



FISKALNI ZNAČAJ OPOREZIVANJA ELEKTRONSKE TRGOVINE

Marko Dimitrijević

Pravni fakultet Univerziteta u Nišu, Srbija

Abstract:

Predmet analize u ovom radu jesu pravni aspekti oporezivanja elektronske trgovine u savremenim javnim finansijama i njen fiskalni značaj. U tom smislu se, najpre, razmatraju pojam i modaliteti poreza koji se plaća prilikom kupoprodaje dobara i usluga putem internet servisa, kao i prednosti i nedostaci korišćenja ovog instrumenta za finansiranje javnih dobara kroz iskustva zemalja koje se smatraju liderima u ovoj oblasti. Predmet analize biće i teza po kojoj oporezivanje interneta nije potrebno, jer je reč o relativno novim tehnologijama koje se mogu izuzeti od oporezivanja iz razloga što još uvek nisu dovoljno konkurentne i razvijene, a dinamičan progres u ovoj oblasti navodi na pitanje koliko se prihoda država odriče tom prilikom, što u uslovima finansijske krize i naraslog javnog duga dobija na posebnom značaju. U daljem tekstu se posebna pažnja posvećuje optimalnom oblikovanju ovih poreza, o čijim konstitutivnim elementima ne postoji jedinstveno shvatanje u teoriji, prevashodno, u pogledu određivanja poreskog predmeta, poreskog obveznika i poreske stope iz razloga što oporezivanje transakcija u kibernetikom prostoru predstavlja veoma sofisticiranu oblast. Prilikom uvođenja novih poreskih oblika u poreski sistem mora se obratiti posebna pažnja na činjenicu da ne dođe do povećanja ukupnog poreskog tereta, jer se poreski obveznici subjektivno, već osećaju preoporezovanim i teško prihvataju oporezivanje novih oblika potrošnje zbog problema regresivnosti i prevaljivosti poreza na potrošnju koji relativiziraju poresku pravičnost.

Key words:

porezi,
poreska izdašnost,
poreski obveznik,
internet,
elektronsko poslovanje,
poreska pravičnost.

UVOD

Ubrzani transfer tehnike, tehnologije i znanja kao jedan od prioritarnih ciljeva ekonomske politike svih zemalja u svetu jeste uslov prelaska iz industrijskog u post-industrijsko (informatičko) društvo. Razvoj informacionih tehnologija koje omogućavaju primenu interneta u komercijalne svrhe, otvorio je novo poglavlje u oblasti kupoprodajnih transakcija koje se polako izmeštaju u kibernetički prostor. Istraživanja pokazuju da se obim elektronske trgovine u svetu povećava svake godine u proseku za dvadeset procenata, kao i broj korisnika ovakvih usluga (godišnje gotovo bilion korisnika). Elektronsko tržište je najrazvijenije u zemljama Severne Amerike i Kanade, dok se značajan porast beleži i u nekim evropskim zemljama poput Velike Britanije, Francuske, Nemačke, kao i u Kini, Maroku, Turskoj i Singapuru.¹ Elektronska trgovina postaje sve popularnija i u Srbiji (broj korisnika internet usluga se povećao za 300.000 korisnika u odnosu na ra-

nije godine, čime su ostvareni prihodi od gotovo sedam milijardi dinara). Ipak, velike prepreku širenju elektronske trgovine predstavljaju slaba kupovna moć korisnika (uključujući nepoverenje korisnika u ovakav vid kupovine) i neusklađena ponuda proizvoda shodno preferencijama domaćih potrošača.² Ekspanzija elektronske trgovine predstavlja veliki izazov za zakonodavca i interese fiskusa (države) u smislu poreskoprog tretmana elektronskih transakcija. Naime, u finansijskoj literaturi postoje oprečna shvatanja o pravnoj opravdanosti i ekonomskoj efikasnosti tzv. internet poreza, u smislu pravnoekonomskog činjeničnog stanja (elektronske trgovine) obuhvaćenog pravnom normom i definisanja bitnih elementa jednog takvog poreza.

1 Dostupno na: <http://www.emarketer.com>. 12.03.2014.

2 Prema podacima Republičkog zavoda za statistiku, tokom 2013. godine 900.000 građana je kupovalo putem internet servisa, što čini 35,5% svih korisnika interneta u državi. Takođe, kupovinom robe i plaćanjem usluga platnim karticama izdatim u Srbiji, preko inostranih internet sajtova u 2012. godini, obavljeno je oko jedan milion transakcija, u vrednosti od oko 170 miliona evra. Dostupno na <http://www.euractiv.rs>. 26.03.2014.



POJAM INTERNET POREZA

U finansijskoj literaturi se ne može naići na univerzalnu (opšte prihvaćenu definiciju) poreza koji bi se plaćao na transakcije putem interneta što u velikoj meri otežava pravnu analizu legitimiteta jednog takvog novog poreskog oblika. Komisija Ujedinjenih nacija za međunarodno trgovinsko pravo (UNICTRAL) definiše elektronsku trgovinu: „kao skup svih komercijalnih aktivnosti preduzete kroz razmenu informacija generisanih ili uskladištenih na elektronski, optički ili analogni način“.³ Možemo primetiti da je reč o pravnom standardu koji omogućava široko tumačenje zavisno od situacionih okolnosti i društvenih okvira konkretnog slučaja, što je u empiriji ekonomskog prava uobičajeno kada je reč o razvoju relativno novih privrednih delatnosti i grana, jer se unapred ne mogu predvideti svi pojavnici oblici predmeta pravne norme. U slučaju razvoja internet prava upravo se i o tome radi. Danas se pod ovim pojmom ne podrazumeva samo prvobitna diseminacija informacija, već i različite finansijske usluge poput tkz. kućnog bankarstva, elektronskog transfera hartija od vrednosti, plaćanja i procesa biznis reinžinjerina.⁴ U uslovima finansijske krize i naraslih javnih dugova države (vezanih za otežanu repatrijaciju javnog zajma), oporezivanje komercijalnih internet transakcija dobija na posebnom značaju. Poreskoppravno regulisanje elektronske trgovine predstavlja kontroverzno pitanje u savremenoj fiskalnoj politici, prevashodno zbog prostora u kome se transakcija odvija i donošenja jasnih i konzistentnih poreskih zakona kojima bi se ova oblast uredila bez postojanja značajnih pravnih praznina. Motivi za usvajanjem efikasnog poreskog zakonodavstva u ovoj oblasti se mogu veoma razlikovati. Tako na primer administracija SAD-a naglašava pozitivne eksterne efekte upotrebe interneta u komercijalne svrhe (poput smanjivanja transakcionih troškova eliminisanjem posrednika, efiksano snadbevanje i optimalno zadovoljenje preferencija kupaca) zbog čega se smatra da poreski teret u ovoj oblasti mora ostati minimalan.⁵ Sa druge strane, opšte raspoloženje koje vlada među zemljama članicama Evropske unije se ne bavi toliko fiskalnim značajem oporezivanja internet transakcija koliko potrebom za adekvatnom zaštitom podataka kupaca u elektronskoj trgovini (prevashodno zaštite njihove privatnosti).⁶

Kako plaćanje poreza predstavlja opštu građansku dužnost, svaki novi poreski oblik mora da zadovolji određene poreskoppravne principe, počev od ekonomskih i finansijskih, preko socijalnopolitičkih i pravno-tehničkih načela ne bi li bio opravdan u svesti poreskih obveznika. Veliki izazov u nametanju internet poreza predstavlja ispunjavanje načela poreske neutralnosti, po kome bi se dohodak ostvaren elektronskim poslovanjem tretirao kao i svaki drugi dohodak koji predstavlja izvor oporezivanja

poput onog ostvarenog tradicionalnim trgovinom. Svaka-ko da veliki problem ostaje i utvrđivanje odlučujućih činjenica za određivanje statusa poreskog obveznika (principa preskog rezidenstva ili prebivališta, tj. sedišta stvarne efektivne uprave kompanija ili poslovnih jedinica) jer je reč o poreskim subjektima koji virtualno obavljaju svoje transakcije. Takođe, problem zakonite nelegitimne poreske evazije u međunarodnim okvirima bi sa nametanjem ovog poreskog oblika dobio novu eksternu dimenziju i otežao raspodelu poreskog tereta u skladu sa zahtevom vertikalne pravičnosti, po kome svako mora da plaća porez u skladu sa svojom ekonomskom snagom. Svakako nametanje novog poreskog oblika moralo bi da bude i praćeno smanjenjem ukupnog poreskog tretmana, jer se poreski obveznici subjektivno već osećaju preoporezovanim i blizu granice apsolutnog poreskog limita, zbog čega teško prihvataju nove poreske dužnosti.

Veliku prepreku u uvođenju internet poreza predstavlja i činjenica da ovaj porez spada u porez na potrošnju, čije su dve glavne karakteristike regresivnost i prevaljivost. Oporezivanje elektronskih transakcija kroz strukturu poreza na dodatu vrednost bi samo više povećao krajnji poreski teret koji pada na poreskog destinataru. Pored ovog problema, prisutan je i problem dvostrukog pravnog oporezivanja iz razloga što, kompanije koje prodaju proizvode i svoje usluge preko interneta, ne potiču iz istih zemalja kao i kupci, što nameće potrebu za iznalaženjem sofisticiranih metoda i mera za sprečavanje dvostrukog oporezivanja, (poreskog kredita i izuzimanja od poreske osnove). Protivnici uvođenja internet poreza ističu da uvođenje poreza u industriji u kojoj postoje visoki fiksni troškovi proizvodnje (kakva je elektronska trgovina), mogu povećati alikvotni gubitak dela društvenog blagostanja, mnogo većim razmerama nego što je to slučaj sa granama industrije u kojima ne postoje visoki fiksni troškovi. U oporezivanju elektronske trgovine, posebna pažnja se mora posvetiti visini poreske stope, koja bi u slučaju da je postavljena na previše visokom nivou, mogla da proizvede efekat substitucije i time uspori razvoj elektronske trgovine. Iz tog razloga, sve veći broj autora staje na stanovište da bi u oporezivanje elektronske trgovine trebalo koristiti preferencijalne poreske režime, ili poreska oslobođenja i podsticaje, dok se internet industrija ne razvije do onog nivoa kada takav režim više neće biti potreban. U tom smislu, različite studije ukazuju na činjenicu da nametanje poreza na internet transakcije od samo 1 %, smanjuje kupovinu preko interneta za čak 4% i povećava obim tradicionalnog (ne internet poreza).[1] Bez obzira na smanjenu upotrebu interneta do koje bi došlo usled uvođenja ovog poreskog oblika, smatra se da bi na ovaj način država mogla da prikupi više biliona dolara na godišnjem nivou (SAD), što u uslovima dužničke krize nije zanemarljiva činjenica.⁷

Neoporezivanje internet transakcija moglo bi da dovede u nepravilan položaj sve one privredne subjekte (poreske obveznike) koji ne obavljaju transakcije u pomenutoj oblasti. To bi za posledicu imalo njihovo seljenje e iz tradicionalnih trgovinskih tokova u sferu elektronske trgovine u cilju izbegavanja plaćanja poreza. U takvim

3 Richard Hill, Ian Walden, The Draft UNICTRAL Model Law for Electronic Commerce: Issues and Solutions, 13 No.133 Computer Law 18, 1996.

4 Craig W. Harding, Selected Issues in Electronic Commerce. New technologies and Legal Paradigms, 491, PLI/Pat 7, 1997.

5 The Clinton Administration, A Framework for Global Electronic Commerce, 1997.

6 European Commission, A European Initiative in Electronic Commerce, 1997.

7 Steven Maguire, State Taxation of Internet Transactions, Congressional Research Service Report 41853, may 2013.



okolnostima bi došlo do uspostavljanja nelojalne poreske konkurencije između firmi koje vode poslovanje putem interneta i onih kompanija koje to ne čine.[2] Predstavnicima teorije optimalnog oporezivanja ističu da je veoma teško izmeriti cenovnu elastičnost proizvoda koji se prodaju putem interneta, zbog čega postoje veliki problemi u određivanju vrste i visine poreske stope. Naime, u slučaju niske cenovne elastičnosti proizvoda koji je predmet transakcije trebalo bi primeniti blage poreske stope, a u slučaju visoke cenovne elastičnosti, trebalo bi primeniti oštrije oporezivanje (tzv. Remzijevo pravilo).[3] Slične nedoumice postoje i u pogledu određivanja širine poreske osnovice, jer nije baš savim jasno koje bi sve delatnosti trebale biti predmet oporezivanja. U tom smislu se vode polemike da li bi predmet oporezivanja bili svi oblici takozvane „prodaje na daljinu“, koja uključuje pored naručivanja putem internet servisa i ostale vidove trgovine kakva je kupovina putem televizijske prodaje i telefonske prodaje.[4]

MODELI OPOREZIVANJA INTERNET TRANSAKCIJA

Za utvrđivanje optimalnog poreskog režima za oporezivanje internet transakcija mora se napraviti jasna razlika između poreza na potrošnju i poreza na upotrebu i držanje pokretnih dobara. [5] Svakako, obveznik poreza na potrošnju jeste prodavac, dok bi obveznik poreza na upotrebu dobara bio njihov korisnik. Obuhvatanje internet transakcija porezom na upotrebu i držanje dobara bi bilo izuzetno teško primeniti u pravnom saobraćaju, iz razloga što obveznici nemaju potrebna znanja da pravilno obračunaju i plate porez. Napomenimo i da „tradicionalni“ poreski zakoni nisu *lex certa*, a oporezivanje internet transakcija kao veoma dinamična oblast prava dodatno bi ugrozila načelo određenosti poreza. Svakako da bi ovakvo rešenje oporezivanja interneta bilo i suprotnosti sa načelom jeftinoće i ugodnosti plaćanja poreza (koje je u funkciji zaštite prava poreskih obveznika), jer bi povećalo trškove državne administracije prilikom utvrđivanja, naplate, kontrole i revizije poreza. Ipak, glavno pitanje u nametanju ovog poreza ostaje pitanje određivanja poreske osnovice. Poresku osnovicu trebalo bi odrediti u najširem smislu reči, bez taksativnog nabrojanja aktivnosti koje spadaju u elektronsku trgovinu, jer bi u suprotnom moglo doći do ozbiljnih pravnih praznina. U ovom trenutku je nemoguće predvideti sve delatnosti koji bi se sa ubrzanim razvojem internet tehnologija mogle pojaviti. Poreska osnovica mora biti zbirna i jednaka vrednosti svih obavljenih transakcija. Opštu definiciju poreske osnovice otežava i primena različitih strategija koje prodavci koriste (poput nižih troškova otpremanja proizvoda kupcima, korišćenje reklama i slično).⁸ Diferenciranje nacionalnih i internacionalnih transakcija takođe mora biti uzeto u obzir prilikom određivanja poreske osnovice, što može imati različite reperkusije, jer razvoj interneta jeste imperativ ekonomske globalizacije, a fiskalni suverenitet je prisutan na nacionalnom nivou.[6]

Anonimnost internet korisnika (poreskih obveznika), odsustvo javnog autoriteta u kibernetičkom prostoru otežava potencijalnu primenu poreza. Tako je Vrhovni sud u SAD-a svojom presudom utvrdio da država nema jurisdikciju da zahteva od prodavca koji posluje putem interneta (a na njenoj teritoriji nema filijalu niti zaposlene) da bude obveznik poreza. Radi se o tzv. ekonomskom određenju „*nekusa*“, koje predstavlja veliki problem u primeni internet poreza, jer povlači i pravne reperkusije nametanja poreza nerezidentima, čime bi internet porezi dobili oblik globalnog poreza. Za primenu globalnog poreza mora postojati saglasnost velikog broja zemalja u svetu što je faktički teško ostvarivo. Zakon o neoporezivanju Interneta u SAD-a (*The Internet Tax Freedom Act*) stavlja faktički moratorijum na nametanje ovog poreskog oblika, dok sa druge strane, zemlje članice EU nastoje da oporezivanje elektronskih transakcija podvedu pod sistem poreza na dodatu vrednost. Ovo samo pokazuje različite pravne, ekonomske, socijalne i političke motive poreskih jurisdikcija za (ne)nametanjem internet poreza koji se teško mogu izbalansirati, pa je i postizanje *trade-off(a)* teško ostvarivo usled drugačijih obeležja fiskalne politike vodećih zemalja sveta.

ZAKLJUČAK

Multifunkcionalna i multijurisdikcionalna priroda interneta otežava utvrđivanje konzistentne i jedinstvene poreske politike. Priroda dobara koja su predmet elektronske trgovine zahteva međusobno drugačiji poreskopравни tretman. Pojedina dobra mogu imati i obeležje investicionih dobara poput *softwer-a*, gde nametanje poreza ne bi bilo fiskalno izdašno, jer bi proširilo obim piraterije i nekih drugih krivičnih dela, i samim tim stvorilo dodatne probleme.[7] Pravna analiza opravdanosti nametanja internet poreza mora uzeti u obzir sva postojeća poreska načela, koje novi poreski oblik mora zadovoljiti, jer jedino tako pooštavanje ukupnog poreskog tereta može biti opravdano. Poreski obveznici generalno, teško prihvataju nametanje novih poreskih dužnosti prevashodno zbog odsustva neposredne protivnakanade za plaćanjem poreza, pa bi svako potencijalno uvođenje novih poreza moralo biti praćeno adekvatnom medijskom propagandom i saradnjom države i udruženja poreskih obveznika. Stoga bi prilikom uvođenja internet poreza trebalo privremeno odstupiti od načela opštosti poreski prihoda i učiniti tako prikupljene poreske prihode namenskim (tako što bi postali sredstvo posebnih fondova ili organizacija za poboljšanje uslova elektronske trgovine, prevashodno u smislu zaštite prava na privatnost internet korisnika, zaštite njihovih potrošačkih prava i sprečavanja eventualnih zloupotreba od strane internet prodavaca). U uslovima globalizacije finansijskih tokova i informacione revolucije, koja svakodnevno dobija na dinamičnosti, pitanje nametanja internet poreza će u budućnosti dobiti na posebnom značaju, a pravnovaljani odgovor na temu njegove efikasnosti i legitimiteta moguće je dobiti samo serioznom teorijskom i empirijskom analizom svih pravnih, ekonomskih, političkih, socioloških i psiholoških konsekvenci potencijalnog oporezivanja elektronske trgovine.

⁸ William Fox, Matthew N. Murry, *The Sales Tax and Electronic Commerce: So What's New?*, National Tax Journal, vol 50(3), 1999, pp.573-592.



Veliku prepreku u uvođenju ovog poreza predstavljaju i administrativni troškovi poreske administracije, kojoj u ovom trenutku nedostaju kvalifikovana znanja iz ove oblasti (što je karakteristično za visko razvijene industrijske zemlje, kao i za zemlje u razvoju, a naročito Srbiju!). Stoga je po našem mišljenju, neophodno uspostaviti logičku i operativnu kooperaciju nadležnih državnih organa iz oblasti informacionih tehnologija i poreske administracije u cilju pravilnog obračunavanja, naplate, kontrole i revizije poreza.

LITERATURA

- [1] Liran Einav, Dan Knoepfle, Johnatan Lavin, Neel Sundaresan, Sales taxes and Internet Commerce, Working paper 2012.
- [2] Sang-Ho Lee, Price Competition Between Online and Offline Firms in an Electronic Commerce Market and Discriminatory Taxation, Hitotsubashi Journal of Economics 47, 2006, pp.37-49.
- [3] Steven Maguire, State and Local Sales and Use taxes and Internet Commerce, CRS Report for Congress, The Library of Congress, March 9, 2006.
- [4] Daniel G. Swaine, Robert Tannenwald, Should Internet Sales Transactions Be Taxed?, Fiscal Facts, federal Reserve bank of Boston, Winter, 2002, No. 25, pp.1-6.
- [5] Eric Menhart, Taxing the Internet: Analyzing the States Plan to Drive Online Sales Revenue, July-August 2007. <http://www.cyberwonline.com>.
- [6] Stefan Bach, Markus Hubbert, Walter Muller, Taxation of E-Commerce, Persistent Problems and Recent Developments, Vierteljahrsshefte zur Wirtschaftsforschung 69. Jahrgang, heft 4/2000, S.657-688.
- [7] Andrea Goldstein, David O'Connor, E-Commerce for Development: Prospects and Policy Issues, OECD Development Centre, Working Paper No. 164, September 2000, CD/DOC(2000)8.

THE FISCAL IMPORTANCE OF TAXATION OF E-COMMERCE

Abstract:

The subject of analysis in this paper are the legal aspects of electronic commerce taxation in contemporary public finances and its fiscal importance. In this regard, we discuss about the concept and modalities of consumption taxes over internet services, as well as the advantages and disadvantages of using this instrument to finance public goods, through the experiences of countries that are considered leaders in this field. Case analysis will be the thesis that the taxation of the Internet is not necessary, because it is a relatively new technology that may be exempt from taxation because they are not yet sufficiently competitive and developed, but dynamic progress in this area begs the question how much revenue the state waives on this occasion, as the financial crisis and the expanding public debt is gaining special importance. Below this, we are particularly focused on the optimal shaping of the tax, about whose constituent elements there is a common understanding in theory, in the field of the determination of the tax object, the taxpayer and the tax rate because the taxation of transactions in cyberspace is a very sophisticated area. When we are introducing new taxes in the tax system law maker must pay particular attention to the fact that there is no increase in the overall tax burden, because the taxpayers already fell overtaxed and they have difficult to accept new forms of consumption taxation because of regressively characteristics of consumption taxes which relatives tax fairness.

Key words:

taxes,
tax yield,
the taxpayer,
the Internet,
e-business,
tax fairness.