
ЧЛАНЦИ

УДК: 336.221 ; 339.13:004.738.5

CERIF: S 141, S 144

ТИП РАДА: ИЗВОРНИ НАУЧНИ РАД

DOI: 10.55836/PiP_23101A

Проф. др Горгана ИЛИЋ ПОПОВ*
редовни професор Универзитета у Београду – Правног факултета,
Србија

Лидија ЖИВКОВИЋ, LL.M. (WU)**
асистент Универзитета у Београду – Правног факултета, Србија

ПОРЕЗ НА ДИГИТАЛНЕ УСЛУГЕ: ДИЗАЈН, ПРАВНА ПРИРОДА И ПЕРСПЕКТИВЕ***

Сажетак

Предмет рада је порез на дигиталне услуге – нови порески облик којим државе широм света настоје да одговоре на изазове које за опорезивање добијени стварају модели пословања које примењују мултинационалне групе компанија активне у домену дигиталне економије. У раду се анализирају елементи дизајна и начин функционисања пореза на дигиталне услуге. На основу добијених налаза настоји се одредити његова (хибридна) правна природа. Коначно, предочавају се недостицаји овог пореског облика, те разматра могућности његовог „ојстивања на

* Електронска адреса аутора: gordana@ius.bg.ac.rs.

** Електронска адреса аутора: lidija.zivkovic@ius.bg.ac.rs.

*** Рад је настао као резултат истраживања у оквиру стратешког пројекта „Савремени проблеми правног система Србије“ (подтема „Примена и поштовање прописа – економска анализа и порески аспекти“), који финансира Правни факултет Универзитета у Београду.

сцени“ у контексту евалуационе имплементације координисане иницијативе о опорезивању дигиталне економије, представљеној у оквиру ОЕЦД-ове иницијативе „Први стуб“. Посебан значај анализе пореза на дигиталне услуге олега се у контексту континуираног развоја и раста сектора информационах и комуникационих технологија у Србији.

Кључне речи: Порез на дигиталне услуге. – Опорезивање дигиталне економије. – Принцип дестинације. – Алокација пореских права.

I Увод

Распрострањена дигитализација савремених модела пословања истакла је у први план недостатке постојећег међународног система опорезивања добити. Независно од њихових међусобних разлика, дигитализоване моделе пословања одликује неколико карактеристика које традиционални међународни систем опорезивања добити није у стању да адресује.

Најпре, дигитализовани модели пословања имају, по природи ствари, глобални домет те могу задовољити тражњу на географски удаљеном тржишту, без потребе да на њему имају физичко присуство (нпр. продавницу).¹ Дакле, могу генерисати добит у одређеној јурисдикцији, а да на њеној територији немају сталну пословну јединицу, која у постојећем међународном порескоправном оквиру представља неопходан услов да одређена јурисдикција стекне право опорезивања добити коју нерезидентни порески обвезник реализује на њеној територији. Друго, кључни генератор вредности у дигиталној економији представља нематеријална имовина, пре свега права интелектуалне својине.² Посматрано из пореског угла, локацијом нематеријалне имовине је једноставно манипулисати,³ док је њено вредновање за потребе примене правила о трансферним ценама, због непостојања упоредивих трансакција, изузетно тешко спровести. Наведена обележја нематеријалне имовине омогућавају артифицијелно премештање

1 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, OECD Publishing, Paris, 2018, пара. 131–132, доступно на: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1674328688&id=id&accname=guest&checksum=CD9FD6519A34BAED64526A60CD799B0E>, 20. 1. 2023.

2 OECD (2018), пара. 135.

3 С обзиром на то из које јурисдикције се управља нематеријалном имовином зависи и која јурисдикција ће имати право да опорезује добит мултинационалне групе о чијој нематеријалној имовини је реч.

добити из јурисдикција са вишим у јурисдикције са нижим пореским оптерећењем. Треће, дигитализовани модели пословања се у значајној мери ослањају на интензивну обраду и коришћење података, као и на активан допринос корисника вредности услуга које се посредством таквих модела пословања пружају.⁴ Постојећи међународни порескоправни оквир занемарује значај поменутих фактора у стварању и увећавању вредности за мултинационалне групе компанија активне у сфери дигиталне економије.

Резултат садејства описаних карактеристика дигитализованих пословних модела и постојећих правила међународног опорезивања добити је значајна дискрепанца у висини пореског оптерећења коме су изложени традиционални модели пословања, с једне стране, и дигитализовани модели пословања, с друге стране. Према неким студијама, мултинационалне компаније чије је пословање засновано на дигиталним пословним моделима изложене су готово дупло нижим ефективним пореским стопама него мултинационалне компаније у „традиционалној“ (*brick and mortar*) економији.⁵

Покушај да се проблему опорезивања дигиталне економије приступи на координисан начин инициран је *BEPS* акционим планом (енг. *Base Erosion and Profit Shifting Plan*)⁶ који је Организација за економску сарадњу и развој (у даљем тексту: ОЕЦД) објавила 2013. године. Циљ *BEPS* акционог плана био је да се формулишу мере за сузбијање законите нелегитимне пореске евазије и агресивног пореског планирања, како би се државама широм света олакшало суочавање са фискалним последицама економске кризе из 2008. године. На основу *BEPS* акционог плана, ОЕЦД је 2015. године објавила 15 извештаја са конкретним предлозима у форми минималних стандарда, најбољих пракси и препорука. Један од тих извештаја био је посвећен изазовима које за опорезивање добити стварају савремени дигитализовани модели пословања.

Првом акцијом *BEPS* плана (енг. *Action 1 – Tax Challenges Arising from Digitalisation*)⁷ отворено је питање будућности опорезивања дигиталне економије. Разматрано је у којој мери су правила међународног

4 OECD (2018), пара. 139 и 143.

5 European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, COM(2017) 547 final, Brussels, 21. 9. 2017, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A52017DC0547>, 20. 1. 2023.

6 OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, 2013, доступно на: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en, 21. 1. 2023.

7 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, 2015, доступно на: <https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-the-tax->

пореског права, конципирана 20их година 20. века,⁸ примерена условима савремене дигитализоване глобалне економије те је идентификовано неколико начина за унапређење постојећег система опорезивања добити. Међутим, није постигнут консензус у погледу нити једног од њих.⁹ Због тога су бројне пореске јурисдикције широм света започеле унилатералну и некоординисану имплементацију врло разноврсних мера усмерених на опорезивање различитих аспеката дигиталне економије.¹⁰ Једна од таквих унилатералних мера је порез на дигиталне услуге, за који се одлучио релативно највећи број јурисдикција.

II Елементи пореза на дигиталне услуге

1. Појам и циљ

Идеја у основи пореза на дигиталне услуге је да омогући државама у којима се налазе потрошачи, односно корисници услуга дигиталних мултинационалних компанија да опорезују њихову добит, без обзира на евентуално физичко присуство такве мултинационалне компаније на њиховој територији. У страниј литератури се за поменуте јурисдикције користи термин *market jurisdictions*, у настојању да се прецизира да је реч о државама које представљају тржишта за мултинационалне компаније активне у домену дигиталне економије.

Порез на дигиталне услуге претпоставља опорезивање према принципу дестинације (енг. *destination principle*),¹¹ што је супротно

challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm, 21. 1. 2023.

8 Темељи постојећег међународног система опорезивања добити постављени су у Извештају четворице економиста упућеном Лиги народа 1923. године. Gijsbert.W. J. Bruins *et al.*, *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee*, E. F. S. 73. F. 19, 5 April 1923, <https://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml;chunk.id=item-1;toc.depth=1;toc.id=item-1;database=;collection=;brand=default>, 21. 1. 2023.

9 Сматрано је да би друге мере *BEPS* акционог плана могле ублажити наведени проблем, а, уз то, све разматране опције су подразумевале корениту ревизију кључних концепата међународног пореског права, што је изискивало даљу сарадњу што већег броја држава. OECD (2015), пара. 357.

10 OECD (2018), 212.

11 Laura Simmonds, „Comments on the Digital Services Tax: A Panacea or Placebo for the Taxation of the Digital Economy?“, *Taxing the Digital Economy: The EU Proposals and Other Insights* (eds. Pasquale Pistone, Dennis Weber), IBFD, Amsterdam, 2019, 187. Због природе дигиталних услуга земљом дестинације се сматрају и јурисдикције у којима се налазе потрошачи и јурисдикције у којима се налазе корисници. Вид. Julia Sinnig, *Taxation, Data and Destination: An Analysis of Destination-Based Taxation*

приступу који традиционално следи међународни систем опорезивања добити, а то је принцип порекла (енг. *origin principle*). Принцип порекла подразумева да право опорезивања добити припада пореској јурисдикцији на чијој територији се обавља економска активност, односно у којој се налази имовина мултинационалне групе компанија.¹² Другим речима, посматра се само страна понуде (јурисдикција у којој се налазе фактори производње – радна снага и капитал), а не и тражње (јурисдикција у којој се реализују приходи од продаје добара и услуга). Сходно томе, према традиционалном међународном порескоправном оквиру, добит нерезидентног обвезника може бити опорезована у земљи извора (односно дестинације)¹³ само уколико нерезидентни обвезник има физичко присуство, тј. сталну пословну јединицу на њеној територији.¹⁴ Поменута правила била су оправдана из угла начина на који је обављано прекогранично пословање у тзв. *brick and mortar* економији. Специфичност мултинационалних група компанија у дигиталној економији је у томе што оне могу генерисати значајну добит у одређеној јурисдикцији у којој нису резиденти, иако на њеној територији уопште немају физичко присуство, тј. сталну пословну јединицу. Тада је реч о тзв. економском присуству мултинационалне групе у посматраној јурисдикцији. Постојећа правила међународног пореског права не дају основ државама да врше субјективно пореско право у односу на добит мултинационалних група које на њиховој територији имају искључиво економско (дакле, не и физичко) присуство.

Будући да је порез на дигиталне услуге мера коју унилатерално уводе појединачне јурисдикције, усвојена упоредна решења се међу собом у одређеној мери разликују. Ипак, сваки од упоредно присутних примера пореза на дигиталне услуге следи у основи исту логику, због чега је могуће спровести начелну анализу прототипног модела тог пореског облика. Истина, на нивоу Европске уније (у даљем тексту: ЕУ) покушано је координисано увођење тзв. европског модела пореза на дигиталне услуге: Европска комисија је 21. марта 2018. године објавила Предлог Директиве о заједничком систему пореза на дигиталне услуге

from the Perspective of Tax Principles and Data Protection Regulation, IBFD, Amsterdam, 2022, 8 фн. 36.

- 12 Различите активности и имовина групе компанија по правилу ће бити лоциране у различитим јурисдикцијама, што значи да ће за конкретну мултинационалну компанију постојати више „јурисдикција порекла“. Michel P. Devereux *et al.*, *Taxing Profit in a Global Economy*, Oxford University Press, Oxford, 2021, 31–32.
- 13 У даљем излагању ће бити објашњено у којим ситуацијама се земља извора и земља дестинације не подударaju.
- 14 Уз додатни услов да се добит која се настоји опорезовати може приписати тој сталној пословној јединици.

(у даљем тексту: Предлог Директиве ЕУ),¹⁵ али он није усвојен због противљења неколико чланица Уније.¹⁶ Међутим, решења која су њиме била предвиђена послужила су као узор бројним државама за формулисање националних модела пореза на дигиталне услуге. Од европских држава, порез на дигиталне услуге увеле су: Аустрија, Француска, Италија, Мађарска, Пољска, Португал, Уједињено Краљевство и Шпанија, док су његово увођење најавиле или су га разматрале: Белгија, Чешка, Летонија, Норвешка, Словачка и Словенија.¹⁷ Ван граница Европе, порез на дигиталне услуге увеле су Индија, Турска, Тунис, Кенија, Нигерија, Зимбабве,¹⁸ као и америчка држава Мериленд.¹⁹

Порез на дигиталне услуге погађа само мултинационалне групе које послују у сфери дигиталне економије. Оправдање за такво опредељење идејни творци пореза на дигиталне услуге проналазе у чињеници да дигиталне мултинационалне компаније остварују приходе (односно, у коначници, добит) захваљујући доприносу корисника (енг. *users*) њихових услуга који се налазе у иностранству, при чему јурисдикције у којима су ти корисници лоцирани немају субјективно пореско право у односу на део добити генерисан тим путем.

Стављањем фокуса искључиво на *дигиталне* услуге, порез на дигиталне услуге је у супротности са налазом Прве акције *BEPS* плана према коме евентуално решење за изазове које у домену опорезивања добити узрокује дигитална трансформација не би смело да буде ограничено на дигиталну економију. Сматрано је да би, без обзира на то што дигитални пословни модели имају нека заједничка обележја релевантна

15 European Commission, *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital service tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, COM(2018) 148, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>, 23. 1. 2023.

16 Усвајању Предлога су се успротивиле Данска, Ирска и Шведска.

17 Daniel Bunn, Elke Asen, *What European Countries Are Doing about Digital Services Taxes*, Tax Foundation, 2022, доступно на: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2022/>, 24. 1. 2023.

18 Favourate Y. Mporfu, Tankiso Moloi, „Direct Digital Services Taxes in Africa and the Canons of Taxation“, *Laws: Review*, Vol. 11, No. 57/2022, 1.

19 Окружни суд Мериленда (*Maryland Circuit Court*) је, међутим, огласио неуставним закон којим је уведен порез на дигиталне услуге, наводећи да је у супротности са федералним прописом (*Internet Tax Freedom Act*) који забрањује увођење пореза на трансакције које се реализују посредством интернета, уколико иста таква трансакција реализована другим средствима није опорезована. Вид. Comptroller of Maryland Peter Franchot, „Comptroller Issues Statement on Digital Ad Tax Ruling“, *News Release*, 20 October 2022, доступно на: <https://content.govdelivery.com/accounts/MDCOMP/bulletins/33371b7>, 10. 2. 2023.

с пореског аспекта, њихово „изоловање“ од остатка економије било изузетно компликовано, а често и немогуће.²⁰

2. Основица и стопа пореза на дигиталне услуге

Начелно посматрано, порез на дигиталне услуге подразумева опорезивање бруто прихода које мултинационалне групе компанија остваре пружајући одређене изричито дефинисане дигиталне услуге.

Одабир бруто прихода за пореску основицу објашњава се тиме да је реч о стабилнијој и поузданијој основици од добити, јер зависи само од прихода који се генеришу у одређеној јурисдикцији.²¹ Пошто се за потребе утврђивања пореске основице не признају никакви трошкови (супротно ситуацији утврђивања основице пореза на доходак, односно добит), тиме се истовремено уклања простор за технике агресивног пореског планирања и избегавања пореза, које су базиране на (зло)употреби одбитак.²² Такође, порез на дигиталне услуге почива на идеји да је бруто приход адекватан *проху*, односно посредни показатељ генерисане добити, због чега фигурира као индикатор економског капацитета, тј. способности плаћања пореског обвезника.²³ С обзиром на то да за основицу има бруто приход, порез на дигиталне услуге одликују релативно ниске стопе, које се крећу између 1.5% и 7.5%.²⁴

3. Обухваћене дигиталне услуге

Опорезивим приходом се сматра приход остварен пружањем дигиталних услуга које одликује значајан *активни допринос корисника* у оквиру дигиталне платформе.²⁵ Под активним доприносом корисника подразумева се рецимо: објављивање на платформи сопственог садржаја као што су слике или видео клипови, креирање група, коментарисање,

20 OECD (2015), 11.

21 Dario Stevanato, „Are Turnover-Based Taxes a Suitable Way to Target Business Profits?“, *European Taxation*, Vol. 59, No. 11/2019, 539.

22 Young R. C. Kim, Darien Shanske, „State Digital Services Taxes: A Good and Permissible Idea (Despite What You Might Have Heard)“, *Notre Dame Law Review*, Vol. 98, No. 2/2022, 773.

23 На рачун таквог образложења у литератури су, међутим, стављене озбиљне замерке. Вид. нпр. Dario Stevanato, „Are Turnover-Based Taxes a Suitable Way to Target Business Profits?“, *European Taxation*, Vol. 59, No. 1/2019, 540–541; Ruth Mason, Leopoldo Parada, „The Legality of Digital Taxes in Europe“, *Public Law and Legal Theory Paper Series 2020–50*, April 2020, 34.

24 D. Bunn, E. Asen (2022).

25 European Commission (2018), 4.

исказивање преференција у односу на објављени садржај (енг. *liking*), писање рецензија, оцењивање, означавање других корисника дигиталне платформе (енг. *tagging*) и др. Нагласак на *активном* доприносу корисника настоји да истакне разлику између класичних (пасивних) потрошача добара и услуга, с једне стране, и корисника дигиталних услуга, с друге стране, будући да потоњи не само да су примаоци релевантних услуга, него и доприносе увећању њихове вредности.²⁶

У услуге обухваћене порезом на дигиталне услуге најчешће спада продаја *online* рекламног простора на одређеном интерфејсу, под условом да су рекламе које се тим путем приказују тачно усмерене на појединачне кориснике тог интерфејса. Таква могућност постоји захваљујући подацима који су о конкретном кориснику претходно прикупљени посредством тог интерфејса. У наведеном случају реч је о тзв. таргетованом, тј. усмереном рекламирању (енг. *targeted advertising*). Дигиталне платформе које пружају наведену услугу су, на пример, *Google, Facebook, Instagram* и *Youtube*.²⁷

Осим тога, у домену примене пореза на дигиталне услуге често је и стављање корисницима на располагање вишестраног дигиталног интерфејса који им омогућава да ступе у међусобни контакт (нпр. друштвене мреже и апликације за упознавање, као што су *Facebook, Instagram, Twitter* или *Tinder*), или чији је циљ да олакша продају добара и услуга између корисника интерфејса. У потоњем случају реч је о услугама дигиталног посредовања (енг. *digital intermediation services*), које пружају дигиталне платформе, као што су *Amazon, AirBnB* и *Uber*.²⁸

Обухваћеном дигиталном услугом такође се, по правилу, сматра и пренос уз накнаду заинтересованим лицима података прикупљених о корисницима одређеног интерфејса (пре свега интернет претраживача и друштвених мрежа), генерисаних управо на основу активности корисника на том интерфејсу (енг. *data transmission*).²⁹ Наведене услуге пружају нпр. *Google, Facebook* и др.

Напомињемо да немају сви упоредни модели пореза на дигиталне услуге исти опсег примене у погледу дигиталних услуга. Примера ради,

26 OECD (2018), пара. 147.

27 Ben Jones *et al.*, „Taxing the digital economy: The unilateral approach“, *Tax Journal*, Issue 1389, 2018, 12.

28 Порез на дигиталне услуге погађа само приходе саме дигиталне платформе, а не и приход корисника платформе, који преко ње продају или купују производе. Вид. нпр. European Commission (2018), тач. 13.

29 Порез на дигиталне услуге се примењује само уколико се прикупљени подаци монетизују испоруком заинтересованим (трећим) лицима, а не ако их дигитална платформа користи за своје интерне потребе или их преноси трећим лицима без накнаде. Вид. *Ibid.*, тач. 17.

аустријски порез на дигиталне услуге примењује се искључиво на услугу продаје *online* рекламног простора, због чега се за њега уобичајено користи назив „порез на дигитално рекламирање“ (енг. *digital advertising tax*). Такође, иако је Предлог Директиве ЕУ предвиђао да порезом на дигиталне услуге буду обухваћени сви претходно описани типови услуга, домен примене иницијалног „свеобухватног“ модела тог пореза накнадно је ограничен на услуге дигиталног рекламирања, у покушају да се државе-чланице које су пружале отпор „приволе“ да пристану на његово увођење. Али, ни то ограничење није довело до једногласности.³⁰

Заједничко наведеним облицима дигиталних услуга је то што се пружају преко дигиталних платформи које омогућавају повезивање неколико различитих група корисника. Зато се поменуте платформе често описују као вишестрана дигитална тржишта (енг. *multi-sided digital markets*).³¹ Примера ради, *Youtube* својим корисницима бесплатно приказује видео садржаје који су на овој платформи доступни захваљујући другим (активним) корисницима, при чему истовремено прикупља податке о преференцијама гледалаца тих видео садржаја. Иако је та услуга на први поглед бесплатна, гледаоци видео садржаја својим коришћењем платформе, заправо, заузврат „дају“ *Youtube*-у вредне информације о својим плановима, проблемима, преференцијама. Податке прикупљене од својих корисника (гледалаца) *Youtube* даље употребљава за пружање услуге таргетованог рекламирања другој групи лица, заинтересованим за рекламирање сопствених производа.³² Такву услугу *Youtube* наплаћује. На пример, уколико корисник на *Youtube* платформи потражи видео о вежбама које му могу ублажити болове у леђима зато што се то јутро пробудио укочен, може се изненадити што ће недуго потом *Youtube* почети да му приказује рекламе за ергономске столице које производи *IKEA*, анатомске јастуке које производи *Dormeo*, гел за ублажавање болова у зглобовима марке *Pernaton* и сл.³³

30 Council of the European Union, *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital advertising tax on revenues resulting from the provision of digital advertising services – Political agreement*, 1 March 2019, 6873/19, доступно на: <https://www.eumonitor.eu/9353000/1/j9vvik7m1c3gyxp/vkwwg8rr4y8ui#p1>, 12. 2. 2023.

31 Jørgen Veisdal, „The dynamics of entry for digital platforms in two-sided markets: a multi-case study“, *Electronic Markets*, Vol. 30, Sept. 2020, 539.

32 Сложени алгоритми омогућавају да се реклама усмери на корисника који је претходно својим понашањем на платформи показао да би могао бити заинтересован за производ који се рекламира.

33 Постоји, додуше, и *premium* верзија *Youtube*-а, која корисницима омогућава гледање видео садржаја без реклама, али за коришћење те верзије корисник мора да плати накнаду (тј. да се на њу претплати).

4. Праг у погледу генерисаних бруто прихода

Још једно важно обележје пореза на дигиталне услуге јесте да се најчешће прописује минимални праг генерисаних прихода да би мултинационална група компанија уопште могла да буде њиме опорезована. Највећи број држава (уз изузетак нпр. Мађарске и Уједињеног Краљевства) је при одређивању тог прага следио одредбе поменутог Предлога Директиве ЕУ. Према том решењу, порез на дигиталне услуге примењује се само уколико укупан (на глобалном нивоу посматран) годишњи приход мултинационалне групе компанија прелази 750 милиона евра.^{34, 35} Истовремено се, по правилу, захтева да њен опорезиви приход пређе одређени фиксни износ и у конкретној јурисдикцији која прописује овај порез. Примера ради, лимит предвиђен Предлогом Директиве ЕУ износио је 50 милиона евра, у односу на цело јединствено тржиште Уније. Лимити прописани за примену пореза на дигиталне услуге у појединачним јурисдикцијама су, наравно, нижи.³⁶ Приликом одређивања њихове висине потребно је водити рачуна о обиму дигиталних трансакција у посматраној јурисдикцији, као и о величини њене привреде (примера ради, узимајући у обзир бруто друштвени производ).³⁷

Разлог за прописивање високог новчаног прага који морају прећи укупни глобални приходи правда се околношћу да су високи приходи доказ могућности група компанија да привуку велики број корисника који доприносе њиховој профитабилности.³⁸ Наиме, важна одлика пословног модела тзв. дигиталних гиганата (енг. *digital giants*) какви су *Facebook*, *Amazon* и др. управо је ефекат мреже (енг. *network effect*), који подразумева да се вредност производа (у посматраном случају услуге) коју пружа одређени економски субјект (у посматраном

34 Реч је о новчаном прагу који се предвиђа за тзв. обавештавање по земљама (енг. *Country by Country Reporting*). *Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, Official Journal of the European Union*, L 146/8.

35 Поједине организације које заступају интересе земаља у развоју су става да прописивање услова у погледу минималног износа глобалних прихода од дигиталних услуга треба да буде само опција, а не нужан елемент дизајна пореза на дигиталне услуге. Вид. нпр. *African Tax Administration Forum, Suggested Approach to Drafting Digital Services Tax Legislation*, ATAF's International Taxation and Technical Assistance Publication, Pretoria, 2020, 13.

36 На пример, француски модел пореза на дигиталне услуге прописује праг од 25 милиона евра бруто прихода генерисаних на француској територији. D. Bunn, E. Asep (2022).

37 *African Tax Administration Forum* (2020), 13.

38 Вид. *European Commission* (2018), 10.

случају дигитална платформа) увећава са повећањем броја њених корисника.³⁹ Осим тога, сматра се да велике компаније имају знатно више прилика за агресивно пореско планирање и избегавање пореза, због чега је примена овог пореског облика у њиховом случају рационална. Коначно, и из практичног угла најважније, трошкови који за пореске органе произлазе из администрирања пореза на дигиталне услуге нису занемарљиви.⁴⁰ Напротив, контрола исправног идентификовања обухваћених дигиталних услуга и одређивања локације њихових корисника претпостављају значајне кадровске и материјалне ресурсе на страни пореске администрације. У том смислу, висок новчани праг треба да осигура да круг пореских обвезника који ће потенцијално бити предмет пореске контроле буде у што већој мери ограничен. Истовремено, будући да се по правилу предвиђа утврђивање пореза на дигиталне услуге самоопорезивањем, трошкови пореских обвезника такође су значајни. У том смислу, висок новчани праг треба да обезбеди да *start-up* предузећа, као и мала и средња предузећа не буду њима оптерећени.⁴¹

С друге стране, висок праг генерисаних прихода посматрано у односу на конкретну јурисдикцију која уводи порез омогућава да под удар пореза на дигиталне услуге доспеју само оне мултинационалне групе компанија које су оствариле адекватан ниво економске интеграције са тржиштем те јурисдикције.⁴² Другим речима, уместо сталне пословне јединице која фигурира као показатељ довољног *физичког* присуства нерезидентног обвезника на територији одређене јурисдикције, генерисани бруто приходи треба да фигурирају као показатељ довољног *економског* присуства на њеној територији.

39 У случају вишестраних дигиталних платформи, ефекат мреже је двострук. Ако за пример узмемо *Facebook*, вредност коју за одређеног корисника генерише коришћење те друштвене мреже повећава се са бројем других корисника који се региструју на њој, из простог разлога што се тиме увећава број оних са којима тај корисник може да ступи у контакт. Такође, са повећањем броја корисника расте интересовање корисника услуге рекламирања, будући да својом рекламом могу да „допру“ до већег броја потенцијалних потрошача. Вид. Emilio Calvanoa, Michele Polo, „Market power, competition and innovation in digital markets: A survey“, *Information Economics and Policy*, Vol. 54, 2021, 2.

40 John Vella, „Digital Services Taxes: Principle as a Double Edged Sword“, *National Tax Journal*, Vol. 72, No. 4/2019, 832.

41 OECD (2018), пара. 452.

42 Вид. нпр. European Commission (2018), 10.

5. Критеријум за идентификовање јурисдикције којој припада субјективно пореско право

Полазећи од претпоставке да активност корисника дигиталних услуга представља важан чинилац генерисања вредности за мултинационалне компаније које такве услуге пружају, порез на дигиталне услуге има за циљ да омогући јурисдикцијама у којима се налазе корисници да опорезују бруто приходе генерисане њиховим пружањем. Локација корисника утврђује се за сваку појединачну услугу и то на основу *IP* адресе⁴³ уређаја који корисник употребљава приликом интеракције са конкретном *online* платформом, или на основу неког другог метода геолокације. Постоје и алтернативни начини да се утврди локација корисника, који зависе од типа дигиталне услуге, и који у обзир узимају адресу испоруке, податке које је корисник навео при плаћању и др.⁴⁴ У сваком случају, потпуно је ирелевантно у којој држави су корисници дигиталних услуга порески резиденти. Од значаја је само њихова географска локација.

Јурисдикција у којој се налазе корисници дигиталних услуга не мора да се подудара са јурисдикцијом на чијој територији је извор појединачног прихода који је мултинационална група остварила за пружену услугу (држава извора).⁴⁵ Примера ради, ако се преко *Youtube*-а рекламе за производ фирме која је резидент Уједињеног Краљевства приказују корисницима *Youtube*-а који се налазе у Пољској, извор прихода (тј. накнаде за услугу рекламирања) је у Уједињеном Краљевству, али право да примени порез на дигиталне услуге у конкретном случају припада Пољској, пошто је на њеној територији лоциран корисник коме се реклама приказује.⁴⁶

III Правна природа пореза на дигиталне услуге

Порез на дигиталне услуге карактеришу одређене специфичности због којих га је тешко уклопити у једну од категорија у оквиру класичне

43 *IP* (енг. *Internet Protocol*) адреса је низ цифара које служе за идентификацију уређаја који је повезан на интернет или локалну мрежу, као и за одређивање његове локације у оквиру такве мреже.

44 Описани приступ следи британски порез на дигиталне услуге. Belema R. Obuoforibo, „A Critical Examination of the Proposed UK Digital Services Tax“, *European Taxation*, Vol. 59, No. 11/2019, 520.

45 European Commission (2018), 11; African Tax Administration Forum (2020), 10.

46 Неопходно је, подсетимо, да буду испуњени услови у погледу минималног прага генерисаних бруто прихода (на глобалном нивоу, али и на нивоу јурисдикције која примењује порез на дигиталне услуге, што је у нашем случају Пољска).

трипартитне класификације пореских облика, која обухвата: (1) порезе на доходак/добит, (2) порезе на потрошњу и (3) порезе на имовину. Будући да има обележја и пореза на доходак и пореза на потрошњу, неретко се карактерише као хибридни порески облик. Бројни проблеми које порез на дигиталне услуге узрокује у пракси управо су резултат његове хибридне природе.

Наиме, порез на дигиталне услуге је конципиран као засебан порески облик са основним циљем да надомести губитак пореских прихода који произлази из немогућности постојећег система опорезивања добити да обухвати економски капацитет дигиталних гиганата.⁴⁷ Стога, ако се посматра као супститут пореза на добит, очекивано би било да његова обележја буду уподобљена обележјима пореза на доходак. Међутим, такво његово одређење не би било оправдано из неколико разлога.

Основицу пореза на дигиталне услуге чини, поновимо, бруто приход остварен пружањем обухваћених дигиталних услуга. То значи да порески обвезник нема право да основицу умањи за трошкове које је претрпео како би такав приход остварио. Другим речима, порез на дигиталне услуге не следи тзв. нето принцип, који представља кључно обележје пореза на доходак (па тако и пореза добит). Нето принцип има за циљ да омогући опорезивање у складу са економским капацитетом пореског обвезника, што је суштински захтев начела способности плаћања (енг. *ability-to-pay principle*). Могло би се, на први поглед, констатовати да управо висок праг укупних прихода, који је предуслов за подвргавање пореског обвезника порезу на дигиталне услуге, узима у обзир његов економски капацитет. Сматрамо, међутим, да таква оцена не би била сасвим исправна, с обзиром на то да се прописивање *de minimis* прага у упоредним законодавним предлозима образлаже намером да се смање трошкови администрирања и плаћања пореза на дигиталне услуге.⁴⁸ Штавише, прописивање минималног прага који морају прећи укупни приходи пореског обвезника уобичајена је пракса управо у случају пореза на потрошњу, а не пореза на доходак.⁴⁹ С друге стране,

47 European Economic and Social Committee, *Opinion: Taxation of profits of multinationals in the digital economy*, ECO/459, Brussels 12 July 2018, пара. 1.5; Roland Ismer, Christoph Jescheck, „Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?“, *Intertax*, Vol. 46, No. 6&7/2018, 575.

48 Тако и: Daniela Hohenwarter *et al.* „Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties“, *Intertax*, Vol. 47, No. 2/2019, 145–146.

49 Вид. нпр. Закон о порезу на додату вредност, *Службени гласник РС*, бр. 84/2004, ..., 138/2022, чл. 33 ст. 1.

опорезивање бруто прихода не мора нужно да упућује на закључак да је реч о врсти пореза на потрошњу. Наиме, постоје бројне ситуације у којима се порези на доходак (па и добит) у односу на поједине врсте прихода наплаћују по одбитку што, по правилу, подразумева опорезивање њиховог укупног износа, без признавања пореском обвезнику права на одбитак повезаних трошкова.⁵⁰ И у том случају је дефинисање пореске основице као бруто прихода последица настојања да се наплата (и контрола) пореза поједноставе, односно учине уопште изводљивом.⁵¹

Такође, како је претходно објашњено, за разлику од пореза на добит који се заснива на принципу порекла, порез на дигиталне услуге следи принцип дестинације, што је карактеристично за порезе на потрошњу.

Међутим, инциденца пореза на дигиталне услуге није иста као код пореза на потрошњу. Наиме, намера законодавца је да економски терет пореза на потрошњу буде преваљен на потрошаче.⁵² Они су, дакле, дизајнирани тако да њихов економски терет понесу крајњи потрошачи, иако су као порески обвезници одређени испоручиоци опорезивих добара/услуга. Тада је реч о законској инциденти (енг. *statutory incidence*). Истина, економски терет било ког пореског облика може, зависно од економских услова на тржишту, бити *de facto* преваљен на лице различито од пореског обвезника,⁵³ између осталог и на крајњег потрошача. Ипак, у потоњем случају реч је о економској инциденти (енг. *economic incidence*), која није резултат легислативне намере, већ је последица понашања учесника на тржишту.⁵⁴ Начелно говорећи, код пореза на дигиталне услуге интенција законодавца није да економски терет понесу потрошачи (односно корисници) услуга, већ мултинационалне групе компанија које такве услуге пружају.⁵⁵ Подсетимо, разлог за увођење

50 R. Ismer, C. Jescheck (2018), 577.

51 Описани механизам наплате пореза је од посебног значаја у ситуацијама кад исплата прихода који је предмет опорезивања „напушта“ јурисдикцију која врши субјективно пореско право, тј. кад је прималац нерезиденти порески обвезник. Тада се исплатилац прихода обавезује да обрачуна и плати дуговани порез (по одбитку) у име и за рачун нерезидентног пореског обвезника.

52 Дејан Поповић, *Наука о порезима и пореско њраво*, Институт Отворено друштво/Институт за уставну и законодавну политику, Београд, 1997, 775.

53 Примера ради, економски терет пореза на добит може бити преваљен на акционаре и чланове лица које је порески обвезник, на његове запослене или потрошаче његових производа.

54 За детаљнију анализу концепта пореске инциденце, вид. Don Fullerton, Gilbert E. Metcalf, *Tax Incidence*, Working Paper 8829, National Bureau of Economic Research, Cambridge MA, 2002.

55 Тако и: D. Stevanato (2019), 539.

пореза на дигиталне услуге јесте да се обезбеди правично опорезивање дигиталних гиганата.⁵⁶

Коначно, да би порез на дигиталне услуге могао да се окарактерисе као сродан порезу на доходак (односно добит) порески обвезник би требало да има право да износ пореза на добит који дугује у одређеној јурисдикцији умањи за износ претходно плаћеног пореза на дигиталне услуге, тј. да му буде признато право на порески кредит. То би посебно било разумно очекивати уколико се порез на дигиталне услуге настоји имплементирати као супститут пореза на добит. Међутим, упоредни прописи, по правилу, не предвиђају такву олакшицу.⁵⁷ Олакшица која се пореском обвезнику ставља на располагање јесте право на *одбијак* претходно плаћеног пореза на дигиталне услуге од основице пореза на добит. Другим речима, претходно плаћен порез на дигиталне услуге третира се као (било који други) трошак пословања пореског обвезника.⁵⁸ Имајући то у виду, закључујемо да се третман плаћеног пореза на дигиталне услуге уподобљава третману који имају порески облици који нису квалификовани као порези на доходак (добит).

Јасно је, дакле, да одговор на питање о правној природи пореза на дигиталне услуге није једнозначан. За прецизан одговор било би неопходно да се анализи подвргне конкретан пропис којим се уводи порез на дигиталне услуге у одређено национално законодавство, јер га евентуална одступања од напред анализираних прототипних модела могу приближити или порезима на доходак или порезима на потрошњу.

IV Недостаци пореза на дигиталне услуге

С обзиром на то да пренебрегава опорезивање према нето принципу, порез на дигиталне услуге може бити проблематичан за пореске обвезнике који послују са губитком или имају ниску профитну маржу. За разлику од обавезе по основу пореза на добит, плаћање пореза на дигиталне услуге не би било искључено ни у случају пореских обвезника који трпе пословне губитке. Премда се бројни упоредни примери пореза на дигиталне услуге не осврћу на тај (потенцијални) проблем,⁵⁹ поједина законодавства ипак настоје да га уклоне или у одређеној мери

56 European Parliament and the Council, *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, Brussels 21 September 2017, COM(2017) 547 final, 8, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=en>, 20. 2. 2023.

57 Belema R. Obuoforibo (2019), 520.

58 Daniela Hohenwarter *et al.* (2019), 146.

59 На њега није указано ни у Предлогу Директиве ЕУ.

ублаже. Тако, рецимо, британски модел пореза на дигиталне услуге експлицитно изузима из домена примене пореске обвезнике који послују са губитком, док за пореске обвезнике са ниском профитном маржом прописује алтернативни начин утврђивања овог пореза.⁶⁰ Наведено питање је посебно важно у јурисдикцијама које принцип способности плаћања уздижу на ниво уставног начела, јер би у таквим околностима могло да се постави питање уставности закона којим се уводи порез на дигиталне услуге.⁶¹

Због високог прага бруто прихода који мултинационална група компанија мора да пређе да би била обвезник пореза на дигиталне услуге, уско дефинисане пореске основице (у погледу обухваћених дигиталних услуга) и релативно ниске стопе, фискални значај пореза на дигиталне услуге је врло ограничен. Упоредноправно посматрано, удео прихода од пореза на дигиталне услуге је испод 0.5% укупних пореских прихода у посматраним јурисдикцијама.⁶²

Како смо напред констатовали, начин на који је легислативно-технички конципиран порез на дигиталне услуге не претпоставља нужно преваљивање терета пореза са пореског обвезника – мултинационалне групе компанија на неко друго лице. Ипак, и површна анализа услова на тржишту обухваћених дигиталних услуга упућује на закључак да би економски терет пореза на дигиталне услуге лако могао бити преваљен на крајње потрошаче (односно кориснике), увећањем цене коју мултинационалне компаније наплаћују за пружене услуге.^{63,64} Објашњење лежи у готово монополском положају мултинационалних компанија које се налазе у домену примене пореза на дигиталне услуге, односно еластичности понуде и тражње на тржишту дигиталних услуга.⁶⁵ Што

60 J. Vella (2019), 827.

61 L. Simmonds (2019), 200.

62 Вид. нпр. Eva Escribano, „Day 1 of the Spanish Digital Services Tax: And Now What? A Wave of Tax Policy, Legal Interpretation and Compliance Challenges“, *Intertax*, Vol. 49, No. 6&7/2021, 530; Stefanie Geringer, „National digital taxes – Lessons from Europe“, *South African Journal of Accounting Research*, Vol. 35, No. 1/2021, 11–12.

63 Congressional Research Service, *Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis*, CRS Report, 2019, 9, доступно на: <https://sgp.fas.org/crs/misc/R45532.pdf>, 25. 2. 2023.

64 Ако за пример узмемо услугу таргетованог рекламирања, порески обвезник (нпр. Facebook) може увећањем цене услуге приказивања рекламног садржаја преваљити терет пореза на дигиталне услуге на примаоце тих услуга (нпр. произвођачу одређеног козметичког производа). Прималац услуге рекламирања, заузврат, може увећати цену свог производа, чиме се економски терет пореза на дигиталне услуге коначно преваљује на крајњег потрошача добра које се рекламира.

65 E. Escribano (2021), 531; Wolfgang Schön, „Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy“, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 72, No. 4–5/2018, 278.

су потрошачи у мањој мери спремни да опорезоване дигиталне услуге супституишу другим услугама (или да у потпуности престану да их конзумирају), то је вероватније да ће економски терет пореза бити преваљен на њих.⁶⁶ Тако је, примера ради, уочи увођења пореза на дигиталне услуге у Уједињеном Краљевству, *Amazon* најавио увећање различитих накнада које наплаћује потрошачима, и то у проценту који одговара стопи пореза на дигиталне услуге.⁶⁷ *Amazon* је на сличан начин поступио и приликом увођења пореза на дигиталне услуге у Француској.⁶⁸ У наведеним ситуацијама порез на дигиталне услуге је регресиван, што отвара посебан проблем имајући у виду циљ који се (макар наводно) хтео постићи увођењем пореза на дигиталне услуге, а то је да се дигитални гиганти приморају да плате „фер“ износ пореза, који према постојећим правилима међународног пореског права не плаћају.

Имајући у виду хибридную правну природу пореза на дигиталне услуге, о чему је напред било више речи, тај порески облик није у домену примене уговора о избегавању двоструког опорезивања (у даљем тексту: порески уговори).⁶⁹ Начелно говорећи, порески уговори се примењују на порезе на доходак и порезе на имовину.⁷⁰ Чл. 2 ст. 2 Модел-конвенције ОЕЦД-а предвиђа да се под порезима на доходак за потребе примене пореског уговора имају сматрати порези који погађају укупни доходак, као и они порези који погађају поједине елементе дохотка.⁷¹ Термин „елемент дохотка“ означава поједини нето приход који, у збиру са осталим нето приходима, чини доходак пореског обвезника. То, заправо, значи да би одређени порески облик могао да доспе под домен примене пореског уговора под условом да се за потребе утврђивања његове основице следи нето принцип.⁷² Будући да је основица пореза на дигиталне услуге бруто приход пореског обвезника, наведени

66 OECD (2018), пара. 407.

67 Amazon Services, *Upcoming fee changes in the UK following introduction of Digital Services Tax*, UK Announcements, 20 August 2020, доступно на: <https://sellercentral-europe.amazon.com/forums/t/upcoming-fee-changes-in-the-uk-following-introduction-of-digital-services-tax/322163>, 25. 2. 2023.

68 Simon Chandler, „Amazon Makes Marketplace Sellers Pay for French Digital Tax“, *Forbes*, 19 August 2019, доступно на: <http://perma.cc/24DE-MNZZ>, 27. 2. 2023.

69 R. Ismer, C. Jescheck (2018), 577.

70 У пракси се домен примене пореских уговора *ratione materiae* неретко ограничава на порезе на доходак.

71 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, 2017, доступно на: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>, 27. 2. 2023.

72 Изузетак су поједине врсте прихода у односу на које се порез у земљи извора наплаћује по одбитку (нпр. дивиденде и камате), због чега се за основицу узима бруто износ прихода.

порески облик не би се могао квалификовати као порез на укупни доходак, нити као порез на поједини елемент дохотка пореског обвезника. Последично, порески обвезник неће моћи да ужива погодности које предвиђају порески уговори, пре свега право на порески кредит. Другим речима, порески обвезник неће имати право да порез на доходак (добит) који дугује у држави свог резидентства умањи за износ пореза на дигиталне услуге који је платио у другој држави (тј. држави извора). У неким јурисдикцијама, да поновимо, унутрашње пореско законодавство предвиђа право на одбитак од основице пореза на добит (утврђене у складу са домаћим пореским прописима) пореза на дигиталне услуге који је плаћен у иностранству. Ипак, треба имати у виду да је метод одбитка најмање повољан метод за избегавање двоструког правног опорезивања из угла пореског обвезника.⁷³ Уз то, Предлог Директиве ЕУ није, чак, ни покушао да обавезе државе-чланице да националним пореским законодавством предвиде право на одбитак, већ је само у преамбули напоменуто да се такав уступак „очекује од држава-чланица“.⁷⁴

Политички најрелевантнија замерка на рачун пореза на дигиталне услуге тиче се његовог дискриминаторног ефекта.⁷⁵ Премда порез на дигиталне услуге не води директној дискриминацији страних пореских обвезника, његова поједина обележја отварају простор за њихову индиректну дискриминацију. Пре свега, захтев који се поставља у погледу висине бруто (глобалних) прихода за последицу има изузетно ограничен домен примене *ratione personae* пореза на дигиталне услуге, у оквиру кога су превасходно заступљене америчке мултинационалне групе компанија. Примера ради, процењено је да француски порез на дигиталне услуге погађа 27 мултинационалних група компанија, од чега је чак 17 америчких.⁷⁶ Такође, порез на дигиталне услуге погађа (укупне) приходе генерисане пружањем неколико типова уско одређених дигиталних услуга. Начин на који су дефинисане обухваћене дигиталне услуге фактички резултира тиме да у домену примене тог пореског облика несразмерно више (опет) буду заступљене америчке мултинационалне групе компанија.⁷⁷ Илустрације ради, европски модел

73 Brian J. Arnold, *International Tax Primer*, Kluwer Law International BV, 2016, 47–48.

74 European Commission (2018), тач. 27.

75 R. Mason, L. Parada (2020), 10–14. За супротно становиште вид. Reuven Avi-Yonah, „After Pillar One“, 6, December 10, 2022, доступно на: <https://ssrn.com/abstract=4299025>, 25. 2. 2023.

76 US Trade Representative, „Report on France’s Digital Services Tax“, *Section 301 Investigation*, December 02, 2019, 26–27, доступно на: https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf, 26. 2. 2023.

77 Под америчким мултинационалним групама компанија подразумевамо групе компанија чије крајње матично друштво има седиште у САД (премда оне могу

пореза на дигиталне услуге не погађа дигиталне услуге за које корисник плаћа претплату (енг. *subscription*). То, рецимо, значи да иако шведска компанија *Spotify* испуњава услов у погледу *de minimis* прага генерисаних бруто прихода, услуга коју она пружа није обухваћена овим пореским обликом јер корисник за њу плаћа претплату.⁷⁸ Дискриминаторни ефекат пореза на дигиталне услуге који је уведен у Француској био је кључни повод за претње Трговинског представника САД (*The US Trade Representative Office*) да ће САД заузврат применити мере одмазде у виду казних царина на увоз добара из Француске.⁷⁹ Сличну реакцију је изазвало и прописивање пореза на дигиталне услуге у Аустрији, Индији, Италији, Турској, Уједињеном Краљевству и Шпанији.⁸⁰

V Будућност пореза на дигиталне услуге – уместо закључка

Порез на дигиталне услуге је у велики број јурисдикција уведен уз експлицитну ограду да се ради о привременом решењу.⁸¹ Бројни проблеми који произлазе из начина на који је конципиран и имплементиран чине да га чак и државе које се одлуче за његово увођење виде као изнуђено решење. У том контексту, можда и најважнија његова улога јесте подстицај који је пружио да се у релативно кратком временском периоду постигне начелни политички консензус о координисаном решењу проблема које је у области опорезивања добити узроковала дигитална економија.

Након неуспелог покушаја из 2015. године, ОЕЦД је наставила рад на формулисању координисаног приступа опорезивању дигиталне економије унутар Инклузивног оквира за *BEPS* (енг. *Inclusive Framework on BEPS*),⁸² који данас броји чак 142 јурисдикције. Координисани

имати зависно друштво у јурисдикцији која примењује овај порески облик, али то није нужно).

78 Gary Clyde Hufbauer, Zhiyao (Lucy) Lu, „The European Union’s Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff“, Peterson Institute for International Economics, Policy Brief 18–15, June 2018, 5–6, доступно на: <https://www.piie.com/sites/default/files/documents/pb18-15.pdf>, 27. 2. 2023.

79 US Trade Representative (2019), 76–77.

80 Alice Pirlot, Henri Culot, „When International Trade Law Meets Tax Policy: The Example of Digital Services Taxes“, *International Trade Law*, Vol. 55, No. 6/2021, 897.

81 Пример државе која није експлицитно предвидела привремену примену пореза на дигиталне услуге је Француска.

82 Инклузивни оквир за *BEPS* је форум успостављен 2016. године са намером да се државама које нису чланице ОЕЦД-а, а посебно земљама у развоју, пружи прилика да равноправно са чланицама ОЕЦД-а учествују у поступку имплементације *BEPS* препорука, а затим и у поступку изналагања решења за опорезивање дигиталне

приступ, иницијално представљен 2019. године у оквиру ОЕЦД-ове иницијативе под називом Први стуб (енг. *Pillar One*), предвиђа делимично напуштање концепта сталне пословне јединице као предуслова за опорезивање добити нерезидентних обвезника. Суштински циљ поменуте иницијативе је да се макар у односу на део добити највећих и најпрофитабилнијих мултинационалних група субјективно пореско право додели јурисдикцијама на чијој територији се налазе корисници/потрошачи њихових добара и услуга. Начелни политички договор о решењима које предвиђа иницијатива Први стуб постигнут је октобра 2021. године.⁸³ Важну улогу у постизању тог договора одиграло је обавезивање држава које су увеле порез на дигиталне услуге да његову примену обуставе до почетка имплементације решења предвиђеног Првим стубом, а најкасније до 1. јануара 2024. године.⁸⁴

Међутим, имплементација координисаног решења предвиђеног Првим стубом претпоставља формулисање посебне мултилатералне конвенције којом би била спроведена ревизија постојећег међународног порескоправног оквира, тј. мреже пореских уговора који су тренутно на снази. Чак и да се чланице Инклузивног оквира усагласе око садржине такве конвенције, чини се фактички немогућим да се њена ратификација спроведе у планираном року. Стога је готово извесно да време пореза на дигиталне услуге није прошло. Напротив. Не само да се може очекивати да почетак 2024. године обележи крај суспензије примене постојећих пореза на дигиталне услуге, већ и увођење нових пореза на дигиталне услуге у државама које се на тај корак до сада нису одважиле.⁸⁵ Имајући на уму претходно анализирани недостатке пореза на дигиталне услуге,

економије. Вид. OECD Inclusive Framework on BEPS, доступно на: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>, 26. 2. 2023.

83 OECD/G20, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, доступно на: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>, 26. 2. 2023.

84 У оквиру иницијативе Први стуб, ОЕЦД је децембра 2022. године објавила нацрт Мултилатералне конвенције о порезима на дигиталне услуге и другим сличним мерама којом се предвиђа престанак примене пореза на дигиталне услуге и сличних мера у државама уговорницама које су такве мере раније прописале, односно установљава забрана увођења таквих мера у будућности. Вид. OECD, *Pillar One – Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and other Relevant Similar Measures*, OECD Publishing, Paris, 2022, Art. 37, доступно на: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-draft-mlc-provisions-on-dsts-and-other-relevant-similar-measures.pdf>, 27. 2. 2023.

85 Такву намеру обзнанила је, рецимо, Канада. Department of Finance Canada, *Statement by the Deputy Prime Minister on new international tax reform agreement*, 8 October, 2021, Ottawa, доступно на: <https://www.canada.ca/en/department-finance/>

такав исход забрињава. Уколико заиста буде пропуштен историјски моментум за спровођење координисане ревизије традиционалног међународног порескоправног оквира, биће то још једна победа коју су однеле унилатералне, популистичке, протекционистичке и недовољно добро промишљене пореске мере.

Коришћена литература

- African Tax Administration Forum, *Suggested Approach to Drafting Digital Services Tax Legislation*, ATAF's International Taxation and Technical Assistance Publication, Pretoria, 2020.
- Amazon Services, Upcoming fee changes in the UK following introduction of Digital Services Tax, UK Announcements, 20 August 2020, <https://sellercentral-europe.amazon.com/forums/t/upcoming-fee-changes-in-the-uk-following-introduction-of-digital-services-tax/322163>.
- Arnold, Brian J., *International Tax Primer*, Kluwer Law International BV, 2016.
- Avi-Yonah, Reuven, „After Pillar One“, 10 December 2022, <https://ssrn.com/abstract=4299025>.
- Bruins, Gijsbert.W. J. et al., *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee*, E. F. S. 73. F. 19, 5 April 1923, <https://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml;chunk.id=item-1;toc.depth=1;toc.id=item1;database=;collection=;brand=default>.
- Bunn, Daniel, Asen Elke, *What European Countries Are Doing about Digital Services Taxes*, Tax Foundation, 2022, <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2022/>.
- Veisdal, Jørgen, „The dynamics of entry for digital platforms in two-sided markets: a multi-case study“, *Electronic Markets*, Vol. 30, Sept. 2020.
- Vella, John, „Digital Services Taxes: Principle as a Double Edged Sword“, *National Tax Journal*, Vol. 72, No. 4/2019.
- Geringer, Stefanie, „National digital taxes – Lessons from Europe“, *South African Journal of Accounting Research*, Vol. 35, No. 1/2021.
- Department of Finance Canada, Statement by the Deputy Prime Minister on new international tax reform agreement, 8 October 2021, Ottawa, <https://www.canada.ca/en/department-finance/news/2021/10/statement-by-the-deputy-prime-minister-on-new-international-tax-reform-agreement.html>.

<https://www.canada.ca/en/department-finance/news/2021/10/statement-by-the-deputy-prime-minister-on-new-international-tax-reform-agreement.html>, 27. 2. 2023.

- Devereux, Michel P. et al., *Taxing Profit in a Global Economy*, Oxford University Press, Oxford, 2021.
- Escribano, Eva, „Day 1 of the Spanish Digital Services Tax: And Now What? A Wave of Tax Policy, Legal Interpretation and Compliance Challenges“, *Intertax*, Vol. 49, No. 6&7/2021.
- Ismer, Roland, Jescheck Christoph, „Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?“, *Intertax*, Vol. 46, No. 6&7/2018.
- Jones, Ben et al., „Taxing the digital economy: The unilateral approach“, *Tax Journal*, No. 1389/2018.
- Kim, Young R. C., Shanske Darien, „State Digital Services Taxes: A Good and Permissible Idea (Despite What You Might Have Heard)“, *Notre Dame Law Review*, Vol. 98, No. 2/2022.
- Mason, Ruth, Parada Leopoldo, „The Legality of Digital Taxes in Europe“, *Public Law and Legal Theory Paper Series 2020–50*, April 2020.
- Mpofu, Favourate Y., Moloi Tankiso, „Direct Digital Services Taxes in Africa and the Canons of Taxation“, *Laws: Review*, Vol. 11, No. 57/2022.
- Obuoforibo, Belema R., „A Critical Examination of the Proposed UK Digital Services Tax“, *European Taxation*, Vol. 59, No. 11/2019.
- OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, 2013, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en.
- OECD, *Inclusive Framework on BEPS*, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, 2017, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>.
- OECD, *Pillar One – Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and other Relevant Similar Measures*, OECD Publishing, Paris, 2022, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-draft-mlc-provisions-on-dsts-and-other-relevant-similar-measures.pdf>.
- OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, OECD Publishing, Paris, 2018, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1674328688&id=id&accnam e=guest&checksum=CD9FD6519A34BAED64526A60CD799B0E>.
- OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, 2015, <https://www.oecd.org/tax/beps/>

- addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm*.
- OECD/G20, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.
- Pirlot, Alice, Culot Henri, „When International Trade Law Meets Tax Policy: The Example of Digital Services Taxes“, *International Trade Law*, Vol. 55, No. 6/2021.
- Поповић, Дејан, *Наука о њорезима и њореско њправо*, Институт Отворено друштво/Институт за уставну и законодавну политику, Београд, 1997. (Popović, Dejan, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Institut Otvoreno društvo/Institut za ustavnu i zakonodavnu politiku, Beograd, 1997)
- Schön, Wolfgang, „Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy“, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 72, No. 4–5/2018.
- Simmonds, Laura, „Comments on the Digital Services Tax: A Panacea or Placebo for the Taxation of the Digital Economy?“, *Taxing the Digital Economy: The EU Proposals and Other Insights* (eds. Pasquale Pistone, Dennis Weber), IBFD, Amsterdam, 2019.
- Sinnig, Julia, *Taxation, Data and Destination: An Analysis of Destination-Based Taxation from the Perspective of Tax Principles and Data Protection Regulation*, IBFD, Amsterdam, 2022.
- Stevanato, Dario, „Are Turnover-Based Taxes a Suitable Way to Target Business Profits?“, *European Taxation*, Vol. 59, No. 11/2019.
- US Trade Representative, „Report on France’s Digital Services Tax“, Section 301 Investigation, 2 December 2019, https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf.
- Fullerton, Don, Metcalf Gilbert E., *Tax Incidence*, Working Paper 8829, National Bureau of Economic Research, Cambridge MA, 2002.
- Hohenwarter, Daniela et al., „Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties“, *Intertax*, Vol. 47, No. 2/2019.
- Hufbauer, Gary Clyde, Zhiyao (Lucy) Lu, „The European Union’s Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff“, Peterson Institute for International Economics, Policy Brief 18–15, June 2018, <https://www.piie.com/sites/default/files/documents/pb18-15.pdf>.
- Calvanoa, Emilio, Polo Michele, „Market power, competition and innovation in digital markets: A survey“, *Information Economics and Policy*, Vol. 54, 2021.

Chandler, Simon, „Amazon Makes Marketplace Sellers Pay for French Digital Tax“, *Forbes*, 19 August 2019, <http://perma.cc/24DE-MNZZ>.

Comptroller of Maryland Peter Franchot, „Comptroller Issues Statement on Digital Ad Tax Ruling“, News Release, 20 October 2022, <https://content.govdelivery.com/accounts/MDCOMP/bulletins/33371b7>.

Congressional Research Service, *Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis*, CRS Report, 2019, <https://sgp.fas.org/crs/misc/R45532.pdf>.

Dr Gordana Ilić Popov

Full professor at University of Belgrade Faculty of Law, Serbia

Lidija Živković, LL.M. (WU)

Assistant at University of Belgrade Faculty of Law, Serbia

DIGITAL SERVICES TAX: DESIGN, LEGAL NATURE AND PERSPECTIVES

Summary

This paper deals with the concept of digital services tax. This fairly novel type of tax is being introduced by numerous jurisdictions around the world in an attempt to address the challenges posed to the taxation of profits by innovative business models which are at the core of multinational enterprises active in the domain of digital economy. The authors firstly analyse the crucial design elements, as well as the functioning of the digital services tax. Based on the results of the conducted analysis they further question the (hybrid) legal nature of such tax. Finally, they discuss the most important shortcomings of the digital services tax and assess the prospects for its persistence on the international tax scene in the light of the potential implementation of the coordinated approach to the taxation of digital economy envisaged by the OECD Pillar One initiative. The analysis of the digital services tax is especially relevant in the context of the continuous development and growth of the ICT sector in Serbia.

Key words: *Digital Services Tax (DST). – Taxation of the Digital Economy. – Destination-Based Taxation. – Taxing Rights Allocation.*

Датум пријема рада: 10. 3. 2023.

Датум прихватања рада: 20. 3. 2023.