

DOI: 10.7251/GFP1909176A

UDC: 331.2:349.232]:007.52

Pregledni naučni rad*Datum prijema rada:*
06. maj 2019.*Datum prihvatanja rada:*
11. jun 2019.

Elektronska oporeziva osoba – posljednja etapa evolucije personalnosti poreskog obveznika?

Rezime: Poreski obveznik je lice koje je po zakonu dužno da plati porez. Istorijski, poreski obveznik je od pojave poreza, prije nove ere, do kraja XIX vijeka bio fizičko lice, da bi pojava korporacija dovela do širenja pojma poreskog obveznika na pravna lica. Razvoj savremenih koncepta oporezivanja rezultirao je prihvatanjem grupe personalno povezanih pojedinaca obveznikom poreza na dohodak, a kasnije grupe pravnih lica jedinstvenim obveznikom PDV-a i poreza na dobit. Razvoj digitalizacije, telekomunikacija i robotike je u novije vrijeme podstaknuo raspravu o novoj kategoriji poreskih obveznika – robotima i novom konceptu elektronske poreske sposobnosti. U osnovi ideje nalazi se stajalište o neutralnosti poreza, odnosno o jednakom poreskom tretmanu rada, bez obzira da li rad obavlja čovjek ili robot. Novi koncept oporezivanja rada bi trebao, s jedne strane, ukloniti sadašnju poresku diskriminaciju radno-intenzivnih kompanija u odnosu na automatizovane kompanije, a, na drugoj strani, nadomjestiti izgubljene prihode od oporezivanja rada čovjeka. Prihvatanje koncepta elektronske poreske sposobnosti i personalizacije robota u poreske svrhe u osnovi ima za posljedicu temeljito redefiniranje osnovnih postulata teorije oporezivanja.

Ključne riječi: poreski obveznik, poreska sposobnost, porez na robote.

*Prof. dr***Dinka Antić**

*Vanredni profesor na Fakultetu
pravnih nauka Panevropskog
univerziteta „Apeiron“,
Banjaluka i šef Odjeljenja za
makroekonomsku analizu
Upravnog odbora Uprave za
indirektno oporezivanje BiH,
Banjaluka,
dinka.s.antic@apeiron-edu.eu*

UVOD

U poreskopravnom odnosu postoje dvije strane, javnopravno tijelo i poreski obveznik, odnosno poreski povjerilac i poreski dužnik. Poreski dužnici su fizička i pravna lica koja su nositelji prava i obaveza iz poreskopravnog odnosa dužničke (imovinsko-pravne) naravi ili u smislu postupanja (procesnopravne naravi). Poreski dužnici su istovremeno i pasivni subjekti poreskog prava. Prema definiciji IBFD-a „poreski dužnik je osoba koja duguje određeni porez“ (IBFD, 2005). Da bi lice moglo biti poreski dužnik ono mora imati poresku sposobnost. Poreska sposobnost je poseban oblik pravne sposobnosti. Pravna sposobnost podrazumijeva podobnost lica da može biti nositelj prava i obaveza u građansko-pravnim odnosima, dok poreska sposobnost lica *de facto* podrazumijeva postojanje ekonomske sposobnosti u visini

dugovanog poreza. Različiti autori na različit način pristupaju definiciji poreskog dužnika i poreskog obveznika i najčešće ih koriste kao sinonime, mada postoji bitna razlika. Poreski dužnik je širi pojam od poreskog obveznika. Poreski obveznik je fizičko i pravno lice koje je dužno platiti porez. Ono je istovremeno i poreski dužnik, no, svaki poreski dužnik ne mora biti i poreski obveznik. U anglosaksonskoj terminologiji se umjesto pojma poreskog obveznika (engl. *taxpayer*), upravo zbog ovih dilema i različitog sadržaja pojma ovisno o obliku oporezivnja, koristi pojam oporezivog subjekta (engl. *taxable subject*), a konkretno kod PDV-a i pojam oporezive osobe (engl. *taxable person*).

Istorijski pregled razvoja poreskih oblika, koji se prostire na pet milenija, ukazuje na zaključak da je poreski obveznik sve do kraja XIX vijeka bilo isključivo fizičko lice, odnosno trgovac/preduzetnik. Industrijska revolucije dovela je do pojave korporacija - društava kapitala, koja nastaju okrupnjavanjem kapitala mnoštva fizičkih lica. Dileme u vezi poreske sposobnosti pravnih lica riješene su uvođenjem poreza na dobit korporacija. Kasnije su kompanije postale obveznici i poreza na imovinu i bogatstvo, a u drugom dijelu XX vijeka i obveznici PDV-a.

Pojam obveznika i poreske sposobnosti je vremenom evoluirao na način da se kao jedinstveni obveznik, pod određenim uslovimam može smatrati i grupa osoba – fizičkih lica u sistemu oporezivanja dohotka ili pravnih lica ili drugačijih pravnih forma u sistemu PDV-a i oporezivanja dobiti. Razvoj digitalizacije, telekomunikacija i robotike je u novije vrijeme podstaknuo raspravu o novoj kategoriji poreskih obveznika – robotima i novom konceptu elektronske poreske sposobnosti. Oporezivanje robota neki smatraju poreskim futurizmom, dok razvijene zemlje, okupljene oko OECD, već traže modalitete oporezivanja robota kao nove kategorije obveznika. To je nužno iz nekoliko razloga. Iako su u fokusu analiza najčešće pozitivni efekti automatizacije i robotizacije na efikasnost poslovanja, ekonomisti sve više ukazuju na mnogobrojne negativne efekte i devijacije, ne samo u ekonomskom već i u fiskalnom sistemu. Masovno gubljenje radnih mjesta zbog zamjene ljudskog rada robotima dovodi do velikih poremećaja na tržištu rada i cijeloj ekonomiji. Značajni negativni efekti se ispoljavaju i u fiskalnoj sferi, budući da se otpuštanjem radnika zbog robotizacije radnih mjesta ozbiljno sužava osnovica za porez na dohodak i socijalne doprinose. Slabijim punjenjem poreskih prihoda i socijalnih doprinosa pogođene su u najvećoj mjeri razvijene zemlje, jer porez na dohodak dominira u poreskim strukturama razvijenih zemalja. Ugroženo je finansiranje javnih potreba iz budžeta, a umanjena naplata socijalnih doprinosa pogađa socijalne fondove koji su već duže vrijeme izloženi riziku starenja populacije. Da bi se ublažile fiskalne posljedice robotizacije javila se ideja o oporezivanju robota. U osnovi ideje nalazi se stajalište da se rad u proizvodnji i drugim segmentima industrije treba jednako tretirati u smislu poreza, bez obzira da li rad obavlja čovjek ili robot. Jednak poreski tretman bi trebao, s jedne strane, ukloniti sadašnju poresku diskriminaciju kompanija koje zapošljavaju veliki broj radnika u odnosu na automatizovane kompanije, a, na drugoj strani, nadomjestiti izgubljene prihoda od oporezivanja rada čovjeka. Prihvatanje koncepta elektronske poreske sposobnosti i personalizacije robota u poreske svrhe u osnovi ima za posljedicu temeljito redefiniranje osnovnih postulata teorije oporezivanja.

Rad ima za cilj analizu evolucije koncepta poreskog obveznika u svjetlu pravnih i ekonomskih implikacija. U prvom dijelu rada analizira se konceptualna osnova oporeziva-

nja fizičkih lica, kao pojedinaca i grupe lica, a u drugom dijelu rada konceptualna osnova oporezivanja pravnih lica, na nivou kompanije i grupe lica. Treći dio rada fokusiran je na analizu modaliteta oporezivanja elektronske osobe putem poreza na robote, kao i razloga *pro et contra* prihvatanja posebne elektronske poreske sposobnosti u svrhu oporezivanja, koja zadire u temelje teorije oporezivanja.

FIZIČKO LICE KAO PORESKI OBVEZNIK

Sve donedavno savremena teorija oporezivanja je poznavala pojam poreskog obveznika u smislu da se odnosi na fizičko i pravno lice. Postoji još i podjela poreskih obveznika na domaće ili strane poreske obveznike prema tome da li su obveznici domaća ili strana fizička (pravna) lica, u smislu prebivališta ili mjesta uobičajenog boravka fizičkog lica, odnosno sjedišta ili mjesta inkorporiranja za pravna lica.

Oporezivanje pojedinaca

Fizičko lice poresku sposobnost stječe rođenjem. Fizička lica već momentom rođenja postaju vlasnici ili posjednici imovinskih prava, te mogu preuzeti određena prava i obaveze iz poreskopravnog odnosa. Kod oporezivanja dohotka fizičkog lica javlja se dilema da li oporezovati dohodak pojedinca ili grupe lica. Grupa lica u smislu oporezivanja dohotka može da obuhvati supružnike, porodicu ili cijelo domaćinstvo. Dilema u vezi sa načinom oporezivanja fizičkih lica nema samo fiskalne implikacije, u pogledu većeg ili manjeg poreza koji proizilazi kao krajnji rezultat utvrđivanja poreske osnovice, nego zadire i u sferu pravičnosti. Razvoj koncepta socijalne države i države blagostanja je doveo i do razmišljanja o inkorporiranju socijalnih (subjektivnih, personalnih) elemenata u oporezivanje, kako bi oporezivanje postalo instrument redistribucije dohotka i ostvarenja pravičnosti u raspodjeli bogatstva unutar države.

Oporezivanje grupe pojedinaca

Dilema u vezi sa oporezivanjem dohotka fizičkih lica u osnovi ima različito poimanje ekonomske snage. Ekonomska snaga, koja predstavlja predmet oporezivanja, može biti pojedinačna i skupna. Pojedinačna ekonomska snaga vezana je za pojedinca i njegov dohodak, prihod ili imovinu. Skupna ekonomska snaga povezana je sa zajednicom pojedinaca ili grupom lica. Skupnu ekonomsku snagu čini zbir dohodaka, prihoda ili imovine grupe. Razlike u shvatanjima principa oporezivanja dohotka pojedinca su dovele do pojave dva modela oporezivanja dohotka fizičkih lica: modela oporezivanja individualnog dohotka i modela oporezivanja zajedničkog dohotka.

Zagovornici oporezivanja pojedinca smatraju da je dohodak koji ostvari pojedinac rezultat njegove ekonomske aktivnosti i da se kao takav treba i oporezovati. Način trošenja dohotka i bračno stanje su irelevantni kao okolnosti koje bi mogle da utječu na njegov poreski status i na visinu poreske obaveze. Pristalice oporezivanja pojedinca polaze od stjecanja dohotka, dok pristalice zajedničkog oporezivanja polaze od „zajednice trošenja dohotka“ (Jelčić *at al*, 2008). Zagovornici oporezivanja grupe lica svoje stajalište temelje na potrošnji stečenog dohotka i na ekonomskom i socijalnom položaju pojedinca. Bračni status i broj članova domaćinstva koje se izdržava iz stečenog dohotka su faktori koji opredjeljuju ekonomski i socijalni položaj pojedinca, te trebaju biti uzeti u obzir kod oporezivanja dohotka. Zagovornici primjene modela oporezivanja zajedničkog dohotka suočavaju se sa tri problema: kako

ublažiti djelovanje progresije, u kom stepenu uzeti u obzir okolnosti zajedničkog/porodičnog života i da li oporezovati dohodak supružnika ili cijelog domaćinstva. Efekti progresivnog oporezivanja zajedničkog dohotka mogu se ublažiti primjenom tri metoda. Metoda podjele dohotka (engl. *income splitting*) podrazumijeva izračun prosječnog dohotka po supružniku, koji postaje poreska osnovica za obračun poreza. Od ove poreske osnovice mogu odbiti i drugi lični odbici supružnika koje zakonodavac može priznati. Na kraju, izračunata poreska obaveza se pomnoži sa 2. Metoda porodičnih kvota polazi od podjele zajedničkog dohotka na broj članova domaćinstva, pri čemu se članovima domaćinstva se ne mora dodijeliti jednak značaj (jednaka kvota). Metoda dvostruke (višestruke) osnovice podrazumijeva dva načina oporezivanja ovisno o bračnom statusu. Tako se jedna skala oporezivanja može primijeniti za samce (neoženjeni/neudati, udovac/razveden,..), a druga za oženjene i sa djecom. U kalkulaciju poreske osnovice uzima se i egzistencijalni minimum, koji raste sa brojem članova domaćinstva. Neki autori pomenute metode zajedničkog oporezivanja smatraju osnovnim modelima oporezivanja (Jelčić *et al*, 2008).

Pored dileme u vezi ublažavanja efekata progresivnog oporezivanja postoji i dilema da li priznati određene olakšice / odbitke pojedincu ili bračnoj zajednici / domaćinstvu, te da li u poresku osnovicu uključiti i dohotke djece i drugih članova domaćinstva. Države na različite načine pristupaju rješavanju navedenih problema. U uslovima kada se primjenjuju proporcionalne stope poreza na dohodak dilema da li oporezovati pojedinca ili grupu ne postoji. Ali, problem nastaje kod progresivnog oporezivanja dohotka. Progresivno oporezivanje zajedničkog dohotka može da proizvede poresku evaziju. Posljedica zajedničkog oporezivanja progresivnim porezima može biti porast fiktivnih razvoda. Isto tako, supružnik koji ostvaruje veći dohodak može određena primanja da prenese na supružnika koji ima manji dohodak ili na nekog drugog člana domaćinstva i na taj način svoj dohodak „održava“ ispod linije progresivnog oporezivanja. Konkretna socijalna i demografska politika može imati veliki utjecaj na izbor načina oporezivanja dohotka pojedinca. U državama koje demografski vremenom postaju sve starije oštrije oporezivanje dohotka pojedinca i davanje olakšica kod oporezivanja lica koja su u braku i koja imaju djece predstavlja određeni poreski stimulans nacionalnim demografskim politikama u pravcu rasta nataliteta. Međutim, oštrije oporezivanje samaca može podstaknuti širenje fiktivnih brakova, koji se sklapaju samo zbog manjih poreskih obaveza. Na kraju, ne treba ni zanemariti administrativno-tehnički aspekt primjene svakog od modela oporezivanja dohotka fizičkih lica. I uvođenje ličnih odbitaka i drugih olakšica za članove domaćinstva može proizvesti veliki teret i donijeti dodatne troškove poreskim upravama kod evidentiranja, a kasnije i u pogledu održavanja podataka o članovima domaćinstva, kako bi se suzbile moguće prevare. Uvođenje oporezivanja zajedničkog dohotka predstavlja dodatnu kompleksnost u administiranju poreza, koja se ne može efikasno neutralizirati bez razvijenog IT sistema i jedinstvene baze poreskih obveznika i njihovih članova domaćinstava. Značajan faktor je i postojanje visokog stepena poreske discipline obveznika i njihove odgovornosti da prijavljuju promjene u ličnim okolnostima. Administrativna kompleksnost i visoki troškovi su faktori koji opredjeljuju manje razvijene zemlje i zemlje u tranziciji da preferiraju oporezivanje individualnih dohodaka.

PRAVNO LICE KAO PORESKI OBVEZNIK

Oporezivanje kompanija

Pravna lica, koja se javljaju kao poreski obveznici, su uglavnom trgovačka društva.

Društvo kapitala predstavljaju trgovačka društva koja za svoje obaveze odgovaraju imovinom društva, a ne imovinom članova (vlasnika). U društva kapitala ubrajaju se akcionarska (dionička) društva (AD, dd) i društva sa ograničenom odgovornošću (doo). Postoje i društva lica (partnerstva, ortakluci, komanditna društva), koja, za razliku od društava kapitala, za obaveze društva odgovaraju i vlastitom imovinom. U pogledu poreskog statusa društava lica postoje različiti stavovi. Poreski status se kod nekih država izvodi iz pravnog statusa, odnosno, preuzima se iz kompanijskog prava, te ono društvo koje nema status pravnog lica ne može biti oporezovano porezom na dobit. S druge strane, u nekim državama se poreski tretman propisuje neovisno o pravnom statusu društva lica.

Oporezivanje pravnih lica je u prošlosti bilo predmetom sporenja teoretičara javnih finansija. Osnovna dilema kod oporezivanja pravnih lica vezana je postojanje posebne ekonomske sposobnosti pravnog lica. Jedni su smatrali da društva kapitala nemaju svoj dohodak, odnosno da je privredna supstanca društava kapitala identična supstanci njegovih akcionara. Budući da nema posebne ekonomske snage (dohotka) teoretičari ovog pravca su smatrali da ne postoji ni mogućnost oporezivanja pravnih lica (Popović, 1997). Međutim, širenje društava kapitala i na međunarodnom rezultiralo je visokim profitima (dobit) koje su ubirale kompanije i akcionari. Dobit kompanija se dijelom akumulirala i zadržavala za reinvestiranje u kompanijama, a dijelom distribuirala akcionarima kao dividenda, uvećavajući njihovu ekonomsku snagu. Zagovornici posebnih poreza na korporacije su ukazivali na činjenicu da se u kompanijama krije zasebna ekonomska snaga, budući da su kompanije samo dio dobiti raspodjeljivale akcionarima, a ostali dio su zadržavale i reinvestirale u kompaniju. Pored ekonomskih razloga teoretičari javnih finansija su isticali i ostala opravdanja za odvojen poreski tretman kompanija (Jelčić, 1998). Jedno od njih je i da kompanije imaju pravni subjektivitet. One su formalno-pravno samostalna pravna lica, koja zadržavaju pravni subjektivitet i nakon smrti jednog od akcionara ili članova društva, one imaju pravo da izdaju akcije, da imaju udjele u drugim društvima, te su po analogiji sa fizičkim licima dužna plaćati porez na svoj dohodak. Porez na dobit nije samo porez na zasebnu ekonomsku snagu kompanije, već ga treba posmatrati i u kontekstu poreske teorije ekvivalencije. Porez na dobit je cijena koju kompanija plaća za povlasticu ograničene odgovornosti vlasnika s obzirom na obaveze kompanije, te kao cijena koju kompanija plaća državi za korištenje javnih dobara (npr. infrastrukture) ili za njihovo finansiranje i održavanje. Drugi autori su pokušali staviti uvođenje porez na dobit u kontekst poreske teorije žrtve. Prema njihovim stajalištima porez na dobit bi trebao da dovede do redistribucije dohotka horizontalno, da lica sa istim dohotkom treba da plaćaju isti porez, i vertikalno, da lica koja ostvaruju visoke profite i dohotke treba da plate više poreza od lica koja zarađuju dohotke skromnije visine (Jelčić, 1998). Musgrave (1984) navodi i regulatorne argumente za tretiranje pravnog lica kao posebnog poreskog obveznika u pogledu oporezivanja dobiti. Vlade koriste porez na dobit u cilju sprovođenja nadzora i kontrole nad korporacijama. Pri tome, oblik poreza na dobit prilagođavaju ciljevima koje žele postići oporezivanjem korporacija. Za ograničavanje veličine korporacija koriste se progresivni porezi na dobit, kako bi se otklonili neželjeni socijalni efekti koje proizvode velike korporacije. Porez na ekstraprofit se koristi kao instrument za direktnu kontrolu profita, nadnica i cijena u određenim vanrednim okolnostima poput rata. Vlade mogu koristiti porez na dobit za stimuliranje privatnih investicija, iako se isti cilj može postići oporezivanjem dividendi. Porez na neraspoređenu dobit destimulira izdvajanje u fondove korporacije, na taj način

oslobađajući kapital za nova ulaganja, potrošnju. Time se posredno djeluje i na rast tržišta kapitala, mada se isti cilj može postići i smanjenjem ili ukidanjem poreza na dividende. Konačno, porez na dobit je prihvatljiv fiskalnim vlastima i javnosti zbog svoje izdašnosti sa finansijskog aspekta, a zbog malobrojnosti poreskih obveznika i sa političkog aspekta. Porez na dobit, iako se svrstava u neposredne (direktne) poreze može u praksi biti prevaljen na akcionare (vlasnike), jer im je za taj iznos umanjena dividenda, ili se može prevaliti na zaposlenike, umanjnjem plata za iznos poreza, ili na kupce, prevaljivanjem poreza u prodajnu cijenu dobara i usluga. Međutim, u političkim smislu se radi o jako malom broju birača. Savremena finansijska teorija za opravdanje za uvođenje poreza na dobit ističe da je oporezivanje pravnog lica nužno, jer je porez na dobit instrument komplementaran porezu na dohodak. U slučaju nepostojanja poreza na dobit vlasnici kapitala bi ulaganjem u kompanije izbjegavali plaćanje poreza na dohodak i istovremeno ostvarivali kapitalne dobitke usljed rasta kompanija. Porez na dobit osigurava oporezivanje dijela neraspodijeljene dobiti koji pripada vlasnicima nerezidentnim poreskim obveznicima. Konačno, porez na dobit predstavlja instrument državne intervencije u oblasti stabilizacijske i strukturalne politike kojim se mogu (de)stimulirati različiti vidovi ulaganja ili finansiranja poslovnih aktivnosti, potrošnja, investicije i štednja, širenje poslovanja i ekonomski rast.

Problem oporezivanja pravnih lica vezan je za pojavu dvostrukog ekonomskog oporezivanja. S jedne strane pravno lice se kao poreski subjekt oporezuje porezom na dobit, a s druge strane nakon raspodjele dobiti na vlasnike kompanije (akcionare, osnivače) dividende se oporezuju porezom na dohodak. Na taj način se dobit pravnog lica dva puta oporezuje, prvi put kao neraspoređena dobit pravnog lica, a drugi put kao dividenda - dohodak osoba koje su vlasnici pravnog lica. U finansijskoj teoriji postoje dva koncepta oporezivanju pravnih lica klasični i integracionalistički. Klasični koncept polazi od premise da je pravno lice nezavisno od akcionara u svakom smislu (upravljačkom, finansijskom, poslovnom), da posjeduje vlastitu ekonomsku snagu, koja je odvojena od ekonomske snage pojedinaca – vlasnika korporacije, te da time posjeduje i posebni poreski kapacitet koji treba oporezovati posebnim porezom. S druge strane, integracionalistički koncept polazi od činjenice da porez na dobit korporacija *de facto* plaćaju akcionari. Pristalice ovog pristupa zagovaraju integraciju poreza na dohodak i dobit. Danas veliki broj država dobit pravnih lica oporezuju posebnim porezom, a akcionarima priznaju poreske olakšice za dvostruko oporezivanje dividendi. Različiti poreski tretman dohotka korporacije i dohotka akcionara proizvodi niz posljedica. U situaciji kada su stope poreza na dobit niže od stopa poreza na dohodak javlja se “bježanje” dohotka u korporacije, akcionari svoje dohotke ulažu u kupovinu udjela i akcija u kompanijama, što je pozitivno sa aspekta rasta finansijskih tržišta, ali i kontraproduktivno, ukoliko je inicirano samo poreskim nametom. Druga pojava je zadržavanje dobiti u kompanijama, budući da se neraspoređena dobit ne oporezuje. Umjesto raspodjele akcionarima dobit ostaje u kompanijama i služi za investiranje. Posljedica ove pojave je brzi rast kompanija i širenje (vertikalno, horizontalno, geografski), ali i “bijeg” kapitala u poreske rajeve – (engl. “*tax heaven*”).

Oporezivanje grupe kompanija

Poreskopравни odnos podrazumijeva postojanje poreskog obveznika i poreskog povjerioca. Evolucija finansijske teorije u segmentu definiranja poreskog obveznika dovela je do diferenciranja poreskog obveznika na pojedinačnog obveznika i grupu osoba. Oporezivanje grupe osoba kao jedinstvenog poreskog obveznika temelji se na načelu fiskal-

nog jedinstva (engl. *fiscal unity*). Fiskalna odrednica u nazivu ovog načela ukazuje da se grupiranje obveznika vrši samo u fiskalnom smislu, u svrhu oporezivanja sa jedinstvenim poreskim brojem i jedinstvenog istupanja prema poreskoj upravi (fiskusu).

Načelo fiskalnog jedinstva se u velikoj mjeri primjenjuje u sistemima PDV-a razvijenih država. Složena kompanija, koja se sastoji iz više podružnica koje posluju na različitim lokacijama, ima mogućnost da se registriira kao jedinstveni poreski obveznik ili da svaku od podružnica registriira kao zasebnog obveznika PDV-a, uz uslov da podružnica vodi evidencije (poresko knjigovodstvo) koje će omogućiti kontrolu obračuna i uplate PDV-a. Osnovne odredbe registriranja grupe preduzeća u EU kao jednog obveznika u svrhu oporezivanja PDV-om propisane su 1977.godine prilikom usvajanja Šeste PDV direktive. Nakon redizajna direktive 2007.g. odredbe su inkorporirane u čl. 11 Direktive 2006/112/EC. U Bosni i Hercegovini registracija više povezanih subjekata se naziva “zajednička registracija”, dok se u EU naziva „PDV grupa“ (engl. *VAT group*) ili grupiranje za PDV (engl. *VAT grouping*). Primjena načela fiskalnog jedinstva u oporezivanju PDV-om donosi brojne prednosti i kompanijama i poreskim upravama. Za poreske uprave predstavlja smanjenje administriranja (kod obrade prijave, uplata, povrata, manji broj kontrola), a za kompanije-podružnice znači velike uštede, manje troškova rada i vremena. Velika prednost zajedničke registracije u sistemu PDV-a jeste da sve međusobne transakcije unutar grupe postaju interne transakcije, na koje se ne mora obračunati PDV-e. Grupa kompanija, koja djeluje pod jedinstvenim poreskim brojem, fakturira samo eksterne transakcije i samo na te transakcije je dužna obračunavati PDV-e. Grupa treba da vodi jedinstvenu poresku evidenciju i podnosi jednu poresku prijavu za sve članice. Troškovi administriranja i poštivanja poreskih propisa za grupu su daleko manji od zbirnih troškova pojedinačnih poduzeća ukoliko bi se poduzeća samostalno registrirala za PDV. Registracija u formi grupe poduzeća pozitivno djeluje na likvidnost članica poduzeća, a time i na ukupno poslovanje, budući da se neobračunavanjem PDV-a na interne transakcije prometa između članica grupe oslobađa značajan dio obrtnih sredstava. Da bi se spriječila zloupotreba zajedničke registracije članice EU u svojim zakonima o PDV-u propisuju pojedinačnu i solidarnu odgovornost za sve obveze grupe koje proistječu iz zakona, a poreske uprave su dužne pokloniti posebnu pažnju složenim kompanijama u smislu pojačanih kontrola poslovanja grupe i poduzeća pojedinačno. U složenim integracijama poput EU svaka fiskalna mjera treba se analizirati sa aspekta utjecaja na poresku konkurenciju između članica. U cilju sprječavanja negativne poreske konkurencije EU nastoji smjernicama Europske komisije i PDV komiteta definirati jedinstvena pravila grupiranja u svrhu PDV-a.

U području oporezivanja dobiti postoji problem oporezivanja složenih kompanija koje imaju zavisna poduzeća u više država. Problem je posebno naglašen u fiskalno decentraliziranim državama, poput Bosne i Hercegovine. Na nivou EU integrirani su samo indirektni porezi, dok je oporezivanje dobiti korporacija koje posluju na teritoriji EU ostavljeno u isključivoj nadležnosti članica. Širenjem poslovanja kompanija na tržištu Unije pokazalo se da ciljevi nacionalnih poreskih politika članica dolaze u koliziju sa ciljevima Unije. Posmatrano sa nivoa Unije poreska konkurencija između članica dovodi do neefikasne alokacije kapitala i drugih resursa Unije, odnosno do narušavanja načela neutralnosti oporezivanja. Odluke o investiranju, uspostavi kompanije i zapošljavanju donose se na bazi povoljnijeg poreskog tretmana, a ne na temelju preferencija potrošača i efikasnosti ulaga-

nja. Neefikasna alokacija kapitala, poreska fragmentacija i poreska konkurencija unutar EU najviše pogađaju kompanije iz EU koje posluju na svjetskom tržištu, a koje postaju nekonkurentne u poređenju sa glavnim globalnim konkurentima SAD i Japanom zbog viših troškova i neefikasnosti. U cilju prevazilaženja problema EU je ponudila primjenu koncepta zajedničke poreske osnovice za korporativne poreze (engl. *common consolidated corporate tax base* - „CCCTB“), koji se *de facto* temelji na načelu fiskalnog jedinstva. Umjesto oporezivanja pojedinačnih kompanija prema novom konceptu porezom na dobit se oporezuje grupa obveznika (složena kompanija) kao jedinstveni poreski obveznik¹.

“ELEKTRONSKI” PORESKI OBVEZNIK

Oporezivanje robota: pro et contra

Robotizacija i automatizacija proizvodnje i poslovnih procesa je posljednje decenije u tolikoj ekspanziji da se govori o ekonomiji i svijetu „bez radnih mjesta“². Ne samo iz razloga što su roboti u mnogo čemu efikasniji i produktivniji u odnosu na ljudski rad, nego i zbog činjenice da vlade poreskom politikom čine da poslodavci teško podnose troškove radnika³, a i zbog drugih karakteristika koje ih čine prihvatljivijim u odnosu na radnike⁴. Broj robota rapidno raste⁵, a osim proizvodnje, robotizacija u sve većoj mjeri zahvata i uslužni sektor, pa čak i finansijski sektor u segmentu izračuna elemenata kredita ili vođenja pravnih sporova sa klijentima⁶.

Već duže vremena vode se debate u vezi negativnih posljedica brze robotizacije industrije na budžete i rast ekonomije. Analize nobelovca Shillera⁷ (2017) su pokazale da je zbog tehnološkog napretka u posljednja dva vijeka uvijek veliki broj ljudi ostao bez posla, ali efekti otpuštanja radnika kao „tehnološkog viška“ nisu imali današnje razmjere, pogotovo što se danas radi i o kvalifikovanim radnicima, koji su godine života uložili u obrazovanje. Iz tog razloga potrebna su velika finansijska sredstva za finansiranje programa prekvalifikacije otpuštenih radnika. Ekonomisti ističu da je robotizacija industrije donijela veliki rast ekonomije, ali je i proizvela socijalne troškove zbog rasta nezaposlenih, koji bi mogli ugroziti planirane politike i programe vlada. Sučeljavanjem koristi i troškova robotizacije dolazi se do zaključka da robotizacija dovodi do negativnih eksternalija, kao i emisije visokih peći.⁸ Nobelovac Phelps⁹ (2007) u tome vidi potrebu za snažnijom ulogom države, naglašavajući da funkcio-

¹ Više: European Commission (2016); European Commission (2016a).

² Izvor: World Economic Forum.

³ Iz izjava izvršnih direktora. Izvor: *Business Insider*, March 16 2018, cit. World Bank (2018).

⁴ „Oni su uvijek uljudni, uvjerljivi, nikad ne uzimaju odmor, nikad ne kasne, s njima nema dobne, polne ili rasne diskriminacije“. Izjava A. Puzdera, izvršnog direktora Hardee lanca restorana. Izvor: World Bank (2018).

⁵ Prema podacima Svjetske banke u 2015. bilo je u funkciji 1,6 miliona robota. Prema podacima EU prodaja robota u EU u razdoblju 2010-2014 je rasla po prosječnoj stopi od 17% godišnje, s tim da je u 2014. zabilježen rast od 29% (EP, 2017).

⁶ Sberbank je uvela vještačku inteligenciju prilikom odlučivanja o dodjeli kredita u 35% slučajeva, te robotizirane pravne koje su zamijenili 3,000 radnih mjesta u pravnom odjeljenju ove banke. Banka planira da automatizacijom do 2021. smanji broj radnika koji rade kao potpora radu banke (*back office*) sa 59,000 koliko ih je bilo 2011, na 1,000. Izvor: World Bank (2018).

⁷ Profesor Robert J. Shiller je dobitnik Nobelove nagrade za ekonomiju 2013. godine.

⁸ Izvor: *The Economist*, 25/2/2017.

⁹ Profesor Edmund S. Phelps je dobitnik Nobelove nagrade za ekonomiju 2006. godine.

nisanje čitave zajednice može biti narušeno ako masa ljudi ne može da prehranjuje porodicu.

Jedan od prijedloga za nadoknadu gubitka prihoda od poreza na dohodak radnika koji gube posao zbog robotizacije radnih mjesta jeste i uvođenje poreza na robote¹⁰. Time bi se izjednačio poreski tretman rada, bez obzira da li rad obavlja čovjek ili robot. Prema tom prijedlogu naplaćeni prihodi od poreza na robote koristili bi se za prekvalifikaciju radnika za zanimanja koja su potrebna industriji, a koja nije zahvatila robotizacija ili koja ne može robot obavljati efikasno kao čovjek. Druga namjena poreza od robotizacije bi bila za socijalne svrhe, za finansiranje radnih mjesta u ustanovama za negu starih i hendikepiranih osoba, koji nemaju sredstava ili su osobe sa niskim dohocima, kao i za pomoć porodicama sa niskim dohocima u vezi brige oko djece ili njihovog obrazovanja. Na taj način bi se ostvarila i redistributivna funkcija države, koja bi poreze koje ubere od korporacija na robote preusmjerila socijalno osjetljivim kategorijama građana.

Eksternalije koje proizvodi robotizacija opravdavaju intervenciju države u smislu oporezivanja robota. Budući da je izvjesno da se svijet i svjetska ekonomija nalaze u tranziciji ka novim formama života i poslovanja Shiller (2017) smatra da bi umjereno oporezivanje robota za vrijeme tranzicije predstavljalo instrument ostvarenja šireg plana upravljanja posljedicama revolucije koju su donijeli roboti.

Oporezivanje robota tradicionalnim porezima

OECD Forum za poreze (OECD, 2017) sugerira da oporezivanje robota mora biti utemeljeno na načelu neutralnosti poreskog tretmana u odnosu na poreski tretman ljudskog rada. Za neutralnu poresku politiku zalažu se i drugi eksperti (Abbott *et al*, 2017), s tim da treba voditi računa da se oporezivanjem robota ne ugroze investicije i ekonomski rast. Definicija robota u svrhu oporezivanja može da se razlikuje od javnih oblika robota koji se primjenjuju u svijetu. Prilikom elaboriranja potrebe oporezivanja robota Evropski parlament (EP, 2017) je pod pojmom robota razmatrao i botove, androide i druge sofisticirane oblike vještačke inteligencije. U svrhu oporezivanja od suštinskog značaja je da li određena vrsta robota utječe na rad ljudi. U konačnici, definicija robota u svrhu oporezivanja treba se opravdati sa ekonomskog, tehnološkog i ustavno-pravnog stajališta (OECD, 2017).

Oporezivanje robota bi se trebalo prvo razmotriti u okviru tradicionalnog oporezivanja, odnosno na temelju koncepta dosadašnje finansijske teorije i u okvirima standardnih poreskih struktura savremenih država. Moguće je više modaliteta oporezivanja robota. Jedan je oporezivanje instalacije robota, kao opreme, te se u tom slučaju može govoriti o porezu na imovinu. Protivnici ove ideje ukazuju na činjenicu da oporezivanje robota imovinskim porezima, slično oporezivanju pokretne imovine, ne odgovara suštini robota (OECD, 2017). Postoje bitne razlike između robota, na jednoj strani, i vozila, plovila ili aviona na drugoj strani. Aktivnost robota podrazumijeva zamjenu ljudskog rada u određenoj aktivnosti, dok pokretnom imovinom *de facto* upravlja čovjek. Oberson (2017) smatra da oporezivanje robota objektnim porezom na imovinu predstavlja ograničen pogled na funkcije robota, koji se zbog svojih karakteristika ne može smatrati klasičnom imovinom, pokretnom ili nepokret-

¹⁰ Prijedlog je inicirao Bill Gates. Izvor: Quartz, <https://qz.com/911968/bill-gates-the-robot-that-takes-your-job-should-pay-taxes/>

nom. Drugi tradicionalni način oporezivanja je dodatno oporezivanje profita kompanije koja ima instalisane robote, a koja zbog manjih troškova rada ostvaruje ekstraprofit. Primjena druge opcije, posebnog korporativnog poreza, je izglednija i jednostavnija. U osnovi, dodatni porez na korporacije zbog rasta industrije robota bi mogao vrlo brzo da donese promjene u poreskim strukturama razvijenih zemalja, u kojima je cijeli jedan vijek dominirao porez na dohodak. Treći tradicionalni način oporezivanja podrazumijevao bi oporezivanje PDV-om. Glavni razlog je neutralnost¹¹ i nediskriminacija ljudskih aktivnosti, koje mogu biti oporezive PDV-om ukoliko roboti zadovoljavaju kriterije: da se radi o ekonomskoj aktivnosti, da postoji kontinuitet u njenom obavljanju, te da je aktivnost iz opsega oporezivanja PDV-om. Oberson (2017) smatra da definicija robota, koju je dao Evropski parlament, već zadovoljava kriterij samostalnosti u svrhu registrovanja za PDV.

Abbott i Bogenschneider (2018) predlažu nekoliko opcija oporezivanja automatizacije na indirektnan način ukidanjem olakšica i odbitaka koje poslodavci imaju u vezi sa oporezivanjem kapitalnih dobara (npr. ubrzana amortizacija, poresko dopušteni rashodi u vezi opreme i sl.)¹². Drugi mogućnost jeste ukidanjem povrata PDV-a na nabavku robota. Moguća opcija je i korporativni porez na samozapošljavanje koji bi plaćale kompanije koje imaju u potpunosti automatizovanu proizvodnju bez ljudske radne snage. Abbott i Bogenschneider (2018) predlažu i drugi pristup koji bi uključio značajno povećanje poreza na dobit u kombinaciji sa već navedenim opcijama. Jedan od modaliteta oporezivanja podrazumijeva uvođenje posebnog „poreza na automatizaciju“. Analiza iznesenih prijedloga ukazuje da se radi o modifikaciji postojećih poreskih struktura i kompilaciji postojećih koncepta finansijske teorije. Postoje mišljenja da bi se roboti mogli oporezivati posebnom vrstom PDV-a (OECD, 2017), koja je nazvana APDV ili „PDV na automatizaciju“. Međutim, postoji problem primjene takvog poreza, načina obračuna, pogotovo utvrđivanja koja je investicija vezana za automatizaciju koja ukida radna mjesta.

Personalizacija robota u svrhu oporezivanja

U raspravama u vezi sa oporezivanjem robota nametnut je model koji polazi od personalizacije robota u svrhu oporezivanja porezom na dohodak. U osnovi se radi o redefinisaniu tradicionalnog pojma poreske sposobnosti, odnosno ekonomske snage koja se oporezuje, što predstavlja veliku inovaciju u odnosu na klasičnu finansijsku teoriju.

Ideju „personalizacije“ robota u svrhu oporezivanja detaljno je razradio Oberson (2017), koji smatra da se robot treba smatrati elektronskom osobom, jer može da pruža određene usluge na isti način kao i ljudi. Za adekvatno oporezivanje robota nužno je precizno definisati pojam robota i opseg definicije s obzirom na različite manifestacije auto-

¹¹ Eksperti smatraju da treba poći od osnovnog načela PDV-a a to je njegova neutralnost, što podrazumijeva da se na isti način treba tretirati npr. usluga podučavanja od strane profesora i od strane automatizovanog robota, ili npr. usluga medicinskih analiza koju radi liječnik i identična usluga koju vrši robot. Određena pravila oporezivanja PDV-om bi se mogla preuzeti iz poreskog tretmana elektronskih usluga zbog velike sličnosti sa automatizacijom.

¹² Ovaj vid oporezivanja robota već je u primjeni u Koreji. Nakon rasprave u vezi nezaposlenosti i utjecaju robota na rad 2017. Južna Koreja je najavila uvođenje poreza na robote (Yoon Sung-won, 2017). Radi se o indirektnom oporezivanju korištenja robota, na način da se smanje dosadašnje poreske olakšice.

matike i robotike. U svom izvještaju Evropski parlament (EP, 2017) je pobrojao sljedeća obilježja robota: posjedovanje samostalnosti u radu preko senzora i/ili razmjennom podataka sa okruženjem, trgovanja i analize podataka, posjedovanje kapaciteta za samoučenje iz iskustva i pomoću interakcija, minimalna fizička potpora, posjedovanje kapaciteta da prilagodi ponašanje i akcije koje preduzima u odnosu na okruženje i odsustvo života u biološkom smislu. U svojim izvještajima Evropski parlament je zatražio od Evropske komisije da razmotri kreiranje specifičnog pravnog statusa za robote, tako da se barem za najsofisticiranije samostalne robote može uvesti status „elektronske osobe“, sa specifičnim pravima i obavezama i primjenjujući elektronsku personalizaciju na slučajeve kada roboti samostalno donose pametne odluke ili na drugi način nezavisno uspostavljaju interakciju sa trećim osobama (EP, 2016, 2017).

Da bi osoba, pravna ili fizička, mogla biti poreski dužnik ona mora imati poresku sposobnost. Evolucija finansijske teorije i prava ukazuje da je pojam poreske sposobnosti podložan redefinisavanju. Elaboracija u vezi sa poreskom sposobnosti ukazuje da pravna personalizacija robota ne mora istovremeno značiti i personalizaciju u poreskom smislu, odnosno da je moguće da se postojanje poreske sposobnosti robota posmatra odvojeno od pravnog statusa. Roboti ne samo da mogu zamijeniti čovjeka, oni mogu „misliti“, popravljati druge robote, učiti iz iskustava i poboljšati vlastite sposobnosti. S obzirom na brzo širenje primjene robota i imajući u vidu evoluciju finansijske teorije vezano za poresku sposobnost korporacija može se zaključiti da i robot ima zasebnu poresku sposobnost, neovisno o kompaniji koja ga je instalirala, a time i zasebnu ekonomsku snagu koja predstavlja objekt oporezivanja. S obzirom na specifičnosti robota radi se o elektronskoj sposobnosti u smislu oporezivanja. Ekonomska snaga, koja predstavlja osnov oporezivanja, se manifestira u dohotku, prihodu i imovini. Iako je lakše utvrditi ekonomsku snagu nego visinu koristi kod načela koristi, nije jednostavno izmjeriti sposobnost plaćanja poreskih dužnika čak ni u slučaju standardnih poreza. Međutim, roboti, indirektno, preko povećane produktivnosti i efikasnosti, doprinose uvećanju kapitala, imovine i gotovine kompanije. Oberson (2017) povlači paralelu između koristi koje ima kompanija od robota i koristi koje ima vlasnik kuće u kojoj stanuje. Često države uvode porez na imputiranu (teoretsku) rentu, odnosno na rentu koju bi vlasnik kuće plaćao za stanovanje u njoj. Imputirani porez se opravdava koristima koje vlasnik ima jer ne plaća najamninu. Koristi se uvećavaju i zbog toga što rentijeri ne mogu odbiti dohodak od rente od poreske osnovice. Iznos rente predstavlja dohodak u naturi, koji ima svoju ekonomsku vrijednost koja korespondira renti koju bi vlasnik trebao platiti. Iako postoje sličnosti između koristi koje ima vlasnik kuće i koristi koje poslodavac ima od robota Oberson (2017) ukazuje na bitnu razliku. Vlasnik kuće ima ekonomsku snagu iz koje može da plati porez na imputiranu rentu, dok u slučaju robota, iako robot generira imputirani dohodak, ekonomsku snagu ili sposobnost plaćanja poreza ima kompanija ili njeni vlasnici. Stoga, može se izvesti zaključak da objekt oporezivanja ne treba biti robot već upotreba robota, odnosno vrijednost koja se može dodijeliti radu ili usluzi koju vrši robot umjesto radne snage čovjeka. Budući da se radi o složenoj problematici, potrebno je novi aspekt oporezivanja razraditi u fazama. U prvoj fazi, sposobnost plaćanja poreza treba biti zadržana kod vlasnika kompanije ili poslodavca, koji upotrebom robota štedi na platama i na ostalim naknadama koje bi isplaćivao radnicima koje je robot zamijenio. U drugoj fazi, rastom značaja robota za poslovanje kompanije i uvećanjem kapitala, sposobnost plaćanja poreza bi se mogla dodijeliti robotu u formi elektronskog kapitala.

Modaliteti oporezivanja robota

Personalizacija robota u poreskom smislu otvara pitanje odabira vrste poreza. Ober-son nudi dvije opcije: oporezivanje imputiranih plata radnika koje zamjenjuje robot ili oporezivanje dobiti koja proistječe iz aktivnosti robota. Protivnici oporezivanja robota po-rezom na dohodak svoje stajalište temelje na činjenici da robot nije čovjek već kapitalno dobro i, slijedom toga, robot ne zarađuje dohodak, već doprinosi stvaranju nove vrijed-nosti i rastu prodaje kompanije (OECD, 2017). U osnovi radi se o dva pristupa oporezi-vanju robota. Prvi pristup promatra robote sa stajališta inputa proizvodnje (troškovi rada i, posljedično, poresko opterećenje rada), a drugi sa stajališta outputa, odnosno rezultata poslovanja. U sadašnjim okolnostima, sa poreskog aspekta veća sigurnost naplate poreza na robote bi bila ukoliko se oporezuju imputirane plate radnika koje roboti zamjenjuju, nego porez na dio dobiti koji je generisan radom robota. Razlog je u tome što je ostvarenje dobiti uvijek neizvjesno, dok, s druge strane, kompanije ne mogu poslovati ukoliko ne po-kriju prihodima najmanje cijenu koštanja, u kojoj su sadržani troškovi rada.

Odabir vrste poreza ovisi o pravnoj poziciji robota. Klasično oporezivanje se zasniva na pravnoj vezi između poslodavca i zaposlenika koja se ispoljava u ugovoru o radu ili u ugovoru o pružanju usluga, ukoliko se radi npr. o *outsourcing*-u ili nekoj drugoj vrsti usluž-nih ugovora. Slično se postavlja i u slučajevima kada umjesto zaposlenika radne zadatke obavlja robot. Poreska osnovica bi se procjenjivala s obzirom na iznos koji bi se platio u sličnoj situaciji kada bi se usluga ugovarala sa osobama, u slučaju zapošljavanja obuhvatila bi procijenjenu platu i ostale naknade zaposlenima. Druga mogućnost kod utvrđivanja poreske osnovice je da se procijeni paušalno kao procijenjena sposobnost plaćanja poreza.

ZAKLJUČAK

Načelo neutralnosti, kao bitna odlika poreskih sistema, nalaže jednak poreski tretman svih poreskih objekata. U svjetlu robotizacije neutralnost oporezivanja podrazumijeva da rad treba biti jednako opterećen porezima, bez obzira da li se radi o čovjeku ili robotu. Na taj način će se izbjeći poresko diskriminisanje radno-intenzivnih kompanija i favorizova-nje korištenja robota i automatizacije poslovnih procesa kod kapital-intenzivnih kompanija. Personalizacija robota u svrhu oporezivanja u današnjem trenutku djeluje kao futurizam. U osnovi se radi o velikoj izmjeni dosadašnjeg koncepta oporezivanja koji vijekovima postoji u finansijskoj teoriji u smislu poreske sposobnosti poreskog obveznika. Personalizacija robota zahtijevala bi jasno definisanje robota u poreske svrhe, a potom i preciziranje vrste poreza sa svim potrebnim elementima za oporezivanje (definicija poreskog obveznika, osnovica, stopa, olakšice i dr.). Osim futurističke dimenzije oporezivanje robota ima i globalnu dimenziju koja se ogleda u tome da je robotizacija i automatizacija proizvodnog i ostalih poslovnih pro-cesa najviše je zastupljena u multinacionalnim korporacijama, koje posluju u velikom broju zemalja, te u činjenici da se u institucionalnom smislu diskusija o modalitetima oporezivanja odvija u okviru globalnog poreskog foruma OECD-a.

LITERATURA

- Abbott, R., Bogenschneider, B. (2018). "Should Robots pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automa-tion". *Harvard Law & Policy Review*, 12(1) 145-175.
- Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006.
- IBFD. (2005). *International Tax Glossary*. Fifth Edition. Amsterdam: IBFD.

- EP. (2016). Draft Report with recommendations to the Commission on Civil Law Rules on Robotics (2015/2103(INL)).
- EP. (2017). Report with Recommendations to the Commission on Civil Law Rules on Robotics (A8-0005/2017). European Parliament: Committee on Legal Affairs.
- European Commission. (2016). Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). COM(2016) 683 final. Strasbourg, 25.10.2016.
- European Commission. (2016a). Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Corporate Tax Base {SWD(2016) 341} {SWD(2016) 342}. COM(2016) 685 final. Strasbourg, 25.10.2016.
- Jelčić Barbara, Jelčić Božidar. (1998). „Poreski sustav i poreska politika“. Zagreb: Informator.
- Jelčić B., Lončarić-Horvat O., Šimović J., Arbutina H., Mijatović N. (2008). „Financijsko pravo i financijska znanost“. Zagreb: Narodne novine.
- Oberson, X. (2017). “Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots”. *World Tax Journal*, May 2017, 247-261.
- OECD. (2017). “How taxing robots could help bridge future revenue gaps”. OECD Forum 2017 issues.
- Musgrave Richard A., Musgrave Peggy B. (1984). *Public Finance in Theory and Practice*. Fourth Edition, 388-390. McGraw-Hill Book Company.
- Phelps, E. S. (2007). “Rewarding Work - How to Restore Participation and Self-Support to Free Enterprise”. Harvard University Press.
- Popović, D. (1997). *Nauka o porezima i poresko pravo*. Beograd: Pravni fakultet.
- Shiller, R.J. (2017). “Taxing robots? This is why we might need to”. World Economic Forum.
- Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment (OJ 1977 L 145, p. 1.)
- Yoon Sung-won. (2017). “Korea takes first step to introduce ‘robot tax’”. *Korea Times*, 28/11/2017.

Prof. Dinka Antić, Ph.D

Associate Professor, Faculty of Law Sciences, PanEuropean University „Apeiron“ Banja Luka and Head of Department for Macroeconomic Analysis of the Governing Board of the Indirect Taxation Authority of BiH, Banja Luka, dinka.s.antic@apeiron-edu.eu

Electronic Taxable Person – The Last Stage of Evolution of Taxpayer’s Personality?

Summary: A taxpayer is a person who is required by law to pay the tax. Historically, a taxpayer has been a physical entity since the appearance of tax, before the new era, by the end of 19th century, when the appearance of corporations led to the spread of the term of taxpayer to legal entities. The development of modern concepts of taxation resulted in the acceptance of a group of personally connected individuals with the taxpayer of income tax, and later groups of legal entities with a single taxpayer of VAT and income tax. The development of digitization, telecommunications and robotics has recently stirred up a debate on a new category of taxpayers – robots and a new concept of electronic tax capacity. The essence of the idea is the standpoint of the tax neutrality, that is, the equal tax treatment of work, regardless of whether the work is performed by a man or a robot. The new work taxation concept should, on the one hand, eliminate the current tax discrimination of labor-intensive companies in relation to automated companies, and, on the other hand, replace the lost revenues from taxation of man’s work. Acceptance of the concept of electronic tax capacity and personalization of robots for tax purposes basically results in a thorough redefinition of the basic postulates of taxation theory.

Key words: taxpayer, ability to pay tax, robot tax