraju veliku vrijednost bi se, uz sve postojeće poreze i namete, moglo shvatiti kao kazna za uspješnost na tržištu i utjecati na odluke poduzeća. Zbog toga bi u tome trebala biti pažljiva jer ukoliko iznosi poreza neće predstavljati preveliko porezno opterećenje, poduzeća će možda manje izbjegavati plaćanje poreza i rjeđe se upuštati u rizik neplaćanja.

Također, Hrvatska bi od oporezivih digitalnih usluga možda mogla ispustiti nešto što se nalazi u prihvaćenim ili usvojenim zakonima iz drugih država, npr. oporezivanje prijenosa podataka o korisnicima. Dok se ne pronađe neko tehničko rješenje za točno mjerenje i vrednovanje istog, možda bi taj dio mogla privremeno ostaviti sastrane.

- Ukoliko bi novi porez bio najavljen kao samo privremeni dok se ne pronađe konsenzualno međunarodno rješenje ili Europska unije ne donese propise koje bi Hrvatska ugradila u svoj porezni sustav, vjerojatno bi to izazvalo negodovanje i ljutnju poreznih obveznika koji ne bi vidjeli smisao u prilagođavanju svojih sustava za nešto što je privremeno. Također, nitko ne

voli poreznu nesigurnost. Novi porez bi predstavljao dodatno opterećenje poreznim obveznicima u obliku povećanih troškova prilagodbe i obučavanja svojih financijskih djelatnika. No, budući da situacija pokazuje da je to porez koji svakako čeka Hrvatsku i da konsenzualni porez vjerojatno ne bi bio puno drugačiji, ukoliko bi porez bio uveden unilateralno od Hrvatske kao privremeno rješenje, zapravo bi se trebalo paziti na retoriku i izbor riječi tj. naglašavati poreznim obveznicima da je to korisna priprema za buduće „stalno” rješenje te da, iako će vjerojatno izazvati veće početne troškove, kad jednom bude uvedeno međunarodno konsenzualno rješenje, sustavi i djelatnici poreznih obveznika će u velikoj mjeri biti pripremljeni i osposobljeni te će im stoga biti lakše.

- Opcija je i da novi porez bude destinataran tj. namjenski i da to bude jasno vidljivo iz njegovog naziva npr. porez na digitalne usluge za: IT infrastrukturu/umreženu Hrvatsku/digitalno opismenjavanje Hrvatske ili sl. Otpor i negodovanje bi možda zbog toga bilo donekle manje ako bi porezni obveznici znali da se porezi koje bi plaćali ulažu u korisne svrhe. Povećanjem dostupnosti tehnologije, brzog pristupa internetu i povećanjem digitalnih vještina stanovnika na nekom području na kojem je to dotad bilo oskudno, zapravo bi se poreznim obveznicima povećalo potencijalno tržište na kojem bi mogli ostvarivati prihode od digitalnih usluga. Uostalom, efekt mreže kaže da sa svakim novim članom mreže raste ukupna vrijednost mreže i za sve ostale njene članove. Naravno, pod uvjetom da u Hrvatskoj porez stvarno i bude trošen namjenski.
- Kod definiranja glavnih odrednica zakona, svakako bi trebalo uključiti i stručnjake iz IT struke. Doduše to bi bila možda malo neobična suradnja jer bi ti stručnjaci sudjelovali u postavljanju sustava kojim bi se oni isti oporezivali. No, bez njihove suradnje oporezive usluge tj. njihovo mjerenje bi porezne vlasti mogle definirati preudaljeno od stvarnosti, konfuzno i teže primjenjivo u praksi. Porezni obveznici bi ih mogli tumačiti na svoj način te tako imati otvoren prostor za manipulaciju.
- U zakonu bi se trebali utvrditi mehanizmi kontrole od strane poreznih vlasti tj. na koji način bi porezni djelatnici, kad bi došli nekom poduzeću u nadzor, istu izvršili i verificirali točnost podataka tj. iznosa poreznih obveznika npr. kontrola identificiranja i „brojanja” virtualnih korisničkih računa i uređaja korisnika.
- Često najavljivana i nikad ostvarena ideja o jedinstvenom kontnom planu za poduzetnike bi možda pomogla računovođama i financijskim djelatnicima jer bi se mogli točno i precizno definirati nazivi konta prihoda od digitalnih usluga na dovoljno detaljnoj razini te jasno navesti koji od tih konta tj. prihoda bi se smatrali oporezivima. Uz kontni plan bi mogao doći i dodatni priručnik gdje bi za svaki takav konto prihoda postojalo dovoljan broj primjera iz

prakse. Računovođama bi bilo lakše knjižiti zbog jasnih nekonfuznih definicija, a izračunavanje porezne obveze bi im također bilo lakše i kraće bi trajalo. To bi vjerojatno pomoglo i poreznim vlastima prilikom kontrole poduzeća. Također, u definiranju takvih konta prihoda bi isto možda trebalo povezati IT i poreznu struku.

- Hrvatska bi u ovu svrhu trebala uspostaviti suradnju s zemljama koje su već uvele neki oblik poreza na digitalne usluge kako bi vidjela njihove probleme i dobre prakse te potencijalno predvidjela neke negativne stvari.

- Također, Hrvatska bi trebala raditi na kvalitetnoj obuci i educiranju svojih poreznih djelatnika te pokušati imati pristup da oni budu podrška poduzećima u provođenju zakona kad isti budu imali nedoumice ili neznanje oko pravilnog postupanja. Osim poreznih djelatnika, i internet stranica Porezne uprave bi trebala biti poduzećima kvalitetan izvor podataka tj. uputa o postupanju.

- Kod ovakvih ekonomskih odluka, politika i međunarodni odnosi isto igraju veliku ulogu. Možda bi, kao i kod SAD i Francuske, postojali pritisci za neuvođenje unilateralnog zakona ukoliko bi on u većoj mjeri kao nove porezne obveznike pogađao kompanije nekih velikih i moćnih zemalja. Ukoliko bi Hrvatska ipak uvela porez, postoji mogućnost da bi te zemlje Hrvatskoj to kompenzirale tj. uzvratile na neki drugi način.

- Isto tako treba imati na umu da, ukoliko se ubrzo i donese neki zakon, možda će se za npr. 5 godina opet dogoditi neko tehnološko probijanje granica pa će opet biti potrebno definirati potpuno nove pojmove za oporezivanje i opet prolaziti sve isto kao i sada. Nitko ni trenutnu situaciju nije mogao predvidjeti jer da je, sad ne bi postojali svi ovi problemi i pitanja oko toga kako vršiti oporezivanje. No, budući da bi se dotad kroz porez na digitalne usluge moglo prikupiti sredstava za državni proračun i budući da nitko ne može sa sigurnošću reći kad u budućnosti bi se takvo nešto moglo dogoditi, ovaj kriterij je ipak manje bitan.

Pitanje poreza, osobito uvođenje novih, uvijek je osjetljivo. Iako razvoj tehnologija inače zapravo pomaže u takvim pitanjima, u ovom slučaju podosta odmaže jer ju je teško kontrolirati, stalno se mijenja i razvija i jer je zapravo ona sama predmet (potencijalnog) oporezivanja.

Dakle, kod predloženih kriterija je puno toga „možda” - zato nije jednostavno dati prijedlog za uvođenje poreza. Kao što je i na početku napisano, Hrvatska bi trebala napraviti kvalitetnu analizu i odvagati koja je opcija najbolja za nju. Kvalitetna analiza zahtijeva puno vremena i truda mnogih aktera, no isto tako „brzopleto” uvođenje zakona sa puno upitnika prilikom izvršenja tj. provođenja također nije najsretnije rješenje. Sudeći po onome što se događa u

svijetu, Hrvatsku taj porez svakako čeka, stoga treba biti pametna u njegovom donošenju i implementaciji te zadovoljiti načelo da svi akteri digitalne ekonomije budu pravedno oporezovani.

5. ZAKLJUČAK

Iako su poduzeća i ljudi započeli s korištenjem informacijsko komunikacijskih tehnologija prošlog stoljeća, posljednje desetljeće su informacijsko komunikacije tehnologije 4.0 industrijske revolucije, posredstvom Interneta, omogućili velike promjene u ponašanju istih. Životi ljudi, kao i poslovanja su uglavnom promijenjeni nabolje. Ljudi imaju na raspolaganju opcije kakve im prije nisu bile dostupne, puno toga što olakšava život i čini ga udobnijim im je dostupno u realnom vremenu. Novije digitalno doba je s mobilnom tehnologijom, računalstvom u oblacima, društvenim mrežama, analiziranjem velike količine podataka i umreženošću brojnih uređaja dovelo do digitalne transformacije poslovanja i stvaranja poslovnih modela u obliku digitalnih platformi koje djeluju kao višestrani posrednici. Takvim platformama vrijednost svojim korištenjem i generiranjem sadržaja besplatno stvaraju korisnici, a platforme zarađuju velike iznose od prodaje ciljanog oglašavanja usmjerenog na te iste korisnike. Također zarađuju i kao posrednici u razmjeni dobara i usluga koja je omogućena tim platformama.

Elektronička trgovina svake godine sve više raste, raste broj ljudi koji kupuju preko interneta, a sve više raste i broj poduzeća koji usvaja nove digitalne tehnologije za unapređenje poslovanja i kao način dopiranja do novih tržišta. Velike tehnološke kompanije ostvaruju iznose dobiti koji premašuju proračune nekih zemalja. Pritom često nemaju fizičku prisutnost u zemljama čiji im korisnici stvaraju vrijednost pa nisu oporezovani, ili ako je imaju, agresivnim poreznim planiranjem pokušavaju i uspijevaju maksimalno smanjiti svoju obvezu za porez.

To je države potaknulo na djelovanje u smjeru definiranja novih vrsta poreza i novih odrednica bitnih za oporezivanje. Europska unija je predložila novi porez na prihode od digitalnih usluga kojima je ciljalo na oporezivanje usluga oglašavanja od kojih neke digitalne kompanije zarađuju najveći dio prihoda, kao i na usluge u kojima su digitalne kompanije posrednici tj. korisnicima omogućavaju interakciju koja često dovodi do kupoprodajnih transakcija. Također je predložila i oporezivanje dobiti poduzeća koja imaju značajnu digitalnu prisutnost što predstavlja nadopunjavanje tradicionalnih pojmova oporezivanja po kojima kompanije podliježu oporezivanju samo ukoliko imaju fizičku prisutnost u nekoj zemlji. Na taj način je htjela riješiti problem neusklađenosti mjesta oporezivanja dobiti i mjesta na kojem se stvara vrijednost, posebno one za koju veliki doprinos daju sami korisnici.

Navedenim prijedlozima tzv. izjednačavajućih poreza Europska unija je htjela osigurati jednake uvjete na tržištu i za digitalne i za tradicionalne kompanije, kao i dobiti svoj udio prihoda u tim velikim iznosima novčanih sredstava koja se okreću u digitalnom svijetu.

Iako prijedlozi novih poreza nisu usvojeni, Europska unija ima postojeće propise za oporezivanje digitalnih tj. elektronički isporučenih usluga. Doneseni su početkom stoljeća i s vremenom se prilagođavalo načelo oporezivanja prema lokaciji kupca, tako da se danas sve takve usluge oporezuju u zemlji kupca. Pritom ostaje problem utvrđivanja prave lokacije kupca fizičke osobe za što je Unija donijela određene načine utvrđivanja iste. Poreznim obveznicima isporučiteljima takvih usluga se pokušava olakšati oporezivanje pristupom koji omogućuje ispunjavanje porezne obveze za cijelu Europsku uniju na jednom mjestu.

Europska unija ide dalje i šiti obuhvat poreznih obveznika na one koji putem elektroničkih sučelja omogućavaju isporuke dobara unutar države članice te prodaju dobara na daljinu uvezenih iz trećih zemalja krajnjim potrošačima. Navedeno stupa na snagu 1.7.2021., a time će se zapravo jedna isporuka od osnovnog dobavljača putem elektroničkog sučelja krajnjim potrošačima podijeliti u dvije.

Neke zemlje su unilateralno uvele svoj digitalni porez, npr. Ujedinjeno Kraljevstvo i Francuska koje su proteklih godina uložile najveće napore u pokušavanju pravednijeg oporezivanja tehnoloških kompanija koje izbjegavaju plaćanje poreza. Radi se o porezu od 2% tj. 3% na prihode od određenih digitalnih usluga. Uglavnom se radi o uslugama posredovanja digitalnih tržišta, mrežnog oglašavanja kao i prijenosa podataka korisnika s visoko postavljenim pragovima svjetskog i domaćeg iznosa prihoda od navedenih usluga za postojanje porezne obveze.

Hrvatska kao članica Europske ima ugrađene sve važeće propise koji se tiču oporezivanja digitalnih usluga i trgovine u svoj porezni sustav. Što se tiče dodatnog oporezivanja digitalne ekonomije Hrvatska ima opciju čekati rješenje na međunarodno razini ili jednostrano uvesti svoj porez. Prije jednostranog uvođenja Hrvatska bi trebala napraviti analizu i odvagati što je najbolje za učiniti uzimajući u obzir mnoge faktore, npr. obaviti to kroz postojeći zakon ili novi. Također, s visoko postavljenim pragovima za primjenu poreza kao u nekim zemljama, Hrvatska možda uopće ne bi niti imala poreznih obveznika. Jedna od opcija je uvesti više pragova tj. stvoriti porezne razrede ili učiniti da novi porez bude namjenski - navedeno bi

možda donekle smanjilo negodovanje poreznih obveznika novog poreza. Hrvatska bi svakako trebala biti pažljiva u definiranju i implementaciji zakona te pritom povezati poreznu i IT struku.

Nemogućnost postizanja jedinstvenog rješenja za oporezivanje digitalne ekonomije na razini Europske unije, kao i nepostizanje međunarodnog konsenzualnog rješenja na razini OECD-a te čak i prijetnje trgovinskim ratovima pokazuje koliko je to pitanje osjetljivo.

POPIS LITERATURE

KNJIGE, ČLANCI I OSTALO:

1. Bakran, D. (2018) *Porez na dobit poduzetnika i neprofitnih organizacija*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djela
2. Bodiroga-Vukobrat, N.; Horak, H. i Martinović, A. (2011) *Temeljne gospodarske slobode u Europskoj uniji*. Zagreb: Inženjerski biro
3. Cui, W. (2019) The superiority of the digital services tax over significant digital presence proposals. *National Tax Journal*, vol. 72, br. 4, str. 839-855
4. European Commission (2018) *Commission staff working document impact assessment SWD(2018) 81 final/2*. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/fair_taxation_digital_economy_ia_21032018.pdf [9.4.2021]
5. European Commission (2018) *Fair Taxation for the Digital Economy*. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_digital_taxation_21032018_en.pdf [6.4.2021.]
6. European Commission (2018) *Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy*, COM(2018) 146 final. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_fair_taxation_digital_economy_21032018_en.pdf [10.4.2021.]
7. European Commission (2020) *Explanatory Notes on VAT e-commerce rules*. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_en.pdf [12.4.2021.]
8. European Commission (2020) *International Digital Economy and Society Index - SMART 2019/0087*. Luxembourg: Publications Office of the European Union. Dostupno na: https://ec.europa.eu/newsroom/dae/document.cfm?doc_id=72352 [12.4.2021.]
9. European Commission (2020). *VAT rates applied in the Member States of the European Union - Situation at 1st January 2020*. Taxud.c.1(2020) – EN. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf [13.4.2021.]

10. Europska Komisija (2015) *Strategija jedinstvenog digitalnog tržišta za Europu*. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52015DC0192&from=HR> [6.4.2021.]
11. Facebook Annual Report 31.12.2020. Dostupno na: https://www.annualreports.com/HostedData/AnnualReports/PDF/NASDAQ_FB_2020.pdf [17.4.2021.]
12. Franc, S. i Dužević, I. (2020) *Digitalna transformacija i trgovina*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet
13. Fuest, C. et al. (2013) *Profit shifting and "aggressive" tax planning by multinational firms: Issues and options for reform*, ZEW Discussion Papers, No. 13-078, Mannheim: Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW)
14. Gadžo, S. (2012) *Oporezivanje elektroničke trgovine porezom na dodanu vrijednost: Porezni pravni okvir Europske Unije*. Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 33, br. 2, str. 803-843
15. Gadžo, S. (2013) *Oporezivanje elektroničkih usluga porezom na dodanu vrijednost - pravni okvir EU*. *Pravo i porezi*, br. 2/13, str. 18-25
16. Ivanković, Ž. (2018) *Besplatno: uvod u političku ekonomiju digitalnog doba*. Zagreb: Naklada Jesenski i Turk
17. Jelčić, B. (2011) *Porezi: opći dio*. Zagreb: Visoka poslovna škola Libertas
18. Karnosh, K. E. (2021) *The application of international tax treaties to digital services taxes*. *Chicago journal of international law*, vol. 21, br. 2, str. 513-547
19. Komorčec, M. (2003) *Europska unija: osnovni pojmovi*. Zagreb: Agencija
20. Kuvač, L. (2015). *Harmonizacija izravnih poreza unutar EU*, Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku, (1-2/2015), str. 231-239
21. Lamensch M.; Traversa, E. i Thiel, S. (2016) *Value added tax and the digital economy: the 2015 EU rules and broader issues*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International
22. Lončarić-Horvat, O. i Arbutina, H. (2007) *Osnove međunarodnog poreznog prava*. Zagreb: Narodne novine
23. López González, J. and M. Jouanjean (2017). *Digital trade: Developing a framework for analysis*, OECD Trade Policy Papers, No. 205. Paris: OECD Publishing. Str. Dostupno na: https://read.oecd-ilibrary.org/trade/digital-trade_524c8c83-en [12.4.2021.]

24. Markota, Lj. (2020) Oporezivanje „inozemnih usluga“ (I. dio). *Računovodstvo, revizija i financije*, br. 7/2020., str. 69-83
25. Martinović, Ž. i Legac, D. (2012) Agresivno porezno planiranje: iskorištavanje neusklađenosti poreznih sustava. *Porezni vjesnik*, br. 21 (11/2012), str. 81-93
26. Martinović, Ž., (2015) Ključne točke OECD-ova Akcijskog plana o eroziji porezne osnovice i alokaciji profita (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS1). *Porezni vjesnik*, br. 24 (10/2015), str. 100-112
27. Mijatović, N. (2005) *Oporezivanje prometa*. Zagreb: Pravni fakultet Sveučilišta
28. Ministère de l'Économie et des Finances de la République française (2019) *Projet de loi relatif à la taxation des grandes entreprises du numérique*. Dostupno na: https://minefi.hosting.augure.com/Augure_Minefi/default.ashx?WCI=ContenuEnLigne&ID=02AC56B0-9A99-415D-8BFD-F9D49B535D6A [15.4.2021.]
29. Mintas Hodak, Lj. i Cerovac, M. (2011) *Europska unija*. Zagreb: Mate
30. Næss-Schmidt, H.S. et al (2018) *The proposed EU Digital Services Tax: Effects on welfare, growth and revenues*. Copenhagen: Copenhagen Economics
31. OECD (1998) *Electronic commerce: taxation framework conditions*. Dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf> [7.4.2021.]
32. OECD (2018) *Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting project*. Paris: OECD Publishing. Dostupno na: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en [10.4.2021]
33. OECD (2019) *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*. Dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> [7.4.2021.]
34. OECD (2019) *Unpacking E-commerce: Business models, trends and policies*. Paris: OECD Publishing. Dostupno na: https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/unpacking-e-commerce_23561431-en [10.4.2021.]
35. Panian, Ž. (2000) *Elektroničko trgovanje*. Zagreb: Sinergija
36. Parsons, G. (2018) TEI comments on the European Commission's digital economy tax proposals. *Tax Executive*. Vol. 70, Iss. 5, 2018, str. 69-71
37. Russo, K. (2019) Superiority of the VAT to turnover tax as an indirect tax on digital services. *National tax journal*, vol. 72, br. 4, str. 857-879

38. Spremić, M. (2017) *Digitalna transformacija poslovanja*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet
39. Šimurina, N. et al. (2018) *Osnove porezne pismenosti*. Zagreb: Narodne novine, 2018
40. Tadin, H. (2012) *Europska unija - unutarnje tržište i porezi*. Zagreb: Hita
41. World Trade Organization (2019) *World trade statistical review 2019*. Geneva: World Trade Organization. Dostupno na: https://www.wto.org/english/res_e/statis_e/wts2019_e/wts2019_e.pdf [12.4.2021.]

ZAKONSKI PROPISI, PRIJEDLOZI I SLIČNO:

1. *Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost*, L 347/1, Pročišćeni tekst od 12.12.2020. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:02006L0112-20201212&from=HR> [7.4.2021.]
2. Europska komisija (2018) *Prijedlog Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava od znatne digitalne prisutnosti*, COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS). Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0147&from=HR> [6.4.2021.]
3. Europska komisija (2018) *Prijedlog Direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od pružanja određenih digitalnih usluga*, COM(2018) 148 final - 2018/0073(CNS). Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0148&from=HR> [7.4.2021.]
4. Her Majesty's Revenue and Customs internal manual: *Digital Services Tax Manual* (2020) Dostupno na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax> [15.4.2021.]
5. Journal officiel de la République française n°0171 du 25 juillet 2019: *LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (1)*. Dostupno na: <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038811588> [15.4.2021.]

6. Narodne novine br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20. *Zakon o porezu na dobit*, Zagreb: Narodne novine d.d.
7. Narodne novine br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20. *Zakon o porezu na dodanu vrijednost*, Zagreb: Narodne novine d.d.
8. Narodne novine br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21. *Pravilnik o porezu na dobit*, Zagreb: Narodne novine d.d.
9. *Official Journal of the European Union (2002) Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services, L 128*
10. Službeni list Europske unije (2000) *Direktiva 2000/31/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 8. lipnja 2000. o određenim pravnim aspektima usluga informacijskog društva na unutarnjem tržištu, posebno elektroničke trgovine*, L 178/1
11. Službeni list Europske unije (2008) *Direktiva Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga*, L 044/11
12. Službeni list Europske unije (2011) *Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (preinaka)*. L 077/1
13. Službeni list Europske unije (2013) *Provedbena Uredba Vijeća (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 o mjestu isporuke usluga*, L 284/1
14. Službeni list Europske unije (2017) *Direktiva Vijeća (EU) 2017/2455 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ i Direktive 2009/132/EZ u pogledu određenih obveza u vezi s porezom na dodanu vrijednost za isporuku usluga i prodaju robe na daljinu*, L 348/7
15. Službeni list Europske unije (2017) *Provedbena Uredba Vijeća (EU) 2017/2459 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost*, L 348/32
16. Službeni list Europske unije (2019) *Direktiva Vijeća (EU) 2019/1995 od 21. studenoga 2019. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu odredaba koje se odnose na prodaju robe na daljinu i određene isporuke robe na domaćem tržištu*, L 310/1

17. Službeni list Europske unije (2020) *Odluka Vijeća (EU) 2020/1109 od 20. srpnja 2020. o izmjeni direktiva (EU) 2017/2455 i (EU) 2019/1995 u pogledu datumâ prenošenja i početka primjene kao odgovor na pandemiju bolesti COVID-19*, L 244/3
18. *TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique* (TSN) (2020). Dostupno na: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12012-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-20200323> [15.4.2021.]
19. *Ugovor o funkcioniranju Europske Unije* (pročišćena verzija), C 202/1, čl. 113. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:12016ME/TXT&from=HR> [7.4.2021.]
20. UK Public General Acts: *Finance Act 2020, Part 2.* (2020) Dostupno na: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/contents/enacted> [15.4.2021.]

INTERNET STRANICE:

<https://www.annualreports.com> [17.4.2021.]

<https://bofip.impots.gouv.fr> [15.4.2021.]

<https://www.france24.com/en> [15.4.2021.]

<https://www.gov.uk> [15.4.2021.]

<https://www.nytimes.com> [15.4.2021.]

<https://www.proquest.com> [15.4.2021.]

<https://www.theguardian.com> [15.4.2021.]

<https://www.dzs.hr> [13.4.2021.]

<https://digital-agenda-data.eu> [12.4.2021.]

<https://trade.ec.europa.eu> [12.4.2021.]

<https://ec.europa.eu> [7.4.2021.]

<https://unctad.org> [7.4.2021.]

<https://www.oecd.org> [7.4.2021.]

<https://www.porezna-uprava.hr> [7.4.2021.]

<https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php> [13.4.2021.]

POPIS SLIKA/GRAFIKONA I TABLICA

POPIS SLIKA

BROJ SLIKE	NAZIV SLIKE	STRANICA
Slika br. 1	Razvoj i obilježja industrijskih revolucija	9
Slika br. 2	Jedan dan na internetu u Europskoj uniji 2018.	11
Slika br. 3	Okvirna tipologija digitalne trgovine (OECD)	18
Slika br. 4	Mjesto oporezivanja B2B i B2C usluga u odnosu Hrvatske i zemalja u Europskoj uniji i izvan nje	35
Slika br. 5	Pravila o mjestu oporezivanja elektroničkih usluga prije i nakon donošenja Direktive 2008/8/EZ kojom je izmijenjena Direktiva 2006/112/EZ	45
Slika br. 6	Model oporezivanja smatranog isporučitelja (eng. <i>deemed supplier</i>) za elektronička sučelja	52
Slika br. 7	Ključne činjenice predstavljene od Europske unije za oporezivanje digitalne ekonomije	64
Slika br. 8	Struktura sheme Dupli irsko nizozemski sendvič (eng. <i>Double irish dutch sandwich</i>)	75

POPIS GRAFIKONA

BROJ GRAFIKONA	NAZIV GRAFIKONA	STRANICA
Grafikon br. 1	Indeks digitalne ekonomije i društva (DESI) zemalja Europske unije 2020.	14
Grafikon br. 2	Indeks međunarodne digitalne ekonomije Europske unije i odabranih zemalja u razdoblju 2015.-2018.	15
Grafikon br. 3	Broj ljudi koji naručuju preko interneta u svijetu od 2016. do 2018. (milijuni)	19
Grafikon br. 4	Godišnja promjena svjetske strukture ostalih komercijalnih usluga u 2018.	21
Grafikon br. 5	Glavni svjetski izvoznici IKT (informacijsko-komunikacijsko-tehnoloških) usluga u 2018.	21
Grafikon br. 6	Struktura svjetskog izvoza IKT (informacijsko-komunikacijsko-tehnoloških) usluga u 2008. i 2018.	22
Grafikon br. 7	Poduzeća s internet stranicom u Europskoj uniji u 2019., po funkcionalnosti i veličini poduzeća	24
Grafikon br. 8	Poduzeća u Europskoj uniji i dodatnim zemljama koja koriste društvene mreže u 2019.	25

Grafikon br. 9	Upotreba usluge računalstva u oblacima u Europskoj uniji i dodatnim zemljama u 2018. i 2020.	26
Grafikon br. 10	Postotak poduzeća u elektroničkoj trgovini i postotak prometa od elektroničke trgovine u Europskoj Uniji od 2009. do 2018.	27
Grafikon br. 11	Internetska kupnja kod pojedinaca u Hrvatskoj u 2020.	28
Grafikon br. 12	Upotreba informacijskih i komunikacijskih tehnologija u poduzećima po djelatnostima u Hrvatskoj u 2020.	29
Grafikon br. 13	Upotreba resursa na internetu putem usluga računalnih oblaka u Hrvatskoj u 2020.	29
Grafikon br. 14	Broj mjesečno aktivnih korisnika Facebooka u svijetu i Europi od zadnjeg kvartala 2017. do zadnjeg kvartala 2020.	58
Grafikon br. 15	Prosječni prihodi u odnosu na broj mjesečno aktivnih korisnika Facebooka u svijetu i Europi od zadnjeg kvartala 2017. do zadnjeg kvartala 2020.	59
Grafikon br. 16	Usporedba teorijskih efektivnih stopa poreza na dobit predstavljenih od strane Europske unije i onih empirijskih od strane konzultantskog poduzeća Copenhagen Economics	65

POPIS TABLICA

BROJ TABLICE	NAZIV TABLICE	STRANICA
Tablica br. 1	Struktura indeksa digitalne ekonomije i društva (DESI)	12
Tablica br. 2	Deset najvećih svjetskih ekonomija u elektroničkoj trgovini u 2018.	20
Tablica br. 3	Stope poreza na dodanu vrijednost u zemljama članicama Europske unije na dan 1.1.2020.	41
Tablica br. 4	Stope poreza na dodanu vrijednost za telekomunikacijske, usluge emitiranja te elektroničke usluge (TBE) u zemljama Europske unije prije izlaska Ujedinjenog Kraljevstva	53
Tablica br. 5	Udio prihoda od oglašavanja u ukupnim prihodima Facebooka 2019. i 2020.	57
Tablica br. 6	Procjena vlade Ujedinjenog Kraljevstva o iznosu prikupljenoga poreza na digitalne usluge (u milijunima funti)	75

ŽIVOTOPIS

Ime i prezime: Marija Rubić
Datum i mjesto rođenja: 20.2.1987., Vukovar

Školovanje:
2019.-2021. Ekonomski fakultet, Zagreb (Poslijediplomski specijalistički studij)
2005.-2010. Ekonomski fakultet, Zagreb (Diplomski studij)
2001.-2005. Ekonomsko birotehnička škola, Split

Radno iskustvo:
2017.- Središnja agencija za financiranje i ugovaranje programa i projekata
Europske unije, Zagreb:
praćenje provedbe projekata
2016.-2017. Prvo plinarsko društvo - Korporativne funkcije d.o.o., Vukovar:
asistent u računovodstvu
2014.-2015. Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje, Vukovar:
stručno osposobljavanje za rad bez zasnivanja radnog odnosa

Strani jezici: Engleski jezik

Ostala znanja: informatički programi (MS Office, eFondovi)