

**XIX међународни научни скуп „Правнички дани –
Проф. др Славко Царић”
„ПРАВО, НАУКА И ДРУШТВО – АКТУЕЛНА
ПИТАЊА И ПЕРСПЕКТИВЕ”**

**XIX International scientific meeting „Legal days –
Prof. Slavko Carić, PhD”
„LAW, SCIENCE AND SOCIETY – THE CURRENT
ISSUES AND PERSPECTIVES”**

Универзитет Привредна академија у Новом Саду
Правни факултет за привреду и правосуђе у Новом Саду
The University of Business Academy in Novi Sad
The Faculty of Law for Commerce and Judiciary in Novi Sad

Нови Сад, 23. септембар 2022.

Зборник радова са XIX међународног научног скупа

„Правнички дани – Проф. др Славко Царић“
„ПРАВО, НАУКА И ДРУШТВО – АКТУЕЛНА ПИТАЊА И ПЕРСПЕКТИВЕ“

23. септембар 2022. године у Новом Саду,
у организацији Универзитета Привредна академија у Новом Саду
Правни факултет за привреду и правосуђе у Новом Саду

Издавач:

Универзитет Привредна академија у Новом Саду
Правни факултет за привреду и правосуђе у Новом Саду
Гери Кароља бр. 1, телефон: 021/ 400 - 499
Web: www.pravni-fakultet.info

Рецензенти:

Др Мирко Кулић **Др Гордана Бејатовић,**
редовни професор ванредни професор

Др Милан Почуча **Др Јелена Стојшић Даветић,**
редовни професор ванредни професор

Др Владимир Козар **Др Сања Шкорић,**
редовни професор ванредни професор

Др Милош Марковић **Др Маријана Младенов,**
редовни професор ванредни професор

Др Јелена Матијашевић **Др Срђан Дамњановић**
редовни професор ванредни професор

Др Предраг Мирковић **Др Марко Станковић,**
ванредни професор доцент

Др Дарко Голић **Др Маја Суботин**
ванредни професор доцент

Др Јоко Драгојловић
ванредни професор

За издавача:

Др Мирко Кулић, редовни професор

Уредник:

Др Милан Почуча, редовни професор

Штампа:

НС Мала књига плус, Нови Сад

Тираж: 150

ISBN 978-86-86121-51-6

Научни одбор:

ПРОФ. ДР МИЛАН ПОЧУЧА - председник Научног одбора

Продекан за науку, квалитет и развој и шеф Грађанскоправне катедре на Правном факултету за привреду и правосуђе, Универзитет Привредна академија у Новом Саду | Република Србија

ПРОФ. ДР МАРКО ЦАРИЋ

Ректор Универзитета Привредна академија у Новом Саду | Република Србија

ПРОФ. ДР МАРИЈАНА ЦАРИЋ

Председник Савета Универзитета Привредна академија у Новом Саду | Република Србија

ПРОФ. ДР МИРКО КУЛИЋ

Декан Правног факултета за привреду и правосуђе, Универзитет Привредна академија у Новом Саду | Република Србија

ПРОФ. ДР МАРИЈАНА ДУКИЋ МИЈАТОВИЋ

Редовни професор на Правном факултету за привреду и правосуђе Универзитет Привредна академија у Новом Саду и ванредни професор Факултета техничких наука Универзитета у Новом Саду | Република Србија

ПРОФ. ДР ПРЕДРАГ МИРКОВИЋ

Продекан за наставу и ванредни професор на Правном факултету за привреду и правосуђе, Универзитет Привредна академија у Новом Саду | Република Србија

ПРОФ. ДР МАРИЈАНА МЛАДЕНОВ

Продекан за међународну сарадњу и ванредни професор на Правном факултету за привреду и правосуђе, Универзитет Привредна академија у Новом Саду | Република Србија

ПРОФ. ДР ЗОРАН ПАВЛОВИЋ

Шеф Кривичноправне катедре на Правном факултету за привреду и правосуђе, Универзитет Привредна академија у Новом Саду | Република Србија

ПРОФ. ДР ДАРКО ГОЛИЋ

Шеф Теоријске и јавноправне катедре на Правном факултету за привреду и правосуђе, Универзитет Привредна академија у Новом Саду | Република Србија

ПРОФ. ДР ЖЕЉКО БЈЕЛАЈАЦ

Редовни професор на Правном факултету за привреду и правосуђе, Универзитет Привредна академија у Новом Саду | Република Србија

ПРОФ. ДР ЈЕЛЕНА МАТИЈАШЕВИЋ

Редовни професор на Правном факултету за привреду и правосуђе, Универзитет Привредна академија у Новом Саду | Република Србија

ПРОФ. ДР ВЛАДИМИР КОЗАР

Редовни професор на Правном факултету за привреду и правосуђе, Универзитет Привредна академија у Новом Саду | Република Србија

ПРОФ. ДР САЊА ШКОРИЋ

Ванредни професор на Правном факултету за привреду и правосуђе, Универзитет Привредна академија у Новом Саду | Република Србија

ПРОФ. ДР ДУШАНКА ЂУРЂЕВ

Редовни професор на Правном факултету за привреду и правосуђе, Универзитет Привредна академија у Новом Саду | Република Србија

ПРОФ. ДР ВЛАДИМИР ЦАТИЕВ

Шеф катедре Кривичноправних наука Руске академије за адвокатуру и нотаријат | Руска Федерација

АКАДЕМИК ДР НЕДЕЉКО СТАНКОВИЋ

Европски универзитет Брчко дистрикт и Ректор Европског универзитета „Kallos” Тузла и | Босна и Херцеговина

АКАДЕМИК ДР БРАНКО ВУЧКОВИЋ, ЕМЕРИТУС

Универзитет „Адриатик“ – Бар, Факултет за пословну економију и право | Република Црна Гора

АКАДЕМИК ДР ВЕСНА ВУЧКОВИЋ

Судија, в.д. председника Врховног суда Црне Горе, Универзитет „Адриатик“ – Бар, Факултет за медитеранске пословне студије, Тиват | Република Црна Гора

PROF. DR DR. WOLFGANG ROHRBACH

Akademik Evropske akademije nauka u Salzburgu | Austrija

PROF. DR VANO TSERTSVADZE

Georgian Institute of Public Affairs | Gruzija

PROF. DR. AMER FAKHOURY

Dean College of Law American University in the Emirates | Ujedinjeni Arapski Emirati

ПРОФ. ДР РУДИКА ГМАЈНИЋ

Професор на Медицинском факултету у Осијеку и члан Хрватске академије медицинских наука | Република Хрватска

ДОЦ. ДР ЈАН ЈАНАЋ

Доцент на Факултету за менаџмент, Универзитет Коменски Братислава | Република Словачка

ДОЦ. ДР БРАНИСЛАВ ДУДИЋ

Доцент на Факултету за менаџмент, Универзитет Коменски Братислава | Република Словачка

ПРОФ. ДР НЕЂО ДАНИЛОВИЋ

Редован професор Универзитет Никола Тесла у Београду и председник међународног удружења методолога друштвених наука у Београду | Република Србија

ПРОФ. ДР АЛБИНА ФАЗЛОВИЋ

Ванредни професор Европском универзитету Брчко дистрикт на Европском универзитету „Kallos” Тузла | Босна и Херцеговина

ПРОФ. ДР ЗОРАН ФИЛИПОВСКИ

Проректор за међународну сарадњу, Интернационални „Vision” Универзитет | Северна Македонија

PROF. DR ALEXIOS PANAGOPOULOS

University Neapolis Paphos Cyprus, master studys in public law and administration | Republika Kipar

ПРОФ. ДР НЕБОЈША ШАРКИЋ

Декан Правног факултета, Универзитета Унион у Београду | Република Србија

ДР МИШО ЂУРКОВИЋ

Научни саветник, Директор Института за Европске студије у Београду | Република Србија

ПРОФ. ДР ВЛАДИМИР ЧЛОВИЋ

Директор Института за упоредно право у Београду | Република Србија

ПРОФ. ДР БОГДАН ВУКОСАВЉЕВИЋ

European Research Institute for Strategic Studies | Словенија

ПРОФ. ДР МИЛОШ МАРКОВИЋ

Редовни професор на Правном факултету за привреду и правосуђе, Универзитет Привредна академија у Новом Саду | Република Србија

Организациони одбор:

ПРОФ. ДР ЈОКО ДРАГОЈЛОВИЋ - Председник Организационог одбора

ПРОФ. ДР ИВАН ЈОКСИЋ

ПРОФ. ДР ЈЕЛЕНА СТОЈШИЋ ДАБЕТИЋ

ПРОФ. ДР НЕНАД БИНГУЛАЦ

ДОЦ. ДР НЕНАД СТЕФАНОВИЋ

ДОЦ. ДР МАРКО СТАНКОВИЋ

ДОЦ. ДР ДАЛИБОР КРСТИНИЋ

ДОЦ. ДР МАЈА СУБОТИН

ДОЦ. ДР ВЛАДИМИР ШЕБЕК

МСР ИСИДОРА МИЛОШЕВИЋ

МСР АЊА КОПРИВИЦА

МСР МАРА ДЕСПОТОВ

МСР ТАМАРА КРСТИЋ

Секретар:

МСР АЊА КОПРИВИЦА, асистент

Msr Milica Vasić, asistent

Pravni fakultet za privredu i pravosuđe u Novom Sadu
Univerzitet Privredna akademija u Novom Sadu
e-mail: milica.vasic@pravni-fakultet.info

Msr Marija Bajčetić, asistent

Pravni fakultet za privredu i pravosuđe u Novom Sadu
Univerzitet Privredna akademija u Novom Sadu
e-mail: marija.sojevic@pravni-fakultet.info

AKTUELNI IZAZOVI PORESKOPRAVNOG REGULISANJA DIGITALNE IMOVINE SA OSVRTOM NA VIRTUELNE VALUTE

Apstrakt:

Digitalni svet je u kontinuiranom stanju evolucije. U skladu sa svim promenama koje donosi Četvrta industrijska revolucija, neophodan je i akceleriran razvoj poreskog zakonodavstva. Pojava virtuelnih valuta i uopšte digitalne imovine iziskuje stvaranje prostora za uvođenje novih vrsta poreza. Inkrementalna promena finansijske legislative u Republici Srbiji izvršena je 2020. godine donošenjem Zakona o digitalnoj imovini. Naime, Republika Srbija je u fazi kurikularne reforme poreskih zakona, u skladu sa publikacijama Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD). U radu je analizirana sama priroda digitalne imovine, mogućnosti i trenutno stanje zakonske regulative oporezivanja digitalne imovine. Autor kroz ovaj rad primarno nastoji da identifikuje digitalno oporezivanje kao rezultat reifikacije digitalne imovine i da konkretizuje kojim oblicima poreza može biti oporezovana digitalna imovina, naročito virtuelne valute. Proliferacija digitalne imovine, kao i njeno adekvatno oporezivanje predstavlja jedan od načina putem kojih država može doprineti ekonomskom rastu, konkurentnosti, društveno-ekonomskom napretku i razvoju.

Ključne reči: digitalna imovina, porezi, virtuelne valute, OECD

Uvod

Uporište svetskih ekonomija nalazilo se u tradicionalnoj industriji, odnosno „brick and mortar” industriji, koja podrazumeva fizičko mesto prodaje gde krajnji potrošači lično kupuju proizvode. Međutim, hipertrofija tehnoloških promena i njihov akceleriran razvoj uslovio je proboj digitalne ere. Holistički pristup digitalizacije doveo je do toga da ne postoji privredna grana koja je van domašaja, a širina i dubina potencijalnih promena upućuju na potrebu transformacije čitavih sistema proizvodnje i menadžmenta.

Eksplozivna digitalna revolucija, kao trend poslovne reorganizacije i modernizacije, obeležila je 21. vek. integrišući informacione tehnologije. Digitalna transformacija predstavlja promene povezane s primenom digitalne tehnologije u svim aspektima ljudskog društva.¹⁾ Nadalje, predstavlja krucijalan izvor preduzetništva, utiče na smanjenje barijera za ulazak na tržište, snižava troškove transakcija, povećava transparentnost i utiče na produktivnost.²⁾

¹⁾ Stolterman, E., Fors, A.C. (2004). Information Technology and the Good Life. In: Kaplan, B., Truex, D.P., Wastell, D., Wood-Harper, A.T., DeGross, J.I. (eds) Information Systems Research. IFIP International Federation for Information Processing, izdanje 143. Springer, Boston, MA. Str. 689.

²⁾ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 Inclusive Framework on BEPS, str. 12. (15.08.2022.), Preuzeto sa: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1

Digitalna ekonomija rezultat je procesa transformacije pomoću informacijske i komunikacijske tehnologije koja je omogućila tehnologijama da postanu moćnije i široko standardizovane, poboljšavajući poslovne procese i podstičući inovacije.³⁾ Tradicionalna međunarodna poreska pravila definišu da se kompanije oporezuju porezom na dobit u jurisdikciji gde imaju stalnu poslovnu jedinicu,⁴⁾ međutim ta pravila ne pokrivaju globalni opseg digitalizacije za koje fizička prisutnost nije obavezna. Samim tim, digitalizacija briše tradicionalan način poslovanja.⁵⁾ Digitalizacija se uglavnom definiše kao postupak promene analognog u digitalni oblik, što uzrokuje promene već definisanih obrazaca i komplementarne inovacije u ekonomiji i društvu.⁶⁾

Koncept digitalizacije ne podrazumeva stvaranje posebnog okvira u digitalnoj ekonomiji nego unapređenje postojeće ekonomije, njeno prilagođavanje modernim tehnologijama.⁷⁾ U prilog rečenom, digitalizacija poreskog sistema ne predstavlja puko konvertovanje papirnih obrazaca u PDF-ove u cilju uploadovanja na sajtove državne uprave.⁸⁾

Pojavom digitalne imovine i digitalnih usluga, poreska tela su dobila širu oblast delovanja u kontekstu njenog posrednog i neposrednog oporezivanja. Neophodnost oporezivanja se ogleda u ostvarivanju širih prava države u kojima multinacionalne kompanije ostvaruju visoku stopu profita koristeći digitalnu imovinu i digitalne usluge.⁹⁾

Inklinacija poreske regulacije digitalne imovine

Digitalnom imovinom upravlja decentralizovan sistem, koji kontrolišu sami učesnici tog sistema, nasuprot tradicionalnom monetarnom sistemu kojim upravljaju nacionalne ili međunarodne centralizovane finansijske institucije. Propisivanjem novih poreskih obaveza za poreske obveznike, stvorila se mogućnost saradnje između poreskih obveznika i države, po principu peer to peer. Rastući potencijal digitalne ekonomije predstavlja izazov za konzistentno poresko zakonodavstvo, te je stoga važno za digitalnu ekonomiju da postoji podjednako učešće u poreskom doprinosu.

Zakon o digitalnoj imovini predstavlja prvi zakon koji nastoji da enormni broj imalaca digitalne imovine, stavi pod svoju jurisdikciju, time stavljaajući pod kontrolu entropiju nepoznatih

³⁾ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD G20 BEPS Project, OECD Publishing, Paris. (15.08.2022.), Preuzeto sa: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>

⁴⁾ Beebe, J. (2019). *Recent Developments on the EU's Digital Tax Proposal*. Baker Institute Report, 01.09.2019., p. 1.

⁵⁾ Tradicionalna ekonomija, odnosno ekonomija za opstanak se zasniva na raspoloživim materijalnim resursima i njihovoj racionalnoj upotrebi. Suprotno tome, digitalna ekonomija se temelji na intelektualnom kapitalu koji donosi daleko višu stopu privrednog rasta.

⁶⁾ Schreckling E., Steiger C. (2017). *Digitalize or Drown. Shaping the Digital Enterprise: Trends and Use Cases in Digital Innovation and Transformation*, Springer International Publishing, Str. 4.

⁷⁾ Hrnjak T., Kaščelan B., (2021)., *O nekim pitanjima digitalne imovine u pravnom poretku Srbije*. Zbornik radova. (2), Sedma međunarodna konferencija Pravo, ekonomija i menadžment u savremenim uslovima LEMiMA 2021, Beograd: Fakultet za poslovne studije i pravo Univerziteta Union - Nikola Tesla, str.112

⁸⁾ ICAEW (2019), *Digitalisation of tax: International perspectives*, 2019 edition. Str.2, (22.08.2022.) Preuzeto sa: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/technology/thought-leadership/digital-tax.ashx?la=en>

⁹⁾ Mihelja Žaja, M. i Klemens, A. (2022). *Izazovi i inicijative u oporezivanju digitalne ekonomije*. Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 20 (1), str.136.

imalaca digitalne imovine. S obzirom da se digitalna imovina smatra bestelesnim dobrom, može se pretpostaviti da je ipak titular adekvatniji termin nego imalac digitalne imovine.¹⁰⁾

Poštujući principe digitalnog oporezivanja mogu se izbjeći distorzivne poreske politike. Pre svega, poreski zakoni za regulisanje digitalne imovine moraju biti jasni i koncizni, odnosno digitalni porezi moraju prevazići kompleksnost pri identifikovanju relevantnih korisnika i prihoda.¹¹⁾ Digitalni porezi ne bi trebalo da budu prikriiveni porezi druge prirode, nego nadovezivanje na već postojeće poreze, dok se neutralnost ostvaruje upravo proširenjem postojećih poreskih zakona. U Zakonu o digitalnoj imovini fokus je na pružaocima usluga, odnosno posrednicima, te je njeno oporezovanje sprovedeno podzakonskim aktima koji su ugrađeni u zakone. Svakako da bi digitalni poreski zakoni trebalo da budu dužeg roka trajanja, u cilju ostvarivanja većeg stepena doslednosti i predvidljivosti.¹²⁾

Virtuelne valute

Virtuelne valute predstavljaju nemonetarne stavke bez fizičke suštine.¹³⁾ Evolucija tržišta virtuelnih valuta usmerena ka prihvatanju i ekspanziji će se ubrzati, zahvaljujući entuzijazmu ključnih učesnika. Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD) ohrabruje napore da se formiraju autentični i efikasni propisi o virtuelnim valutama. Ipak postoje određene "crypto-friendly" države, koje su zauzele blaži pristup ka uvođenju oporezivanja virtuelnih valuta i dozvoljavaju investitorima da trguju digitalnom imovinom, a oslobođeni su plaćanja poreza.¹⁴⁾ Kao i većina finansijskih sredstava, virtuelne valute i druga digitalna imovina su sklone volatilnosti cena i tržišnim manipulacijama.

Virtuelne valute predstavljaju podvrstu digitalne imovine, pored digitalnih tokena, koje nije izdala i za čiju vrednost ne garantuje centralna banka, niti drugi organ javne vlasti. Ove valute nisu nužno vezane za zakonsko sredstvo plaćanja i nemaju pravni status novca ili valute, ali ih fizička i pravna lica prihvataju kao sredstvo razmene.¹⁵⁾ Shodno rečenom, virtuelne valute predstavljaju alternativne valute koje mogu biti denominirane u jedinici mere osobenoj samo njima.

Virtuelne valute nemaju nijednu funkciju novca, iako je to bio cilj njihovog nastanka.¹⁶⁾ Bitcoin, decentralizovana, konvertibilna i najpoznatija virtuelna valuta, predstavlja pokretač i nosilac trenutnog stanja na tržištu virtuelnih valuta sa učešćem od preko 40%.¹⁷⁾ Vrtoglavi rast vrednosti bitkoina bio je podstaknut spekulativnom medijskom kampanjom.¹⁸⁾ Svakako da je poreskim institucijama kompleksnije držati pod svojom jurisdikcijom sredstva koja se nalaze u vidu virtuelnih valuta, te je neophodno njihovo pravno i poresko regulisanje u cilju neispunjavanja abuzivnih ciljeva.

¹⁰⁾ Hrnjak T., Kaščelan B., op.cit., str. 118

¹¹⁾ „Principles”, Tax Foundation, (23.08.2022.), Preuzeto sa: <https://taxfoundation.org/principles>

¹²⁾ OECD, Understanding tax avoidance, (16.08.2022.), Preuzeto sa: <https://www.oecd.org/tax/beps>

¹³⁾ MRS 38 Nematerijalna imovina („Službeni glasnik RS”, br. 123/20 i 125/20), (14.08.2022.), Preuzeto sa: <https://mfins.gov.rs/sr/dokumenti2-1/resenje-o-utvrdjivanju-prevoda-medjunarodnih-standarda-finansijskog-izvestavanja-msfi-broj-401-00-43512020-16-od-10-septembra-2020-godine-sluzbeni-glasnik-rs-br-1232020-i-1252020-1>

¹⁴⁾ Decrypt, (19.08.2022.), Preuzeto sa: <https://decrypt.co/43513/countries-that-dont-tax-bitcoin-gains>

¹⁵⁾ Zakon o digitalnoj imovini („Službeni glasnik RS”, br. 153/2020)

¹⁶⁾ Milutinović S., Vuković, B., Vojinović, Ž., Leković, B., (2020). Računovodstveni aspekti kriptovaluta, Jahorinski poslovni forum 2020, str. 243.

¹⁷⁾ Radivojević A., (2018)., Virtuelne valute razvoj i regulacija, Ekonomske ideje i praksa, broj 29, str 62 .

¹⁸⁾ Milić P., Spalević Ž., Elektronski novac – stanje i izazovi, Infoteh - Jahorina Vol. 13, March 2014, str. 752.

Tabela 1. Virtuelne valute: principi i izazovi

Principi	Izazovi
Limitirana količina, što može pružiti zaštitu od inflacije	Nedostatak propisa olakšava aktivnosti crnog tržišta
Smanjen uticaj državnog monopola	Potencijal za utaju poreza u nekim nadležnostima
Samoinicijativne zajednice koje samoinicijativno deluju	Potencijal za finansijski gubitak zbog gubitka podataka
Robustna zaštita privatnosti	Potencijal za visoku volatilnost i manipulaciju cenama ¹⁹⁾
Državnim institucijama otežano da naplate finansijsku nadoknadu	Ograničenost na no facility for chargebacks or refunds
Eliminacija dvostrukog trošenja	Moguća nerazmenjivost sa tradicionalnim valutama

Aktuelno stanje u reformskoj komponenti rada država OECD-a i Republike Srbije

Stvaranje korporativnog i stabilnog poreskog okvira za digitalne usluge i imovinu utiče na smanjenje fragmentacije jedinstvenog digitalnog tržišta Evropske unije.²⁰⁾ Porez na digitalnu imovinu bi doprineo maksimizaciji prava država pri oporezivanju profita multinacionalnih kompanija.²¹⁾ Rad više od 135 država pripradnica OECD-a i G20 je usmeren na borbu protiv izbegavanja poreza, poboljšanja koherentnosti međunarodnih poreskih pravila, obezbeđenja transparentnijeg poreskog okruženja, kao i poreskih izazova prouzrokovanih digitalizacijom.²²⁾ Globalna finansijska kriza posredno je uticala na rasprostranjenje poreskih rajeva i preferencijalnih režima što je dovelo do konvergencije država da se poreska osnovica zaštiti, a rezultiralo pravljemjem Akcionog plana BEPS-a (base erosion and profit shifting) 2013. godine od strane OECD-a.²³⁾ Paket BEPS mera osigurava napredak u otklanjanju praznina i neusklađenosti koje olakšavaju eroziju

¹⁹⁾ 2017. godine kada je bitcoin, kao najpopularnija kriptovaluta, prvi put prešao iznad od 20.000 dolara, beleži se značajan skok u interesu za ovaj oblik imovine. 21og februara 2021. vrednost bitcoina dosegla je skoro 58.000 dolara. Dok trenutno iznosi 21,639.90 (25.08.2022, Preuzeto sa: <https://www.coindesk.com/price/bitcoin/>)

²⁰⁾ Evropska Komisija (2018b), Komunikacija Komisije Europskom parlamentu i Vijeću „Pravedan i učinkovit sustav oporezivanja u Europskoj uniji za jedinstveno digitalno tržište”, COM(2017) 547 final, (20.08.2022.), Preuzeto s: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>

²¹⁾ Morris W., Brown P., (2021.), Digital service taxes: Are they here to stay?, (11.08.2022.), Preuzeto sa: <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/digital-service-taxes.html>

²²⁾ OECD (2021), Inclusive Framework on BEPS, (19.08.2022), Preuzeto sa: <https://www.oecd.org/tax/beps/>

²³⁾ Popović D., Ilić-Popov G., (2019), (Ne)ustavnost odredbe o testu glavnog cilja transakcije ili aranžmana iz poreskih ugovora. Anali Pravnog fakulteta u Beogradu, 67(2), str. 8

poreske osnovice i premeštanja dobiti, posebno na osnovu BEPS standarda koji se odnose na izbegavanja za plaćanja poreza, poreska pravila i neodgovarajuće poreske režime.²⁴⁾ Svakako da je digitalizacija stvorila mogućnost da multinacionalne kompanije preusmeravaju dobit u države gde su niske poreske stope ili ih nema uopšte, što predstavlja srž projekta erozije poreske osnovice i prebacivanja dobiti (BEPS), čime se znatno više daje prostora za izbegavanje plaćanja poreza i predstavlja glavni prioritet rada Inkluzivnog okvira.²⁵⁾ Iz tog razloga OECD primarno se bavi problematikom oporezivanja odnosno donošenja potencijalnih rešenja u okviru paketa mera BEPS koji se sastoji od petnaest diferencijalnih oblasti delovanja²⁶⁾, usmerenih na praznine i neusklađenosti u međunarodnom poreskom sistemu, kao i uspostavljanja CCCTB-a (common consolidated corporate tax base).

Republika Srbija je prilagodila svoje zakonodavstvo aktuelnim trendovima, usvojivši Zakon o digitalnoj imovini 2020. godine. Primarni cilj donošenja pomenutog zakona jeste da se identifikuje digitalna imovina, vrste i način pružanja usluga u vezi sa digitalnom imovinom, založno i fiducijarno pravo na digitalnoj imovini kao i da se uvede fiskalni i kontrolni nadzor. Doprinos ovog Zakona ogleda se u unapređenju poslovnog okruženja u digitalizaciji usluga, uz interpolaciju pravila vezanih za bezbednosne i finansijske rizike koji mogu proisteci.²⁷⁾ Kod ovog zakona fokus je na pružaocima usluga, dok se drugim zakonima reguliše njihovo oporezivanje. Zakon o digitalnoj imovini je prouzrokovao niz izmena postojećih zakonskih propisa. Konkretno izmenama i dopunama Zakona o porezu na dobit pravnih lica i Zakona o porezu na dohodak građana od 17. Decembra 2020. godine, čime se prvi put uvodi digitalna imovina kao oporeziva kategorija u srpsko zakonodavstvo. Izmenama je postignuto da poreska obaveza na kapitalni dobitak može da nastane i prenosom digitalne imovine, kako za fizička tako i za pravna lica. Zakonom o izmenama i dopunama Zakona o porezima na imovinu, koji je donet 26. novembra 2020. godine, predviđeno je da sticanje digitalne imovine putem nasledstva ili poklona spada u oporezivanje porezom na nasleđe i porezom na poklon. Navedene izmene su stupile na snagu od 1. januara 2021. godine.

Raspolučenost zakona vezanih za poreskoppravnu regulaciju digitalne imovine u Republici Srbiji

U skladu sa Zakonom o porezu na dohodak građana (ZPDG), digitalna imovina, odnosno prihodi ostvareni njenim prenosom, se oporezuju porezom na kapitalne dobitke, koji se ostvaruje razlikom između prodajne i nabavne cene koja je nastala prenosom digitalne imovine. Poreska

²⁴⁾ OECD, (2017.), Inclusive Framework on BEPS Progress report (Jul 2016 - Jun 2017). (18.08.2022.), Preuzeto sa: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-BEPS-progress-report-july-2016-june-2017.pdf>

²⁵⁾ About the Inclusive Framework on BEPS; (19.08.2022), Preuzeto sa: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

²⁶⁾ Oblasti delovanja se odnose na: 1. Digitalnu ekonomiju, 2. Hibridne neusklađenosti, 3. Pravila o kontrolisanim društvima, 4. Pravila za odbitak kamata, 5. Štetnu poresku praksu, 6. Sprečavanje zloupotrebe Ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, 7. Sprečavanje fiktivnog izbegavanja 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 izveštaja i ekonomske analize, 12. Pravila protiv agresivnog poreskog planiranja, 13. Dokumentaciju o transfernim cijenama, 14. Mehanizme za rešavanje sporova, 15. Multilateralne instrumente za ugovore

²⁷⁾ Obrazloženje Nacrta Zakona o digitalnoj imovini, (18.08.2022.), Preuzeto sa:

https://rsjp.gov.rs/upload/1607078060335_Obrazlo%C5%BEenje%20Nacrta%20zakona%20o%20digitalnoj%20imovini_131120_%C4%8CistaVerzija%20-%20Copy.pdf

stopa koja se primenjuje na kapitalni dobitak fizičkih lica iznosi 15 %. ²⁸⁾ U slučaju kapitalnog gubitka, može se izvršiti prebijanje sa kapitalnim dobitcima, u roku od pet godina. Međutim, ukoliko obveznik nema dokaz o nabavnoj vrednosti, tada se porez računa na celokupni prihod koji obveznik ostvari od prodaje digitalne imovine, čime bi poreska osnovica bila znatno viša.

Izmenama ZPDG, obveznik ostvaruje poresko oslobođenje u iznosu od 50% na kapitalni dobitak, ukoliko ostvarena novčana sredstva uloži u osnovni kapital privrednog društva rezidenta²⁹⁾ Republike Srbije ili osnovni kapital investicionog fonda, a čiji se centar poslovnih i investicionih aktivnosti nalazi na teritoriji Republike Srbije, u roku od devedeset dana od dana prodaje. Samim tim, poreska stopa će iznositi 7,5%. Takođe, obveznik može dobiti pravo na povraćaj 50% plaćenog poreza na kapitalni dobitak, ako novčana sredstva ostvarena prodajom vitalne imovine uloži u prethodno navedene opcije, u roku od dvanaest meseci od dana prodaje. Drugi vid poreskog oslobođenja može se ostvariti kada je virtualna valuta bila u neprekidnom vlasništvu lica koje je prodaje duže od deset godina. Navedenim poreskim olakšicama, konkretizovana je namera zakonodavca da podstakne ulaganja i akceleriira razvoj privrede u Srbiji. Jedna od bitnih stavki jeste da ostvarena dobit od prenosa digitalne imovine ne spada u osnovicu za obračun godišnjeg poreza na dohodak građana, kao i da se ne plaćaju doprinosi za obavezno socijalno osiguranje.

U skladu sa Zakonom o porezu na dobit pravnih lica, poreska stopa po kojoj se oporezuje kapitalni dobitak, odnosno prenos digitalne imovine od strane pravnog lica iznosi 15%, kao i kod fizičkih lica. Nabavna cena digitalne imovine jeste cena koju obveznik dokumentuje kao stvarno plaćenu. Ukoliko je digitalna imovina stečena tzv. rudarenjem, nabavna cena je vrednost digitalne imovine iskazana u poslovnim knjigama obveznika, u skladu sa usvojenim računovodstvenim politikama. Pravno lice koje ima dozvolu za pružanje usluga u posredovanju u prometu digitalne imovine, ne plaća porez na kapitalnu dobit. Kapitalni dobitci ostvareni prenosom digitalne imovine ne ulaze u poresku osnovicu za porez na dobit pravnih lica, ako su novčana sredstva od te prodaje investirana u istoj godini u osnovni kapital rezidentnog obveznika, odnosno investicionog fonda čiji se centar poslovnih i investicionih aktivnosti nalazi na teritoriji Srbije. Bitno je navesti da su poreski obveznici dužni podneti poresku prijavu

²⁸⁾ Prema članu 74, stav 10 Zakona o porezu na dohodak građana, nabavna cena jeste cena koju obveznik dokumentuje kao stvarno plaćenu, a u slučaju rudarenja digitalne imovine nabavnom cenom smatra se iznos troškova koje je obveznik imao u vezi sa sticanjem predmetne digitalne imovine i koje može da dokumentuje. Izuzetak postoji u dva slučaja:

Kada je obveznik stekao digitalnu imovinu učestvovanjem u pružanju usluga rudarenja digitalne imovine, tada se nabavnom cenom smatra osnovica na koju je plaćen porez na drugi prihod;

Kada je obveznik stekao digitalnu imovinu od poslodavca ili povezanog lica sa poslodavcem bez naknade ili po povlašćenju, a po osnovu čega je primanje fizičkog lica bilo oporezovano porezom na zarade, tada se nabavnom cenom smatra zbir iznosa dokumentovane cene po kojoj je obveznik stekao imovinu i osnovice na koju je plaćen porez na zarade.

Zakonodavac ostaje nedorečen u pogledu šta sve ulazi u nabavnu cenu kod rudarenja, odnosno da li pored potrebne opreme za rudarenje i potrošene električne energije još nešto može biti trošak rudarenja digitalne imovine, kao i kako koncizno separatisati troškove nastale rudarenjem digitalne imovine od ostalih napravljenih troškova.

²⁹⁾ Zakon o porezu na dohodak građana u članu 7, definiše rezidenta kao lice koje:

1) na teritoriji Srbije ima prebivalište ili centar poslovnih i životnih interesa, ili

2) na teritoriji Srbije, neprekidno ili sa prekidima, boravi 183 ili više dana u periodu od 12 meseci koji počinje ili završava se u odnosnoj poreskoj godini.

za kapitalnu dobit koja ulazi u oporezivu dobit, a koja će kasnije biti oporezovana porezom na dobit pravnih lica, u roku od 180 dana od isteka poreskog perioda.³⁰⁾ Za razliku od pravnih lica, fizička lica su dužna da podnesu poresku prijavu u roku od 120 dana od realizacije dobiti ostvarene po osnovu prenosa digitalne imovine.

Digitalna imovina je uređena i Zakonom o porezima na imovinu ako se prenosi nasleđem ili poklonom. Poreska stopa prema pomenutom zakonu varira od odnosa ostavioca, odnosno poklonodavca sa naslednikom - poklonoprimcem. Poreski obveznici koji se nalaze u drugom naslednom redu po zakonskom redu nasleđivanja, porez plaćaju po poreskoj stopi u iznosu od 1,5%, a ako se nalaze u trećem ili svakom sledećem redu, poreska stopa iznosi 2,5%. Prenos digitalne imovine je moguće izvršiti bez plaćanja poreza ukoliko njena vrednost iznosi manje od sto hiljada dinara. Zakon o digitalnoj imovini diferencira virtualne valute i digitalne tokene, stoga se oslobođenje odnosi samo na virtuelne valute, ne i na digitalne tokene.

Zaključak

Represivna sublimacija digitalizacije i nastanak digitalne imovine predestinirali su reformu međunarodnog poreskog sistema. Pandemija Covid-19 dodatno je uticala na hipertrofiju poreskih izazova akceleriranim razvojem digitalizacije, povećanjem pritiska na javne financije, kao i smanjenjem inklinacije multinacionalnih kompanija koja ne plaćaju pravedan udeo poreza. Samim tim, eksponencijalni rast digitalne imovine otključava nove poreske izazove za konvencionalne finansijske institucije.

Poreska digitalizacija bi trebalo da bude revolucionarna, ne samo u smislu ispunjavanja svojih obaveza od strane poreskih obveznika, nego i adekvatnog pravnog kvalifikovanja digitalnog oporezivanja, kao i premoći države u ostvarivanju dobiti, odnosno izbegavanju erozije poreske osnovice i stvaranja poreskih oaza.

Liberalizacija, globalizacija i digitalizacija dovode do rapidnog rasta trgovine virtuelnih valuta, što je uslovalo i potrebu njihovog poreskog regulisanja. Virtuelne valute kao vrsta digitalne imovine nemaju odlike kartalizma, jer nemaju imanentnu vrednost kao robni novac, ali mogu biti oporezovane. Svakako da je pravna regulacija digitalne imovine osnova za ekspanziju poslovanja, naročito virtuelnih valuta, a poreska regulacija može doprineti obnovi i razvoju privrede.

Permanentni rad OECD-a, kao i konkretne mere BEPS-a dovode do smanjenja disperance oporezivanja sa ekonomskom aktivnosti, višem nivou transparentnosti i koherentnosti između nacionalnih poreskih sistema. Svakako da je korisnicima i pružiocima usluga povezanih sa digitalnom imovinom u interesu postojanje definisanog pravnog i poreskog okvira, kako bi mogli sa većom sigurnošću planirati svoja poslovanja. U prilogu rečenom govore i odredbe *lex specialis* u odnosu na Zakon o digitalnoj imovini, koje su poreskim obveznicima propisale određene poreske olakšice i oslobođenja za prenos digitalne imovine. Međutim, i dalje je potrebno efikajntno unapređenje digitalnog imaginarijuma, kao i usavršavanje i edukacija poreskih organa u radu na regulisanju poreskopravnog tretmana digitalne imovine, koja može biti jedan od načina revitalizacije globalne ekonomije.

³⁰⁾ Prema članu 38, stav 1 Zakona o porezu na dobit pravnih lica, poreski period za koji se obračunava porez na dobit je poslovna godina.

Milica Vasić, LLM, Teaching Assistant
Faculty of Law for Commerce and Judiciary in Novi Sad
University Business Academy in Novi Sad

Marija Bajčetić, LLM, Teaching Assistant
Faculty of Law for Commerce and Judiciary in Novi Sad
University Business Academy in Novi Sad

TAX AND LEGAL REGULATION OF DIGITAL ASSETS: CURRENT CHALLENGES WITH REFERENCE TO VIRTUAL CURRENCIES

Abstract:

The digital world is in a continuous state of evolution. In order to keep up with all the changes brought by the Fourth Industrial Revolution, the accelerated development of tax legislation is necessary. The emergence of virtual currencies and digital assets in general requires creating space for introducing new types of taxes. The incremental change of financial legislation in the Republic of Serbia was made in 2020, with the adoption of the Law on Digital Assets. Namely, the Republic of Serbia is in the phase of curricular reform of tax laws, in accordance with the publications of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). This paper analyzes the very nature of digital assets, possibilities, and the current state of legal regulations for taxation of digital assets. Throughout the paper, the author primarily seeks to identify digital taxation as a result of the reification of digital assets and to specify all the forms of digital assets taxation, especially for virtual currencies. The proliferation of digital assets, as well as their adequate taxation, presents one of the ways in which the state can contribute to economic growth, competitiveness, socio-economic progress and development.

Keywords: *digital assets, taxes, virtual currencies, OECD*

LITERATURA

1. About the Inclusive Framework on BEPS; (19.08.2022), Preuzeto sa: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>
2. Beebe, J. (2019). Recent Developments on the EU's Digital Tax Proposal. Baker Institute Report, 01.09.2019., Str. 1-7
3. Coindesk, (25.08.2022), Preuzeto sa: <https://www.coindesk.com/price/bitcoin/>
4. Decrypt, (19.08.2022.), Preuzeto sa: <https://decrypt.co/43513/countries-that-dont-tax-bitcoin-gains>
5. Europska Komisija (2018b), Komunikacija Komisije Europskom parlamentu i Vijeću „Pravedan i učinkovit sustav oporezivanja u Europskoj uniji za jedinstveno digitalno tržište”, COM (2017) 547 final, (20.08.2022.), Preuzeto sa: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>
6. Hrnjak T., Kaščelan B., (2021)., O nekim pitanjima digitalne imovine u pravnom poretku Srbije. Zbornik radova. (2), Sedma međunarodna konferencija Pravo, ekonomija i menadžment u savremenim uslovima LEMiMA 2021, Beograd: Fakultet za poslovne studije i pravo Univerziteta Union - Nikola Tesla, Str. 111-121.
7. ICAEW (2019), Digitalisation of tax: International perspectives, 2019 edition. Str.2, (22.08.2022.) Preuzeto sa:

8. <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/technology/thought-leadership/digital-tax.ashx?la=en>
9. Mihelja Žaja, M. i Klemens, A. (2022). Izazovi i inicijative u oporezivanju digitalne ekonomije. Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 20 (1), 129-153.
10. Milić P., Spalević Ž., Elektronski novac – stanje i izazovi, Infoteh - Jahorina Vol. 13, March 2014, str. 749-753.
11. Milutinović S., Vuković B., Vojinovic Z., Leković B. (2020). Računovodstveni aspekti kriptovalut, Jahorinski poslovni forum 2020, str. 243-252.
12. Morris W., Brown P., (2021.), Digital service taxes: Are they here to stay? (11.08.2022.) Preuzeto sa: <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/digital-service-taxes.html>
13. MRS 38 Nematerijalna imovina („Službeni glasnik RS”, br. 123/20 i 125/20), (14.08.2022.), Preuzeto sa: <https://mfin.gov.rs/sr/dokumenti2-1/resenje-o-utvrđivanju-prevoda-medjunarodnih-standarda-finansijskog-izvestavanja-msfi-broj-401-0043512020-16-od-10-septembra-2020-godine-sluzbeni-glasnik-rs-br-1232020-i-1252020-1>
14. Obrazloženje Nacrta Zakona o digitalnoj imovini, (18.08.2022.), Preuzeto sa: https://rsjp.gov.rs/upload/1607078060335_Obrazlo%C5%BEenje%20Nacrta%20zakona%20o%20digitalnoj%20imovini_131120_%C4%8CistaVerzija%20-%20Copy.pdf
15. OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - Final Report, OECD G20 BEPS Project, OECD Publishing, Paris. (15.08.2022.), Preuzeto sa: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>
16. OECD (2021), Inclusive Framework on BEPS, (19.08.2022), Preuzeto sa: <https://www.oecd.org/tax/beps/>
17. OECD, Understanding tax avoidance, (16.08.2022.), Preuzeto sa: <https://www.oecd.org/tax/beps>
18. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation (2018) – Interim Report, Inclusive Framework on BEPS, str. 12, (15.08.2022.), Preuzeto sa: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1
19. OECD; (2017.), Inclusive Framework on BEPS Progress report (Jul 2016 - Jun 2017). (18.08.2022.), Preuzeto sa: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-BEPS-progress-report-july-2016-june-2017.pdf>
20. Popović D., Ilić-Popov G., (2019), (Ne)ustavnost odredbe o testu glavnog cilja transakcije ili aranžmana iz poreskih ugovora, Anali Pravnog fakulteta u Beogradu, 67(2), str. 7-33.
21. Principles, Tax Foundation, (23.08.2022.), Preuzeto sa:
22. <https://taxfoundation.org/principles>
23. Radivojević A., (2018), Virtuelne valute razvoj i regulacija, Ekonomske ideje i praksa, broj 29, str 59-71.
24. Schreckling E., Steiger C. (2016). Digitalize or Drown. Shaping the Digital Enterprise: Trends and Use Cases in Digital Innovation and Transformation, Springer International Publishing, Str. 3-27.

25. Stolterman, E., Fors, A.C. (2004). Information Technology and the Good Life. Iz: Kaplan, B., Truex, D.P., Wastell, D., Wood-Harper, A.T., DeGross, J.I. (eds) Information Systems Research. IFIP International Federation for Information Processing, vol 143. Springer, Boston, MA. Str. 687-692.
26. Zakon o digitalnoj imovini („Sl. glasnik RS”, br. 153/2020).
27. Zakon o porezima na imovinu („Sl. glasnik RS”, br. 26/2001, „Sl. list SRJ”, br. 42/2002 - odluka SUS i „Sl. glasnik RS”, br. 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012 - odluka US, 47/2013, 68/2014 - dr. zakon, 95/2018, 99/2018 - odluka US, 86/2019, 144/2020 i 118/2021)
28. Zakon o porezu na dobit pravnih lica („Sl. glasnik RS”, br. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 i 118/2021)
29. Zakon o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn. i 153/2020)
30. Zakon o porezu na dohodak građana („Sl. glasnik RS”, br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US, 7/2012 - usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012 - odluka US, 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 48/2013 - ispr., 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 57/2014, 68/2014 - dr. zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn., 112/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 7/2018 - usklađeni din. izn., 95/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 86/2019, 5/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020, 156/2020 - usklađeni din. izn., 6/2021 - usklađeni din. izn., 44/2021, 118/2021, 132/2021 - usklađeni din. izn. i 10/2022 - usklađeni din. izn.)

CIP - Каталогизација у публикацији
Библиотеке Матице српске, Нови Сад

001:34(082)
316.3:34(082)

**МЕЂУНАРОДНИ научни скуп Правнички дани - проф. др Славко Царић
(19 ; 2022 ; Нови Сад)**

Право, наука и друштво - актуелна питања и перспективе : [зборник радова] = Law, science and society - the current issues and perspectives : [proceedings] / XIX међународни научни скуп "Правнички дани - Проф. др Славко Царић", Нови Сад, 23. септембар 2022. = XIX international scientific meeting "Legal days - Prof. Slavko Carić, PhD" ; [уредник Милан Почуча]. - Нови Сад : Универзитет Привредна академија, Правни факултет за привреду и правосуђе, 2022 (Нови Сад : НС Мала књига+). - 454 стр. ; 24 cm

Текстови ћир. и лат. - Тираж 150. - Стр. 19-20: Уводна реч / Милан Почуча = Foreword / Milan Počuča. - Напомене и библиографске референце уз текст. - Библиографија уз сваки рад. - Резиме на енгл. језику уз већину радова.

ISBN 978-86-86121-51-6

а) Наука - Правни аспект - Зборници б) Друштво - Правни аспект - Зборници

COBISS.SR-ID 74323209