

UDK: 336.22

Oporezivanje digitalnih kompanija

mr. sc. **Martina Ciglević** i **Igor Piplović**, dipl. oec.

Digitalizacija društva ključni je fokus poreznih rasprava posljednjih godina. Navedene rasprave se vode u smjeru da se jasno napravi granica u oporezivanju fizičkih i virtualnih aktivnosti. Međutim, u nekim je zemljama politička svrhovitost nadmašila temeljna načela porezne politike. Rast digitalne ekonomije posljednjih godina praćen je političkim raspravama o porezima koje poreze tvrtke plaćaju i ono najbitnije, gdje ih plaćaju. Danas, digitalni poslovni modeli više ne zahtijevaju fizičku prisutnost u zemljama u kojima imaju prodaju, već se kupcima može prići i dosegnuti ih i putem platformi na daljinu. Svijet se mijenja, tradicionalna ekonomija kakvu poznajemo nestaje, tržište postaje globalno pritom brišući granice između zemalja. Informacije prestaju biti isključivo nacionalno dobro i sele se u „virtualnu stvarnost i oblak“ koji ne pripada nikome ili barem tako mislimo.

1. Uvod

Imajući u vidu prethodno navedeno jasno je da se nacionalni porezni sustavi moraju mijenjati, ali ne na način kakav svjedočimo danas. Promjena bi trebala biti prilagođena, ne konceptu 19. stoljeća, ne konceptu za kojeg mislimo da će doći, već paradigmi koja je sada i ovdje, a čije posljedice počinjemo osjećati i biti će sve izraženije u desetljeću koje dolazi. Ono što je važno uočiti je da koncept prihoda još uvijek ne podrazumijeva u potpunosti činjenicu gdje se prihod ostvaruje. U tom smislu ekonomiju treba promatrati sa aspekta binarnosti, a ne porezne rezidentnosti. Zabluda poreznih stručnjaka je fokusiranje isključivo na problem prikupljanja poreza bez sagledavanja dugoročnih problema i opasnosti koje digitalna ekonomija ima i može imati na utjecaj nacionalnih gospodarstva ukoliko to promatramo s aspekta ekonomskih teorija koje uglavnom imaju izvorište u starim ekonomskim modelima. Prikupljanje poreza od digitalne ekonomije ne smije se promatrati isključivo iz perspektive prikupljanja novca već takva vrsta poreza treba biti samo jedan od mehanizama smanjivanja tehnološkog jaza između, ne bogatih i siromašnih, već onih koji imaju ili nemaju znanja. I to ne bilo kakva znanja, nego specifična znanja u smislu integracije do jučer nezamislivih prirodnih i društvenih disciplina koje će determinirati budućnost svakog društva. Unazad jednog desetljeća bilo je nemoguće i zamisliti da će medicina i tehnologija postati jedno, da će ekonomija i tehnologija ovisiti jedna o drugoj, da će virtualni novac koji nije isključivo pravo nacionalne države postati univerzalno sredstvo plaćanja nad kojim banke nemaju kontrolu i utjecaj. Ta znanja koja su teoretski i praktični temelj svega navedenog će determinirati društva na ona koja imaju ta znanja i koja će biti bogata i ona koja ta znanja nemaju i ostat će siromašna i ovisna bez obzira na njihovu trenutnu ekonom-

sku snagu, jer bogatstvo društva i države počinje se mjeriti znanjem pojedinca koje to društvo ima i koristi, ili koje si može osigurati.

Porast digitalnih aktivnosti predstavlja sve veći izazov postojećim sustavima oporezivanja, jer se kod digitalnih usluga porezi ne plaćaju u zemljama u kojima se ekonomska vrijednost stvara. Europska unija je u uvjetima snažne međunarodne konkurencije i s ciljem jačanja konkurentnosti jedinstvenog tržišta pokrenula strukturne reforme poreznog sustava, u kojemu važno mjesto ima uspostava fer i pravednog sustava oporezivanja dobiti.

Digitalizacija ekonomije je dovela do ubrzanog rasta i razvoja digitalnih poduzeća, koja zbog svog globalnog širenja i utjecaja raste znatno brže od tradicionalnih poduzeća. Tradicionalna poduzeća i s time i postojeća pravila za oporezivanje dobiti tih poduzeća su oslonjena na tradicionalnu fizičku prisutnost u stvaranju vrijednosti i prihoda, bilo putem matičnog društva ili putem stalne poslovne jedinice. Za poslovanje digitalnih poduzeća i stvaranje njihovih prihoda više nije bitno gdje se poduzeće ili njegova poslovna jedinica nalaze, nego gdje se nalaze njegovi korisnici, koji omogućuju stvaranje prihoda i dobiti digitalnih poduzeća. Sve se više stvara vrijednost unutar multinacionalnih skupina, a takvu je vrijednost teško precizno vrednovati. Postojeća pravila za oporezivanje dobiti su definirana za tradicionalne poslovne modele, ali primjena tih pravila ne odražava činjenicu da se digitalni poslovni modeli razlikuju od tradicionalnih po tome kako stvaraju vrijednost. To za posljedicu ima narušavanje ravnopravnog tržišnog natjecanja i negativne učinke na javne prihode. Zbog navedenog je potrebno usvojiti neke nove metode za pripisivanje dobiti kojim bi se riješili izazovi utvrđivanja i vrednovanja nematerijalne imovine, te bolje i preciznije registriralo stvaranje vrijednosti u novim poslovnim modelima.





2. Sustavi oporezivanja

Trenutni tradicionalni sustav oporezivanja bazira se na fizičkoj prisutnosti. Novi moderni sustav oporezivanja, nasuprot tradicionalnom, je onaj koji odgovara današnjem digitalnom vremenu. Digitalna revolucija otvara razne mogućnosti kako korisnicima tako i poduzećima, šireći ponudu potrošačima. Prihvatanje novog pristupa digitalnom dobu podrazumijeva značajno ažuriranje postojećih poslovnih modela i politika kako bi se uhvatio korak s gospodarstvom koje se ubrzano mijenja. To se posebno odnosi na novi način oporezivanja poduzeća jer poduzeća u pravilu pravodobno reagiraju na ubranu digitalizaciju, dok međunarodni porezni sustav trenutno nije zadržao brzinu reagiranja. Pred poreznim upravama je težak posao prilagodbe, jer samo temeljnim promjenama možemo osigurati porezni sustav koji je održiv u brzo promjenjivom digitalnom vremenu. Poslovni modeli i sama uloga korisnika digitalnih sučelja je jedinstvena i puno složenija od same uloge „tradicionalnih kupaca“. Usluge se, za razliku od tradicionalne kupovine, mogu pružiti „na daljinu“ pa stoga nije nužno da je pružatelj usluga fizički prisutan u jurisdikciji u kojoj se nalaze i sami korisnici u kojoj se i stvara vrijednost. Takvi poslovni modeli su odgovorni za razlike između mjesta na kojem se dobit oporezuje i mjesta na kojem se stvara vrijednost. Jedan od trenutnih poslovnih modela je taj da digitalna poduzeća mogu prikupljati podatke o aktivnostima korisnika na digitalnim sučeljima, koji se obično upotrebljavaju za potrebe ciljanog oglašavanja usmjerenog na takve korisnike ili se prenose trećim stranama uz naknadu. Drugi model je aktivno i stalno uključivanje korisnika u višestrana digitalna sučelja, koja se razvijaju na temelju učinaka umreživanja u kojima se u širem smislu vrijednost usluge povećava s brojem korisnika koji upotrebljavaju sučelja. Vrijednost je za takva sučelja u samom povezivanju među korisnicima i njihova međusobna interakcija. Na takvim višestranim digitalnim sučeljima moguće je i pružanje odnosnih isporuka robe i usluga izravno među korisnicima, što je još jedan jasan oblik sudjelovanja samih korisnika.

Kao prioritet austrijskog predsjedanja Vijećem Europske unije početkom lipnja 2018. godine u Austriji, Beču na poreznoj konferenciji pod temom „Digitalna ekonomija“, austrijski profesor Georg Kofler otvorio je konferenciju i između ostalog naglasio „ne oporezujte krive osobe radi ispravnih razloga“.

Europska unija je u uvjetima snažne međunarodne konkurencije i s ciljem jačanja konkurentnosti Jedinog tržišta pokrenula strukturne reforme poreznog sustava, u kojemu važno mjesto ima uspostava fer i pravednog sustava oporezivanja dobiti.

Digitalizacija ekonomije je dovela do ubrzanog rasta i razvoja digitalnih poduzeća, koja zbog svog globalnog širenja i utjecaja raste znatno brže od tradicionalnih poduzeća. Tradicionalna poduzeća i s time i postojeća pravila za oporezivanje dobiti tih poduzeća su oslonjena na tradicionalnu fizičku prisutnost u stvaranju vrijednosti i prihoda, bilo putem matičnog društva ili putem stalne poslovne jedinice. Za poslovanje digitalnih poduzeća i stvaranje njihovih prihoda više nije bitno gdje se poduzeće ili njegova poslovna jedinica nalaze, nego gdje se nalaze njegovi korisnici, koji omogućuju stvaranje prihoda i dobiti digitalnih poduzeća. Sve se više stvara vrijednost unutar multinacionalnih skupina, a takvu je vrijednost teško precizno vrednovati. Postojeća pravila za oporezivanje dobiti su sastavljena za tradicionalne poslovne modele, ali primjena tih pravila ne odražava činjenicu da se digitalni poslovni modeli razlikuju od tradicionalnih po tome kako stvaraju vrijednost. To za posljedicu ima narušavanje ravnopravnog tržišnog natjecanja i negativne učinke na javne prihode. Zbog navedenog je potrebno usvojiti neke nove metode za

prispivanje dobiti kojim bi se riješili izazovi utvrđivanja i vrednovanja nematerijalne imovine, te bolje i preciznije registriralo stvaranje vrijednosti u novim poslovnim modelima.

Europska komisija predlaže da se redefinišu pravila stalne poslovne jedinice budući da se digitalna ekonomija odvija u nematerijalnom i nefizičkom svijetu te dobit koja iz toga nastaje nije obuhvaćena postojećim pravilima oporezivanja dobiti. Zato je dan prijedlog kojim bi se taj nedostatak fizičke prisutnosti u digitalnom poslovanju riješio kroz definiranje virtualne stalne poslovne jedinice za što su ključni podaci i korisnici te je potrebno unaprijediti vrijednost digitalnih poduzeća kroz obradu i analizu.

Komisija je 21. rujna 2017. objavila Komunikaciju „Pravedan i učinkovit sustav oporezivanja u Europskoj uniji za jedinstveno digitalno tržište“ u kojoj je iznijela probleme koji se pojavljuju na jedinstvenom tržištu EU. Tako je uočeno da digitalno gospodarstvo raste brže od tradicionalnog gospodarstva, te da se postojeća porezna pravila ne mogu adekvatno primijeniti na područje digitalne ekonomije.

Primjena postojećih poreznih pravila na digitalnu ekonomiju ima za posljedicu dva nedostatka;

- prvi je taj da se doprinosi korisnika koji su za digitalno poduzeće ishodište stvaranja vrijednosti, mogu nalaziti u poreznoj jurisdikciji u kojoj to digitalno poduzeće nema trajnu fizičku prisutnost, pa stoga nema prisutnost u porezne svrhe i
- drugi nedostatak je taj da iako poduzeće ima fizičku prisutnost u jurisdikciji gdje su i njegovi korisnici, vrijednost koja nastaje doprinosima korisnika nije uzeta u obzir koliko poreza treba platiti u svakoj zemlji.

Zbog očekivanih dugotrajnih dogovora u postizanju konsenzusa s OECD-om za postizanje globalnog rješenja, Komisija je smatrala smatra da je nužno djelovati te je 21. ožujka 2018. u sklopu paketa za digitalno oporezivanje predložila Prijedlog Direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od pružanja određenih digitalnih usluga (PDU – porez na digitalne usluge, *engleski naziv DST - Digital Services Tax*) kao privremeno rješenje kojim se ciljano rješava taj problem.

Istovremeno s prijedlogom privremenog rješenja kao dugoročno i sveobuhvatno rješenje Europska komisija je predstavila Prijedlog **Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava od znatne digitalne prisutnosti.**

3. Stajališta zemalja

U prijelaznom izvješću (*Interim Report*) OECD-a posebna Radna skupina za digitalnu ekonomiju (*Task Force on Digital Economy-TFDE*) u kojoj kroz OECD Inkluzivni okvir (*OECD Inclusive Framework*) zajednički djeluje 137 država svijeta, a koje je objavljeno u ožujku 2018. godine, istaknuto je da se općenito različita stajališta zemalja mogu svrstati u tri skupine;

- Zemlje koje smatraju da se nije potrebno baviti ovim problemom,
- Zemlje koje su već poduzele mjere na nacionalnoj razini i
- Zemlje koje smatraju da su tradicionalna pravila oporezivanja narušena fenomenom digitalne ekonomije i da je potrebno zajedničko djelovanje da se ta pravila moderniziraju.

Prema dosadašnjoj raspravi koja se vodi u OECD-u i u okviru Radne skupine za digitalnu ekonomiju – TFDE, vidljivo je jasno nastojanje OECD-a da se globalni fenomen digitalne ekonomije i načina oporezivanja digitalnih poduzeća u potpunosti istraži te da se postigne globalni konsenzus po ovom pitanju. U okviru OECD-a Europska unija kao njegova članica zastupa stajalište da je potrebno pristupiti dopuni postojećih međunarodnih poreznih pravila i definirati nova

pravila za oporezivanje stalne poslovne jedinice temeljem digitalnog prisustva u nekoj zemlji, bez obzira na to što ne mora nužno postojati stalno fizičko prisustvo pružatelja digitalnih usluga u toj zemlji. Pri tome Europska unija također predlaže da je potrebno istražiti načine pravednog pripisivanja dobiti takvoj virtualnoj stalnoj poslovnoj jedinici temeljem kriterija koje je potrebno dogovoriti na globalnoj razini. Kao temelj za oporezivanje digitalnih kompanija u fokus se želi postaviti doprinos korisnika digitalnih usluga u stvaranju vrijednosti za digitalne kompanije.

Dosadašnje razlike u stavovima među državama stalnim članicama OECD-a i državama članicama OECD Inkluzivnog okvira su se očitovale i u tome kako države članice shvaćaju doprinos korisnika u stvaranju vrijednosti. Definirani je stav većine zemalja Europske unije koje su istaknule nužnost potrebne prilagodbe poreznih pravila na način da se doprinos i interakcija korisnika na platformama, a koji omogućuju platformama monetizaciju kroz naplatu različitih usluga oglašivačima, kroz omogućavanje mjesta susreta i trgovanja (*marketplace*), te ustupanje i prodaju trećim osobama podataka koji analiziraju preferencije i ponašanje korisnika, treba odraziti u oporezivim prihodima koje takve platforme ostvaruju.

Zemlje članice OECD-a su se složile razmotriti postojeća pravila za raspodjelu dobiti, a današnje mogućnosti tehnologije pružaju dodatne izazove i prilike za porezne administracije, poput tehnologije kriptovalute i blok chain tehnologije. Potrebno je zauzeti jasan stav gdje se mora postaviti granica (za) dugoročno rješenje, odnosno svaka zemlja treba napraviti svoju detaljnu analizu i znati koje su joj obveze, prava i mogućnosti. Pri tome svaka zemlja treba imati u vidu što znači utjecaj digitalne ekonomije na njen nacionalni proračun.

4. Definicija i određivanje veličine digitalne ekonomije prema radu G20 i OECD-a

Osnovna definicija digitalne ekonomije koju su prihvatile zemlje članice skupine G 20 glasi:

Digitalna ekonomija uključuje sve ekonomske aktivnosti koje se oslanjaju ili su značajno proširene korištenjem digitalnih inputa koji uključuju digitalne tehnologije, digitalnu infrastrukturu, digitalne usluge i podatke. Odnosi se na sve proizvođače i potrošače, uključujući vlade, a koji koriste te digitalne inpute u svojim ekonomskim aktivnostima.

Izravne veličine koje podupiru navedenu definiciju su:

- 1) Temeljna veličina (jezgra) digitalne ekonomije uključuje samo ekonomske aktivnosti proizvođača ICT dobara i usluga.
- 2) Uska veličina digitalne ekonomije uključuje prethodno navedenu jezgru kao i ekonomske aktivnosti firmi koje se oslanjaju na korištenje digitalnih inputa.
- 3) Široka veličina digitalne ekonomije uključuje prve dvije mjere kao i ekonomske aktivnosti firmi značajno proširenih korištenjem digitalnih inputa.
- 4) Konačna veličina kao "Digitalno društvo" proširuje se dalje od same digitalne ekonomije i uključuje digitalizirane transakcije i aktivnosti koje nisu uključene u okvir za izračun BDP-a, kao što je korištenje besplatnih digitalnih platformi (koje uključuju besplatne javne digitalne servise). Iako ove interakcije nisu eksplicitno razmatrane kao dio digitalne ekonomije, bitne su radi vođenja vladinih efikasnih digitalnih politika.
- 5) Dodatna veličina pokriva sve ekonomske aktivnosti koje su digitalno naručene i/ili digitalno isporučene. Može se promatrati kao **alternativna mjera i perspektiva** digitalnoj ekonomiji, jer

je bazirana na samoj prirodi transakcija. Radije od razdvajanja ekonomije zasnovane na proizvodima firmi ili proizvodnim metodama, ova se veličina fokusira na metode narudžbe ili isporuke, bez obzira na finalni proizvod ili kako je proizveden.

Gore navedena prva glavna definicija digitalne ekonomije i veličine koje je podupiru, a koju su usvojile zemlje članice skupine G20, pomaže tim zemljama u definiranju politika i akcija prema i korištenjem digitalne ekonomije u njihovom rastu i održivom razvoju. Namjera je OECD-a ujednačiti pristup u pronalaženju konsenzusa svih članica OECD-a oko zajedničkog prihvaćanja opsega digitalne ekonomije.

5. Prijedlog Direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od pružanja određenih digitalnih usluga

Poseban je cilj ovog prijedloga Europske komisije bio predložiti kratkoročnu mjeru usmjerenu na bruto ostvarene prihode koji proizlaze iz pružanja određenih digitalnih usluga koja je jednostavna za primjenu i kojom se pomaže ujednačiti tržišno natjecanje u prijelaznom razdoblju do donošenja sveobuhvatnog rješenja.

(To je u skladu s općim ciljevima ovog prijedloga, čiji je cilj:

- zaštititi cjelovitost jedinstvenog tržišta EU-a i osigurati njegovo ispravno funkcioniranje;
- osigurati održivost javnih financija unutar Unije i očuvati nacionalne porezne osnove;
- očuvati socijalnu pravednost i osigurati jednake uvjete za sva poduzeća koja posluju u EU-u i
- djelovati u borbi protiv agresivnog poreznog planiranja na uklanjanju nedostataka u međunarodnim pravilima zbog kojih određena digitalna poduzeća imaju mogućnost izbjegavanja poreza u zemljama u kojima posluju i stvaraju vrijednost.¹)

Prijedlogom ove Direktive bilo je predviđeno uvođenje novog poreza za oporezivanje prihoda od određenih digitalnih usluga na jedinstvenom tržištu EU-a. Prema prvom predstavljenom prijedlogu Komisije oporezivim prihodima smatrali su se prihodi poreznog obveznika koji bi proizlazili iz pružanja **3 vrste usluga**:

- 1) stavljanja na digitalno sučelje oglašavanja usmjerenog na korisnike tog sučelja,
- 2) stavljanja višestranog digitalnog sučelja na raspolaganje korisnicima kojim se korisnicima omogućuje pronalaženje drugih korisnika i njihova međusobna interakcija te kojim se omogućuje izravno trgovanje robama ili uslugama između samih korisnika
- 3) prijenosa i prodaje trećim stranama prikupljenih podataka o korisnicima i podataka nastalih analizom aktivnosti korisnika na digitalnim sučeljima.

Kao porezna osnovica za oporezivanje porezom na digitalne usluge bili su predviđeni svi gore opisani bruto ostvareni prihodi, bez uključenog poreza na dodanu vrijednost i drugih sličnih poreza.

Također, bila je predložena stopa poreza na digitalne usluge od 3% na osnovicu bruto ostvarenog prometa.

Prema prvoj studiji učinka Europske komisije prijedlog poreza na digitalne usluge bi obuhvatio oko 112 tvrtki. Kako je istaknula Komisija u svom prijedlogu, prijedlog ne bi trebao utjecati na poduzeća koja su osnovana ili imaju poslovnu jedinicu u jurisdikciji izvan EU-a

1 Prijedlog Direktive vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od pružanja određenih digitalnih usluga, COM(2018) 148 final



s kojom država članica ima ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, kako bi se izbjegla kršenja tih ugovora. Prvotni prijedlog je podrazumijevao primjenu digitalnog poreza za sve članice EU, bez obzira na njihove međusobno potpisane Ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Europska komisija je bila razradila zajedničke preporuke za postupnu izmjenu tih međusobno potpisanih Ugovora.

Prema inicijalnom prijedlogu Komisije novim porezom na digitalne usluge su bile obuhvaćene kompanije koje premašuju dva praga i ispunjavaju kumulativno i istovremeno oba slijedeća uvjeta da bi se primijenio porez;

- da poduzeće ima svjetski konsolidirani prihod iznad 750 milijuna EUR i
- da ostvaruje prihod iznad 50 milijuna EUR na tržištu država članica EU.

Nakon intenzivnih rasprava u Vijeću EU tokom 2018. i 2019. godine o ovom prijedlogu Komisije nije postignut dogovor država članica EU na političkoj razini. Više zemalja članica je nastojalo suziti područje primjene ovog poreza, a više većih država članica se zalagalo za njegovu širu primjenu. Isto tako zbog utjecaja predloženog poreza na potpisane Ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, više država članica je izražavalo rezerve prema preporukama Komisije za njihovu izmjenu. Zbog nemogućnosti postizanja konsenzusa među državama članicama nekoliko država uvelo je svoj nacionalni unilateralni porez na digitalne usluge, a među njima su Francuska, Italija i Španjolska, kao veće članice.

6. Rad OECD-a i težišta rasprave o oporezivanju digitalne ekonomije

OECD je u svom istraživanju i radu posljednjih godina stavio jak naglasak za stvaranje novog sveobuhvatnog međunarodnog poreznog okvira koji uključuje specifičnosti digitalne ekonomije.

Rad OECD-a u pronalaženju odgovora i konsenzusa o primjenjivim i globalno podržanim rješenjima za oporezivanje digitalne ekonomije je intenzivan i odvija se u više radnih grupa.

Težište rasprave se koncentriralo u pronalaženju rješenja kroz dva temeljna pristupa, tj. kroz „Stup 1“ i „Stup 2“ (engl. „Pillars One and Two“).

Početkom siječnja 2020. zemlje članice Inkluzivnog okvira su usvojile zajedničku izjavu kojom podupiru napore za postizanje daljnjeg napretka u „Stupu 1“, te pozdravljaju napredak postignut u dogovorima u „Stupu 2“. Također, u ovoj izjavi je potvrđeno opredjeljenje zemalja članica IF-a za postizanje sveobuhvatnog dogovora do kraja 2020.

„Stup 1“ se kao prvi temeljni pristup koncentrira na rješavanje brojnih pitanja koja su otvorena u pronalaženju načina za oporezivanje digitalnih kompanija.

Prvo bitno pitanje koje je potrebno riješiti je opseg primjene digitalnog poreza, tj. na koja multinacionalna poduzeća i koje djelatnosti bi se odnosilo oporezivanje. Postojeći prijedlog obuhvaća poduzeća pružatelje automatiziranih digitalnih usluga (tražilice, društvene mreže, ostale platforme, e-trgovinu i igre) i poduzeća orijentirana na potrošače (opskrbljivače i trgovce putem interneta, digitalne medije i IT uređaje).

Bitno pitanje koje traži odgovor je definiranje pragova za oporezivanje, tj. prema prijedlogu o kojemu se raspravlja uzimala bi se u obzir samo poduzeća iznad određenog praga od 750 milijuna EUR ukupnog svjetskog konsolidiranog prihoda, a kao drugi uvjet i prag za primjenu uzimao bi se odnos stope ostvarene dobiti od digitalnih aktivnosti u odnosu na ukupne prihode tih aktivnosti, s time da bi primjena oporezivanja nastupila ukoliko bi stope ostvarene dobiti

u odnosu na prihode bile više od onih koje bi bile prihvaćene konsenzusom u OECD-u. Pri tome se razmatra više različitih scenarija primjene, a potrebno je razraditi, odrediti i usvojiti odgovarajući indikator nivoa dobiti specifičan za pojedinačne sektore i industrije, uključujući i koordinaciju s postojećim sustavom transfernih cijena.

Također, postoji potreba definiranja novih pravila za novi temelj oporezivanja (engl. new nexus) zbog primjene u poreznim jurisdikcijama gdje poslovna aktivnost digitalnog poduzeća nije definirana i ograničena fizičkim prisustvom u toj jurisdikciji. Pri tome je potrebno preispitati postojeće odredbe radi izbjegavanja dupliciranja, povezanost i utjecaj na odredbe postojećih ugovora, razviti novo samostalno pravilo za novi temelj oporezivanja i razviti nova pravila za oporezivanje za primjenu prema načelu da se dobit oporezuje u jurisdikciji u kojoj se dobit ostvaruje.

Kao porezna osnovica digitalnog poreza predlaže i razmatra se ostvarena dobit prije oporezivanja.

Da bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje potrebno je osmisliti i nadopuniti postojeće metode i pravila kroz nove multilateralne konvencije i ukloniti nedostatke postojećih bilateralnih ugovornih odnosa između država potpisnica. U dodatku tome potrebno je razviti nove i obvezujuće mehanizme za rješavanje sporova i proširiti postojeća pravila za procedure zajedničkih sporazuma s ciljem izbjegavanja sporova ili njihovog učinkovitog rješavanja. U okviru Stupa 1 se raspravlja i o alatima za identifikaciju i mjerenje učinka koje na nacionalne proračune ima digitalna ekonomija.

„Stup 2“ ima težište rasprave na rješavanje preostalih neriješenih BEPS pitanja (engl. Base Erosion and Profit Shifting) s ciljem zaštite porezne osnovice poreza na dobit i sprječavanja premještanja dobiti digitalnih poduzeća u jurisdikcije s nulnim stopama ili stopama oporezivanja ispod minimalne.

Zbog toga se u okviru „Stupa 2“ raspravlja o uvođenju novih pravila za oporezivanje digitalnih poduzeća kao nadopuna postojećim BEPS pravilima OECD-a.

To su: Pravilo o uključenom prihodu, odredba o prijelazu, pravilo o osporavanju plaćanja troškova unutar grupe i pravilo o podlijevanju porezima.

Pravilo o uključenom prihodu se nadovezuje na već usvojeno pravilo o kontroliranim stranim društvima (engl. CFC rule) koje je usvojio OECD, ali i sve zemlje članice EU putem Direktive ATAD (engl. Anti Tax Avoidance Directive)- Direktive protiv izbjegavanja plaćanja poreza, koja je prenesena u zakonodavstvo država članica EU, pa tako i u hrvatski Zakon o porezu na dobit. Pravilo o uključenom prihodu predviđa da porezni obveznik – digitalno poduzeće mora uključiti u prihode svog matičnog društva prihode svoje podružnice koji su ostvareni u drugoj jurisdikciji, a oporezivani su poreznom stopom ispod minimalne stope.

Odredba o prijelazu (engl. Switch – over rule) bi se primjenjivala kao dopuna pravila o uključenom prihodu na one inozemne podružnice koje su oporezivane poreznom stopom ispod minimalne, a predmet su izuzeća prema postojećim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Tako bi odredba o prijelazu omogućila primjenu pravila o uključenom prihodu i na takve podružnice, bez mogućnosti primjene izuzeća.

Pravilo o osporavanju plaćanja troškova unutar grupe bi se odnosilo na transakcije unutar grupe, ako bi te transakcije dovodile do umanjenja porezne osnovice i plaćanja manjeg iznosa poreza od onoga koji bi trebao biti plaćen.

Pravilo o podlijevanju porezima predviđa primjenu poreza na dobit po odbitku i drugih poreza na izvoru plaćanja te osporavanje primjene olakšica predviđenih ugovorima za određene vrste prihoda, ukoliko

bi provedena plaćanja i ostvareni prihodi bili oporezivani poreznom stopom ispod minimalne stope.

Sva navedena pitanja koja su obuhvaćena u pristupu kroz „Stup 1“ i „Stup 2“ odražavaju svu kompleksnost i nužnost pronalaženja adekvatnih rješenja za oporezivanje digitalne ekonomije na globalnoj razini. Zbog toga je rad OECD-a i postizanje dogovora u okviru OECD-a od ključne i neusporedive važnosti za konačan uspjeh. Značajan napredak je postignut u pregovorima u okviru „Stupa 2“, dok se postizanje napretka koji bi vodio konsenzusu u području „Stupa 1“ tek očekuje.

7. Prijedlog Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava od znatne digitalne prisutnosti

Prijedlog Direktive o utvrđivanju pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava od znatne digitalne prisutnosti je usmjeren na stvaranje zajedničkog sustava oporezivanja dobiti i na rješavanje problema koji se javljaju u digitalnoj ekonomiji, kroz uspostavu EU sveobuhvatnog dugoročnog rješenja.

Prijedlog ove Direktive predstavlja nastojanja koja se poduzimaju na razini Europske unije i na međunarodnoj razini u cilju promjene i prilagodbe postojećeg poreznog zakonodavstva za digitalnu ekonomiju.

Europska komisija usko surađuje s OECD-om s ciljem usvajanja dugoročnog i sveobuhvatnog globalnog rješenja. Ovim se prijedlogom podupire kontinuirano djelovanje na razini OECD-a, koje je od presudne važnosti kako bi se postigao potpuni globalni konsenzus o ovoj temi.

Međutim, rasprava u okviru OECD-a traje već više od dvije godine, a Europska komisija prijedlogom ove Direktive želi dati svoj doprinos i poticaj toj raspravi i definirati okvir za moguće buduće sveobuhvatno i globalno rješenje za oporezivanje digitalne ekonomije.

Kao EU sveobuhvatno i dugoročno rješenje predlaže se uvođenje **poreza na dobit trgovačkih društava od znatne digitalne prisutnosti**, gdje EU nastoji pratiti i usklađivati svoje aktivnosti s ciljem utjecaja i dogovora o globalnom rješenju, a najprije kroz svoje sudjelovanje u radu i u uskoj suradnji s OECD-om.

Plan je, želja i nastojanje Europske komisije koja predstavlja Europsku uniju na međunarodnoj razini poduprijeti postizanje globalnog dogovora u OECD-u, a sukladno tome i prilagoditi odredbe ove predložene Direktive.

Da bi se ovakav porez na dobit od stalne digitalne prisutnosti mogao primijeniti potrebna je promjena poreznog zakonodavstva i dopuna pojma stalne poslovne jedinice, pojmom znatne digitalne prisutnosti ili novim pojmom – virtualne stalne poslovne jedinice kao novog temelja za oporezivanje, jer bi takav temelj za oporezivanje također bilo mjesto gdje se ostvaruju ekonomski značajne digitalne aktivnosti, tj. gdje se nalaze korisnici digitalnih usluga.

Sadašnji radni prijedlog Direktive kao uvjet za primjenu poreza na dobit od znatne digitalne prisutnosti predlaže tri alternativna uvjeta;

- da poduzeće ostvaruje prihod veći od 7 milijuna EUR,
- da ima više od 100.000 korisnika, te
- da ima sklopljeno više od 3000 ugovora;
- sve podijeljeno po svakoj poreznoj jurisdikciji pojedinačno.

Ovom Direktivom uvodi se načelo po kojem bi se znatnoj digitalnoj prisutnosti trebala pripisati samo dobit koju bi mogla zaraditi provođenjem aktivnosti putem digitalnog sučelja u interakciji s drugim dijelovima matičnog poduzeća te bi je se trebalo promatrati kao sa-

mostalno nezavisno poduzeće koje obavlja istu ili sličnu djelatnost. To samostalno poduzeće djeluje u istim ili sličnim uvjetima u drugoj jurisdikciji koja nije jurisdikcija matičnog poduzeća, a za obavljanje svoje djelatnosti upotrebljava imovinu, obavlja različite funkcije i preuzima rizike u funkciji ostvarivanja vlastitih samostalnih prihoda.

Analizirajući dodatne kriterije za određivanje statusa stalne poslovne jedinice za značajnu digitalnu prisutnost u nekoj poreznoj jurisdikciji pomoću kriterija zaposlenika nije dovoljno da bi se ostvarena dobit mogla pripisati toj značajnoj digitalnoj prisutnosti, jer se ta digitalna prisutnost ostvaruje putem digitalnog sučelja bez fizičke prisutnosti u određenoj jurisdikciji.

U daljnjoj funkcionalnoj analizi stalne poslovne jedinice za digitalnu prisutnost od presudnog značenja za stvaranje prihoda te jedinice su identifikacija i pripisivanje ekonomskog vlasništva nad upotrijebljenom imovinom i nematerijalnom imovinom koja se stvara djelovanjem korisnika i sa korištenjem podataka korisnika za stvaranje novih vrijednosti.

Dodatni kriteriji koji određuju status stalne poslovne jedinice su razvoj koji se poduzima, poboljšanje, održavanje, zaštita i iskorištavanje nematerijalne imovine za obavljanje ekonomski važnih funkcija te jedinice.

Kao dobar primjer kako digitalna stalna poslovna jedinica stvara i povećava svoju vrijednost jest poslovanje društvene mreže koja stalno privlači nove korisnike i omogućuje povezivanje korisnika s mnogim drugim korisnicima. Djelovanjem korisnika i širenjem njihove mreže povećava se vrijednost nematerijalne imovine stalne poslovne jedinice, a ta vrijednost se dodatno može povećati ako se obradom podataka korisnika i analizom njihovih preferencija dođe do stvaranja ciljnih grupa za oglašavanje i prodaju prilagođenog oglasnog prostora uz naknadu, jer je oglasni prostor prilagođen željama i potrebama korisnika.

Zbog toga se može zaključiti da su funkcije koje uključuju razvoj, poboljšavanje, održavanje, zaštitu i upotrebu tako stvorene nematerijalne imovine glavni čimbenici identifikacije značajne digitalne prisutnosti i na taj način stalne poslovne jedinice.

Svaka ekonomski važna aktivnost na poseban način pridonosi stvaranju vrijednosti u modelima digitalnog poslovanja i sačinjava jedan dio tih modela. Zbog toga se **metoda podjele dobiti** u prijedlogu ove Direktive razmatra kao najprikladnija za pripisivanje dobiti značajnoj digitalnoj prisutnosti.

Zato bi čimbenici podjele dobiti trebali uključivati troškove nastale za istraživanje, razvoj i stavljanje na tržište, a koji se mogu identificirati i pripisati značajnoj digitalnoj prisutnosti u odnosu na troškove koji se mogu pripisati matičnom poduzeću ili drugoj značajnoj digitalnoj prisutnosti te broj korisnika u određenoj državi članici EU, a svakako bi trebali uključiti i podatke koji su prikupljeni i analizirani u pojedinačnoj državi članici u kojoj se značajna digitalna prisutnost ostvaruje.

Predloženim se pravilima samo utvrđuju opća načela za dodjelu dobiti značajnoj digitalnoj prisutnosti, a u okviru OECD-ovih radnih grupa raspravlja se i o načinu primjene i dopune postojećeg sustava transfernih cijena što će zasigurno utjecati i na moguće dopune i izmjene u odnosu na prvotni predloženi tekst ove Direktive.

Trenutačno stanje rasprava u Vijeću EU pod neposredno završenim hrvatskim i započetim njemačkim presjedanjem aktivno prati rasprave, prijedloge i analize na kojima se radi u OECD-ovim radnim grupama. U OECD-u se trenutačno intenzivno radi na procjenama učinka oporezivanja na moguće prihode poreznih jurisdikcija od oporezivanja digitalne ekonomije, te pragova i opsega primjene tog oporezivanja. Plan je i nastojanje OECD-a za postizanje dogovora o



globalnom rješenju do kraja 2020. godine izradom Finalnog izvješća („OECD Final Report“) o preporukama za rješavanje pitanja oporezivanja digitalne ekonomije koje bi bilo primjenjivo i konsenzualno prihvaćeno na globalnoj razini. U slučaju donošenja sveobuhvatnih i globalno prihvaćenih preporuka OECD-a, u idućem koraku bi se pristupilo dopuni i daljnjoj razradi odredbi ove Direktive, a u slučaju njenog prihvaćanja od strane svih država članica EU, ona bi postala obvezujuća za primjenu u njihovim nacionalnim zakonodavstvima.

8. Ekonomija podataka u „GAFA“ tvrtkama

Temeljna ideja koja stoji iza skraćenice GAFA pri prikupljanju osobnih podataka isključivo je ekonomska. Tvrtke (Google, Apple, Facebook i Amazon) stječu sve više osobnih podataka potrošača/klijenata koji mogu predstavljati bilo što. Ti podaci se prikupljaju na različite načine primjerice od osobe koja podijeli sliku na Facebook stranici do Googleove pretrage ili kupnje putem Amazona. Što se događa nakon što navedene tvrtke prikupe odnosno dobiju podatke? Kad jedna od ovih tvrtki dobije nove podatke o nekome, koristi ih za razvoj novih proizvoda kako bi privukli potencijalne i prethodne klijente. Također, temeljem preferencija klijenata/kupaca generiraju oglase koji ciljaju vrlo specifične pojedince koji žele dobiti vrlo specifičnu robu ili uslugu. U današnje vrijeme ti podaci vrijede milijarde, a uglavnom ih posjeduju baš ove tvrtke-Google, Apple, Facebook ili Amazon. Ovi tehnološki divovi posjeduju velik dio osobnih podataka svih građana EU-a. Budući da su glavne digitalne tvrtke multinacionalne tvrtke, rasprava o digitalnom porezu dovela je do potrebe za međunarodnim dogovorom o tome trebaju li se pravila mijenjati i na koji način.

Digitalno doba proizvodi ogromnu količinu podataka svake sekunde. Uređaji i ljudi aktivno dijele svoje podatke i za sobom brzo ostavljaju tragove podataka u stvarnom vremenu.

Google, na primjer, sada obrađuje prosječno preko 71.966 upita za pretragu svake sekunde, što u prijevodu znači do više od 6,2 milijarde pretraga dnevno i 2,3 bilijuna pretraživanja godišnje u cijelom svijetu.³

Neki smatraju da je kontroverzni novi porez nepotreban, drugi će se složiti da kompanije poput Google i Amazona trebaju platiti pravedniji i viši porez, a ovdje se postavlja pitanje dali postoji veza između razvoja digitalne ekonomije, prikupljanja podataka i bogatstva društva. Koliki je utjecaj globalnih tehnoloških, primarno američkih kompanija na svjetsku ekonomiju te njihov neposredni ili posredni utjecaj na ekonomiju zemalja Europske unije. Taj utjecaj možemo promatrati sa dva aspekta:

- 1) Financijski utjecaj gdje je činjenica da se veliki dio prihoda s aspekta poreznih davanja odljeva isključivo u SAD i
- 2) Utjecaj ekonomskih tijekova na odljev znanja i znanstveno intelektualnog osiromašanja nacionalnih gospodarstava kao rezultat digitalne ekonomije

Ne uvođenjem poreza na digitalnu ekonomiju dugoročno se ugrožavaju temeljni nacionalni interesi i to s navedena dva navedena aspekta.

Primjerice, američke kompanije (SAD) koji su dionici digitalne ekonomije pružaju usluge na teritoriju Republike Hrvatske, a prihodi američkih kompanija koji su rezultat poslovanja u Hrvatskoj su u cijelosti američki prihodi. Poslovna aktivnost se odvija u Hrvatskoj, a

proračun Republike Hrvatske od navedenog nema nikakvih prihoda. Postoji li direktna veza između digitalne ekonomije i odljeva radne snage u američke države? Dali se kroz digitalnu ekonomiju američkih kompanija koje djeluju i ostvaruju svoje prihode globalno, a ne plaćaju digitalni porez u zemlji gdje se usluga i ostvaruje (primjerice u Hrvatskoj), povećavaju prihodi proračuna američkih država standardnim oporezivanjem, te time američke države ostvaruju bolje preduvjete za privlačenje znanstvenika, liječnika, informatičkih eksperata iz drugih zemalja?

Zemlje koje nisu čekale zajednički dogovor i krenule samostalno u gospodarske aktivnosti koje uključuju uvođenje novog poreza su Italija, Austrija, Španjolska i Francuska. Navedene države su uvele digitalni porez u svoj nacionalni porezni okvir, usprkos upozorenjima SAD-a da bi mogla otvoriti novi front u međunarodnom trgovinskom ratu.

Sve navedene zemlje se slažu u jednom, a to je da je uvođenje ovog poreza korak prema većoj razini pravednosti.

9. Stavovi i otvorena pitanja Republike Hrvatske

U Republici Hrvatskoj dobit trgovačkih društava je oporeziva porezom na dobit prema odredbama Zakona o porezu na dobit. Republika Hrvatska kao članica Europske unije sudjeluje u raspravi o svim navedenim inicijativama i prijedlozima Direktiva EU putem radnih skupina u Vijeću EU. Do sada nije poduzimala unilateralne mjere za oporezivanje digitalnih poduzeća, te podupire Europsku komisiju u donošenju i primjeni zajedničkih dugoročnih mjera.

Kao dugoročno rješenje Republika Hrvatska podupire nastojanje Europske komisije da se zakonodavni prijedlog Direktive o porezu na dobit od znatne digitalne prisutnosti u najvećoj mogućoj mjeri približi dogovoru o globalnom rješenju koji se želi postići na razini OECD-a. Republika Hrvatska podupire rad OECD-a i kao članica njegove Inkluzivne mreže aktivno sudjeluje u radu s ciljem postizanja sveobuhvatnog dogovora.

Države članice trebaju nastaviti započeti zajednički rad u pronalaženju zajedničkih rješenja za oporezivanje digitalnih poduzeća, na način da se uvažavaju specifične potrebe svih država članica i podupire konkurentnost Jedininstvenog tržišta.

Republika Hrvatska podupire administrativnu suradnju, razmjenu informacija i zajedničke nadzore poreznih obveznika s poreznim tijelima drugih država članica Europske unije.

10. Zaključak

Iako je i dalje prisutno neslaganje oko oporezivanja digitalne ekonomije, rasprava o digitalnom porezu još uvijek nije gotova. Neke zemlje prilagođavaju svoje definicije stalnih poslovnih jedinica, dok su druge zemlje već uvele novi porez u svoj sustav (primjerice Francuska, Italija i Španjolska).

Pravila za oporezivanje ne bi smjela biti usmjerena na određene industrije ili sektore koji bi stvorili nestabilne politike u kontekstu gospodarstva. Ideja je da se ovaj izravni porez primjenjuje na dobit stvorenu određenim digitalnim aktivnostima koje u potpunosti izmiču trenutnom poreznom okviru.

Digitalna ekonomija otvara potpuno nove perspektive poduzetnicima koji, ukoliko žele biti konkurentni, doživljavaju svijet kao jedinstveno globalno tržište i kojima granice predstavljaju virtualni i nepotrebnii okvir, a inovativnost predstavlja ključni kriterij za uspjeh.

Unutar Europske unije je uočena velika neusklađenost između mjesta oporezivanja i naplate poreznih prihoda i mjesta gdje se nala-

² Izraz (skraćenica) koja se odnosi na četiri najveće visokotehnološke tvrtke -Google, Amazon, Facebook i Apple

³ https://www.un.org/development/desa/dpad/wp-content/uploads/sites/45/publication/FTQ_1_Jan_2019.pdf

