

Novi izazovi oporezivanja u digitalnom gospodarstvu

Božičević, Marina

Professional thesis / Završni specijalistički

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek / Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:145:364882>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-24**



Repository / Repozitorij:

[EFOS REPOSITORY - Repository of the Faculty of Economics in Osijek](#)



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Poslijediplomski specijalistički studij Organizacija i management

Marina Božičević

Novi izazovi oporezivanja u digitalnom gospodarstvu

Završni rad poslijediplomskog specijalističkog studija

Osijek, 2020.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Poslijediplomski specijalistički studij Organizacija i management

Marina Božičević

Novi izazovi oporezivanja u digitalnom gospodarstvu

Završni rad poslijediplomskog specijalističkog studija

JMBAG: 1061

e-mail: mbozicevic@efos.hr

Mentor: Prof.dr.sc. Ivana Barković Bojanić

Osijek, 2020.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek

Faculty of Economics in Osijek

Postgraduate Specialist Study Organization and Management

Marina Božičević

New challenges of taxation in Digital Economy

Postgraduate final paper

Osijek, 2020

IZJAVA

O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI, PRAVU PRIJENOSA INTELEKTUALNOG VLASNIŠTVA, SUGLASNOSTI ZA OBJAVU U INSTITUCIJSKIM REPOZITORIJIMA I ISTOVJETNOSTI DIGITALNE I TISKANE VERZIJE RADA

1. Kojom izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je završni specijalistički rad isključivo rezultat osobnoga rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu. Potvrđujem poštivanje nepovredivosti autorstva te točno citiranje radova drugih autora i referiranje na njih.
2. Kojom izjavljujem da je Ekonomski fakultet u Osijeku, bez naknade u vremenski i teritorijalno neograničenom opsegu, nositelj svih prava intelektualnoga vlasništva u odnosu na navedeni rad pod licencom Creative Commons Imenovanje – Nekomercijalno – Dijeli pod istim uvjetima 3.0 Hrvatska.
3. Kojom izjavljujem da sam suglasna da se trajno pohrani i objavi moj rad u institucijskom digitalnom repozitoriju Ekonomskoga fakulteta u Osijeku, repozitoriju Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku te javno dostupnom repozitoriju Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu (u skladu s odredbama Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN br. 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 02/07, 46/07, 45/09, 63/11, 94/13, 139/13, 101/14, 60/15).
4. izjavljujem da sam autor/autorica predanog rada i da je sadržaj predane elektroničke datoteke u potpunosti istovjetan sa dovršenom tiskanom verzijom rada predanom u svrhu obrane istog.

Ime i prezime studenta: **Marina Božičević**

JMBAG: **1061**

OIB: **39862189780**

e-mail za kontakt: **maleskovic070@gmail.com**

Naziv studija: **Organizacija i management**

Naslov rada: **Novi izazovi oporezivanja u digitalnom gospodarstvu**

Mentor rada: **prof.dr.sc. Ivana Barković Bojanić**

U Osijeku, 2020. godine

Potpis _____ 

Novi izazovi oporezivanja u digitalnom gospodarstvu

Sažetak

Digitalna transformacija potiče inovacije, povećava učinkovitosti i unaprijeđuje usluge istovremeno stimulirajući uključiviji i prosperitetniji rast te povećanje dobrobiti. Također u isto vrijeme, širina i brzina promjena koje donosi digitalna transformacija uvodi izazove u mnoga područja politike, uključujući oporezivanje.

Digitalizacija gospodarstva je ključni fokus poreznih rasprava posljednjih godina, jer tijekom posljednjeg desetljeća mnoge su zemlje nastojale promijeniti porezna pravila, jer se kao jedno od vodećih popratnih pojava digitalizacije gospodarstva navodi preusmjeravanje dobiti multinacionalnih poduzeća u jurisdikcije s vrlo niskim stopama poreza na dobit.

Projekt BEPS su pokrenule zemlje OECD-a i G/20 još 2013. godine, i od tada je učinjen značajan posao na rješavanju ponašanja multinacionalnih korporacija koje rezultira niskim stopama plaćanja poreza.

Rješavanje poreznih izazova koje proizlaze iz digitalizacije gospodarstva zahtijevaju reformu međunarodnog poreznog sustava, da bi se vratila odnosno uspostavila stabilnost međunarodnog poreznog okvira i time spriječilo daljnje neusklađene jednostrane porezne mjere koje države već poduzimaju. Shodno tome, prioritet međunarodne zajednice i to već nekoliko godina je donošenje globalnog rješenja temeljenog na konsenzusu.

Trenutna situacija s Covid-19 je učinila potrebu za rješenjem još potrebnijom i uvjerljivijom jer pandemija nastavlja svoj tijek koji rezultira globalnim i održivim ekonomskim padovima. Za globalno rješenje digitalnog oporezivanja temeljeno na konsenzusu je predstavljen program rada koji se temelji na predstavljenom radnom planu organiziranom u dva odvojena stupa, čiji je sadržaj predstavljen u ovome radu.

Ključne riječi: digitalna transformacija, porezni izazovi, digitalno oporezivanje, konsenzus, globalno rješenje.

New Challenges of Taxation in the Digital Economy

Summary

Digital transformation encourages innovation, increases efficiency and improves services while stimulating more inclusive and prosperous growth, as well as increasing well-being. Whilst at the same time the breadth and speed of change, brought about by digital transformation, introduces challenges in many policy areas, including taxation. The digitalisation of the economy has been a key focus of tax debate in recent years. Many countries have sought to change tax rules over the past decade. Mainly because one of the leading side effects of digitalisation is the diversion of multinational profits to very low income tax jurisdictions. BEPS project was launched by OECD and G/20 back in 2013; since then significant work has been done to address the behaviour of multinational corporations resulting in low tax rates. Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy requires reform of the international tax system; in order to restore or establish the stability of the international tax framework and work on prevention of further uncoordinated unilateral tax measures that countries are already taking. Consequently the priority of the international community for several years has now been to reach a global solution based on consensus. Current situation with COVID-19 has made the need for a solution even more necessary and compelling as the pandemic continues its course resulting in global and sustainable economic downturns. Global consensus based on digital taxation solution is presented by basing work plan organized in two separate pillars. Content of these pillars is presented further in this paper.

Keywords: Digital Transformation, Tax Challenges, Digital Taxation, Consensus, Global Solution

SADRŽAJ

1. Uvod.....	9
1.1. Predmet istraživanja	9
1.2. Svrha i cilj istraživanja	9
1.3. Metodologija istraživanja	10
1.4. Struktura završnog rada	10
2. Digitalna revolucija	11
2.1. Digitalna transformacija	11
2.1.1. Informacijsko-komunikacijska tehnologija i njezin utjecaj na gospodarstvo.....	12
2.2. Digitalizacija, pojam i srodna terminologija	16
2.3. Digitalizacija u poslovnom svijetu	16
2.3.1. Učinci širenja digitalizacije u poslovnom sektoru	18
2.3.2. Pojava novih poslovnih modela u digitalnoj ekonomiji	19
2.4. Strategije digitalne transformacije	23
2.4.1. Četiri dimenzije strategija digitalne transformacije	24
2.4.2. Proceduralni aspekti strategija digitalne transformacije	25
3. Pojam digitalnog gospodarstva	27
3.1. Osnovne značajke digitalnih usluga	27
3.1.1. Utjecaj digitalne ekonomije na tržište rada.....	28
3.2. Porezni izazovi koji proizlaze iz digitalizacije	29
3.2.1. Širi porezni izazovi koji proizlaze iz digitalizacije	30
3.3. Privremeno izvješće „Porezni izazovi koji proizlaze iz digitalizacije“	31
3.4. Razvoj tržišta digitalnih usluga	33
3.4.1. Infrastruktura tržišta digitalnih usluga	34
4. pristupi rješavanju poreznih izazova digitalnog gospodarstva	37
4.1. Digitalni porezi	37
4.1.1. Načela digitalnog oporezivanja.....	38
4.2. Rješavanje poreznih izazova digitalnog gospodarstva	40
4.2.1. Inicijativa BEPS	42
5. Oporezivanje digitalnog gospodarstva u odabranim zemljama	45

5.1. Republika Francuska	49
5.2. Velika Britanija.....	52
5.3. Republika Austrija – porez na digitalne usluge.....	55
6. Oporezivanje transakcija	57
6.1. Oporezivanje finansijskih transakcija	57
6.2. Paket digitalnih finansijskih	60
7. Europska unija i digitalno oporezivanje: globalno rješenje	62
7.1. Prvi stup (Pillar One Blueprint).....	64
7.2. Drugi stup (Pillar Two Blueprint)	67
8. Zaključak	71
9. Literatura	73

1. Uvod

1.1. Predmet istraživanja

Nedavna, brza i digitalna transformacija je imala duboke prvenstveno ekonomske pa onda i društvene utjecaje koji su rezultirali značajnim promjenama. To je izazvalo globalne rasprave u mnogim regulatornim i pravnim sferama.

Središte rasprave ove rasprave čini pitanje jesu li međunarodna pravila o porezu na dohodak, koja su razvijena više od jednog stoljeća, primjerena današnjoj svrsi moderne globalne ekonomije. Temeljni elementi globalnog poreznog sustava koji su određivali gdje treba plaćati porez i koji dio treba oporezivati su ugradili poreznu sigurnost te pomogli eliminirati dvostruko oporezivanje tako što su stimulirali globalnu trgovinu.

No, tri važna čimbenika kao što su razmjernost bez mase, oslanjanje na nematerijalnu imovinu i centralnost podataka, a koja su olakšana digitalizacijom, predstavljaju ozbiljne izazove elementima temelja globalnog poreznog sustava.

1.2. Svrha i cilj istraživanja

Svrha rada je istražiti i identificirati digitalno oporezivanje kao odgovor na globalizaciju i digitalizaciju gospodarstva. Ciljevi rada su višestruki, a uključuju sljedeće:

- a) raspraviti o digitalnoj revoluciji i njezinom doprinosu stvaranja i intenziviranja digitalnog gospodarstva;
- b) analizirati osnovne značajke i razvoj tržišta digitalnih usluga, trenutačno stanje poreza na digitalne usluge te prikazati različitosti oporezivanja digitalnih usluga u izabranim zemljama Europe;
- c) prikazati kako Europska unija radi na prilagodbi sustava oporezivanja država članica kako bi bili primjereni digitalnom dobu.

1.3. Metodologija istraživanja

Teorijski dio rada oslanja se na opće znanstvene metode od kojih se izdvajaju metode indukcije i dedukcije, analize i sinteze. U analitičkom dijelu rada korištena je komparativa metoda kao i primjeri dobre prakse u izabranim zemljama Europske unije. Izvori podataka dolaze iz sekundarnih izvori, a velikoj mjeri koriste se službeni dokumenti i publikacije relevantnih institucija poput OECD-a, Porezne uprave Republike Hrvatske i drugih te zakonodavni akti Republike Hrvatske i dr.

1.4. Struktura završnog rada

Rad je strukturiran u osam poglavlja. U prvom poglavlju je predstavljena sama tematika rada, predmet i ciljevi istraživanja. Drugo poglavlje je predstavljanje utjecajne digitalne revolucije i što sa sobom donosi digitalna transformacija, te koje su strategije digitalne transformacije. Trećim poglavljem se opisuje što donosi digitalna ekonomija, kako je utjecala na razvoj tržišta te njezin utjecaj na nacionalno gospodarstvo. Četvrto poglavlje bavi se digitalnim porezima, načelima digitalnog oporezivanja i pristupima rješavanju poreznih izazova digitalnog oporezivanja. Peto poglavlje usmjereno je na prikaz procesa implementiranja oporezivanja digitalnih usluga u izabranim zemljama. Šesto poglavlje se odnosi na oporezivanje transakcija, dok je sedmo poglavlje raspravlja o pokušaju Europske unije u donošenju globalnog rješenja oporezivanja digitalnih usluga. Osmo poglavlje je zaključno koji prati popis literature.

2. Digitalna revolucija

2.1. Digitalna transformacija

U posljednje vrijeme se sve češće spominje digitalna transformacija, a i u svakodnevnoj komunikaciji se susrećemo s nizom pojmova iz digitalnog svijeta, jer ona je promjena koja utječe na naš život, na rad i komunikacije i na apsolutno sve sektore gospodarstva.

S obzirom da je digitalna transformacija promjena koja više nije predmet izbora možemo reći da je nezaobilazna i neophodna, jer znači promjenu procesa i svih oblika poslovanja.

Riječ „transformacija“ opisuje proces u kojem prolazimo određenu promjenu i koji traje neko vrijeme. A digitalna transformacija odnosi se na proces koji započinje od trenutka kada organizacija krene razmišljati o uvođenju digitalnih tehnologija u svim područjima poslovanja i traje do trenutka njihove potpune integracije, i uključuje i pojedince, jer nije dovoljno samo uvesti digitalnu tehnologiju u poslovanje, važno je i educirati zaposlenike.¹

Digitalna transformacija sastoji se od izraza „digitalna“ i „transformacija“ gdje se prvi odnosi na nove tehnologije u današnjem svijetu, dok drugi opisuje nove vrste inovacija i kreativnosti koje omogućuju digitalne tehnologije (Gebayew et al., 2018).

Digitalna transformacija je najnoviji trend poslovne transformacije i organizacijskih promjena koji sinkronizira poslovne procese i integrira informacijske tehnologije, koje dovode do operativne učinkovitosti i inovacija što doprinosi ukupnoj poslovnoj strategiji.

Definicija digitalne transformacije po Stolterman i Fors (2004: 3) je okarakterizirana kao „promjene povezane s primjenom digitalne tehnologije u svim aspektima ljudskog društva“.

S druge strane s poslovnog stajališta, digitalna transformacija je definirana kao „upotreba novih digitalnih tehnologija (društveni mediji, mobilni uređaji, analitika ili ugrađeni uređaji) kako bi se omogućila velika poslovna poboljšanja (poput poboljšanja kupaca, usmjeravanje poslovanja ili stvaranje novih poslovnih modela“ (Fitzgerald et al., 2014: 2). Stoga

¹ Izvor podataka: What is digital transformation, dostupno na: https://ec.europa.eu/croatia/what_is_digital_transformation_changing_hr (pristupljeno 30.09.2020.)

digitalizacija utječe na proizvod i usluge i na taj način uključuje transformaciju ključnih poslovnih operacija i upravljanja u praksi (Matt et al., 2015.).

2.1.1. Informacijsko-komunikacijska tehnologija i njezin utjecaj na gospodarstvo

Razvoj informacijske i komunikacijske tehnologije (ICT) je obilježio brzi tehnološki napredak, a to dovelo do brzog rušenja cijena ICT proizvoda, osiguravajući da tehnologija se može primjenjivati u cijelome gospodarstvu uz niske troškove. U većini slučajeva pad cijena koji je uzrokovan napretkom tehnologije i pritiskom za stalnim inovacijama, pojačali su stalni ciklus pretvaranja u robu široke potrošnje koji je utjecao na mnoge ključne tehnologije koje su dovele do rasta digitalne ekonomije. Kako proizvodi postaju uspješniji i šire se na sve veće tržište, njihove značajke imaju tendenciju učvršćivanja. Kada pak značajke postanu stabilnije, konkurentima je lakše kopirati proizvode. To se dodatno stimulira postupkom standardizacije koji je karakterističan za ICT sektor koji čini komponente interoperabilnim, što znači da je pojedinačnim proizvođačima otežano razlikovanje svojih proizvoda od drugih. Osim ako izvorni proizvođač ne može razlikovati svoj proizvod od kopije ili ako ne pronađe neki drugi način da zadrži dominantni položaj na tržištu, bit će prisiljen natjecati se samo po cijeni ili prijeći na druge segmente tržišta. Navedeni postupak obično dovodi do pada cijene robe ili usluga i inovacija da se presele na neko drugo mjesto u lancu vrijednosti.

2.1.1.1. Uređaji – osobna računala

U ranome vijeku digitalne ekonomije mnogi proizvođači računalnog hardvera su koristili vlasničke hardverske komponente, što je značilo da su računala različitih proizvođača djelovala na potpuno različitim standardima. U vremenu koje je uslijedilo, najuspješniji proizvođači uspjeli su velikim dijelom jer su njihovi proizvodi najbolje implementirani s drugim proizvodima ili zato jer su razvili najjači marketing i strategiju distribucije, a ne zbog toga što bi se hardver koji su proizveli razlikovao od hardvera konkurenata. Pojava i razvoj inovativnih integriranih paketa hardvera i softvera, poput pametnih telefona i tableta te njihovo dizajniranje, proizvodnja i prodaja navedenih uređaja je dozvoljena kako bi

tvrtke mogle poboljšati svoj položaj u digitalnom lancu vrijednosti i na tržištu. Tu se pojavljuju dva glavna trenda koja potvrđuju sve veću važnost uređaja. Prvi trend je diverzifikacija uređaja odnosno, potrošači su u početku pristupali internetu gotovo isključivo putem osobnih računala, a sada je dizajnirana široka paleta uređaja za pružanje pristupa internetu, putem pametnih telefona i tableta i povezanih televizora. Drugi trend je sve veća specijalizacija za uređaje tvrtki koje su se prije bile specijalizirale za softver ili neke druge dijelove u lancu vrijednosti. Neke tvrtke su izbacile na tržište vlastite tablete ili neke druge uređaje pa im ti uređaji omogućavaju uspostavljanje bližeg odnosa s njihovim kupcima, jer na taj način prikupljaju detaljnije podatke kako bi mogli im pružiti prilagođenu uslugu s još više relevantnosti i dodane vrijednosti. Uređaji povezani putem interneta olakšavaju prodaju nematerijalnih proizvoda, roba i usluga.

2.1.1.2. Telekomunikacijske mreže

S obzirom da se internet pretvorio u glavni poslovni fenomen i stope usvajanja su ubrzane, pružatelji mrežnih komponenti, infrastrukturni posrednici i davatelji internetskih usluga (ISP), koji pokreću i upravljaju infrastrukturom telekomunikacijske mreže a koje čine internet, postale su središte za digitalnu ekonomiju. Snaga davatelja internetskih usluga usluga tradicionalno je prvenstveno u pružanju usluga preko tih mreža.

Davatelji internetskih usluga općenito su radili na sve konkurentnijim tržištima zbog sektorskih propisa i bili su u osnovi lokalni doseg (iako su neki ISP-ovi radili preko granica i mnogi, poput davatelja usluga mobilne mreže, to još uvijek čine). Uređaj ili nova mrežna usluga još uvijek mogu dati određenoj tvrtki kratkoročnu prednost i uvesti neke nove poslovne modele (npr. trgovina l), no iskustvo je pokazalo da niti jedan igrač u lancu vrijednosti ne može u potpunosti kontrolirati pristup kupcima sve dok postoji dovoljna konkurencija.

2.1.1.3. Softver

World Wide Web u početku sastavljen od web stranica, obilježio je pojavu internetskih softverskih aplikacija. Softver se recimo smatra tvrtkom počevši kao važna komponenta lanca vrijednosti. Ova je komoditizacija (pretvaranje u robu široke potrošnje) još jednom vođena standardima, počevši od internetskih: protokol za prijenos hiperteksta (HTTP), hipertekst označni jezik (HTML), kasnije proširivi označni jezik (XML), i noviji formati podataka, protokoli za razmjenu e-pošte, poput jednostavni protokol za prijenos pošte (SMTP), post office protokol (POP), i protokol za pristup internetskim porukama (IMAP).

Kako raste konkurencija u razvoju operativnih sustava, baza podataka, web poslužitelji i preglednici su smanjili dobit u osnovnoj djelatnosti mnogih tvrtki, što je također stvorilo nove prilike.

Baš kao što je komoditizacija na tržištu hardvera smanjila profitne marže za tradicionalne proizvođače, istovremeno stvarajući nove mogućnosti za jeftine niske marže proizvođača, sve veća konkurencija na tržištu softvera natjerala je softverske tvrtke da postanu kreativnije i da odgovaraju na potrebe potrošača (OECD, 2015).

2.1.1.4. „Sadržaj“

Sadržaj je privukao pažnju krajem 1990-ih godina kada je proizvodnja, potrošnja i iznad svega, činilo se da je indeksacija pokretač rasta digitalne ekonomije. Došlo je do uspona prvog sadržaja po portalima a zatim pretraživačima kao glavnim čuvarima pristupa sadržaja na internetu. Danas su mnogi glavni igrači digitalne ekonomije dobavljači sadržaja. Sadržaj je pokretačka snaga iza reklamne industrije, postao je ključna prednost za privlačenje publike i može ga se monetizirati s oglašivačima, odnosno sadržaj je postao način oglašavanja sam po sebi, s klasifikacijom u 3 kategorije: sadržaj u vlasništvu (sadržaj koji distribuira marka na vlastitim kanalima), plaćeni sadržaj (sadržaj koji distribuiraju drugi mediji u zamjenu za uplate od strane robne marke), i zarađeni sadržaj (sadržaj koji su voljno stvorili i podijelili kupci bez izravnog plaćanja marke, kao što su recenzije proizvoda kupaca, videozapisi i

dijeljenje društvenih mreža). Uspjeh web stranica zasnovanih na masovnoj internetskoj suradnji korisnika, kao što je Wikipedia i YouTube dokazali su da se čitavo iskustvo može graditi oko sadržaja prvenstveno generiranih od strane pojedinačnih korisnika. Sofisticiranost tehnike dizajnirane za prilagodbu usluga, uključujući kolčiće, eng. cookies (tehnički alat koji koriste tvrtke za prikupljanje korisničkih podataka, posebno u komercijalne svrhe) (OECD, 2013a).

2.1.1.5. Korištenje podataka

Korisnici aplikacija pružaju tvrtkama pristup ogromnim količinama podataka, koji su često osobni i koriste se na razne načine koji se i dalje razvijaju (OECD, 2013b). Prikupljeni podaci mogu se koristiti ne samo za prilagodbu iskustva, već i za generiranje produktivnosti i povećanje kvalitete na skali, kontroliranim eksperimentiranjem. Osobni podaci mogu se steći na više načina: mogu ga korisnici dobrovoljno pružiti (registracijom za neku internetsku uslugu), promatrano (snimanjem pregledavanja internetske aktivnosti, podaci o lokaciji) ili zaključeni (temeljem analize mrežne aktivnosti). Tvrtke svih vrsta koriste se korisničkim podacima jer im se time omogućava da svoju ponudu prilagode kupcima.

2.1.1.6. Procesi zasnovani na oblaku

U današnje vrijeme se isporučuju mnogi programi od poduzeća do potrošača (B2C), kao softver i usluga: uglavnom se koriste tražilice, aplikacije za društvene mreže putem web preglednika, bez potrebe za prethodno preuzimanje bilo kojeg izvršnog koda.

Fokusiranje na vrijednost stvorenu kroz procese zasnovane na „oblaku“ (eng. *cloud*), posebno je korisno za analizirati konačni razvoj interneta, koji se odnosi na internet kao mrežu koja povezuje pojedince, sadržaje i stvari u svakodnevnom životu.

U središtu ove složene mreže međusobnih veza, snažni su softverski pogoni i procesi čiji se resursi mogu pohraniti i izvršiti samo u „oblaku“.

2.2. Digitalizacija, pojam i srodna terminologija

Organizacije širom svijeta sve više prepoznaju važnost digitalizacije. Prema Ernst & Young (2015), digitalizacija je najnoviji trend transformacije poslovanja i organizacijskih promjena. Centralna transformirajuća sila koja uvelike utječe na naše društvo je digitalizacija (Collin et al., 2015). Kao sila promjene, digitalizacija, slično kao i industrijalizacija, ne donosi samo nove programe koji poboljšavaju kvalitetu života, nego donosi temeljne promjene u načinu na koji funkcioniramo kao društvo (Vogelsang, 2010; Collin et al., 2015). Ovi valovi promjena ne donose samo novu tehnologiju, proizvode i usluge, već iz temelja mijenja naše ljudsko ponašanje (Vogelsang, 2010., Bosch, 2017).

Digitalno doba karakterizira kontinuirani razvoj tehnoloških alata koji stvaraju zabrinutost, tvrtke moraju biti na oprezu zbog novih promjena na tržištu i reagirati s obzirom na njih, što je brže moguće kako bi ostali konkurentni.

Digitalizacija se uglavnom definira kao postupak promjene analognog u digitalni oblik, što uzrokuje promjene ustaljenih obrazaca i komplementarne inovacije u ekonomiji i društvu (Schreckling i Steiger, 2016).

Početna korist digitalizacije je poboljšanje odnosa između poslovanja i kupaca omogućavanjem veće razine povezivanja (Berman i Marshall, 2014).

2.3. Digitalizacija u poslovnom svijetu

Digitalizacija se u poslovnom svijetu proširila do te mjere da danas dotiče svaki dio posla (Bosch, 2017). Da bi odgovorile na promjenjiva očekivanja potrošača, čak i one netehnološke tvrtke moraju usvojiti brže proizvodne cikluse koji im omogućavaju kontinuirano dodavanje novih značajki. Dvije ključne sposobnosti koje su identificirane u tvrtkama koje uspiju u primjeni digitalne tehnologije su te što su vođeni podacima i pokretani inovacijama (Bosch, 2017). Time je porast digitalne tehnologije doveo do toga da digitalni centri kompetencija prešli iz puke potporne jedinice u centar temeljnih kompetencija (Collin et al., 2015).

Digitalizacija u javnoj politici postavlja veliki broj izazova i mijenja prirodu samog kreiranja politike, pojavom novog raspona alata dostupnih za razvoj i provedbu učinkovitih politika.

Posao koji se poduzima razmatrajući utjecaj digitalizacije na međunarodna porezna pravila i druge aspekte poreznog sustava, predstavlja samo jedan dio šire transformacije koji se odvija. Uzimajući u obzir šire izazove koji se tiču politike, projekt OECD-a *Going Digital* pokrenut 2017.godine želi pomoći kreatorima politika kako bi bolje razumjeli proces digitalne transformacije te razviti i primjeniti elastični okvir koji njeguje pozitivno i uključivo digitalno gospodarstvo i društvo. (OECD, 2020)

U poslovnoj svakodnevnicu računalo je postalo posrednik interakcije, a podaci su postali sve vrijednija imovina i vizualni uvid otkrivanjem podataka važan dio svakodnevnih operacija (Ryan, 2016). Sve navedeno je dovelo do smanjenja transakcijskih troškova, potrebe za novim mjerama stvaranja vrijednosti i promjene cjenovnih modela.

Svojstva koja se ističu u tvrtkama koje su uspješno iskoristile nove tehnologije su da prikupljaju podatke, uspostavljaju analitičku kulturu, razmišljaju dugoročno i poduzimaju sve akcije da ostanu povezani (Ryan, 2016). Primjeri tvrtki koje funkcioniraju na temelju prikupljenih podataka iz stvarnog svijeta uključuju Netflix, Facebook, Starbucks, Amazon (Ryan, 2016).

Sveprisutni digitalni uređaji, poveznost i „pametna“ tehnologija donijeli su itekako bitne promjene koje utječu duboko na poslovne odnose i tržišta. Informacijska i komunikacijska tehnologija postala je dio temeljne infrastrukture za samo društvo i poslovanje, koje je vidljivo u velikome oslanjanju na široko dostupne i učinkovite mrežne komunikacijske usluge, podatke, softver i hardver.

Za suočavanje s valovima promjena uzrokovanih digitalizacijom, stvoren je postupak digitalne transformacije (Berman, 2014). Prilagodbe uključuju upotrebu digitalne tehnologije za poboljšanje procesa i uvođenja promjena u poslovni model, tako da pružaju nove mogućnosti za stvaranje prihoda i vrijednosti (Brynjolfsson i McAfee, 2012).

Digitalna transformacija je komplicirana. A neke od prepreka provođenju procesa promjene digitalne transformacije su (Fitzgerald et al., 2013):

- naslijeđena tehnologija
- umor od inovacija
- stavovi starijih radnika

- politika
- nedostatak poslovnih slučajeva za digitalnu transformaciju
- poticaji.

Digitalna transformacija ima zadatak usredotočiti se na uvođenje nove tehnologije u poslovni model, neovisno o tome da li je napravljen na strateškoj ili operativnoj razini. A budući da je digitalizacija relativno novo područje proučavanja, dostupna su ograničena istraživanja, razvoj softvera i projekte povezane s implementacijom IT-a. Iako tehnologija igra vitalnu ulogu na projektima digitalne transformacije, ta ista digitalna transformacija je izvan primjena tehnologije. Cilj joj je promijeniti način poslovanja organizacije.

2.3.1. Učinci širenja digitalizacije u poslovnom sektoru

Rašireno usvajanje digitalizacije kako bi se povećala produktivnost i doseg tržišta te smanjili operativni troškovi, pridonijelo je razvoju novih aktivnosti u privatnom i javnom sektoru.

Dostignuća postignuta digitalizacijom zajedno sa liberalizacijom trgovinske politike, proširili su sposobnost poduzeća u svim sektorima da bi iskoristili globalne lance vrijednosti u kojima mogu biti proizvodni procesi zemljopisno raspršeni na lokacijama širom svijeta kako bi iskoristili prednosti lokalnih tržišta. Sektorima koji se u velikoj mjeri oslanjaju na tehnologiju, istraživanjem i razvojem, dizajnom i proizvodnjom se može upravljati centralno.

Promjene digitalizacije su vidljive u različitim sektorima:

- maloprodaja: digitalna ekonomija je osigurala trgovcima da oni omoguće kupcima internetske narudžbe a oni time lakše prikupljaju i analiziraju podatke o kupcima da bi mogli pružati personalizirane usluge i oglašavanja. Također je omogućeno trgovcima na malo da upravljaju logistikom i opskrbljuje trgovine proizvodima, što ima značajan i pozitivan utjecaj na produktivnost.
- transport i logistika: cijeli sektor logistike je transformiran digitalnom ekonomijom, što omogućuje praćenje oba vozila i tereta preko kontinenta, pružanje informacija kupcima i olakšavanje razvoja novih operativnih procesa kao što su dostava na vrijeme u proizvodnom sektoru.

- financijske usluge: banke, pružatelji osiguranja i druge tvrtke, sve više uključujući i netradicionalne pružatelje usluga platnog prometa, omogućavaju kupcima da upravljaju svojim financijama, obavljaju transakcije i pristupaju novim proizvodima putem interneta. Digitalna ekonomija je također olakšala praćenje indeksa i upravljanje investicijskim portfeljem.
- poljoprivreda i proizvodnja: digitalna ekonomija je poboljšala dizajn i razvoj, kao i mogućnost praćenja proizvodnje i procese u tvornicama i upravljanju robotima, što je omogućilo veću preciznost u dizajnu i razvoju te kontinuirani proizvod. Na farmama sustavi mogu nadgledati usjeve i životinje i kvalitetu tla/okoliša. Rutinskim procesima i poljoprivrednom opremom može se upravljati putem automatiziranih sustava.
- obrazovanje: kako se digitalna ekonomija širi, sveučilišta podučavaju učinak digitalne ekonomije i kako drugi pružatelji obrazovnih usluga mogu pružiti tečajeve na daljinu, bez potrebe za interakcijom licem u lice, te tehnologije poput video konferencija i streaminga, i na mreži portala za suradnju, što im omogućuje da iskoriste globalnu potražnju.
- zdravstvo: digitalna ekonomija revolucionira zdravstveni sektor, od omogućavanja daljinske dijagnoze do povećanja učinkovitosti sustava i iskustvo pacijenta putem elektroničkih zdravstvenih kartona. Također dopušta mogućnost oglašavanja npr. lijekova i drugih tretmana.²

2.3.2. Pojava novih poslovnih modela u digitalnoj ekonomiji

Digitalna ekonomija je proizvela niz novih poslovnih modela. Bez obzira što mnogi od njih imaju paralele u tradicionalnom poslovanju, moderni napredak omogućio je obavljanje mnogih vrsta poslova u znatno većem opsegu i s veće udaljenosti nego što je to prije bilo moguće. Neki od poslovnih modela se mogu nadopuniti međusobno i u nekim se slučajevima i preklapaju.

² Digital economy, new business models and key features; dostupno na <https://www.oecd-library.org> (pristupljeno 13.10.2020.)

2.3.2.1. Elektroničko poslovanje

Elektronička trgovina ili e-trgovina je jako široko definirana. Radna skupina za informacijsko društvo definirala je elektroničko poslovanje kao „prodaja ili kupnja roba ili usluga“ koje se provode preko računalnih mreža metodama posebno dizajniranim u svrhu primanja ili stavljanja narudžbi.³ Transakcije e-trgovine može biti između poduzeća, kućanstava, pojedinaca, vlada i drugih javnih ili privatnih organizacija.⁴

Nekoliko je modela poslovanja:

❖ modeli za poslovanje

većina e-trgovine sastoji se od transakcija u kojima poduzeće prodaje proizvode ili usluge za drugo poduzeće (tzv. business-to-business (B2B)). To može uključivati mrežne verzije tradicionalnih transakcija u kojima veletrgovac putem interneta kupuje pošiljke robe koje zatim prodaje potrošačima iz maloprodajnih mjesta. Može također uključivati pružanje dobara ili usluga za podršku drugim poduzećima, uključujući između ostaloga (i) logističke usluge poput prijevoza, skladištenja i distribucije, (ii) davatelji usluga aplikacija koji nude implementaciju, hosting i upravljanje upakiranim softverom iz središnjeg objekta, (iii) prenošenje funkcije podrške za e-trgovinu, (iv) usluge aukcijskih rješenja za rad i održavanje aukcija u stvarnom vremenu putem interneta, (v) upravljanje sadržajem usluge za olakšavanje upravljanja i isporuke sadržaja web mjesta.

❖ modeli od poduzeća do potrošača (B2C)

Modeli od poduzeća do potrošača (B2C) bili su jedni od najranijih oblika e-trgovine. Tvrtka koja slijedi B2C poslovni model prodaje robu ili usluge pojedincima koji djeluju izvan opsega njihove profesije. Roba ili usluge koje prodaje B2C (tzv. business-to-customer) poduzeće mogu biti opipljivi (poput CD-a s glazbom) ili nematerijalni (primljeni od potrošača u elektroničkom obliku). B2C e-trgovina može u puno slučajeva dramatično skratiti opskrbne lance uklanjanjem potreba za mnogim veletrgovcima, distributerima, trgovcima i ostalim posrednicima koji su se koristili u poduzećima koja uključuju materijalnu robu.

³ Izvor podataka: What is e-business; dostupno na <https://www.igi-global.com/dictionary/roaming-agent-protection-commerce/8643> (pristupljeno 20.10.2020.)

⁴ Izvor podataka: Understanding e-commerce; dostupno na <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/1885800a-en/index.html?itemId=/content/component/1885800a-en> (pristupljeno 20.10.2020.)

❖ modeli od potrošača do potrošača (C2C)

Transakcije od potrošača do potrošača (C2C) su postale sve češće. One tvrtke uključene u C2C (engl. customer-to-customer) e-trgovinu igraju ulogu posrednika, pomažući pojedincima da potrošači prodaju ili iznajmljuju svoju imovinu (poput automobila, motocikala, ili stambene imovine) do objavljivanja njihovih podataka na web mjestu i olakšavanje transakcija. Takva poduzeća mogu ili ne moraju naplatiti potrošaču te usluge, ovisno o modelu prihoda.

❖ Rast e-trgovine

internet olakšava transakcije poput naručivanja robe i usluga. To znači da mnoge transakcije koje bi se dogodile bez interneta provode se učinkovitije i uz manje troškove. Broj tvrtki koje nose poslovne transakcije putem interneta drastično su se povećale tijekom posljednjeg desetljeća.

2.3.2.2. Usluge plaćanja

Plaćanje transakcija preko interneta osim što prvenstveno zahtijeva određeni iznos, zahtijeva i financijske podatke, poput podataka o bankovnom računu ili kreditnoj kartici, dobavljaču koji zahtijeva visoki stupanj povjerenja. Pružatelj usluga platnog prometa djeluje kao posrednik između mrežnih kupaca i prodavača, prihvaćajući plaćanja od kupaca putem različitih načina plaćanja, uključujući plaćanje kreditnim karticama ili bankovna plaćanja na temelju izravnog terećenja ili bankovnih transfera u stvarnome vremenu, obrada tih plaćanja i polaganje sredstava na račun prodavatelja. Davatelji usluga plaćanja naplaćuju mjesečne naknade ili naknade za postavljanje određenih dodatnih usluga

2.3.2.3. Trgovine aplikacija

Rast pristupa internetu je povećan putem pametnih telefona i tableta u učestalosti korištenja internetskih usluga i razvoju trgovina aplikacija. Trgovine aplikacija obično imaju oblik centralnih maloprodajnih platformi kojima se može pristupiti putem potrošačkog uređaja

putem kojeg potrošač može pregledavati informacije i recenzije, kupiti i automatski preuzeti i instalirati aplikaciju na uređaj. Korisnici bilo kojeg uređaja mogu pristupiti nekim trgovinama aplikacija koristeći određeni operativni sustav.

2.3.2.4. Online oglašavanje

Internetsko oglašavanje nudi brojne prednosti u odnosu na tradicionalno oglašavanje. Ima brojne oblike, najistaknutiji od prikazanih oglasa su oni u kojima oglašivač plaća prikazivanje oglasa povezanih s određenim sadržajem ili ponašanjem korisnika i oglasi na tražilicama, u kojima oglašivač plaća pojavljivanje među rezultatima internetske pretrage. Internet oglašavanje brzo raste, kako u pogledu ukupnih prihoda, tako i u smislu udjela na ukupnom tržištu oglašavanja.

2.3.2.5. Računalni oblak

Računalstvo u oblaku je pružanje standardiziranog, podesivog, internetskog zahtjeva na zahtjev računalne usluge koje mogu uključivati računalstvo, pohranu, softver i upravljanje podacima, koristeći zajedničke fizičke i virtualne resurse (uključujući mreže, poslužitelje i programe).⁵ Resursi kojima se kupcima računalstva u oblaku (cloud) omogućuje pristup ne pohranjuju se na jednom računalu. Nego se nalaze na mnogim umreženim računalima koja su dostupna svima koji imaju pristup tom „oblaku“ računalnih resursa.

Prednosti računalstva u oblaku u velikoj su mjeri vođeni ekonomijom razmjera u postavljanju infrastrukture i maksimiziranju korištenja poslužitelja dijeljenjem prostora među klijentima čije potrebe za prostorom i procesorskom snagom mogu varirati na fleksibilnoj osnovi.

⁵ Izvor podataka: Facts about global e-commerce; dostupno na www.emarketer.com/article/worldwide-ecommerce-sales-increase-nearly (pristupljeno 20.10.2020.)

2.3.2.6. Participativne umrežene platforme

Programi društvenih mreža vjerojatno su najpoznatije umrežene mrežne platforme, ali isti model se koristi i u drugim područjima kao što su modni dizajn, dizajn igračaka i računalne igre. Participativna mrežna platforma je posrednik koji omogućuje korisnicima suradnju i doprinos razvoju, proširivanju, ocjenjivanju, komentiranju i distribuciji kreiranoj od korisnika sadržaja. Različitim distribucijama stvorene su platforme, uključujući formate suradnje utemeljene na tekstu kao što su blogovi, web mjesta za skupljanje i označavanje društvenih mreža, podcasting i virtualni svjetovi.

2.4. Strategije digitalne transformacije

U gotovo svim industrijama su poduzeća posljednjih godina pokrenula inicijative za planiranje novih digitalnih tehnologija i iskorištavanje njihovih prednosti. Često to uključuje transformaciju ključne poslovne operacije i utječe na procese i proizvode, i na organizaciju nacionalne strukture i koncepte upravljanja. Najvažniji pristup je formuliranje digitalne transformacijske strategije koja služi kao koncept za određivanje prioriteta i provedbu digitalnih transformacija unutar tvrtke.

Integracija i iskorištavanje digitalnih tehnologija često utječu na velike dijelove tvrtki, te nerijetko se i prekorače njihove granice te utječu na poslovne procese, na proizvode, kanale prodaje i lance opskrbe. Potencijalne koristi od digitalizacije su višestruke te uključuju porast produktivnosti ili prodaje, inovacije u stvaranju vrijednosti, kao i između ostalog i nove oblike interakcije s kupcima. Kao rezultat toga, čitavi poslovni modeli mogu se preoblikovati ili zamijeniti (Downes i Nunes, 2013).

2.4.1. Četiri dimenzije strategija digitalne transformacije

Neovisno o industriji ili tvrtki, strategije digitalne transformacije imaju određene zajedničke elemente. Te elemente možemo svrstati u četiri dimenzije:

- upotreba tehnologija
- promjene u sustavu stvaranja vrijednosti
- strukturne promjene
- financijski aspekti

Što se tiče *upotrebe tehnologije* kao strategije digitalne transformacije znači da se obraća stavovima tvrtke prema novim tehnologijama, kao i njenoj sposobnosti iskorištavanja tehnologije, to podrazumijeva da sadržava stratešku ulogu IT- a za tvrtku i njezinu buduću tehnološku ambiciju. Tvrtka mora odlučiti želi li postati tržišni lider u uvjetima korištenja tehnologija s mogućnošću stvaranja vlastitih tehnoloških standarda, ili će neovisno o tome pribjeći već utvrđenim standardima i upotrebu tehnologije vidi kao sredstvo za ispunjavanje poslovnih operacija. Bez obzira što je tehnološki lider na tržištu, može dovesti do konkurentnih prednosti i može stvoriti šansu da druge tvrtke postanu ovisne o nečijim tehnološkim standardima, a to bit moglo biti rizičnije i zahtijeva određene tehnološke kompetencije.

Iz poslovne perspektive upotreba novih tehnologija često podrazumijeva *promjene u sustavu stvaranja vrijednosti*, one se tiču utjecaja strategije digitalne transformacije u lancu vrijednosti poduzeća, odnosno koliko daleko nove digitalne aktivnosti odstupaju od one klasične odnosno osnovne djelatnosti, koja često još zna biti analogna.

Daljnja odstupanja nude mogućnosti proširenja i obogaćivanja postojećih proizvoda i usluga portfelja, i često ih prati jaka potreba za različitim proizvodnim i tehnološkim kompetencijama, te većim rizicima zbog manjka iskustva u novom području.

Digitalizacija proizvoda ili usluga može zahtijevati ili omogućiti različite oblike unovčavanja ili čak prilagodbe opsega poslovanja tvrtki, budući da su obrađena druga tržišta ili novi segmenti kupaca.

S različitim tehnologijama koje se koriste i različitim oblicima vrijednosti, *strukturne promjene* često su potrebne kako bi se osigurala odgovarajuća osnova za nove operacije. Strukturne promjene često uključuju varijacije u organizacijskoj strukturi poduzeća, posebno u vezi s postavljanjem novih digitalnih aktivnosti unutar korporativnih struktura. Ukoliko je opseg promjena prilično mali, vjerojatno bi onda bilo primjerenije integrirati nove operacije u postojeće korporativne strukture, dok bi za značajnije promjene bilo bolje stvoriti zasebnu podružnicu unutar tvrtke.

No, prethodne tri strategije mogu se primjeniti samo nakon razmatranja financijskih aspekata. To predstavlja i hitnost tvrtke da djeluje zahvaljujući sve manjoj osnovnoj djelatnosti kao i njezinu sposobnost da financira digitalnu transformaciju za sebe.

Financijski aspekti su i pokretač i ograničavajući faktor digitalnih transformacija.

2.4.2. Proceduralni aspekti strategija digitalne transformacije

Digitalna transformacija zahvaljujući širokom opsegu je kontinuirano složen pothvat koji može bitno oblikovati tvrtku i njezino poslovanje. Iz toga je važno osigurati adekvatnost i jasne odgovornosti za definiranje i provedbu strategija digitalne transformacije.

Tvrtke mogu naići na operativne poteškoće ako strategiji digitalne transformacije pristupe polovično, pa bi stoga trebale omogućiti da osoba koja je operativno odgovorna za strategiju digitalne transformacije ima dovoljno iskustva u transformacijskim projektima. S obzirom na duže trajanje transformacijskih procesa, to bi trebala biti jedna te ista osoba. Od samog početka odnosno faze planiranja, podrška tzv. vrhovnog menadžmenta bitna je tijekom cijelog procesa transformacije, a budući da strategije digitalne transformacije utječu na cijelu tvrtku, mogu biti i otpor u različitim područjima tvrtke.

Osim adekvatnog osoblja za početnu fazu i daljnju provedbu, tvrtke trebaju pronaći postupke za formuliranje, provedbu, procjenu i ako je potrebno prilagođavanje strategija digitalne transformacije. To može biti složen pothvat.

Stoga, strategije digitalne transformacije bi trebale biti predmet kontinuirane ponovne procjene, u kojoj bi se vrednovala i pretpostavke kao i dosadašnji transformacijski napredak. Kako bi se osiguralo da se mogu rano poduzeti radnje ako se ne ispune očekivanja, potrebni

su jasni postupci za procjenu srednjeg napretka i pragova na temelju kojih se mogu poduzeti korektivne mjere. Takve su metode vrlo važne za osiguravanje vjerodostojnosti upravljanja i izbjegavanje pristranosti u donošenju odluka, na primjer ako visoki poništeni troškovi ometaju spremnost da se suprostave upravljanju (Matt et al., 2015).

3. Pojam digitalnog gospodarstva

3.1. Osnovne značajke digitalnih usluga

Digitalna ekonomija odnosno digitalizacija gospodarstva se smatra najvažnijim globalnim razvojem gospodarstva tijekom 21. stoljeća. Prava globalizacija ne bi se tako brzo pojavila bez inovacija zajamčenih globalizacijom.

Digitalna ekonomija rezultat je procesa transformacije koji su donijeli informacijsku i komunikacijsku tehnologiju (ICT) koja je stvorila tehnologije jeftinije, moćnije i široko standardizirane, poboljšavajući poslovne procese i poticanje inovacija u svim sektorima gospodarstva (OECD, 2015).

S obzirom da digitalna ekonomija sve više postaje sama ekonomija, bilo bi ne samo teško, nego skoro nemoguće, ograditi digitalnu ekonomiju od ostalog gospodarstva u porezne svrhe. Digitalna ekonomija te njezini poslovni modeli predstavljaju neke ključne karakteristike koje su potencijalno relevantne iz perspektive oporezivanja, a te karakteristike uključuju mobilnost, mrežne efekte, oslanjanje na podatke, širenje višestраниh poslovnih modela, tendencija ka monopolu ili oligopolu. Vrste poslovnih modela uključuju nekoliko vrsta e-trgovine, trgovinu aplikacijama, mrežno oglašavanje, računalstvo „u oblaku“, participativne umrežene platforme, brzu trgovinu i usluge interentskog plaćanja. Digitalna ekonomija je ubrzala i promijenila širenje globalnih lanaca vrijednosti u koje MNE (multinacionalna poduzeća) integriraju svoje svjetske operacije (OECD, 2015).

Stvarno doba mrežnih aktivnosti je pokrenuo novi i za korisnika jednostavniji web preglednik koji je predstavljen 1995. godine. Brzinom razvoja mrežnih aktivnosti, koja je jedna od najbržih u bilo kojem sektoru tehnologije, istodobno je rasla i digitalna ekonomija na istoj ogromnoj brzini.

Digitalna ekonomija ili e-trgovina mogu se opisati kao gospodarstvo koje u većini slučajeva funkcionira putem digitalne tehnologije, elektorničkih transakcija zaključenih na internetu.

U osnovi upotreba računalne mreže mora biti uključena kao glavni element u transakcijama koje mogu uključivati proizvodnju, distribuciju, prodaju, isporuke robe ili usluga. No, to je više od same kupnje ili prodaje jer elektronička razmjena podataka između tvrtki ili samo poslovanje s kupcem, može se smatrati dijelom digitalne ekonomije. Postoji puno aplikacija i uvedeno je puno novih poslovnih ideja, a neke od osnovnih djelatnosti zamijenjene su novim idejama. Neka tradicionalnija poduzeća ipak ne mogu primijeniti nove načine digitalne ekonomije.

3.1.1. Utjecaj digitalne ekonomije na tržište rada

Raspravljajući o utjecaju digitalne ekonomije na tržište rada prvenstveno se pravi razlika između tradicionalnih poduzeća koje se trude prilagoditi novim tehnologijama (kao što su rad na daljinu, mobilni rad te izgradnja zajednice) i „digitalnih urođenika“ odnosno tvrtki koje su se pojavile paralelno s novim tehnologijama i kao njihov rezultat, te ih karakterizira bitno drugačiji oblik organizacije rada koji je agilniji, strukturiran na projektni način, više otvoren prema ekosustavu, i puno učinkovitiji, posebno kada je riječ o širenju inovacija: otvoreni prostor, zajednički radni prostor (Mettling, 2015)

Sve prethodno navedeno ima utjecaja na upravljanje, na novi način rada gdje zaposlenici ne rade za fiksnu mjesečnu plaću nego su samozaposleni i freelance slobodni radnici čiji broj stalno raste u Sjedinjenim Državama, Nizozemskoj, Njemačkoj, Francuskoj i drugdje (Degryse, 2016).

Iako sva istraživanja ističu kako digitalna revolucija ima velik utjecaj na tržište rada, naglasak je na tome da će taj utjecaj biti različit od sektora do sektora.

Općeniti pregled različitih područja utjecaja bi izgledao:

- ❖ otvaranje radnih mjesta: novi sektori, novi proizvodi; nove usluge
- ❖ promjena posla: digitalizacija, sučelje čovjek/inteligentni stroj, novi oblici upravljanja
- ❖ uništenje poslova: automatizacija, robotizacija
- ❖ izmještanje poslova: digitalne platforme, skupno financiranje (crowdsourcing), ekonomija „dijeljenja“. (Degryse, 2016)

Navedena četiri utjecaja digitalne transformacije uključuju makroekonomske uloge ali i posljedice koja su rezultat trendova na području tržišta rada, plaća, socijalnih nejednakosti, kvalitete novih, promijenjenih ili izmještenih poslova.

3.2. Porezni izazovi koji proizlaze iz digitalizacije

Važno je biti u mogućnosti iskoristiti tehnološke inovacije koje služe za potporu isporuke učinkovitijih i prilagođenijih rješenja, te njegovati poticajno rješenje za rast i inovacije, kao i osigurati da se rizici od digitalizacije ublaže ili izbjegnu odgovarajućim zaštitinim mjerama. A što se tiče poreza, to znači da provedba i razvoj politike moraju biti osmišljeni tako da omoguće promjenjivo okruženje, a opet da budu dovoljno vjerodostojni da pruže jasnoću i sigurnost koji osiguravaju održivi, dugoročni gospodarski rast.

Projekt OECD/ G20 BEPS za eroziju i preusmjeravanje dobiti (engl. *Base erosion and profit shifting*) sastojao se od 15 odvojenih područja djelovanja usmjerenih na praznine i neusklađenosti u međunarodnome poreznome sustavu koji su olakšali preusmjeravanje dobiti multinacionalnih poduzeća (MNE) dalje od mjesta odvijanja temeljne ekonomske aktivnosti i stvaranja vrijednosti. *Action 1* projekta BEPS obvezala se istražiti porezne izazove koje je digitalizacija pokrenula za izravno i neizravno oporezivanje (OECD/G20, 2018).

Za izvršavanje navedenoga posla osnovana je Radna skupina za digitalnu ekonomiju (TFDE) kao pomoćno tijelo Odbora za fiskalne poslove (CFA), u kojemu je sudjelovalo više od 45 zemalja, uključujući sve članove OECD-a i G20. Pripremajući Izvještaj o akciji 1 BEPS za 2015.godinu TFDE je povukao iz prethodnog rada na sličnu temu izvještaj iz Ottawe iz 1998.godine o Elektroničkoj trgovini pod nazivom Okvirni uvjeti oporezivanja, isto kao i rad Tehničke savjetodavne skupine za praćenje primjene postojećeg ugovora pod nazivom Norme za oporezivanje poslovne dobiti.⁶

Akcijsko izvješće BEPS za 2015. godinu pod nazivom Rješavajući porezne izazove digitalne ekonomije objavljeno je u listopadu 2015. godine kao dio BEPS paketa. Cijeloviti BEPS

⁶ Informacije o OECD *Going Digital* project, dostupne na <http://www.oecd.org/going-digital> (pristupljeno 09.10.2020.)

paket odobrili su čelnici G20 u studenom 2015. godine, s kojim su se više od 110 zemalja i jurisdikcija obvezale provoditi ga, i to kao članice Inkluzivnog okvira za BEPS koji je uspostavljen u lipnju 2016. godine.

U Izvješću *Action 1* iz 2015. godine uočeno je da digitalizacija sa poslovnim modelima koji su njome omogućeni, predstavlja važne izazove za međunarodno oporezivanje. Također je navedeno da bi bilo ne samo teško, nego nemoguće ograditi digitalnu ekonomiju od ostatka gospodarstva u porezne svrhe, zbog sve rasprostranjenije prirode digitalizacije. Odnosno, smatralo se digitalizaciju transformacijskim procesom koji utječe na sve sektore koje donosi napredak informacijskoj i komunikacijskoj tehnologiji.

3.2.1. Širi porezni izazovi koji proizlaze iz digitalizacije

Izvješćem *Action 1* iz 2015. godine identificirani je i niz širih poreznih izazova koje je digitalizacija izazvala, pogotovo u vezi s neksusom ⁷ podacima i karakterizacijom. Navedeni izazovi nadilaze BEPS i uglavnom se ona pitanja kako bi se trebao oporezivati prava na dohodak koji je ostvaren od prekograničnih aktivnosti u digitalno doba među zemljama. Također je prepoznato da su se na području neizravnog oporezivanja pojavili novi izazovi prvenstveno u području naplate poreza na dodanu vrijednost / poreza na robu i usluge (PDV / GST) na konstantno rastuće količine robe i usluga koje su kupuju preko interneta od strane privatnih potrošača od stranih dobavljača. Za rješavanje navedenih poreznih „briga“, preporučeno je da zemlje implementiraju OECD-ove Međunarodne PDV/GST smjernice⁸, a posebno načelo određivanja mjesta oporezivanja prekograničnih isporuke i razmotriti primjenu mehanizama za djelotvornu naplatu PDV-a / poreza na dodatni porez na značajno rastućem opsegu uvoza robe male vrijednosti iz internetske prodaje.

Kako bi se uhvatili u koštac s širim pitanjima izravnog poreza koji su pokrenuti digitalizacijom, TFDE je analizirao tri mogućnosti:

- novo pravilo povezanosti u obliku testa „značajne ekonomske prisutnosti“,

⁷ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

⁸ VAT guidelines; dostupno na <http://www.oecd.org/tax/consumption/36177871.pdf>, (pristupljeno 09.10.2020.godine)

- porez po odbitku koji bi se mogao primijeniti na određene vrste digitalnih transakcija
- porez na izravnavanje- namijenjen rješavanju razlika u poreznom tretmanu između inozemnih i domaćih poduzeća u kojima je inozemno poslovanje imalo dovoljnu gospodarsku prisutnost u nadležnosti za oporezivanje.

U lipnju 2016. godine uspostavljen je OECD / G20 Inkluzivni okvir za BEPS, koji danas broji više od 135 članova koji ravnopravno sudjeluju, predani provedbi BEPS paketa iz 2015. godine i daljnjem radu na pitanjima vezanim za BEPS.

Uspostavom Inkluzivnog okvira, u siječnju 2017. godine dogovoren je daljnji mandat TFDE-a, uključujući dostavu Privremenog izvješća do kraja 2018. godine i konačnog izvješća 2020. godine. U ožujku 2017. godine G20 je pozvao TFDE-u da dostavi privremeno izvješće do proljetnih sastanaka MMF-a i Svjetske banke 2018. godine odnosno postavljen je zahtjev koji su čelnici G20 predstavili na summitu u Hamburgu u srpnju 2017. godine. S obzirom na postavljeni zahtjev i imajući u vidu vremenski okvir, TFDE je nastavio s radom, prateći razvoj digitalne tehnologije i poslovnih modela te pojedinačne mjere koje su države poduzele za rješavanje širih poreznih izazova izazvanih digitalizacijom, te opseg provedbe i utjecaja relevantnih akcija iz BEPS paketa.⁹

3.3. Privremeno izvješće „Porezni izazovi koji proizlaze iz digitalizacije“

Navedeno privremeno izvješće odražava nedavni rad TFDE-a i sveukupan napredak izrađen od strane Inkluzivnog okvira o Izvješću o Akciji 1. iz 2015. godine o analiziranju poreznih pitanja pokrenutih digitalizacijom i uzimajući u obzir najnovija zbivanja.

Prvenstveno pruža temeljitu analizu stvaranja vrijednosti kroz različite digitalizirane poslovne modele, bazirajući se na glavne karakteristike digitalnih tržišta i procese stvaranja vrijednosti. Analiza je nadograđena studijama slučaja s ciljem identificiranja ključnih čimbenika koji dominiraju u visoko digitaliziranim poduzećima.

Nakon toga se opisuje trenutni napredak u provedbi BEPS paketa, fokusirajući se na specifične mjere bitne za digitalizaciju i rezultirajući utjecaj na ponašanje visoko

⁹ Progress report BEPS; dostupno na <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf> (pristupljeno 10.10.2020.godine)

digitaliziranih poduzeća. Također sadržava i pregled razvoja porezne politike koji je potencijalno važan za digitalizaciju, s naglaskom na mjere koje su donijele zemlje koje pokušavaju riješiti aspekte širih poreznih izazova identificiranih u Izvješću o Akciji 1 iz 2015. godine.

Izvješće zatim pruža opis izazova predviđenih u pogledu trajne učinkovitosti međunarodnih poreznih standarda a koja se nalaze u svjetlu pitanja pokrenutih digitalizacijom gospodarstva. Ono nadalje tvrdi da ne postoji konsenzus o meritumu ili potrebi privremenih mjera te da određeni broj zemalja smatra da će privremena mjera stvoriti rizike i štetne posljedice.

Izvan utjecaja digitalizacije na međunarodna porezna pravila razmatra se kako digitalizacija utječe na druge dijelove poreznog sustava na važne ali često i dramatične načine, nudeći nove mogućnosti i nove rizike za kreatore politike i Porezne uprave.

Također Privremeno izvješće sadrži niz područja u kojima su vidljive jasne razlike u stajalištima država, uključujući potrebu za budućom reformom poreznog sustava. Navedene razlike su predstavljene kako bi se definirale točke razilaženja i postavili temelji za budući rad na unapređenju rješenja zasnovanog na konsenzusu koji rješavaju različite stavove kao dio isporuke Završnog izvještaja za 2020. godinu o Inkluzivnom okviru.

3.4. Razvoj tržišta digitalnih usluga

Ubrzani razvoj tehnologije donio je brzi pad jediničnih troškova obrade podataka, a to je dovelo do dramatičnog povećanja upotrebe digitalnih informacija kojima se može upravljati velikom brzinom i malim marginalnim troškovima. Ta promjena je olakšala integraciju digitalnih proizvoda, usvajanje i transakciju, potičući trajnu strukturu transformacije gospodarstva.

Najčešće karakteristike digitaliziranih poduzeća, koje će postati uobičajene značajke još šireg broja poduzeća kako se digitalizacija nastavlja podrazumijevaju: mjeru više nadležnosti bez mase, veliko oslanjanje na nematerijalnu imovinu, posebno intelektualno vlasništvo (IP), te važnost podataka, sudjelovanja korisnika i njihove sinergije s IP-om.

Digitalizacija je omogućila poduzećima u raznim sektorima da detektiraju različite faze svojih proizvodnih procesa u različitim zemljama te istovremeno pristupe većem broju kupaca širom svijeta. Digitalizacija također omogućava nekim visokodigitaliziranim poduzećima da budu čvrsto uključena u ekonomski rast države bez ikakvog ili bilo kakvog značajnog fizičkog prisustva, čime se postiže operativna lokalna razmjera bez lokalne mase

Što se tiče oslanjanja na nematerijalnu imovinu, uključujući intelektualno vlasništvo – analize pokazuju da digitalizirana poduzeća karakterizira sve veća važnost ulaganja u nematerijalna ulaganja, posebno u imovinu intelektualnog vlasništva (IP), koja bi mogla biti u vlasništvu poduzeća ili u najmu od treće strane. Za puno digitaliziranih poduzeća intenzivna upotreba IP imovine poput softvera i algoritama koji podržavaju platforme poduzeća, web stranice i mnoge druge ključne funkcije, presudna je za njihove poslovne modele.

Podaci, sudjelovanje korisnika, mrežni učinci i pružanje sadržaja koji generiraju korisnici su razlozi čestog promatranja u poslovnim modelima visoko digitaliziranih poduzeća. Sudjelovanje korisnika može igrati važnu ulogu u slučaju društvenih mreža, gdje bez podataka, mrežnih efekata i korisničkog sadržaja, poduzeća kakva danas poznajemo ne bi postojala.

3.4.1. Infrastruktura tržišta digitalnih usluga

Ekonomski utjecaj digitalizacije bio je predmet sve većeg broja teorijskih i empirijskih istraživanja, barem od početka 2000-ih (Shy, 2011). Ekonomska literatura se učestalo temelji na analizi tržišta koja se shvaćaju kao izvanmrežna ili mrežna mjesta na kojima dvije ili više strana razmjenjuju usluge ili robe.

3.4.1.1. Izravni mrežni efekti

Korisnost potrošnje određenog dobra ili usluge na digitalnim tržištima često ovisi o broju ostalih krajnjih korisnika koji troše to isto dobro ili uslugu. Takav učinak se naziva izravnom vanjskom mrežom, koja se ponekad naziva i izravnim mrežnim efektom ili vanjskom potrošnjom. Pozitivna je eksternalija u tome što je mreža veća to je korisniji program za krajnjeg korisnika. Primjeri koji su najviše evidentni su društveni mediji i internetske usluge za razmjenu poruka. Obadvije su aplikacije inače beskorisne za korisnika ako ih on ili ona jedino koristi. No, njihova se vrijednost povećava, ukoliko se poveća broj ostalih korisnika. To isto vrijedi odnosno učinak je isti i na primjeru mrežnih igara ili operativnih sustava.

3.4.1.2. Neizravni mrežni učinci

Neizravni mrežni učinci za razliku od izravnih mrežnih učinaka nastaju u kontekstu višestranih tržišta. Oni se javljaju kada određena skupina krajnjih korisnika (npr. korisnika društvenih mreža) imaju koristi od interakcije s drugom skupinom krajnjih korisnika (npr. oglašivači na društvenoj mreži) recimo, putem internetske platforme. Sam proces digitalizacije je omogućio pojavu mrežnih platformi i mreža, a vidimo i sve veći broj tvrtki temeljenih na platformama u mnogim različitim sektorima, kao što su iznajmljivanje smještaja, prijevoz, *peer-to-peer*.¹⁰

¹⁰ Primarna peer-to-peer mreža je dijeljenje resursa i pomoć računalima i uređajima za suradnju, pružanje određene usluge ili obavljanje određenog zadatka, definicija dostupna na: <http://www.hr.itpedia.nl> (pristupljeno 11.10.2020.)

3.4.1.3. Ekonomija razmjera

U većini slučajeva „proizvodnja“ digitalne robe i usluga podrazumijeva relativno veće fiksne troškove i niže varijabilne troškove. Recimo, razvoj softvera uključuje znatna ulaganja u infrastrukturu i ljudski rad. Nakon što se konačni program razvije, tada se on može distribuirati, prodavati ili održavati s vrlo niskim graničnim troškovima. Bez obzira što će u većini slučajeva granični troškovi ostati zanemarivi, postoji niz robe koja nema tzv. suparničku potrošnju, poput e-knjiga, softvera ili glazbe, koja se može reproducirati uz efektivni granični trošak nula.

3.4.1.4. Komplementarnost

Većina dobara i usluga kojima se trguje na digitalnim tržištima se nadopunjuju, odnosno kupci dobivaju više koristi od zajedničke potrošnje dviju ili više komplementarnih roba. Npr. korisnost korištenja prijenosnog računala ili pametnog telefona rapidno se povećava kada se koristi zajedno s odgovarajućim softverskim programima, recimo operativnim sustavima, aplikacijama ili igrama. Vrlo slično tome, korisnost trošenja vremena na platformi društvenih medija se povećava kada korisnik također ima tzv. pametni telefon s nizom aplikacija koje mu omogućuju dijeljenje više sadržaja.

3.4.1.5. Promjena troškova i efekti zaključavanja

Digitalne transakcije se mogu provoditi na različitim elektroničkim uređajima, no uređaji krajnjih korisnika se jako često oslanjaju na različite operativne sustave. Kao rezultat toga, kupci mogu biti zaključani na određeni operativni sustav nakon što nabave određeni uređaj. Navedeni učinak je posljedica psiholoških, ali i novčanih troškova prebacivanja koje krajnji korisnici moraju pretrpjeti da bi se prebacili s jednog sustava na drugi. Opet se tu može navesti primjer društvene mreže ili usluge e-pošte, koje pružaju dobar primjer jer promjena iz jedne aplikacije u drugu podrazumijeva prijenos širokog spektra osobnih podataka i kontakata, a drugi primjer bi bio promjena određenog pametnog telefona (uključujući

operativni sustav) u drugi, što podrazumijeva gubitak pristupa prethodno prikupljenim aplikacijama i podacima.

Možemo reći da niski granični troškovi i globalni doseg interneta omogućavaju digitaliziranim tvrtkama da brzo povećaju opseg poslovanja. Izravni i neizravni mrežni učinci povećavaju vrijednost koju stvaraju digitalizirana poduzeća, jer veće korisničke baze izravno prelaze u povećanje korisnosti, a time se povećava i ekonomska vrijednost poduzeća. A do ekonomije opsega dovodi komplementarnost između različitih poslovnih linija i to u razvoju različitih uređaja, operativnih sustava i aplikacija krajnjih korisnika.

Učinci digitalne transformacije pojačavaju se spoznajom da je digitalizacija itekako dovela do ubrzanja gospodarskih aktivnosti. Transakcije između krajnjih korisnika u digitalnome prostoru u različitim jurisdikcijama mogu se zaključivati bez gubitka vremena, a digitalnome sadržaju se može pristupiti s bilo kojeg uređaja povezanog na internet. Kao rezultat toga, digitalni proizvodi i usluge se šire brže, tržišta se brže raščišćavaju, ideje brže cirkuliraju i tvrtkama postaje mnogo lakše identificirati, angažirati i razviti svoju bazu kupaca. Navedeno povećanje brzine ekonomske aktivnosti implicira da poduzeća mogu steći značajne konkurentske prednosti time što će prva prijeći na novo tržište i potencijalno dominirati njime (Rochet et al., 2006).

4. pristupi rješavanju poreznih izazova digitalnog gospodarstva

4.1. Digitalni porezi

Digitalizacija gospodarstva je posljednjih godina glavni fokus poreznih rasprava. Sve političke rasprave su bile orijentirane na razlike između fizičkih poslovnih operacija i virtualnih operacija, te su prolazile kroz više slojeva porezne politike. Razvijene su i nove politike uključujući izjednačavajuće pristojbe i poreze na digitalne usluge uz češću ciljanu upotrebu bruto poreza po odbitku usmjerenih na digitalne usluge. No, u nekim je slučajevima politička svrhovitost nadmašila dosljedne političke nacрте u skladu sa zdravim načelima porezne politike. S obzirom da kreatori politika nastavljaju procjenjivati mogućnosti oporezivanja digitalnih poduzeća, biti će potrebno izbjeći stvaranje novih distorzivnih poreznih politika koje su vođene političkim programima.

S obzirom da digitalna ekonomija podrazumijeva puno različitih stvari, isto vrijedi i za digitalne poreze. U ovome radu se prikazuju digitalni porezi koji uključuju politike koje su posebno usmjerene na poduzeća koja pružaju proizvode ili usluge digitalnim sredstvima, koristeći posebnu poreznu stopu ili poreznu osnovicu. Oni uključuju politike kojima se postojeća pravila prošire kako bi se osigurala neutralna porezna politika prema svim poduzećima, primjerice kada država proširi svoj porez na dodanu vrijednost na digitalne usluge. Oni uključuju i posebna pravila o porezu na dobit namijenjena da se identificira kada digitalno poduzeće ima stalnu poslovnu jedinicu bez fizičke prisutnosti.

Analiza i pregled digitalnih poreza kroz slijedeće kategorije:

- porez na potrošnju- od poreza na potrošnju su porezi na dodanu vrijednost (PDV ili VAT) i drugi porezi na prodaju krajnje robe ili usluga. Države proširuju svoje poreze na potrošnju kako bi uključile digitalnu robu i usluge
- porez na digitalne usluge su porezi na bruto prihode s poreznom osnovicom koja uključuje ostvarene prihode iz određenog skupa digitalnih roba ili usluga ili se temelje na broju digitalnih korisnika unutar zemlje

- porezne olakšice za digitalne tvrtke su porezne politike kao što su krediti za istraživanja i razvoj i „patentne kutije“ kojima se smanjuju porezna opterećenja digitalnih poduzeća. Iako je većina preferencija dostupna svakom poduzeću, neke su posebno pogodne digitalnim poslovnim modelima
- pravila digitalne stalne poslovne jedinice uključuju redefiniciju onoga što čini stalnu poslovnu jedinicu kako bi uključila digitalna poduzeća koja nemaju fizičku prisutnost unutar jurisdikcije. Takvi virtualni ili stalni objekti se obično definiraju pomoću posebnih kriterija uključujući sudjelovanje na lokalnom tržištu
- bruto porez po odbitku na digitalnoj osnovi koriste neke zemlje umjesto poreza na dobit ili poreza na potrošnju za oporezivanje prihoda digitalnih poduzeća u vezi s transakcijama unutar jurisdikcije. Kao porez na bruto dobit to nezamjenjuje oporezivanje dohotka ili potrošnje.

4.1.1. Načela digitalnog oporezivanja

Isključivo je važno za procjenu digitalnih poreza koristiti se načelima zdrave porezne politike i to načelima jednostavnosti, transparentnosti, neutralnosti i stabilnosti.¹¹ A dosta digitalnih poreznih politika promišljeno se ne pridržavaju tih načela.

- *Načelo jednostavnosti* – porezni zakoni bi trebali biti jednostavni da ih porezni obveznici mogu poštivati, a da vlade s njima mogu upravljati i provoditi ih. Digitalne porezne politike padaju na testu jednostavnosti kada ostavljaju važne definicije da budu nejasne ili dodaju nepotrebne izazove u pogledu usklađenosti za poduzeća koja pokušavaju shvatiti koliko poreza moraju platiti. To proizlazi iz nejasnih standarda za utvrđivanje opsežnih poslovnih elemenata unutar opsega za virtualne trajne ustanove i digitalnog poreza na usluge. Iako su široki dizajni nekih digitalnih poreza konceptualno jednostavni, složenost nastaje u praktičnim detaljima odnosno utvrđivanju relevantnih korisnika i prihoda, a ponekad bez jasnih smjernica o tome kako to učiniti. Vlade država se susreću i suočavat će se s izazovima u procjenjivanju da li je digitalno poduzeće platilo ispravan odnosno

¹¹ Izvor podataka: „Principles“, Tax Foundation, <https://taxfoundation.org/principles> (pristupljeno 28.10.2020.)

točan iznos poreza, posebno za digitalne porezne politike koje se oslanjaju na lokaciju korisnika.

- *Načelo transparentnosti* – porezni zakoni trebali bi jasno definirati što porezni obveznici moraju platiti i kada to moraju platiti. Digitalni porezi su ponekad osmišljeni kao „tanko prikrivene zamjene“ za druge poreze (bilo porez na dobit ili porez na potrošnju), umjesto kao čisti produžetak tih postojećih politika. A i porezi na digitalne usluge i porezi na bruto odbitke obično imaju niske zakonske stope.
- *Načelo neutralnosti* – svrha poreza je prikupljanje potrebnih prihoda a ne favoriziranje ili „kažnjavanje“ s visokim porezima, određenih industrija, aktivnosti i proizvoda. Neki digitalni porezi djeluju na stvaranje neutralnosti između digitalnih poslovnih modela i drugih poduzeća. Širenje poreza na potrošnju na uključene proizvode i usluge može rezultirati neutralnim tretmanom potrošnje. Proširenjem pravila o stalnim poslovnim jedinicama za stvaranje ekvivalenta virtualne poslovne jedinice u skladu s jasnim tržišnim vezama također mogu poboljšati neutralnost. No ciljani porezi na digitalne usluge i preferencije za visoko-tehnološka poduzeća stvaraju nejednaka porezna postupanja.
- *Načelo stabilnosti* – porezni obveznici zaslužuju dosljednost i predvidljivost u poreznom zakonu. Vlade bi trebale izbjegavati donošenje privremenih poreznih zakona uključujući amnestije i retroaktivne promjene. Puno digitalnih poreznih zakona je osmišljeno da budu privremeni i neki rokovi su povezani s međunarodnim sporazumima. Digitalni porezi su često usmjereni na posebne poslovne aktivnosti koje se konstantno razvijaju s nastavkom digitalizacije gospodarstva.

4.2. Rješavanje poreznih izazova digitalnog gospodarstva

Eksplozivna i brza digitalna transformacija je imala duboke ekonomske i društvene utjecaje koje su rezultirale značajnim promjenama. Posljedica toga su globalne rasprave u mnogim regulatornim i pravnim sferama, a istovremeno se međunarodni porezi puno ne razlikuju. Porezne implikacije su široke i utječu na izravno i neizravno oporezivanje, šira pitanja porezne politike i Poreznu upravu.

Sama srž rasprave je da li su međunarodna pravila o porezu na dohodak, razvijena prije više od jednog stoljeća, primjerena svrsi moderne globalne ekonomije.

Temeljni elementi globalnog poreznog sustava koji su odlučivali o tome gdje se porezi trebaju plaćati i koji dio dobiti trebaju oporezivati su dobro poslužili svojoj svrsi, jer su ugradili poreznu sigurnost te pomogli eliminirati dvostruko oporezivanje stimulirajući globalnu trgovinu. No, u današnje vrijeme, tri važna fenomena olakšana digitalizacijom – razmjer bez mase, oslanjanje na nematerijalnu imovinu i centralnost podataka – predstavljaju ozbiljne izazove elementima temeljnog globalnog poreznog sustava.¹²

Pojavljivanje novih i većinom nematerijalnih pokretača vrijednosti preokrenula je čitave sektore kreirajući nove poslovne modele, dok je istovremeno nagrizala potrebu za fizičkom blizinom ciljanih tržišta, s jedne strane. Time se konstantno dovodi u pitanje funkcionalnost postojećih pravila o raspodjeli dobiti i povezanosti za raspodjelu oporezivanja prava na dohodak ostvarenog od prekograničnih aktivnosti, i to na način koji je prihvatljiv za sve velike i male, razvijene i nerazvijene zemlje (tzv. problem raspodjele poreznog prava).

S druge strane, nove tehnologije su olakšale izbjegavanje plaćanja poreza prebacivanjem dobiti multinacionalnih poduzeća u mjesta niskih poreznih jurisdikcija ili bez njih, a to je bit projekta erozije porezne osnovice i prebacivanja dobiti (BEPS) te je glavni prioritet rada Inkluzivnog okvira.¹³

Pristup postavljanju granica oko digitaliziranog gospodarstva s obzirom na prirodu izazova i poteškoće je logičan: sveobuhvatno rješenje temeljeno na konsenzusu, koje bi osiguralo i

¹² Understanding tax avoidance; dostupno na <https://www.oecd.org/tax/beps> (pristupljeno 29.10.2020.)

¹³ About the Inclusive Framework on BEPS; dostupno na <https://www.oecd.org/beps/beps-about.htm> (pristupljeno 29.10.2020.g.)

održalo međunarodni sustav poreza na dobit i povećalo poreznu pravednost među tradicionalnim i digitalnim poduzećima.

Članovi OECD / G20 Inkluzivnog okvira za BEPS posvećeni su pronalaženju sveobuhvatnog rješenja utemeljenog na konsenzusu.

Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) je međunarodna organizacija koja radi na izgradnji boljih politika za bolji život. Cilj im je oblikovati politike koje potiču prosperitet, jednakost, mogućnosti i dobrobit za sve. Zajedno s Vladama, kreatorima politike i građanima rade na uspostavljanju međunarodnih standarda utemeljenih na dokazima i pronalaženju rješenja za niz socijalnih, ekonomskih i ekoloških izazova. Od poboljšanja ekonomskih performansi i otvaranja radnih mjesta do poticanja snažnog obrazovanja i borbe protiv međunarodne utaje poreza, pružaju jedinstveni forum i središte znanja za podatke i analize, razmjenu iskustava, razmjenu najboljih praksi i savjete o javnim politikama i međunarodnom postavljanju standarda.¹⁴

G20 je međunarodni forum, koji je sastavljen od 19 zemalja i Europske unije, koji predstavljaju glavne svjetske razvijene i nove ekonomije. Zajedno članice G20 predstavljaju 85% globalnog BDP-a i 75% međunarodne trgovine i dvije trećine svjetske populacije. Zbog svoje veličine i strateške važnosti, G20 ima presudnu ulogu u postavljanju puta za budući globalni rast. G20 je započeo 1999. godine kao sastanak ministara financija i guvernera središnjih banaka. Nakon globalne financijske krize 2008. godine pojavila se hitna potreba za sastankom G20 na razini čelnika, te su po prvi puta u studenom 2008. godine u Washington DC, čelnici G20 sazvali i uspjeli koordinirati fiskalnu, monetarnu i ekonomsku politiku da bi globalno gospodarstvo stavili na put oporavka. Moglo bi se reći kako se od tada G20 se razvio transformiravši se od „globalnog vatrogasca“ u jedinstveni međunarodni forum za rješavanje strukturnih izazova.¹⁵

Navedene ključne organizacije sudjeluju na poziv svakog predsjedništva na sastancima G20 kako bi dale suštinske doprinose i obogatile raspravu. OECD sudjeluje kao strateški savjetnik G20 na svim sastancima Radne skupine G20 i pruža podatke, analitička izvješća i prijedloge o određenim temama i to često s drugim bitnim organizacijama.

¹⁴ Who are OECD; dostupno na <https://www.oecd.org/about> (pristupljeno 29.10.2020.)

¹⁵ What is the G20; dostupno na <https://www.oecd.org/g20> (pristupljeno 29.10.2020.)

Što se tiče digitalizacije i inovacija, trajna tehnološka transformacija može potaknuti inkluzivniji i održiviji rast, i to poticanjem inovacija, generiranjem učinkovitosti te poboljšanjem usluga. OECD i G20 blisko surađuju kako bi mogli odrediti zajedničke alate politike da bi mogli uputiti zemlje kako da iskoriste blagodati transformacije koja je u tijeku i kako iskoristiti nove izvore rasta, dok se istovremeno rješavaju potencijalni „poremećaji“ koje isti mogu prouzročiti.

OECD i dalje nastavlja imati važnu ulogu u pružanju podrške G20 Digitalnoj agendi, i u pomaganju zemljama u smanjivanju razlika između „tehnologije 4.0“ i „politike 1.0“ koja se nadovezuje na analizu zasnovanu na dokazima.

OECD je od travnja 2009. godine, od summita u Londonu predvodnik borbe protiv utaje poreza, ukidanja bankarske tajne i poreznih oaza te rješavanja problema izbjegavanja poreza od strane multinacionalnih korporacija.

4.2.1. Inicijativa BEPS

Inicijativu BEPS odnosno Erozija porezne osnovice i preusmjeravanje dobiti, su osnovale i započele s njezinim radom države skupine G20 i OECD-a. Glavni cilj im je smanjenje i suzbijanje agresivnog poreznog planiranja, suzbijanje poreznih prijevара i porezne evazije, posebno u slučajevima velikih multinacionalnih trgovačkih društava (MTD).

Projektom BEPS je identificirano 15 različitih mjera za postizanje prvobitno navedenih ciljeva, te mjere se odnose na: 1. Digitalnu ekonomiju, 2. Hibridne neusklađenosti, 3. Pravila o kontroliranim društvima, 4. Pravila za odbitak kamata, 5. Štetnu poreznu praksu, 6. Sprječavanje zloupotrebe Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, 7. Sprječavanje fiktivnog izbjegavanja statusa poslovne jedinice, 8. Razvijanje pravila transfernih cijena za sprečavanje BEPS-a na nematerijalnu imovinu, 9. –za rizike i kapital, 10. –za visokorizične transakcije, 11. Izradu metodologije izvješća i ekonomske analize, 12. Pravila protiv agresivnog poreznog planiranja, 13. Dokumentaciju o transfernim cijenama, 14. Mehanizme za rješavanje sporova, 15. Multilateralne instrumente za ugovore.¹⁶

¹⁶ EU BEPS projekt – postignuti rezultati, dostupno na https://www.porezna-uprava.hr/EU_Vanjski_poslovi/Documents/EU%20BEPS%20projekt%20postignuti%20rezultati%20V%202015.pdf (pristupljeno 31.10.2020.)

Porezni izazovi digitalizacije gospodarstva su identificirani kao jedan od glavnih ciljeva projekta OECD/ G20 za eroziju porezne osnovice i preusmjeravanje dobiti (BEPS), što dovodi do Izvješća o akciji 1, BEPS paketa za 2015. godinu. Izvješće akcije 1 govori o tome koliko se cijelo gospodarstvo digitaliziralo i donosi detaljnu analizu digitalne ekonomije i poslovnih modela.

Što se tiče neizravnih poreza, Izvješće akcije 1 prepoznalo je nove izazove vezane za naplatu poreza na dodanu vrijednost (PDV) / poreza na robu i usluge (GST) na kontinuirano rastuće količine robe i usluga koje potrošači kupuju putem interneta od strane stranih dobavljača, te se preporučuje primjena načela odredišta sadržanog u Međunarodnim smjernicama za PDV / GST OECD-a za 2017. godinu.¹⁷

Izvještaj akcije 1 za izravne poreze je utvrdio da digitalizacija pokreće niz širih izazova koje je utvrdila i opisala kao uglavnom povezane sa pitanjima kako oporezivati prava na dohodak ostvarena od prekograničnih aktivnosti u digitalnome dobu i to raspoređenih između jurisdikcija.

Bez obzira na napredak koji je bio postignut u rješavanju dvostrukog neoporezivanja kao dijela BEPS paketa te široko rasprostranjenoj primjeni Međunarodnih smjernica OECD-a za PDV-a /GST-a, trenutačna zabrinutost oko poreznih posljedica brze digitalizacije gospodarstva, navela je ministre financija G20 na sastanku Baden Badenu u ožujku 2017.godine da ubrza rok i zatraži rano izvješće do 2018. godine.

U ožujku 2018.godine, Inkluzivni okvir je radeći preko svoje radne skupine za digitalno gospodarstvo (TFDE), izdalo „Porezne izazove koji proizlaze iz digitalizacije – privremeno izvješće 2018“ (Privremeno izvješće).¹⁸ U njemu je predstavljena detaljna analiza novih i promjenjivih poslovnih modela koji su omogućili identificiranje triju karakteristika, koje su često uočene u određenim često visoko digitaliziranim poslovnim modelima, a one su razmjer bez mase, veliko oslanjanje na nematerijalnu imovinu i važnost podataka, sudjelovanje korisnika i njihove sinergije s nematerijalnom imovinom. Također se raspravljalo i o potencijalnim poreznim izazovima, uključujući preostale rizike u okviru BEPS-a i pitanje

¹⁷ OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris; dostupno na <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en> (pristupljeno 31.10.2020.)

¹⁸ OECD (2018) Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris; dostupno na <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en> (pristupljeno 31.10.2020.)

kako oporezuju prava na dobit iz prekorograničnih aktivnosti nastalih u digitalno doba trebala raspodijeliti između jurisdikcija.

U „Bilješci o rješavanje poreznih izazova digitalizacije gospodarstva“ koja je odobrena 23. siječnja 2019.godine, Inkluzivni okvir je pristao ispitati i razviti prijedloge koji su grupirani u dva stupa koja bi mogla biti osnova za konsenzus:

- ➔ Prvi stup (Pillar one) – preraspodjela poreznih prava
- ➔ Drugi stup (Pillar two) – globalni mehanizam protiv bazne erozije (GloBE)

Kontinuirani rad, koji uključuje i postupak javnog savjetovanja i primljene inpute različitih sudionika, istaknuo je važna područja o kojima još raspravljaju članovi Inkluzivnog okvira do donošenja sveobuhvatnog rješenja temeljenog na konsenzusu.

Konkretni prijedlozi za dva izazova s kojima se suočava međunarodni porezni sustav, mogu se naći u Programu rada (PoW). PoW istražuje pitanja implementacije tehničkog dizajna koja se moraju usavršiti kako bi se razvilo sveobuhvatno rješenje.

5. Oporezivanje digitalnog gospodarstva u odabranim zemljama

Osim što je digitalizacija gospodarstva dovela do poboljšanja dobrobiti društva, istovremeno za posljedica je dovela do žestokih rasprava o tome kako najbolje oporezivati digitalnu ekonomiju i potaknula je veliki broj pravnih i regulatornih režima. Među njima je i međunarodni sustav poreza na dobit.

Nedostatak fizičke prisutnosti digitalnih tvrtki u zemljama u kojima posluju, napravio je gotovo nemogućim poreznima vlastima prikupljanje poreza na dobit stranih „tehnoloških giganta“ koji pružaju digitalne usluge na njihovom teritoriju.

Bez obzira što se OECD uključio u pregovore i unatoč tekućim multilateralnim pregovorima, nekoliko je zemalja odlučilo krenuti s jednostranim mjerama oporezivanja digitalne ekonomije. Otprilike polovica zemalja OECD-a je najavila i predložila a neke i provele porez na digitalne usluge (engl. DST = hrv. PDU). Porez na digitalne usluge je porez na odabrane bruto prihode velikih multinacionalnih tvrtki.

Trenutno stanje u svijetu s uvedenim porezom na digitalne usluge je takvo da su Austrija, Francuska, Mađarska, Italija, Poljska, Španjolska, Turska i Velika Britanija primjenile porez na digitalne usluge (PDU), a Belgija, Češka i Slovačka su objavile prijedloge za donošenje poreza na digitalne usluge, a Latvija, Norveška i Slovenija su službeno najavile ili pokazale namjeru za provođenje takvog poreza.

Predloženi i implementirani PDU se bitno razlikuju po svojoj strukturi. Dok Austrija i Mađarska oporezuju porezne prihode od on line oglašavanja, u Francuskoj je porezna osnovica puno šira i uključuje prihode od pružanja digitalnog sučelja, ciljanog oglašavanja i prijenosa podataka prikupljenih o korisnicima u reklamne svrhe. Porezne stope kreću se od 2% u Velikoj Britaniji do 7,5 % u Mađarskoj i Turskoj (iako je mađarska porezna stopa privremeno smanjena na 0%).

Uvedeni porezi na digitalne usluge (PDU) se općenito smatraju privremenim mjerama dok se ne postigne sporazum na razini OECD-a, ali još uvijek je nejasno da li će svi biti ukinuti u trenutku donošenja globalnog rješenja o oporezivanju digitalne ekonomije.

Tablica 1. Najavljeni, predloženi i implementirani porezi na digitalne usluge u europskim zemljama:

Zemlja	Porezna stopa	Opseg	Globalni prag prihoda	Prag domaćeg prihoda	Status
Austrija (AT)	5%	Online oglašavanje	750 milijuna eura (840 milijuna američkih dolara)	25 milijuna eura (28 milijuna dolara)	Provedeno (na snazi od siječnja 2020)
Belgija (BE)	3%	Prodaja korisničkih podataka	750 milijuna eura (840 milijuna dolara)	5 milijuna eura (5,6 milijuna USD)	Predloženi (PDU je prvi put uveden u siječnju 2019., ali je odbijen u ožujku 2019.; prilagođeni PDU prijedlog ponovno je uveden u lipnju 2020.); međutim, nova vlada, ustrojena 1. listopada 2020., najavila je da će pričekati globalno rješenje)
Češka (CZ)	5%	- Ciljano oglašavanje - Korištenje multilateralnih digitalnih sučelja - Pružanje korisničkih podataka (primjenjuju se dodatni pragovi)	750 milijuna eura (840 milijuna dolara)	100 milijuna CZK (4 milijuna USD)	Predloženo (Odgođeno do 2021. godine da se pričeka dogovor na razini OECD-a; bilo je rasprava o smanjenju predložene porezne stope)
Francuska (FR)	3%	- Pružanje digitalnog sučelja - Usluge oglašavanja na temelju podataka korisnika	750 milijuna eura (840 milijuna dolara)	25 milijuna eura (28 milijuna dolara)	Provedeno (Retroaktivno primjenjivo od 1. siječnja 2019.; Francuska je pristala obustaviti prikupljanje PDU-a do prosinca 2020. u zamjenu za SAD koji je pristao zadržati odmazdu <u>tarifa</u> za francusku robu)
Mađarska (HU)	7,5%	Prihod od oglašavanja	100 milijuna forinti (344.000 USD)	N / A	Provedeno (Kao privremena mjera, stopa poreza na oglašavanje smanjena je na 0%, na snazi od 1. srpnja 2019. do 31. prosinca 2022.)
Italija (IT)	3%	- Oglašavanje na digitalnom sučelju - Multilateralno digitalno sučelje koje korisnicima omogućuje	750 milijuna eura (840 milijuna dolara)	5,5 milijuna eura (6 milijuna dolara)	Provedeno (na snazi od siječnja 2020)

Zemlja	Porezna stopa	Opseg	Globalni prag prihoda	Prag domaćeg prihoda	Status
		kupnju / prodaju robe i usluga Prijenos korisničkih podataka generiranih pomoću digitalnog sučelja			
Latvija (LV)	3%				Najavljeno / pokazuje namjere (latvijska vlada naručila je studiju za utvrđivanje povećanja poreznih prihoda na temelju pretpostavke da zemlja ubire porez na godišnji prihod od 3%)
Norveška (NE)					Najavljeno / pokazuje namjere (Norveška planira uvesti jednostranu mjeru 2021. ako OECD ne postigne konsenzusno rješenje do kraja 2020. godine)
Poljska (PL)	1,5%	Audiovizualna medijska usluga i audiovizualna komercijalna komunikacija			Provedeno (na snazi od srpnja 2020)
Slovačka (SK)					Predloženo (Ministarstvo financija otvorilo je savjetovanje o prijedlogu uvođenja PDU-a na prihode nerezidenata od pružanja usluga kao što su oglašavanje, mrežne platforme i prodaja korisničkih podataka; međutim, nisu poduzeti daljnji koraci i niti jedna politička stranka nije kao prioritet postavile digitalni porez u svoj program)
Slovenija (SI)					Najavljeno / pokazuje namjere (Ministarstvo financija objavilo je vladin prijedlog da se Narodnoj skupštini podnese nacrt zakona kojim se uvodi porez na digitalne usluge do 1. travnja 2020 .; međutim, do sada nije bilo pomaka)

Zemlja	Porezna stopa	Opseg	Globalni prag prihoda	Prag domaćeg prihoda	Status
Španjolska (ES)	3%	• Usluge internetskog oglašavanja • Prodaja internetskog oglašavanja • Prodaja korisničkih podataka	750 milijuna eura (840 milijuna dolara)	3 milijuna eura (3 milijuna dolara)	Provedeno (na snazi od siječnja 2021)
Turska (TR)	7,5%	Internetske usluge, uključujući oglase, prodaju sadržaja i plaćene usluge na web mjestima društvenih mreža	750 milijuna eura (840 milijuna dolara)	TRY 20 milijuna (4 milijuna USD)	Provedeno (Na snazi od ožujka 2020 .; predsjednik može smanjiti stopu zimskog računanja vremena čak 1% ili povećati čak 15%)
Ujedinjeno Kraljevstvo (GB)	2%	• Platforme društvenih medija • Internet tražilica • Internetskatrznica	500 milijuna funti (638 milijuna USD)	25 milijuna funti (32 milijuna dolara)	Provedeno (retroaktivno primjenjivo od 1. travnja 2020.)

Izvor: KPMG, „Oporezivanje digitalizirane ekonomije: sažetak razvoja“, dostupno na: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-sažetak.pdf> . (pristupljeno 05.studenog 2020.).

5.1. Republika Francuska

Republika Francuska je prva država u Europi koja je uvela oporezivanje digitalnih usluga, donijela ga je u srpnju 2019. godine odnosno stupio je na snagu 25. srpnja 2019. godine. Porez na digitalne usluge se uveo po jedinstvenoj stopi od 3% na bruto prihod ostvaren od određenih digitalnih usluga za koje Francuska vlada smatra da je sudjelovanje korisnika neophodno u stvaranju vrijednosti.

Oporezive digitalne usluge uključuju ciljano mrežno oglašavanje koje uključuje prodaju korisničkih podataka i internetske usluge digitalnog posredovanja odnosno digitalne platforme, bez obzira da li se pružaju u kontekstu odnosa između poduzeća, između poduzeća i potrošača, ili između potrošača.

Tvrtke sa svjetskim prihodom od oporezivih digitalnih usluga od najmanje 750 milijuna eura godišnje i s ukupnim oporezivim prihodom od oporezivih usluga ostvarenih u Francuskoj koji prelaze 25 milijuna eura godišnje, podliježu porezu i to na temelju raspodjele francuskih usluga koje se izračunavaju za svaku kategoriju oporezivih usluga.¹⁹

Francuska porezna uprava (FTA) je prvi puta objavio nacrt smjernica u vezi s porezom na digitalne usluge koji pokrivaju pitanja usklađenosti (obveze izvješćivanja i računovodstva, naplaćivanja, kontrole) dana 16. listopada 2019. godine.

¹⁹ the website of the Ministry of Economy and Finance of France; dostupno na <https://www.impots.gouv.fr/portail/> (pristupljeno 06.11.2020. godine)

Nacrt smjernica koji je objavljen 23. i 30. ožujka 2020. godine uključuje daljnji razvoj početnog nacrta o pitanjima usklađenosti, a također se odnose na opseg i izračun PDU-a.

Za ubiranje PDU-a potrebno je da su ispunjena četiri kumulativna uvjeta:

1. postojanje oporezive usluge;
2. mjesto oporezive službe u Francuskoj;
3. ostvarivanje dohotka za oporezivu uslugu;
4. zadovoljavanje visine praga za primjenu PSD-a.

Što se tiče oporezivih usluga, u navedenim smjernicama se općenito definira koncept digitalnog sučelja kao softvera koji omogućuje jednom ili više korisnika da šalju i primaju informacije. Digitalno sučelje može uključivati nek oliko vrsta softvera u međusobnoj interakciji kada čine dosljednu cjelinu karakteriziranu skupom zajedničkih funkcionalnosti i koordiniranih operacija.

Postoje 2 kategorije oporezivih usluga: digitalno posredovanje i ciljano oglašavanje (tu je uključena prodaja podataka u svrhu ciljanog oglašavanja). Svaka je kategorija podijeljena u 2 podkategorije. Utvrđivanje u koju podkategoriju pripada oporeziva usluga važno je jer svaka podkategorija ima svoj skup pravila u pogledu teritorijalnosti i izračuna omjera francuskih usluga („omjer francuske pristunosti“).

Usluge digitalnog posredovanja su usluge koje korisnicima omogućuju putem digitalnog sučelja međusobnu interakciju. Prva podkategorija usluga digitalnog posredovanja uključuje tržište koje pruža digitalno sučelje koje korisnicima omogućuje obavljanje transakcija (isporuka robe ili usluga). Druga podkategorija uključuje usluge mreže gdje se korisnicima omogućuje interakcija međusobno bez da obavljaju transakcije kroz samo digitalno sučelje (npr. društvene mreže, usluge kojima se korisnicima omogućuje da se igraju na internetu, usluge koje omogućuju korisnicima da se međusobno upoznaju na internetu).

U smjernicama su također informacije o određenim uslugama koje su isključene iz područja primjene digitalnog posredovanja.

Prvo izuzeće se primjenjuje na digitalna sučelja u kojima je glavna svrha isporuka digitalnog sadržaja (isporuka digitalnog sadržaja u vlasništvu operatera putem digitalnog sučelja), pružanje komunikacijskih usluga korisnicima (opskrba softverskih resursa kojima se

omogućuje korisnicima razmjena s unaprijed odabranim sugovornicima), ili pružanje platnih usluga korisnicima.

Kako bi se obuhvatilo to izuzeće (i) usluge mora pružati izravno operater digitalnog sučelja, (ii) digitalno posredovanje mora biti dodatno pružanje tih usluga (interakcija između korisnika samo su sredstvo za dobivanje koristi od glavne usluge ili bolje kvalitete usluge.

Drugo izuzeće primjenjuje se na financijske usluge: (i) međubankovni sustavi naknade ili sustavi za nagodbu i isporuku financijskih instrumenata, (ii) trgovinske platforme i sustave trgovanja „sustavnih internalizatora“, (iii) sudjelovanje u investicijskim savjetodavnim aktivnostima i posredničke usluge u participativnim financijama, (iv) ostali mrežni sustavi koji su navedeni dekretom (do 31.12.2019. godine za 2020. godinu nije objavljena niti jedna uredba).

Treće izuzeće primjenjuje se na kupnju ili prodaju usluga usmjerenih na stavljanje ciljanih poruka oglašavanja. U toj situaciji digitalno sučelje omogućuje postavljanje ili utječe na način na koji se provodi, bez da nužno vodi izravno do takvog postavljanja (npr. razmjene oglasa, platforme na strani ponude i potražnje te oglasnih poslužitelja).

Ciljano oglašavanje karakteriziraju tri kumulativna uvjeta: (i) usluge se prodaju oglašivačima ili njihovim agentima, (ii) reklamne poruke postavljaju se na digitalno sučelje, (iii) poruke su ciljane na temelju podataka korisnika.

Što se tiče preciziranja mjesta oporezivih usluga, tu Smjernice pružaju informacije o tome kako utvrditi da li se korisnik digitalnog sučelja nalazi u Francuskoj, pa prema tome, smatra se da se korisnik nalazi u Francuskoj kada pristupa digitalnom sučelju sa samog terminala koji se nalazi u Francuskoj. Taj terminal može biti bilo koji uređaj koji omogućuje pristup digitalnom sučelju, poput računala, tableta ili mobitela.

Prag za oporezive iznose izračunava se prema istim pravilima kao i za izračun porezne osnovice ali na razini svih oporezivih usluga. Za svjetski prag (750 milijuna eura prihoda od opsežnih aktivnosti), izračun se vrši bez primjene francuskog omjera prisutnosti, dok se takav omjer primjenjuje pri određivanju francuskog praga od 25 milijuna eura prihoda ostvarenog od opsežnih aktivnosti.

Po francuskim smjernicama formula koja potvrđuje koji se iznos plaća se dobiva tako da se izračuna svaka kategorija oporezivih usluga, jednaka oporezivim iznosima u svijetu za svakog

člana PSD grupe, pomnoženo s omjerom francuske prisutnosti razmatrane oporezive usluge. Porezna osnovica dobivena tom formulom podliže porezu od 3%.

U veljači 2020. godine, dok se čekao ishod rada OECD-a na reformi međunarodnih poreznih pravila, Ministarstvo financija Republike Francuske odgodilo je plaćanje rata poreza na digitalne usluge - rate koje bi inače bile plaćene u travnu i listopadu 2020. godine. Za neplaćene rate nema zateznih kamata, ali bi se mogle zamijeniti doznakom jednokratne uplate u prosincu 2020. godine.

Prije prekida globalnih pregovora u ovoj godini Pariz je bio obuhvatio naplatu tog poreza do prosinca 2020. godine, a Washington je odlučio da neće naplaćivati uzvratne carine na francuski uvoz do siječnja 2021. godine.

Prepoznajući trenutni status u pogledu pregovora na razini OECD-a, francuski ministar financija Bruno Le Maire je u listopadu 2020. godine najavio da se u prosincu 2020. godine tražiti plaćanje francuskog poreza na digitalne usluge za 2020. godinu.²⁰

Činjenica je da uvođenje vlastitih poreza neizostavno dovodi do sukoba između država i mogućih trgovinskih ratova. S obzirom da većina multinacionalnih poduzeća na koje se primjenjuje porez na digitalne usluge nalazi u SAD-u, mogu se očekivati ogromne reakcije američkih vlasti na svako uvođenje unilateralnih poreza koji imaju za posljedicu smanjivanje dobiti američkih multinacionalnih poduzeća.

5.2. Velika Britanija

Vlada Velike Britanije je dana 19. ožujka 2020. godine objavila Financijski račun 2020. (Finance Bill) koji uključuje konačne odredbe dugo očekivanog poreza na digitalne usluge (PDU), a tzv. Crvena knjiga proračuna za 2020. godinu potvrdila je da porez na digitalne usluge stupa na snagu 01. travnja 2020. godine, unatoč špekulacijama da je porez mogao biti odgođen ili ukinut.

Porez na digitalne usluge u Velikoj Britaniji koji je stupio na snagu 01. travnja 2020. godine primjenjuje porez od 2% na prihode od digitalnih usluga u Velikoj Britaniji – koji nastaju u vezi s određenim vrstama digitalnih aktivnosti koji se mogu pripisati britanskim korisnicima.

²⁰ KPMG, dostupno na <https://home.kmpg.us/en/home> (pristupljeno 06.11.2020.g)

Opsežne aktivnosti digitalnih usluga su usluge društvenih medija, internetske tražilice te internetske tržnice.

Porez na digitalne usluge primjenjuje se na:

- prihode ostvarene od pružanja usluga od poslovnih aktivnosti kao što su tražilice, društveni mediji, mrežne platforme i mrežne tržnice,
- prihode od onih djelatnosti koje su povezane sa sudjelovanjem korisnika iz Velike Britanije, s tim da se iznos od prvih 25 milijuna funta prihoda (to je mjera s kojom se umanjuje retrogradnost navedenog poreza),
- grupe koje generiraju globalne prihode od poslovnih aktivnosti veće od 500 milijuna funta godišnje.

Procijenjeno je da godišnji prinos od poreza na digitalne usluge bi mogao doseći 400 milijuna funti do 2022 / 2023. godine.²¹

Oporezivi prihod će uključivati bilo koji prihod koji ostvari grupa koja je povezana s uslugom društvenih medija, internetskim pretraživačem ili mrežnom tržnicom, bez obzira na to kako poduzeće monetizira uslugu. Ako se prihodi mogu pripisati poslovnoj aktivnosti ili nekoj drugoj aktivnosti, grupa će morati rasporediti prihode za svaku aktivnost na pravednoj i razumnoj osnovi.

Smatra se da se prihodi koji će se oporezivati PSD-om dobivaju od korisnika iz Velike Britanije, ako prihodi nastaju od korisnika iz Velike Britanije koji koriste tu uslugu. Ali postoje i iznimke od navedenog općeg pravila.

Ukoliko je jedna od strana u „transakciji“ na internetskom tržištu korisnik iz Ujedinjenog Kraljevstva, svi prihodi od te određene transakcije tretirati će se kao da su izvedeni ili dobiveni od korisnika iz Velike Britanije. A kada transakcija uključuje smještaj, zemljište ili zgrade u Velikoj Britaniji, prihod od te transakcije tretirati će se kao da dolazi od korisnika iz Velike Britanije. Kada transakcija uključuje smještaj, zemljište ili zgrade koji nisu u Velikoj Britaniji, prihod od te transakcije će se tretirati kao da dolazi od korisnika iz Velike Britanije, samo ako je potrošač relevantne usluge korisnik iz Velike Britanije.

²¹ Digital Services Tax, dostupno na www.parlament.uk/commons-library, (pristupljeno 07.11.2020.godine)

Naplaćeni prihod umanjiti će se za 50% prihoda od transakcije kada se korisnik u vezi s tržišnom transakcijom obično nalazi u zemlji koja upravlja porezom sličnim porezu na digitalne usluge.

Grupe koje podliježu oporezivanju PDU će moći odabrati izračun poreza na digitalne usluge prema alternativnom izračunu. Time se želi osigurati da porez na digitalne usluge nema nesrazmjerni učinak na održivost poslovanja u slučajevima kada poduzeće ima malu operativnu maržu od pružanja opsežnih mrežnih aktivnosti korisnicima iz Velike Britanije. Ukupna obveza poreza na digitalne usluge izračunava se na razini grupe, ali porez na digitalne usluge naplatiti će se od pojedinačnih entiteta u grupi koji ostvaruju prihode koji doprinose ukupnom iznosu. Skupinu čine svi subjekti koji su uključeni u konsolidirane račune grupe, pod uvjetom da su pripremljeni prema prihvatljivom računovodstvenom standardu.

Jedan entitet u grupi biti će odgovoran za prijavljivanje poreza na Digitalne usluge HMRC-u (*Her Majesty's Revenue and Customs* – Porezna uprava Ujedinjenog Kraljevstva). Grupe mogu imenovati entitet koji će ispunjavati navedene odgovornosti.

Porez na digitalne usluge trebat će platiti u roku od 9 mjeseci od završetka obračunskog razdoblja, pa prema tome tvrtka s obračunskim razdobljem koje završava 31. prosinca 2020. godine treba izvršiti prvu uplatu PDU-a 1. listopada 2021. godine.

Vlada Velike Britanije i dalje vjeruje da je najodrživije dugoročno rješenje poreznih izazova koje proizlazi iz digitalizacije reforma međunarodnih pravila o porezu na dobit, te snažno podržava rasprave G7, G20 i OECD-a o dugoročnoj reformi. Također Vlada je predana tomu da se ne primjenjuje doneseni PDU nakon što se uspostavi odgovarajuće međunarodno rješenje o oporezivanju digitalnog gospodarstva.²²

²² UK Government, dostupno na <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax> (pristupljeno 07.11.2020.g.)

5.3. Republika Austrija – porez na digitalne usluge

Porez na digitalne usluge bi trebao kao i u drugim državama članicama EU-a doprinijeti pravednijem oporezivanju. Oporezivanjem on line oglašavanja se nastoji s porezno-pravnog stajališta obuhvatiti određene djelatnosti digitalnog gospodarstva koje su povezane s Republikom Austrijom.

Republika Austrija se odlučila na privremeno rješenje i od 1. siječnja 2020. godine naplaćuje digitalni porez na usluge i to mrežnog oglašavanja.²³

Usluge internetskog oglašavanja podliježu digitalnom porezu ukoliko ih pružaju tvrtke za internetsko oglašavanje u Austriji, uz naknadu (od 01. siječnja 2020. godine). Smatra se da je usluga internetskog oglašavanja pružena na domaćem tržištu ako je primljena na uređaj korisnika s domaćom IP adresom, a njezin sadržaj i dizajn su isto usmjereni na domaće korisnike. Mjesto pružanja usluge internetskog oglašavanja može se odrediti pomoću IP adrese ili drugih tehnologija za gelociranje uređaja.

Usluge internetskog oglašavanja uključuju: oglašavanje na digitalnom sučelju, posebno u obliku oglašavanja na banerima, oglašavanja na tražilicama te sličnih usluga oglašavanja.

Obveznik plaćanja poreza na digitalne usluge je pružatelj internetskog oglašavanja koji ima pravo na naknadu za provedbu usluge internetskog oglašavanja, pri čemu se smanjuje za troškove predujma drugih tvrtki za internetsko oglašavanje koje nisu dio njegove multinacionalne skupine tvrtki. Također to vrijedi i ako pružatelj internetskog oglašavanja nije vlasnik digitalnog sučelja (npr. web stranice), i samo recimo doprinosi usluzi internetskog oglašavanja.

Porezna stopa na plaćanje poreza na digitalne usluge iznosi 5%, odnosno porez je 5% od osnovice za obračun.

²³ Bundesministerium Finanzen (Savezno ministarstvo financija), dostupno na <https://www.bmf.gv.at/themen/wirtschaftspolitik.html>, (pristupljeno 07.11.2020.g.)

Davatelji internetskog oglašavanja su tvrtke koje:

- pružaju ili doprinose uslugama internetskog oglašavanja uz naknadu i
- unutar financijske godine, a imaju
 - svjetski promet od najmanje 750 milijuna eura, i
 - generirano najmanje 25 milijuna eura domaće prodaje putem internetskog oglašavanja.

Obrazac porezni zahtjev nastaje na kraju mjeseca u kojemu se pruža oporeziva usluga, a porez na digitalne usluge se obračunava mjesečno i plaća do 15. u sljedećem mjesecu (datum dospijeca) nakon što nastane porezni zahtjev. Tri mjeseca nakon završetka financijske godine, porezni dužnik mora podnijeti godišnju poreznu prijavu za prethodnu godinu i mora imati uključeno vrste pružanih usluga internetskog oglašavanja (oglašavanje putem pretraživača, oglašavanje putem banner natpisa) i naknade koje na njih se primjenjuju.

Naplata digitalnog poreza je odgovornost poreznog ureda za velika poduzeća. U digitalnom poreznom postupku se godišnje prijave i ostali prilozi moraju podnositi elektroničkim putem, prijenosom podatak ili web usluge.

Ako pružatelj internetskog oglašavanja nema niti registrirano sjedište, niti upraavu ili stalnu poslovnu jedinicu u Europskoj uniji ili u drugom Europskom gospodarskom prostoru, dužni su imenovati fiskalnog predstavnika, putem kojega bi izvršili što učinkovitije svoje obaveze u vezi s naplatom poreza na digitalne usluge.

U Austriji porezni prihodi nisu obično namjenski, a predviđenih 15 milijuna eura godišnjih poreznih prihoda od austrijskog poreza na digitalne usluge, biti će izričito namijenjeno financiranju procesa digitalne transformacije austrijskih medijskih tvrtki.

6. Oporezivanje transakcija

6.1. *Oporezivanje financijskih transakcija*

Od financijske krize 2008. godine, o porezima na financijske transakcije (FTT) raspravljalo se kao o potencijalnom instrumentu za rješavanje nestabilnosti financijskog tržišta i kao izvor poreznih prihoda.

Cilj uvođenja poreza na financijske transakcije (FTT) je osiguravanje da financijski sektor pravedno doprinosi nacionalnim poreznim prihodima, ali je namijenjen i obeshrabrivanju transakcija koje ne poboljšavaju učinkovitu raspodjelu resursa od strane financijskih tržišta. Europska komisija je 14. veljače 2013. godine podnijela prijedlog koji je bio usmjeren uvođenju poreza na financijske transakcije u 11 država članica putem instrumenata „pojačane suradnje“. Prema članku 326. Ugovora o funkcioniranju Europske unije „pojačana suradnja“ je postupak u koji podskupina država članica EU (najmanje 9) može uspostaviti kako bi nastavila pojačanu integraciju ili suradnju unutar struktura EU-a u određenom području politike, bez zahtjeva za sudjelovanje drugih država članica.

Tzv. pojačana suradnja odobrena je odlukom Vijeća EU iz siječnja 2013. godine nakon neuspjeha jednoglasne podrške prethodnom prijedlogu FTT-a za cijelu Europsku Uniju iz rujna 2011. godine.

Zemlje sudionice od početka su Belgija, Njemačka, Estonija, Grčka, Španjolska, Francuska, Italija, Austrija, Portugal, Slovenija i Slovačka. Dana 16. ožujka 2016. godine uslijedilo je formalno povlačenje Estonije iz pregovora., te od tada 10 država članica trenutno sudjeluje u pregovorima o postupku pojačane suradnje na predloženu direktivu.

Prijedlog uvođenja poreza na financijske transakcije je imao isti opseg i ciljeve kao i početni prijedlog Europske komisije za FTT za cijelu EU. Uključuje minimalno 0,1% porezne stope

za transakcije u svim vrstama financijskih instrumenata, osim za derivate na koje bi se plaćao porez od najmanje 0,01%.

U izvješću o napretku iz prosinca 2014. godine sadržane su istaknute točke: (i) o postizanju napretka u opsegu FTT-a za transakcije dionicama, dok oporezivanje transakcija izvedenicama ostaje ključno otvoreno pitanje, (ii) o potrebi daljnjeg promišljanja o poreznim načelima koja će se primjenjivati na FTT (načelo prebivališta, načelo izdavanja), (iii) i o potrebnim mehanizmima koji će se koristiti za prikupljanje poreza na financijske transakcije.

Za usvajanje direktive potreban je jednoglasni pristanak zemalja sudionica nakon savjetovanja s Europskim parlamentom.

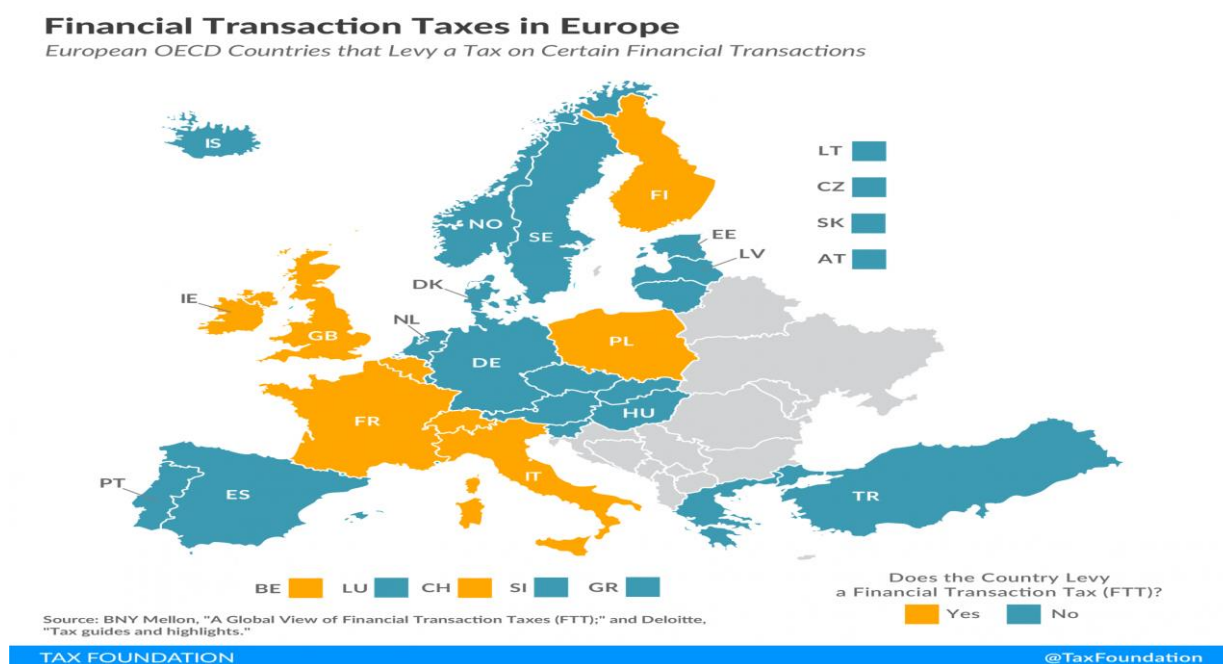
Europski parlament je usvojio 3.srpnja 2013. godine rezoluciju u okviru postupka savjetovanja, koja između ostalih sadrži slijedeće elemente:

- opseg - proširenje opsega financijskih transakcija i razjašnjavanje iznimaka, posebno da se FTT neće primjenjivati na mala tržišta i tržišta srednjeg poduzetništva, pojašnjavajući koja će se financijska institucija smatrati odgovornom na tom teritoriju države sudionice;
- stope – primjenjive stope bi trebale biti ujednačene (0,01%) umjesto minimalnih stopa koje je predložila Komisija. Parlament poziva na veće stope za OTC transakcije, osim kada služe realnom gospodarstvu;
- uspostava stručne radne skupine;
- prikupljanje FTT-a – osiguravanje minimalnih ujednačenih metoda prikupljanja FTT-a i sprječavanje poreznih prijevara, utaje poreza i agresivno porezno planiranje;
- izvještaji država članica Europskoj komisiji o količinama transakcija kojima su prikupljeni prihodi prema vrsti institucija;
- upravljanje resursima poreza na promet.

U svojoj rezoluciji o godišnjem poreznom izvješću od 25. ožujka 2015. godine, Parlament se požalio da su navedene države članice podbacile u ispunjavanju svojih obaveza da će primijeniti postupak pojačane suradnje na FTT-u.

Obnovljene rasprave o uvođenju FTT-a održane su u svibnju i lipnju 2019. godine, a 14. lipnja 2019. godine Vijeće ECOFIN-a (Vijeće za ekonomske i financijske poslove) obaviješteno je o stanju.

Slika 1. Europske zemlje OECD-a s porezom na FTT od 2019. godine:



Izvor: Tax foundation, dostupno na <https://taxfoundation.org/financial-transaction-taxes-in-europe>

Porez na financijske transakcije se naplaćuje na trgovinu financijskim instrumentima kao što su dionice, obveznice ili derivati. Prema FTT-u postotak vrijednosti imovine se naplaćuje kada se njime trguje (npr. ako investitor proda imovinu vrijednu 1.000 eura, za transakciju će se naplatiti 1 Euro pod 0,1 % FTT-a).

Belgija, Finska, Francuska, Irska, Italija, Poljska, Švicarska i Ujedinjeno Kraljevstvo trenutno uvode vrstu FTT-a. No, porez na financijske transakcije se značajno razlikuju među zemljama.

Švicarska na primjer naplaćuje 0,15-0,30 posto carine na prijenos dionica i obveznica koje uključuju švicarskog trgovca vrijednosnim papirima, dok je Francuska uvela FTT koji oporezuje trgovanje dionicama 0,3 posto, a visokofrekventno trgovanje 0,01 posto.

Znači, 2011. godine Europska unija je predložila FTT za cijelu EU koji će oporezivati 0,1% poreza na prijenos dionica i obveznica, te 0,01% poreza na ugovore o izvedenicama.

No pregovori su zaustavljeni zbog otpora nekoliko država članica. Deset zemalja EU, koje uključuju Francusku, Njemačku, Italiju i Španjolsku još uvijek su zainteresirane za zajednički porez, pa pregovori o uvođenju zajedničkog FTT-a su još u tijeku.

6.2. Paket digitalnih financija

Digitalno financiranje je izraz koji se koristi za opisivanje utjecaja novih tehnologija na industriju financijskih usluga. Ono obuhvaća razne proizvode, procese, aplikacije i poslovne modele koji su transformirali tradicionalni način pružanja bankarskih i financijskih usluga.²⁴

Tempo inovacija je eksponencijalan, jer sada se komunicira s našim bankama putem mobilne tehnologije. Alati kao što su plaćanja, prijenosi novca i investiranja moguća su putem raznih alata kojih do prije nekoliko godina nije bilo.

Sve nove tehnologije mogu koristiti i potrošačima i tvrtkama tako što im omogućuju veći pristup financijskim uslugama, pružajući širi izbor i povećavajući učinkovitost poslovanja. Također mogu pridonijeti rušenju nacionalnih barijera i poticanju konkurencije u područjima kao što su:

- internetsko bankarstvo, internetsko plaćanje i usluge prijenosa,
- peer-to-peer posudba
- osobni investicijski savjeti i usluge

²⁴ On digital finance, European Commission; dostupno na https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/digital-finance_en (pristupljeno 09.11.2020.g.)

Europska komisija je dana 24. rujna 2020. godine usvojila paket digitalnih financija, koji uključuje strategiju digitalnog financiranja i zakonodavne prijedloge o krypto-imovini i digitalnoj otpornosti za konkurentni financijski sektor EU-a koji potrošačima daje pristup inovativnim finansijskim proizvodima, istovremeno osiguravajući zaštitu potrošača i financijsku stabilnost.

Strategija digitalnih financija sadrži opće karakteristike o tome kako Europa može podržati digitalnu transformaciju financija u slijedećim godinama, istovremeno regulirajući svoje rizike. Strategija postavlja četiri glavna prioriteta:

- uklanjanje fragmentacije na jedinstvenom digitalnom tržištu,
- prilagođavanje regulatornog okvira EU-a kako bi se olakšale digitalne inovacije,
- promicanje financiranja na temelju podataka
- rješavanje izazova i rizika digitalnom transformacijom, uključujući povećanje operativne otpornosti financijskog sustava.

Poticanje digitalnih financija bi podržalo europsku strategiju gospodarskog oporavka i širu gospodarsku transformaciju.

U paketu digitalnih financija Europska komisija predlaže okvir za krypto-imovinu kako bi se omogućile inovacije na način koji čuva financijsku stabilnost i štiti ulagače. Kripto-imovina su digitalni prikazi vrijednosti ili prava koja se prenose i pohranjuju elektroničkim putem, koji mogu poslužiti kao pristupni ključ usluzi, olakšati plaćanja te biti dizajnirani kao financijski instrumenti.

Europska komisija razlikuje krypto imovinu koja je regulirana zakonodavstvom EU i drugu krypto imovinu. Uredba koja je predložena postavlja stroge zahtjeve za izdavatelje kripto-imovine koji žele podnijeti zahtjev za odobrenje da bi mogli pružati svoje usluge na jedinstvenom tržištu. Zaštitne mjere podrazumijevaju kapitalne zahtjeve, skrbništvo nad imovinom, obvezni postupak žalbe dostupan investitorima i prava investitora protiv izdavatelja.

Sve veća ovisnost financijskog sektora o softverima i digitalnim procesima znači da su rizici informacijsko-komunikacijskih tehnologija (ICT) prirođeni financijama.

Banke, burze, klirinške kuće kao i fintech (financijska tehnologija) moraju poštivati stroge standarde kako bi spriječili i ograničili utjecaj potencijalnih incidenata povezanih s ICT-om.

7. Europska unija i digitalno oporezivanje: globalno rješenje

Ključno pitanje koje je već nekoliko godina prioritet međunarodne zajednice je reforma međunarodnog poreznog sustava radi rješavanja poreznih izazova koji proizlaze iz digitalizacije gospodarstva.

Kriza s Covidom-19 dodatno je pogoršala te porezne izazove ubrzavanjem digitalizacije gospodarstva, povećanjem pritiska na javne financije te smanjenjem javne tolerancije za profitabilna multinacionalna poduzeća koja ne plaćaju svoj pravedan udio poreza.

U srpnju 2020. godine Inkluzivni okvir OECD-a / G20 o BEPS-u je bio ovlašten izraditi Izvješća o nacrtima prvog i drugog stupa do sastanka ministara financija G20 u listopadu 2020. godine s ciljem postizanja konsenzusa do kraja godine.

Prvi stup (Pillar One) je usmjeren na nexus i raspodjelu dobiti, a Drugi stup (Pillar Two) je usredotočen na globalni minimalni porez namijenjen rješavanju preostalih pitanja smanjenja porezne osnovice i premještanja dobiti (BEPS).

Inkluzivni okvir OECD-a / G20 je s 09. listopada 2020. godine završio tzv. paket koji se sastoji od Izjave o pokrivanju i Izvješća o nacrtima Prvog i Drugog stupa za javno objavljivanje. Paket odražava analitička stajališta o nizu ključnih obilježja politike, načela i parametara oba stupa, utvrđuju preostala politička i tehnička pitanja u kojim je ostalo premostiti razlike u mišljenjima.

137 članova Inkluzivnog okvira OECD / G20 je prepoznalo nacrt Prvog stupa kao „čvrst temelj budućeg sporazuma koji bi se držao koncepta neto oporezivanja dohotka, izbjegavanja dvostrukog oporezivanja i što je moguće jednostavnijeg apliciranja, a da je nacrt o planu

Drugog stupa „čvrsta osnova za sistemsko rješenje koje bi se bavilo preostalim pitanjima odnosno izazovima Erozijske porezne osnovice i preusmjerenja dobiti (BEPS).

Smatra se da bi Prvi i drugi Stup mogli povećati globalne prihode po osnovi poreza na dobit poduzeća za oko 60 - 100 milijardi USD godišnje ili do oko 4% globalnih prihoda od poreza na dobit, uzimajući u obzir kombinirani učinak svih reformi²⁵ i režima GILTI SAD-a.²⁶

Postizanje globalnog rješenja za porezne izazove koji proizlaze iz digitalizacije gospodarstva će se postići samo uz nedvosmisleni političku podršku i uključenost.

Porezni izazovi koji proizlaze iz digitalizacije gospodarstva su prvi put identificirani kao jedan od glavnih područja žarišta OECD / G20 Erozijske porezne osnovice i preusmjerenja dobiti (BEPS), koji vodi do BEPS Izvještaja o akciji 1 (the Action 1 Report) 2015. godine, koji je sadržavao rezultat kako se cijelo gospodarstvo digitaliziralo.

U ožujku 2018. godine Inkluzivni okvir koji djeluje preko svoje Radne skupine za digitalne poreze (TFDE) izdali su *Porezne izazove koji se javljaju iz digitalizacije – privremeno izvješće iz 2018(the Interim report)* kojim je prepoznata potreba za globalnim rješenjem.

Pa se može reći da od tada 137 članova Inkluzivnog okvira BEPS-a rade na globalnom rješenju koje se temelji na pristupu tzv. Dva stupa.

²⁵ OECD (2020), OECD / G20 Statement of the Inclusive Framework on BEPS on a two-pillar approach to tax resolution: Challenges arising from the digitization of the economy - January 2020, OECD / G20 Inclusive Framework for BEPS, OECD, Paris. ; dostupno na www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf (pristupljeno 10.11.2020.g)

²⁶ About the GILTA USA regime ; podaci dostupni na <https://taxfoundation.org/gilti-2019> (pristupljeno 10.11.2020.g.)

7.1. Prvi stup (Pillar One Blueprint)

Prvi stup nastoji prilagoditi međunarodni sustav poreza na dobit na nove poslovne modele kroz promjene pravila o raspodjeli dobiti i povezanosti koja se primjenjuje na poslovnu dobit. U tome se kontekstu proširuju porezna pravila tržišnih jurisdikcija (za neke su poslovne modele jurisdikcije su tamo gdje se nalaze korisnici) u kojima postoji aktivno i održivo sudjelovanje poduzeća u gospodarstvu te jurisdikcije putem aktivnosti u toj jurisdikciji ili daljinski usmjerene na nju. Prvi stup također nastoji dovesti u ravnotežu različite ciljeve članova Inkluzivnog okvira i rezultirati uklanjanjem jednostranih mjera.²⁷

Objedinjeni pristup opisan u Prvom stupu osmišljen je i namijenjen ponovnoj stabilizaciji sustava međunarodnog oporezivanja, potpomognut pojačanim postupcima sprečavanja i rješavanja sporova. Da bi se postigli potrebni rezultati pristup Prvog stupa obuhvaća tri vrste oporezive dobiti koje se mogu dodijeliti tržišnoj jurisdikciji a one su u programu Prvog stupa opisane kao iznos A, iznos B, i iznos C.

Iznos A – udio rezidualne dobiti dodijeljen tržišnim jurisdikcijama primjenjenim formulskim pristupom na razini MNE grupe (MNE -multinacionalna poduzeća).

Ovo novo porezno pravilo može se primijeniti bez obzira na postojanje fizičke prisutnosti , posebno za automatizirane digitalne usluge. Odražava dobit povezanu s aktivnim i kontinuiranim sudjelovanjem poduzeća u gospodarstvu tržišne jurisdikcije, kroz aktivnosti u toj nadležnosti ili daljinski usmjerene u toj nadležnosti, pa stoga predstavlja primarni odgovor ujedinjenog pristupa poreznim izazovima digitalizacije gospodarstva.

Iznos B – fiksna naknada temeljena na ALP-u (načelo dužine ruke) na definiranu osnovnu raspodjelu i marketing funkcije koje se odvijaju u tržišnoj jurisdikciji.

Iznos C – povrat iznosa C pokriva svaku dodatnu dobit ako funkcije u zemlji prelaze osnovne aktivnosti kompenzirane iznosom B. Daljnji aspekt iznosa C je naglasak koji daje na potrebi za poboljšanim postupcima rješavanja sporova. S obzirom da predstavlja ključni element o njemu će se diskutirati do postizanja sveukupnog sporazuma.

²⁷ Pillar one Blueprint, OECD; podaci dostupni na <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm> (pristupljeno 10.11.2020.godine)

Iako su moguća neka preklapanja svaka od navedene tri vrste oporezive dobiti ima različit opseg.

A za razliku od iznosa A, iznosi B i C ne stvaraju nova porezna prava.

Oporeziva dobit koja se potencijalno može dodijeliti tržišnim jurisdikcijama prema iznosima B i C temelji se na pravilima raspodjele postojeće dobiti i odražavanju napora na poboljšanju praktične prakse primjenom ALP-a, pa se tu primjenjuje pristup zasnovan na formuli u slučaju iznosa A.

Novo porezno pravo (iznos A)

Primarni odgovor na porezne izazove digitalizacije gospodarstva je novo porezno pravo preko dijela preostale dobiti koja se raspoređuje na tržišne jurisdikcije. Ono će biti ograničeno na velika MNE skupine (multinacionalna poduzeća) koje ispunjavaju novi test povezanosti u dotičnoj tržišnoj jurisdikciji i dogovorenog iznosa dobiti predstavljene iznosom A.

Svi ti parametri moraju biti dizajnirani na jednostavan način, da se izbjegava dvostruko oporezivanje.

U digitalnome dobu raspodjela poreznih prava i oporezive dobiti više se ne može isključivo ograničiti pozivanjem na fizičku prisutnost. Zbog globalizacije i digitalizacije gospodarstva postoje tvrtke koje mogu razviti aktivni i trajni angažman u tržišnoj jurisdikciji, izvan same zaključene prodaje, bez nužnog ulaganja u lokalnu infrastrukturu i poslovanje. Pa stoga iznos A nastoji odgovoriti na tu situaciju raspodjelom dijela preostale dobiti od posla prema tržišnim jurisdikcijama, i tako dodjeljeni iznos premašuje tzv.dohvat ruke koji se može dodijeliti aktivnostima na tržištu kao što su osnovni marketing i distribucija.

Kako bi se osiguralo da usklađenost i administrativni tereti budu proporcionalni namjeravanim pogodnostima, *ново porezno pravo* funkcionirati će s nekoliko tzv.pragova. Prvo će biti ograničeno na MNE skupine koje ispunjavaju određeni prag bruto prihoda (MNE skupine s bruto prihodom većim od 750 milijuna eura) . Time se izbjegavaju nepotrebni troškovi usklađenosti za manja poduzeća a ujedno se pruža i mogućnost infrastrukturi za arhiviranje i razmjenu informacija.

Nexus pravila donose ravnotežu interesa manjih jurisdikcija, posebno onih gospodarstava koja su u razvoju. Podržana su detaljnijim izvorima pravila koja odražavaju posebnosti digitalnih

usluga i tvrtki okrenutih prema potrošačima i ravnoteži potreba za preciznošću obuhvaćanja multinacionalnih poduzeća koja treba uskladiti.

Pristup kojim se može preraspodijeliti ostatak dobiti (Metoda raspodjele rezidualne dobiti)

Prihvatljive tržišne jurisdikcije dobiti će A dio (X%) preostale dobiti (prihod veći od dogovorene razine profitabilnosti (Y%)) koristeći A formulu. Da bi se postigla ravnoteža između jednostavnosti i točnosti, izračun relevantnih mjera dobiti oslanjati će se što je više moguće na temelju objavljenih konsolidiranih financijskih računa.

Mehanizam za uklanjanje dvostrukog oporezivanja

Imati će dvije komponente: (i) identifikaciju subjekata koji plaćaju, (ii) metode za uklanjanje dvostrukog oporezivanja. Kako bi se utvrdio subjekt ili subjekti koji će nositi poreznu obvezu iznosa A, razmatra se postupak koji se sastoji od četiri koraka. Prvo, kvalitativni test aktivnosti za utvrđivanje subjekata koji zarađuju preostali profit koristeći pozitivan i negativan popis indicija (koji će se primjenjivati na temelju postojeće dokumentacije o transfernim cijenama). Zatim bi se primjenjivao test profitabilnosti kako bi se tim subjektima osigurala mogućnost plaćanja iznosa A. Kao prioritarno pravilo porezna obveza A za tržišnu jurisdikciju prvo bi se dodijelila subjektima koji su povezani s tržišnom jurisdikcijom. No, ako subjekti za plaćanje povezani s tržištem nemaju dovoljnu dobit da bi snosili punu odgovornost, svaka neispunjena obveza mogla bi se podijeliti među drugim subjektima plaćanja na proporcionalnoj osnovi ili na drugim alternativnim osnovama. Nakon utvrđivanja subjekta ili subjekata koji bi snosili poreznu obvezu u iznosu A, jurisdikcija boravišta tada bi koristila izuzeće ili kreditnu metodu za ublažavanje dvostrukog oporezivanja.

Fiksni povrat za definirani osnovni marketing i djelatnosti distribucije (iznos B)

Svrha iznosa B je dvostruka. Prvenstveno je namijenjena radi pojednostavljenja administriranja pravila o transfernim cijenama za Porezne uprave i niže troškove usklađivanja za porezne obveznike. A kao drugo, iznos B je namijenjen povećanju porezne sigurnosti i smanjivanju kontroverze između Poreznih uprava i poreznih obveznika. Te je iz navedenih razloga priznat dijelom Inkluzivnog okvira kao ključni rezultat Prvog stupa na pretpostavci da namjeravane koristi mogu biti postignute.

Iznos B će standardizirati naknadu za povezane distributere koji obavljaju „osnovni marketing i distribucijske djelatnosti“ u tržišnoj nadležnosti.

Poboljšani procesi porezne sigurnosti

Porezna sigurnost je ključna komponenta Prvog stupa koji pruža inovativne mehanizme za sprečavanje sporova, ali sadrži i inovativni mehanizam za rješavanje sporova, te će isti biti definirani kod donošenja globalnog rješenja.

7.2. Drugi stup (Pillar Two Blueprint)

Drugi stup (Prijedlog GloBE) odnosi se na preostale BEPS izazove i osmišljen je kako bi osigurao da velike međunarodne tvrtke plaćaju minimalnu razinu poreza bez obzira na to gdje imaju sjedište ili jurisdikcije u kojima djeluju. To čine putem brojnih pravila međusobnog povezivanja koji nastoje:

- osigurati minimalno oporezivanje uz izbjegavanje dvostrukog oporezivanja ili oporezivanje tamo gdje nema ekonomske dobiti;
- nositi se s različitim nacrtima poreznog sustava do jurisdikcije kao i različitim operativnim modelima poduzeća;
- osigurati transparentnost i polje ravnopravnosti
- minimalizirati administrativne i troškove usklađivanja.

Glavni mehanizam za postizanje navedenih ishoda su *pravilo o uključivanju dohotka (IIR)* zajedno s *pravilom neoporezivih plaćanja (UTPR)*, za koje možemo reći još da je *pravilo na osnovice koje erodiraju plaćanja*.²⁸

Rad *IIR-a* zasnovan je u nekim aspektima na tradicionalnim pravilima kontroliranih stranih društava (CFC) i pokreće uključivanje na razini dioničara u kojima se prihod kontroliranog inozemnog subjekta oporezuje ispod učinkovite minimalne porezne stope. Njime se dopunjuje pravilo o prijelazu (SOR) kojim se uklanjaju ugovorne prepreke iz njegove primjene na

²⁸ Pillar two Blueprint, OECD; podaci dostupni na <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm> (pristupljeno 11.11.2020.godine)

određene grane strukture te se primjenjuje ako ugovor o porezu na dobit inače obvezuje ugovornu državu da upotrijebe metode izuzeća.

UTPR je sekundarno pravilo i primjenjuje se samo ako sastavni subjekt već nije predmet *IIR*-a. No, sporazum o *UTPR*-u ključan je dio utvrđenog pravila jer služi kao potpora za *IIR*, osigurava jednake uvjete i rješavanje rizika od inverzije koji bi inače mogli nastati. Ta se pravila dopunjuju Poreznim pravilom (STTR), u kojem se priznaje da uskraćivanje ugovornih koristi za određena plaćanja izvršena unutar grupe u kojima ta plaćanja podliježu nikakvim nominalnim stopama ili niskim stopama oporezivanja, može pomoći zemljama izvora u zaštiti njihove porezne osnovice, posebno za zemlje s manjim administrativnim kapacitetima. Kako bi se osigurala porezna sigurnost i izbjeglo dvostruko oporezivanje, Drugi stup također rješava pitanja provedbe i učinkovite koordinacije pravila.

Pravilo o uključivanju dohotka (IIR) i *Pravilo neoporezivih plaćanja (UTPR)* koriste ista pravila za određivanje područja primjene i razine efektivnog oporezivanja. Oni se primjenjuju na skupine multinacionalnih poduzeća i njihove sastavne subjekte unutar konsolidirane skupine kako je utvrđeno primjenjivim standardima financijskog računovodstva.

Primjenjuju se samo na poduzeća koja ispunjavaju ili premašuju godišnji prag bruto prihoda od 750 milijuna eura. Time se stvara sinergija s trenutnim pravilima BEPS-a (Akcijska 13 – izvještavanje po državama) čime se smanjuje troškovi usklađenosti. Njima se također izbjegavaju štetni učinci na mala i srednja poduzeća, a istovremeno se očuva učinak pravila, u opsegu skupine MNE-a i dalje zarađujući preko 90 posto globalnih prihoda poduzeća.

Oba navedena pravila koriste zajedničku poreznu osnovicu. Određivanje porezne osnovice počinje s financijskim računima pripremljenim u skladu s računovodstvenim standardima koje koristi matična skupina MNP-a za pripremu konsolidiranih financijskih izvještaja. To mora biti MSFI ili drugi prihvatljivi računovodstveni standardi. Korištenjem financijskih računa kao zajedničke osnove osiguravaju se jednaki uvjeti za jurisdikciju i MNP-a, povećava se transparentnost i iskorištavaju se postojeći sustavi čime se troškovi usklađenosti smanjuju na minimum. Zatim se izvršavaju određene prilagodbe na financijskim računima radi uklanjanja posebnih stavki prihoda iz porezne osnovice, kao što su dividende i uključivanje određenih troškova. To je sve nužno ako bi rezultati pravila financijskog računovodstva inače iskrivili ciljeve porezne politike Drugog stupa.

IIR i UTPR također koriste zajedničku definiciju poreza. Definiciju poreza koja se naziva „pokrivenim porezima“, proizlazi iz definicije poreza koju koriste u statističke svrhe mnoge međunarodne organizacije uključujući OECD, EU, MMF, Svjetsku banku i UN. Definicija je namjerno široka kako bi se izbjegle legalističke razlike i prilagodila različitim poreznim sustavima pod uvjetom da se njima znatno nameću porezi na prihod ili dobit subjekta.

Efektivna porezna stopa (ETR) određuje se primjenom porezne osnovice i pokrivenih poreza na osnovi jurisdikcije. To zahtijeva raspodjelu prihoda i poreza među jurisdikcijama u kojima MNP djeluje i u kojima plaća porez.

Izračun poreza u okviru GloBE prijedloga uključuje i dvije važne dodatne prilagodbe: mehanizam za ublažavanje utjecaja volatilnosti u ETR-u iz jednog razdoblja u drugo i iscjepljenje formulativne tvari; mehanizam za rješavanje nestabilnosti temelji se na načelu da Drugi stup ne bi trebao nametati porez ako je niska ETR jednostavno rezultat vremenskih razlika u priznavanju dohotka ili nametanja (uvođenja) poreza.

Navedenim pravilima Drugog stupa omogućuje se MNP-u prenošenje gubitaka ili prekoračenje poreza plaćenih u prethodnim razdobljima kako bi se ublažila svaka potencijalna volatilnost koja proizlazi iz takvih vremenskih razlika. Izuzeće tzv.formulativne tvari isključuje se se iz područja primjene pravila GloBE-a, fiksnog povrata za bitne aktivnosti unutar jurisdikcije.

Ako je ETR u nadležnosti MNP-a ispod dogovorene minimalne stope, MNP će biti odgovorna za dodatni iznos poreza koji je dovoljan da se ukupni iznos poreza na višak profita dovede na minimalnu stopu. Izračun ETR-a stoga djeluje i kao poticaj za uvođenje porezne obveze i kao mjera iznosa dodatnog poreza utvrđenog u skladu s pravilima.

Iako sporazum o IIR-u i UTPR-u ne zahtijevaju izmjene bilateralnih ugovora i mogu se provoditi putem izmjena „domaćeg prava“, a SPR i SOR mogu se provoditi samo izmjenama postojećih bilateralnih poreznih ugovora. Oni bi se mogli provesti bilateralnim pregovorima i izmjenama pojedinačnih ugovora ili kao dio multilateralne konvencije.

Dizajnom Drugog stupa prihvaća se niz računovodstvenih standarda bez zahtjeva prilagodbe poslovnih knjiga, primjerice između MSFI-a i američkih GAAP-a. Također dizajn Drugog stupa ima IIR kao glavno pravilo, a UTPR djeluje kao podrška. Oba se pravila koriste za ista izračunska pravila za utvrđivanje niskog oporezivanja dohotka, a vodeću ulogu IIR uglavnom potiče jednostavnošću i nižim troškovima usklađenosti, uključujući jednostavnost dobivanja

potrebnih informacija o dohotku i poreznim informacijama potrebnim za određivanjem ETR-a.

SAD su 2017. godine uvele režim globalnog nematerijalnog niskog poreznog dohotka (GILTI) u sklopu značajne reforme međunarodnih poreznih pravila SAD-a. GILTI režim, koji se temelji na elementima BEPS-a, Izvješćem o Akciji 3, kojim je predviđena minimalna razina poreza na prihode strane skupine MNP-a.

Iako pravila GILTI i GloBE opisana u planu imaju sličnu svrhu i preklapaju se u području primjene, dizajn GILTI-a se razlikuje u nizu važnih aspekata. GILTI se primjenjuje bez ograničenja pragova i u izračun stranih poreznih olakšica uključuje pravila za raspodjelu troškova, što može rezultirati učinkovitim stopama oporezivanja iznad minimalne porezne stope. Učinkovita stopa GILTI-ja trenutno je utvrđena na 13,125%, a povećati će se na 16,4% u 2026. godini.

Inkluzivni okvir BEPS-a navodi odnosno priznaje da bi sporazum o „suživotu“ GILTI-a i GloBE-a trebao biti dio političkog sporazuma od Drugom stupu.

8. Zaključak

Razvoj digitalnog gospodarstva tijekom posljednjih nekoliko desetljeća nametnuo je ključna pitanja kako oporezivati korporacije kojima više nije potrebna fizička prisutnost istih u nekoj zemlji da bi ostvarile profit.

Godinama države u Organizaciji za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) i G/20 rade na multilateralnom rješenju ovog problema ili možemo reći i izazova, s ciljem razvijanja novog međunarodnog poreznog okvira koji je trebao biti donešen do kraja 2020. godine ali je donošenje globalnog rješenja temeljenog na konsenzusu zbog pandemije COVID-19 odgođeno do sredine 2021. godine. Dok traje ova COVID-19 kriza, neke države pozivaju na stanku u pregovorima OECD-a i prestanak jednostranih akcija diljem svijeta jer one očito prijetu ugrožavanjem inicijative i potiču štetni porezni i trgovinski rat.

Uspon digitalnih tehnologija između ostaloga otklanja potrebu za lokalnim poslovnim jedinicima u zemljama širom svijeta, jer tvrtke mogu koristiti digitalnu tehnologiju za prelaženje preko granica i na tržište bez potrebe za lokalnim zaposlenicima, uredima i sl., i tu dolazi do pojavljivanja razloga oporezivanja fizičke prisutnosti poduzeća. I dok tvrtke zarađuju više profita od digitalnih aktivnosti i dok vlade zemalja „kopaju“ po prihodima za obnavljanje isplaćenih financija, oporezivanje digitalnih poslovnih aktivnosti vjerojatno će se pojavljivati još više na dnevnom redu kreatora politike i poduzeća. A trenutna situacija s pandemijom daje OECD-u još više razloga za razvijanje globalno dogovorenog pristupa oporezivanja digitalnog gospodarstva.

Način na koji će države oporezivati dobit od virtualnih prekograničnih aktivnosti u velikoj mjeri ovisi o konačnom ishodu Inkluzivnog okvira OECD-a. Prije COVIDa-19 činilo se da je Inkluzivni okvir OECD-a na putu da postigne konsenzus o globalnom pristupu oporezivanja digitalnog gospodarstva. Početkom ove godine Inkluzivni okvir je bio potvrdio svoju predanost postizanju navednog konsenzusa do kraja godine u donesenoj izjavi koja sadržava program rada odnosno predstavlja jedinstveni pristup oporezivanju dobiti od digitalne poslovne djelatnosti koji se temelji na dva stupa; Prvi stup ima za cilj definirati novo porezno pravo koje će dodijeliti dodatni prihod tržišnim jurisdikcijama za određene vrste roba i usluga, posebno automatiziranih digitalnih usluga i poduzeća i aktivnosti koje su okrenute

potrošačima. A Drugi stup bi uveo globalni minimalni porez koji bi usvojile sve jurisdikcije, zajedno s pravilima za sprečavanja erozije porezne osnovice putem drugih poreznih pravila ili mehanizama. Preostaje još puno posla na recimo dotjerivanju navedenih pristupa i postizanju sporazuma oko detalja.

Što duže bude vrijeme prolazilo i globalni konsenzus ostajao nedostižan, to je veći rizik da će još više jurisdikcija nametnuti jednostrane poreze na digitalne usluge, posebno sada kada bi se ekonomije trebale oporavljati i kada se sve više poslovnih aktivnosti premješta u digitalnu domenu. Također bi se moglo odgovoriti protekcionizmom i trgovinskim odmazdama na štetu gospodarstva.

Globalni konsenzus o digitalnom oporezivanju koji se smatra načinom obuzdavanja jednostranog djelovanja i sprečavanja daljnjeg usitnjavanja međunarodne porezne politike nosi sa sobom zaista visoke uloge.

Možda bi ipak bilo najbolje da se uzme pauza što se tiče donošenja globalnog rješenja o oporezivanju digitalnog gospodarstva. Nakon smirivanja pandemijske krize prvenstveno se treba raditi na stabiliziranju gospodarstva i revitalizaciji globalne ekonomije, a tek onda se orijentirati na digitalno oporezivanje, koje bi, u suprotnom, moglo dovesti države u još veće dugove, te bi se time riskiralo ekonomsko „zdravlje“ nacionalnih gospodarstava.

9. Literatura

1. Berman, S. & Marshall, A. (2014). The next digital transformation: from an individual – centered to an everyone-to-everyone economy. *Strategy & Leadership*, 42, 9-15
2. Bosch, J. (2017). Speed, data and ecosystems: excelling in a software-driven world. Gothenburg, Sweden.
3. Brynjolfsson, E. & McAfee, A. (2012). Winning the Race with ever-smarter Machines. *MIT Sloan Management Review*, 53(2), 53-60
4. Degryse C., (2016) Digitalizacija ekonomije i njezin utjecaj na tržište rada, ETUI, Brussels.
5. Downes L., Nunes Pf., (2013) Bing-Bang disruption, *Harvard Bus.Rev*, 44-56
6. Ernst & Young (2011). Digitizing everything – how organizations need to adapt to changing consumer behavior. Available via Ernst & Young <http://www.ey.com>
7. Collin, J., Hiekkanen, K., Korhonen, J., Halen, M., Itala, T., & Helenius, M., (2015), It leadership in transition.
8. Fitzgerald, M., Kruschwitz, N., Bonnet, D. & Welch, M. (2014.) Embracing Digital Technology: A New Strategic Imperative. *MIT Sloan Management Review*, 55(2)1.
9. Matt. C., Hess. T. & Benlian, A. (2015.) Digital Transformation Strategies. *Business & Information Systems Engineering*, 57(5), 339-343
10. Ryan, L. (2016). *The visual imperative – creating a visual culture od data discovery*. Morgan Kaufman.
11. Schreckling E. & Steiger C., (2016). Digitalize or Drown. *Shaping the Digital Enterprise: Trends and Use Cases in Digital Innovation and Transformation*, Springer International Publishing, 3-27
12. Stolterman, E & Fors, A. (2004.) Information Technology and the God Life IFIP *International Federation for Information Processing (143)*. Boston, Massachusetts: Springer.
13. Spremić, M. ((2017.) Digitalna transformacija poslovanja, *Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet*, Zagreb.

WEB izvori i publikacije:

1. What is digital transformation; dostupno na: https://ec.europa.eu/croatia/what_is_digital_transformation_changing_hr
2. OECD (2015), OECD Digital Economy Outlook 2015, OECD Publishing Paris, dostupno na: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264232440-en>
3. OECD (2013a), OECD Communications Outlook 2013, OECD Publishing, Paris.
4. OECD (2013b), Consumer Protection and Empowerment in the Purchase of Digital Content, OECD Digital Economy Papers, No.219, OECD Publishing, Paris.
5. OECD Going Digital project; dostupno na www.oecd.org/going-digital
6. Digital economy, new business models and key features; dostupno na <https://www.oecd-library.org>
7. What is e-business; dostupno na <https://www.igi-global.com/dictionary/roaming-agent-protection-commerce/8643>
8. Understanding e-commerce; dostupno na <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/1885800a-en/index.html?itemId=/content/component/1885800a-en>
9. Facts about global e-commerce; dostupno na www.emarketer.com/article/worldwide-ecommerce-sales-increase-nearly
10. Final Reports BEPS 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (2015), OECD Publishing, Paris; dostupno na https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-project_23132612
11. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2018) OECD Publishing, Paris
12. OECD (2020): *Going Digital* project, dostupne na <http://www.oecd.org/going-digital>
13. OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
14. VAT guidelines; dostupno na <http://www.oecd.org/tax/consumption/36177871.pdf>,
15. Progress report BEPS; dostupno na <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf>
16. „Principles“, Tax Foundation, <https://taxfoundation.org/principles>
17. Understanding tax avoidance; dostupno na <https://www.oecd.org/tax/beps>

18. About the Inclusive Framework on BEPS; dostupno na <https://www.oecd.org/beps/beps-about.htm>
19. Who are OECD; dostupno na <https://www.oecd.org/about>
20. What is the G20; dostupno na <https://www.oecd.org/g20>
21. EU BEPS projekt – postignuti rezultati, dostupno na https://www.porezna-uprava.hr/EU_Vanjski_poslovi/Documents/EU%20BEPS%20projekt%20postignuti%20rezultati%20V%202015.pdf
22. OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD G20 BEPS Project, OECD Publishing, Paris; dostupno na <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>
23. OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris; dostupno na <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>
24. OECD (2018) Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris; dostupno na <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>
25. the website of the Ministry of Economy and Finance of France; dostupno na <https://www.impots.gouv.fr/portail/>
26. KPMG, dostupno na <https://home.kpmg.us/en/home>
27. Digital Services Tax, dostupno na www.parliament.uk/commons-library
28. UK Government, dostupno na <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax>
29. Bundesministerium Finanzen (Savezno ministarstvo financija), dostupno na <https://www.bmf.gv.at/themen/wirtschaftspolitik.html>
30. On digital finance, European Commission; dostupno na https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/digital-finance_en
31. OECD (2020), OECD / G20 Statement of the Inclusive Framework on BEPS on a two-pillar approach to tax resolution: Challenges arising from the digitization of the economy - January 2020, OECD / G20 Inclusive Framework for BEPS, OECD, Paris. ; dostupno na www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf
32. About the GILTA USA regime ; podaci dostupni na <https://taxfoundation.org/gilti-2019>
33. Pillar one Blueprint, OECD; podaci dostupni na <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>

34. Pillar two Blueprint, OECD; podaci dostupni na <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm>

Popis tablica:

Tablica 1. Najavljeni, predloženi i implementirani porezi na digitalne usluge u europskim zemljama46

Popis slika:

Slika 1. Europske zemlje OECD-a s porezom na FTT od 2019. godine:.....59