

Offshore financijski centri s posebnim osvrtom na sportski sektor i nogomet

Mudrinić, Marko

Master's thesis / Diplomski rad

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Law / Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:199:762704>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-11**



Repository / Repozitorij:

[Repository Faculty of Law University of Zagreb](#)



Pravni fakultet u Zagrebu

Katedra za trgovačko pravo i pravo društava

Marko Mudrinić

Offshore financijski centri s posebnim osvrtom na sportski sektor i nogomet


Diplomski rad

Mentor: prof. dr. sc. Siniša Petrović

Zagreb, prosinac 2022.

Izjava o izvornosti

Ja, Marko Mudrinić pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključivi autor diplomskog rada te da u radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova te da se prilikom izrade rada nisam koristio drugim izvorima do onih navedenih u radu.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'M. Mudrinić', is centered on the page. The signature is fluid and cursive, with a horizontal line extending from the end.

(potpis studenta)

Sadržaj

2. Offshore financijski centri	5
2. 1. Pojam i razvitak offshore financijskih centara	5
2. 2. Nastanak i razvoj offshore-a financijskih centara	7
2. 3. Najčešći oblici offshore poslovanja	10
2. 3. 1. <i>Shell društva</i>	10
2. 3. 2. <i>Trust</i>	14
2. 3. 3. <i>Offshore podružnice</i>	16
2. 4. Svrha offshore financijskih centara	18
2. 4. 1. <i>Izbjegavanje plaćanja poreza i porezna evazija</i>	18
2. 4. 2. <i>Pranje novca</i>	20
2. 4. 3. <i>Organizacije te aktivnosti u sprječavanju pranja novca</i>	21
3. Sport i pravni oblici putem kojih se obavlja sportska djelatnost	22
3. 1. Općenito o sportu i sportskoj djelatnosti	22
3. 2. Pravni oblici sportskih klubova u Republici Hrvatskoj - općenito o udrugama za sportsko natjecanje te sportskim dioničkim društvima	23
3. 2. 1. <i>Udruga ili sportsko dioničko društvo</i>	25
3. 2. 2. <i>Pravni ustroj</i>	26
3. 2. 3. <i>Dioničari</i>	27
3. 3. Pravna autonomija nogometa	28
3. 3. 1. <i>FIFA</i>	28
3. 3. 2. <i>Pravna pravila sporta i njegove sastavnice</i>	29
3. 3. 3. <i>Europska pravna rješenja</i>	30
3. 3. 4. <i>Slučaj Red bull</i>	31
4. Uloga offshore financijskih centara u nogometu	32
4. 1. Globalna vrijednost nogometa	32
4. 2. Ranjivost nogometnog sektora	33
4. 3. Modeli zlouporabe offshore centara u nogometu	34
4. 3. 1. <i>Strukture vlasništva te investicije u nogometnim klubovima</i>	34
4. 3. 2. <i>Transfer igrača</i>	35
4. 3. 3. <i>Klađenje</i>	36
4. 3. 4. <i>Komercijalna prava</i>	37
4. 3. 5. <i>Slučaj Lionela Messia</i>	37
5. Zaključak	38
6. Popis literature	41

1. Uvod

Globalizacija se smatra višedimenzionalnim civilizacijskim fenomenom te njezine učinke moramo promatrati kroz multidisciplinarni pristup. Taj se fenomen uvelike odrazio na odnose među državama, fizičkim i pravnim osobama te pravnim pravilima koja uređuju njihov dinamičan proces i interakciju navedenih aktera. Organizacija društava biva redefinirana te ona više nisu ograničene teritorijalne jedinice. Uvođenjem transnacionalnih aktera, trgovačkih društava došlo je do svojevrsne ekonomizacije svijeta i uspostave transnacionalnih socijalnih prostora.¹ Globalna povezanost društva, koja je u suvremenom svijetu nastala prvenstveno razvojem i korištenjem informacijskih i komunikacijskih tehnologija, rezultirala je visokim stupnjem mobilnosti te povezanosti financijskog kapitala. Učinci procesa globalizacije ponudili su prosperitet i razvoj, ali isto tako su pokazali niz slabosti u pravnom i financijskom smislu. Pozitivnim i negativnim učincima globalizacije uvelike je pridonijela liberalizacija i deregulacija financijskoga sektora u kojima *offshore* financijski centri imaju ključnu ulogu, prvenstveno u održavanju i mobilnosti tog kapitala, a svojom su razgranatom mrežom i odnosima povezani preko država, pravnih te fizičkih osoba.

U prvome dijelu rada analizira se pojam i razvitak *offshore* financijskih centara. U tom kontekstu analiziraju se prednosti i nedostaci manifestirani aktivnostima koje definiraju granice njihove dopuštene i nedopuštene svrhe. Analiziraju se pravni oblici u kojima *offshore* financijski centri dolaze do svoje primjene gdje se primarno razlažu *shell* društva. Sumarno će se izložiti institut *trusta* s obzirom na to da se radi o institutu koji je nepoznat krugu zemalja kontinentalnopravne tradicije, a često se koristi kao pravni oblik u *offshore* centrima. Dalje u radu se analiziraju osnove mehanizama putem kojih dolazi do zlouporabe pogodnosti *offshore* centara prvenstveno putem porezne evazije te pranjem novca.

U drugome dijelu rada, fokus je na odredbama Zakona o sportu² i pravnom uređenju sportskih klubova. Cilj je na primjeru Republike Hrvatske prikazati sportsku djelatnost koja je i gospodarska djelatnost. U tom kontekstu iznijeti će se odredbe koje pokazuju specifičnosti i sličnosti sportskog dioničkog društva u odnosu na trgovačka društva kapitala. Nakon toga, fokus

¹ Gabrić, Manuela, Jakovac, Pavle, Globalizacija i budućnost kapitalizma, Časopis za ekonomiju i politiku tranzicije, Rijeka, 2016., str. 7.

² Zakon o sportu (Narodne novine, br. 141/22), stupa na snagu 01.01.2023., (dalje u tekstu: ZS).

je na nogometu te njegovom ustrojstvu i organizaciji. Kao najpopularniji sportu na svijetu, nogomet je snažno prisutan na tržištu *offshore* centara, prvenstveno zbog svoje globalne komponente te specifičnosti sustava u kojem egzistira. Vrlo je čest slučaj u javnosti da određene fizičke ili pravne osobe unutar sportskog sustava koriste *offshore* financijske centre. Suvremeni nogomet i sustav njegove organizacije, zbog masa koje pokreće te enormnog kapitala koji kola u sportskim klubovima, transferima igrača i menadžerskim ugovorima predstavlja idealan prostor za privatne investitore čiji je kapital često nepoznatog porijekla. U radu se na praktičnim primjerima i modelima prikazuje kako se kapitalom u nogometu kroz *offshore* centre odvija zlouporaba nogometnog sustava za pranje novca, utaju poreza te ilegalne zarade.

2. Offshore financijski centri

2. 1. Pojam i razvitak offshore financijskih centara

U praksi i literaturi ne nailazimo na općeprihvaćenu definiciju *offshore* financijskih centara jer se pojavljuju različiti pristupi i definicije. Doslovan prijevod pojma *offshore* bio bi „izvan obale“, ali u pravnom se smislu koristi kao kolokvijalan izraz za nešto što je „izvan granica domaće jurisdikcije.“ U literaturi se pojavljuju definicije: „poslovanje bazirano u drugoj državi s nižim porezima“³ te „*offshore* (*engl. offshore market*) u međunarodnom poslovanju i financijama označava situacije u kojima se depoziti, investicije, proizvodnja i druge aktivnosti odvijaju u nekoj drugoj zemlji, a ne u onoj u kojoj živi vlasnik, investitor, proizvođač ili pokretač aktivnosti.“⁴ U tom kontekstu, izraz *offshore* je neprimjeren jer postoje i pojedine države, koje imaju različita pravila unutar vlastite jurisdikcije, ali različitih *offshore* zona (New Yorku, Tokiju, Hong Kogu, Singapuru, Panami, Bahreinu).⁵ S obzirom na to da pojam *offshore* nema jedinstvenu definiciju, postoji niz elemenata koji ga, samostalno ili u kombinaciji, karakteriziraju te se definira kroz praktičnu primjenu. Neki od tih elemenata⁶ su:

- stroga bankovna povjerljivost i anonimnost,

³ <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/offshore> (3. 10. 2022.)

⁴ <https://www.rjecnik.com/Offshore> (3. 10. 2022.)

⁵ Mihaljević, Domagoj, Položaj i uloga *offshore* financijskih centara u financijskoj globalizaciji, Ekonomska misao i praksa, Zagreb, 2012., str. 796.

⁶ *Ibid.*, str. 798.

- niske ili nulte porezne stope,
- nerazmjernan udio financijskog sustava s vanjskom imovinom i obvezama koje prije svega posluju s nerezidentima,
- liberalna i jednostavna financijska regulacija bez suvišnih birokratskih poslova,
- nedostatak transparentnosti poslovanja,
- izbjegavanje učinkovite izmjene poreznih informacija s poreznim vlastima drugih zemalja.

Razlozi zbog kojih se *offshore* društva prvenstveno osnivaju su porezne beneficije, brzo i jednostavno osnivanje te mogućnost online registracije, visoki stupanj anonimnosti, nepostojanje obveze podnošenja financijskih te revizorskih izvješća, osnivanje bez pologa, mogućnosti otvaranja nerezidentnih računa u bankama drugih zemalja, nepostojanje obveze prikaza podrijetla imovine itd.⁷ U *offshore* jurisdikcijama, bankama se često nudi mogućnost izuzimanja ispunjavanja obveza koje proizlaze iz zakonskih rezervi te su tako puno likvidnije i fleksibilnije u poslovanju. Također su iznimno zaštićene poslovnom tajnom⁸. Pravne i fizičke osobe mogu svoje poslovanje obavljati u *offshore* jurisdikcijama otvaranjem bankovnih računa te raznih oblika poput *shell* društva⁹ ili *trustova*¹⁰. Posljedica toga je stvaranje velikog financijskog sektora u određenoj državi koji je nerazmjernan ostalim sektorima i koji je primarno na usluzi nerezidentima¹¹. Pojam rezidentnosti određuje se prema nacionalnim propisima svake države. To u praksi funkcionira tako da svaka država za sebe definira je li određeni pravni subjekt njezin rezident slijedom čega se često pojavljuju slučajevi dvostruke rezidentnosti (pojedina fizička ili pravna osoba postoji kao hrvatski rezident i rezident druge države, odnosno porezni je obveznik

⁷ Sikka, Prem, The role of offshore financial centers in globalization, Accounting Forum Vol 27 No 4, Essex, 2003. str. 366.

⁸ Prema čl. 19. Zakona o zaštiti tajnosti podataka (Narodne novine, br. 108/96), poslovnu tajnu predstavljaju podaci koji su kao poslovna tajna određeni zakonom, drugim propisom ili općim aktom trgovačkog društva, ustanove ili druge pravne osobe, a koji predstavljaju proizvodnu tajnu, rezultate istraživačkog ili konstrukcijskog rada te druge podatke zbog čijeg bi priopćavanja neovlaštenoj osobi mogle nastupiti štetne posljedice za njezine gospodarske interese.

⁹ Više *infra* (2. 3. 1.)

¹⁰ Više *infra* (2. 3. 2.)

¹¹ Rezident je prema čl. 3. Zakona o porezu na dohodak (Narodne novine, br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20) fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj ima prebivalište ili uobičajeno boravište. Prema čl. 3. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22) rezidenti su pravne i fizičke osobe čije je sjedište upisano u sudski ili drugi registar ili upisnik u Republici Hrvatskoj ili kojima se mjesto stvarne uprave i nadzor poslovanja nalazi u Republici Hrvatskoj. <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/50897> (1.12.2022.)

u obje države). Status rezidenta se za fizičku osobu najčešće određuje prema mjestu prebivališta ili boravišta, a za pravnu osobu prema mjestu upisa u sudski registar.¹² To je vrlo važno s obzirom na to da se *offshore* centri vrlo često koriste kao porezne oaze.¹³ Dok je uobičajen stav da država legitimira kapital namećući socijalne obveze, u *offshore* centrima, kapital nema nikakvih obveza. Ne samo da ne postoje obveze, nego se nameće stroga poslovna tajna, uz odsustvo javne odgovornosti, pa zapravo ove teritorijalno male lokacije „prodaju“ svoj suverenitet financijskom kapitalu. Odvjetnici, računovođe te bankari ključni su posrednici u iskorištavanju mogućnosti offshore centara, odnosno pronalaženju regulatornih rupa i strukturiranja transakcija kako bi se izbjegli porezi i zakoni.¹⁴

2. 2. Nastanak i razvoj offshore-a financijskih centara

Offshore financijski centri (dalje u tekstu: OFC), imaju dugu povijest. S obzirom na to da su usko povezani s poreznim oazama, njihovi počeci su zajednički. Tako su još u vremenima prije Krista pomorski trgovci izabrali otoke Delos i Rodos kao mjesto spremišta robe u kojem su imali pogodnost izbjegavati dvostruke namete Atene.¹⁵ Kasnije, razvojem trgovine i povećanjem kapitala, osim izbjegavanja poreza, razvijale su se i druge vrste navedenih pogodnosti.

Krajem 19. stoljeća, razvila se praksa u kojoj su članovi društva kapitala stečenog tijekom industrijske revolucije registrirali svoje brodove u zemljama gdje su uvjeti za registraciju kao i operativni troškovi bili puno povoljniji nego u matičnim državama. Tako su brodska društva plovila pod zastavama različitim od onih domaćih. To su takozvane zastave pogodnosti (*flags of convenience*).¹⁶ Na tim mjestima registracija broda je bila izuzetno jednostavna i jeftina, a te zemlje i danas postoje kao OFC-i u kojima se pogodnost registracije broda proširila na pogodnosti registracije i osnivanja trgovačkog društva.¹⁷ Tako su američki i engleski pomorski trgovci osnivali društva u Panami i Liberiji.¹⁸

¹² Više *infra* (2. 3. 1.)

¹³ Više *infra* (2. 4. 1.)

¹⁴ Mihaljević, *op.cit.* (bilj.5), str. 800.

¹⁵ Gavrić, Mato, Porezne oaze - oblik izbjegavanja oporezivanja u suvremenom svijetu, Osijek, 2019., str. 4.

¹⁶ Antigua and Barbuda, Bahami, Barbados, Belize, Bermuda (UK), Bolivia, Cayman Islands, Curacao Cipar, Farski otoci, Gibraltar (UK), Honduras, Jamajka, Lebanon, Liberia, Malta,
<https://www.itfglobal.org/en/sector/seafarers/flags-of-convenience> (1.12.2022.)

¹⁷ Sikka, *op.cit.* (bilj. 7), str. 367.

¹⁸ *Ibid.*, str. 370.

Nizom engleskih presuda u 19. stoljeću, društva čiji su upravljački organi bili smješteni u Engleskoj, imala su odgovornost i obvezu plaćati goleme porezne svote. Osnivači tih društava koji često nisu bili sami Englezi prepoznali su priliku u osnivanju društva kćeri ili promjeni svojeg sjedišta¹⁹ tj. rezidentnosti trgovačkog društva u OFC-u. Društvo kćer je primjer povezanih društava. Društvo koje u drugom društvu drži sve ili veliku većinu udjela naziva se društvo majka, a to drugo društvo, društvo kćer. Njihova osnovna svrha je koncentracija kapitala te udruživanje samostalno nedostatnih tehnoloških, stručnih i drugih izvora. Također, u takvim oblicima, cilj je uvijek zaštita ovisnog društva (društva kćeri), njegovih članova te vjerovnika. Ona tako imaju svoju pravnu samostalnost, ali čine gospodarsko jedinstvo. Time se ograničavaju ekonomski rizici te ostvaruje preraspodjela troškova. No takva povezanost je opasnost za izigravanje vjerovnika kao što je u navedenom slučaju Velika Britanija.²⁰

I danas se postavlja pravno pitanje gdje se nalazi sjedište trgovačkog društva i smatra li se prema tome ono rezidentom ili nerezidentom određene države. Trgovačko društvo može imati samo jedno sjedište koje se upisuje u sudski registar. U pravilu će mjesto koje je upisano u sudskom registru (registrirano sjedište) biti jednako mjestu gdje se nalazi uprava društva odnosno mjestu u kojem društvo trajno obavlja svoju djelatnost (stvarno sjedište), no ta se mjesta mogu i razlikovati.²¹ Ovisno o tome daje li propis prednost teoriji osnivanja ili teoriji stvarnog sjedišta, određuje se i rezidentnost trgovačkog društva. Primjerice, Zakon o trgovačkim društvima²², jasno je dao prednost teoriji osnivanja.²³ Ako se mjesto registracije razlikuje od mjesta uprave ili mjesta gdje društvo trajno obavlja svoju djelatnost, glede pravnih posljedica ovisnih o sjedištu, (mjesna nadležnost suda, mjesto ispunjenja obveze, primjena mjesnih trgovačkih običaja, itd.), ZTD propisuje²⁴ da se štite treće osobe te se one u tim slučajevima mogu pozivati na mjesto različito od mjesta registracije. Njemačka, Belgija i Francuska pobornice su teorije stvarnog sjedišta²⁵. Američka i engleska brodska društva izbjegavala su propisane tehničke uvjete za skladištenje, ali i prohibicijske zakone u svojim državama, osnivanjem novih društava u Panami,

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ Više *infra* (2. 3. 1.)

²¹ Petrović, Siniša, Ceronja, Petar, Osnove prava društava, Pravni fakultet u Zagrebu, 2019., str. 51.

²² Zakon o trgovačkim društvima (Narodne novine, br. 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19, 34/22), (dalje u tekstu: ZTD)

²³ Čl. 611. ZTD-a

²⁴ Čl. 37. st. 4. ZTD-a

²⁵ Nougayrede, Delphine, After the Panama Papers: A Private Law Critique of Shell Companies, *International Lawyer* 52 *Int'l Law*, 2019., str. 360.

Liberiji te Hondurasu, gdje njihovi brodovi, a ni uprava nikada nisu obitavali.²⁶ Mnoge jurisdikcije su u tome prepoznale priliku za privlačenje klijenta te su aktivno donosile propise kojima se olakšava i maksimalno pojednostavljuje osnivanje takvog društva što im je donosilo velik prihod od registracijskih naknada.

U 19. stoljeću, Švicarska je zbog svoje neutralnosti poslovanje krenula graditi na strogim bankarskim tajnama.²⁷ Uz to je uvela lažne članove uprave (*dummy directors*), fizičke osobe koje su formalno vodile te upravljale društvom u ime tajnih (*shadow directors*), stvarnih članova čije se ime nigdje nije pojavljivalo, a samim time su bili izuzeti od odgovornosti za obveze u društvu. Prema ZTD-u članovi uprave moraju voditi društvo kao uredni i savjesni gospodarstvenici odnosno uredni i savjesni voditelji poslova, a uz to su dužni čuvati poslovnu tajnu društva. Ako tako ne djeluju odgovaraju za štetu društvu kao solidarni dužnici po načelu pretpostavljene krivnje.²⁸ Društvo koje je bilo osnovano po švicarskom pravu, bilo je time zaštićeno švicarskim pravom, ali se cjelokupna imovina takvog društva nalazila izvan Švicarske, a pravni promet i poslovanje se odvijalo prekogranično, isključivo s nerezidentima.

Svoj procvat OFC-i su doživjeli u 20. stoljeću nakon Drugog svjetskog rata kada je Engleska ostala bez svojih kolonija, ali je pronašla rješenje i način da i dalje ostane utjecajna u svijetu i to upravo putem kapitala koji se slijevao u posljednje ostatke kolonija, prvim OFC-ima kao što su Bermuda i Kajmansko Otočje. Sedamdesetih godina 20. stoljeća, tu je praksu u Europi počeo slijediti Luksemburg tako što je uveo niski porez na dohodak i neplaćanje poreza na dividendu za dioničare nerezidente. Bahrein je na Bliskom istoku počeo nuditi usluge sakupljača regionalnih viškova nafte, donošenjem bankarskih zakona i omogućavanjem poreznih poticaja koji su olakšavali inkorporaciju offshore banaka.²⁹ Do kraja devedesetih godina 20. stoljeća, razvijene zemlje prepoznale su OFC kao konkurenciju te su poslovanje u tim jurisdikcijama pokušali izjednačiti s domaćim, što se pokazalo djelomično uspješnim. OFC-i su usprkos tome uspjeli zadržati i dalje oko 50 % globalne prekogranične imovine.

²⁶ Sikka, *op. cit.* (bilj. 7), str. 369.

²⁷ Emmenegger, P., *The Politics of Financial Intransparency: The Case of Swiss Banking Secrecy*, *Swiss Polit Sci Rev*, 20., 2014., str. 151.

²⁸ Čl. 252. ZTD-a

²⁹ Sikka, *op. cit.* (bilj. 7), str. 369.

Danas trećina svjetskog BDP-a te polovica globalnih monetarnih zaliha u jednom trenutku procirkulira kroz OFC-e.³⁰ Američke korporacije imaju preko 800 milijardi dolara samo na Kajmanskom Otočju, što čini oko 20% cjelokupnog bankarskog depozita u Americi. Većina tog kapitala koristi se preko *shell* društva koja prikrivaju tok kapitala te stvarne članove tih društava. U grafikonu³¹ su prikazane države koje omogućavaju neki oblik pogodnosti pri osnivanju i poslovanju trgovačkog društva te se smatraju OFC-om.

Afrika	Azija i Pacifik	Europa	Bliski istok	Zapadna hemisfera
Džibuti	Cookovi otoci	Andora (FSF)	Bahrain	Anguilla
Liberija	Guam	Campione	Izrael	Antigva
Mauricijus	Hong Kong, SAR	Cipar	Libanon	Aruba
Sejšeli	Japan ^a	Dublin, Irska		Bahami
Tangier	Labuan, Malezija	Gibraltar		Barbados
	Makao,	Guernsey		Belize
	Marianas	Otok Man		Bermuda
	Marshallovi otoci	Jersey		Britanski djevičanski otoci
	Mikronezija	Lihtenštajn		Kajmansko otočje
	Nauru	London, V.B.		Kostarika
	Niue	Luksemburg		Dominikanska Republika
	Filipini	Madeira		Grenada
	Singapur ^b	Malta		Montserrat
	Tahiti	Monako		Nizozemski Antili
	Tajland ^c	Nizozemska		Panama
	Vanuatu	Švicarska		Portoriko
	Zapadna Samoa			Sv. Kristofer i Nevis
				Sv. Lucija
				Sv. Vincent i Grenadini
				Otočje Turks i Caicos
				SAD ^d
				Urugvaj
				Zapadna Indija ^e

2. 3. Najčešći oblici offshore poslovanja

2. 3. 1. Shell društva

Shell društva u literaturi imaju mnogo definicija te naziva. Prijevod engleske riječi *shell* je ljuska ili školjka. Njezino značenje ima više smisla kada se iznesu drugi nazivi poput *mailbox* društva,

³⁰ Kimmis, Jenny, Mayne, Ruth, Tax heavens: releasing the hidden billions, Oxfam, 2000., str. 16.

³¹ <https://www.imf.org/external/NP/ofca/OFCA.aspx> (10.11.2022.)

front društva ili *conduit* (cijev) društva. U svim nazivima metaforički se prikazuje da je to društvo zapravo prazno iznutra, odnosno da njegova unutarnja struktura nije vidljiva ili je uopće nema. „To je društvo koje je lišeno fizičke supstance, ureda ili zaposlenika u mjestima njihovog osnivanja.“³² Sud Europske unije u slučaju *Eurofood*³³ takvo društvo naziva društvo poštanskog sandučića (*letterbox company*) te ga definira kao društvo koje ne obavlja nikakvu djelatnost na području države članice u kojoj se nalazi njezino sjedište, te je prema objektivnim faktorima njegovo mjesto poslovanja različito od mjesta registracije.

Shell društva su često bez uprave, bankovnog računa, zaposlenika, fizičkog ureda i geografske sastavnice svoga djelovanja.³⁴ Jedino je poznato mjesto njihovog sjedišta, a to je najčešće OFC. Prije nego što su se *shell* društva pokazala kao idealan oblik za ostvarivanje anonimnosti te poreznih benefita, razlog zbog kojeg su postala neizbježan faktor u globalnim financijskim sustavima je „bezuovjetna“ internacionalna prepoznatljivost kao pravne osobe s punim spektrom prava i atributa trgovačkih društva kapitala. Upisom u sudski registar trgovačko društvo stječe status pravne osobe te postaje samostalan pravni subjekt, odvojen od subjektiviteta svojih članova, fizičkih i pravnih osoba. Društvo ima pravnu i poslovnu sposobnost, što znači da može biti samostalan nositelj prava i obveza te da očitovanjem vlastite volje može sklapati pravne poslove tj. stjecati prava i obveze. Za očitovanje volje društva ovlaštene su fizičke osobe koje su članovi uprave ili izvršni direktori, ovisno o monističkom ili dualističkom ustrojstvu društva.³⁵ Time društvo može stjecati imovinu i njome raspolagati. Ta imovina je odvojena od imovine njegovih članova, a društvo odgovara za svoje obveze čitavom svojom imovinom. Društvo može sudjelovati u pravnom prometu, tužiti i biti tuženo, itd. Članovi odnosno dioničari društva nisu njegovi vlasnici. Oni imaju upravljačka te imovinska prava, ali nemaju vlasništvo nad pravima. Prava se mogu samo imati.³⁶ Prema ZTD-u dioničari i članovi društva ne odgovaraju za obveze društva.³⁷ Iznimka od tog pravila javlja se u situacijama kada se ta ograničena odgovornost zloupotrebljava te dolazi do probijanja zida pravne osobnosti društva prema kojoj se njegovi članovi ne mogu pozivati na neodgovornost za obveze društva. To je vrlo često u društvima sa

³² Nougayrede, Delphine, *After the Panama Papers: A Private Law Critique of Shell Companies*, *International Lawyer* 52 *Int'l Law*, 2019., str. 327.

³³ Presuda od 6. svibnja 2006., *Eurofood*, C-341/04, EU:C:2006:281

³⁴ Nougayrede, *op. cit.* (bilj. 30), str. 335.

³⁵ O tome više, Petrović, *op. cit.* (bilj. 21), str. 108.

³⁶ *Ibid.*

³⁷ Čl. 10 st. 2 ZTD-a

sjedištem u OFC-u prilikom izigravanja vjerovnika, uglavnom putem poreznih dugovanja. U kontekstu rušenja zida pravne osobnosti (*corporate veil piercing*), za *shell* društva se koriste izrazi kao „fasada“, „alter-ego“ te „plašt“ zato što služe kao idealni oblici za prikrivanje odgovornosti prikrivanjem identiteta.

U takvim društvima često se kao članovi pojavljuju pravne osobe. Tako se ostvaruje dodatan „sloj“ ograničenja odgovornosti jer se fizičke osobe u zaposlene u toj pravnoj osobi tj. društvu ne moraju identificirati kao odgovorne. Također je često je da u toj pravnoj osobi, društvu (članu prvog društva) opet članovi budu druge pravne osobe te se tako opet stvaraju „slojevi ili ljuske“ sve više društava. Ta društva (pravne osobe) su onda opet premrežena kroz mnogo OFC-a u kojima svaka jurisdikcija ima različite propise o sjedištu društva, poslovnoj tajni, odgovornosti članova društva ili odgovornosti članova uprave. Tako se povezuje velik broj društava, koji vrlo frekventno izvršavaju transakcije te preraspodjelu troškova, stvarajući na taj način mrežu i strukturu u kojoj je teško pratiti tok kapitala te pronaći stvarnog člana, bilo fizičku ili pravnu osobu, koja je odgovorna odnosno koja očituje volju društava. U *shell* društvima, ako imaju upravu, članovi uprave su često su insolventni stanovnici te države koji su pristali biti „*dummy ili nominee*“ direktori u zamjenu za jednokratnu naknadu ili paušal³⁸. U mnogo tih jurisdikcija članovi uprave mogu biti pravne osobe tj. druga društva. Hrvatska, Njemačka i Francuska su jasno odbacile tu mogućnost dok je u Ujedinjenom Kraljevstvu to izričito ukinuto tek u 2015. godini³⁹. Kao razlog izričito je navedeno nemogućnost utvrđivanja odgovornosti članova uprave. Ta mogućnost i dalje postoji u Nizozemskoj, Luxemburgu, Cipru i Malti.⁴⁰

Kada osnivači žele osnovati društvo u OFC-u, oni prije svega gledaju ranije spomenute elemente. Uz to se promatra politički i ekonomski proces tih država, promjenjivost zakona, konstanta poreza, regulacija poslovne tajne, regionalna ili globalna integracija te komunikacijska struktura i mnogi drugi relevantni čimbenici koji imaju pravni i ekonomski utjecaj na njihovo poslovanje. Pojavljuje se kao internacionalno društvo te se formira preko odvjetničkih ureda koji

³⁸ Nougayrede, *op. cit.* (bilj. 30), str. 352.

³⁹ *Ibid.*, str. 353.

⁴⁰ *Ibid.*, str. 360.

se nalaze na području OFC-a, njihovih podružnica ili zastupnika. Da bi se društvo uspješno registriralo, trebaju najčešće biti zadovoljena samo tri uvjeta⁴¹:

- 1) društvo se osniva upisom u sudski registar, gdje se tom prigodom dobiva sjedište,⁴² s imenom agenta na čije ime glasi tvrtka, tj. čije ime se nalazi u registraciji,
- 2) bankovni račun u banci gdje se nalazi sjedište društva te
- 3) poštanski sandučić za slanje pošte na adresu offshore društva.

Registracija OFC poduzeća se obavlja brzo, obično u roku od 24 sata. OFC poduzeće u Belizeu ili Nevisu se registrira u roku od sat vremena, dok u Panami traje oko 3-4 dana. OFC društva za klađenje online (engl. *online betting companies*) registriraju se u roku od 40-tak dana.⁴³ Postupak registracije se najčešće obavlja online bez potrebe da klijent napušta svoj dom. Također je moguće kupiti već gotovo, tj. osnovano društvo registrirano za vrlo široko djelovanje koje prije nije poslovalo.⁴⁴

Oblik društva koji se osniva varira o potrebama klijenta. Klijent odabire najpogodniju jurisdikciju ovisno o namjeni i djelatnosti društva koje želi osnovati, tj. preuzeti. U britanskom pravnom sustavu, najčešće se osniva *private company limited* (Ltd.) koje je najbližnje društvu s ograničenom odgovornošću prema ZTD-u⁴⁵. Nešto noviji pravni oblik je *Limited liability company* (LLC.), koji se pojavio u državi Wyoming u SAD-u, 1977. godine. Integrira prednosti oba oblika te ima sve elemente pravne osobe, ograničenu odgovornost, ali smatra se kao ortaštvo u aspektu oporezivanja. To znači da LLC. ne plaća porez kao korporacija već ga plaćaju njegovi članovi i to prema mjestu boravišta, iako društvo ima sjedište u OFC-u. Prema tome strani članovi LLC-a koji nemaju boravište i ne posluju u SAD-u nemaju poreznih obveza prema toj državi. Vrlo popularne su internacionalne poslovne korporacije, tj. *International business companies* (IBC). IBC je oslobođen svih poreznih obveza, ali također ima zabranu obavljati djelatnost u jurisdikciji u kojoj je registracija izvršena.⁴⁶ Ovaj tip se uglavnom koristi za pružanje

⁴¹Sikka, *op.cit.* (bilj. 7), str. 370.

⁴² Gdje se vidi da je prednost dana registriranom sjedištu i teoriji osnivanja, nasuprot teoriji stvarnog sjedišta, O tome više, Petrović, *op.cit.* (bilj. 21), str. 51.

⁴³ Mihaljević, *op. cit.* (bilj. 5), str. 801.

⁴⁴ J. C. Sharman, *Shopping for Anonymous Shell Companies: An Audit Study of Anonymity and Crime in the International Financial System*, Centre for Governance and Public Policy and the Griffith Asia Institute, Brisbane, 2010., str. 130.

⁴⁵ Čl. 385. ZTD-a

⁴⁶ Baltić, Lucija, *Porezne oaze i izbjegavanje plaćanja poreza*, Osijek, 2021., str. 33.

OFC-u bankarskih aktivnosti, za internacionalnu trgovinu, usluge profesionalnih servisa te za zaštitu imovine i različitih vrsta ulaganja.

Odvjetničko društvo sa sjedištem u OFC-u pomaže pri osnivanju *shell* društva i otvaranju bankovnog računa za nju, te odabire direktore koji će upravljati takvim društvom, a za to je potrebno samo odrediti tvrtku.⁴⁷ Nakon toga klijent transferira financijska sredstva ulaganjem u dionice, nekretnine, putem zajmova i slično, što radi anonimno preko niza posrednika koji stvaranjem velikog broja pravnih odnosa gube trag.

Također se u velikom broju osnivaju bankovni računi te banke. Georgetown, glavni grad Kajmanskog otočja je peti najveći bankarski centar⁴⁸. Ima preko 600 registriranih banaka i *trust* društava, uključujući 47 od 50 svjetskih najvećih banaka. Od svih njih, samo ih 50 ima fizičku prisutnost⁴⁹. Samo 31 je autorizirana za poslovanje s kajmanskim rezidentima. Na Otočju također ima preko 45,000 registriranih društva koja posluju isključivo izvan države. Virtualno je bilo gotovo nemoguće pratiti 340,000 bankovnih računa u Monaku s obzirom na to da je tamošnja vlada strogo primjenjivala zakone kojima se čuva bankarska tajna te nije surađivala s drugim jurisdikcijama u razmjeni informacija⁵⁰. Prema nekim starijim izvorima u velikom broju OFC-a bilo je moguće osnovati banku s temeljnim kapitalom od 500 funti.⁵¹ Uspoređujući s Republikom Hrvatskom i propisanim temeljnim kapitalom za osnivanje trgovačkog društva, prema Zakonu o kreditnim institucijama⁵² najniži iznos koji je potreban za osnivanje banke je 40 milijuna kuna.⁵³

2. 3. 2. Trust

Pored *shell* društva, u OFC-ima se najčešće koriste i *offshore trustovi*. Dok je Švicarska svoj poslovni model zasnivala na strogoj poslovnoj tajni i depozitu bez rizika, Britanci su koristili *trustove*. Pojam *trust* ili *trustova*, kako se institut u engleskoj literaturi redovito navodi u množini (*trusts*), također je teško definirati. Iako postoji opći dogovor što pojam *trust* podrazumijeva odnosno koje su njegove temeljne karakteristike, postoje stalne izmjene, niz zakona koji

⁴⁷ Sharman, *op. cit.* (bilj. 40), str. 138.

⁴⁸ Fichtner Jan, The anatomy of the Cayman Islands offshore financial center: Anglo-America, Japan, and the role of hedge funds, Review of International Political Economy, University of Amsterdam, 2016., str. 1040.

⁴⁹ *Ibid.*, str. 1041.

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ Sikka, *op. cit.* (bilj. 7), str. 373.

⁵² Zakon o kreditnim institucijama (Narodne novine, br. 159/13, 19/15, 102/15, 15/18, 70/19, 47/20, 146/20)

⁵³ Petrović, *op. cit.* (bilj. 21), 2019., str. 83.

parcijalno uređuju pojedina područja upotrebe trusta, *case law*⁵⁴ te različite teorije o njegovoj naravi koje otežavaju u suvremenom pravu njegovu jedinstvenu definiciju.⁵⁵ *Trust* je oblik vlasništva čiji je nastanak i razvoj započeo u 14. stoljeću u Engleskoj iako postoji teza da je izvorište *trusta* u fideikomisu rimskog prava, institutu utemeljenom na istom konceptu kao i fiducija.⁵⁶ Rasprava o porijeklu *trusta* traje i danas, ali za potrebe ovoga rada uzima se da se radi izvorno o engleskom institutu. *Trust* engleskog prava relativno je nepoznata institucija pravnim sustavima koji pripadaju kontinentalnoeuropskom pravnom krugu utemeljenima na tradiciji rimskog prava kao što je i Republika Hrvatska. *Trustovi* su se pojavili u vrijeme križarskih ratova, a prvobitna namjena im je bila da vitezovi koji idu u rat u inozemstvo sačuvaju svoju imovinu ostavljajući određenim povjerenicima koji su je čuvali i njome upravljali u korist određenih osoba, različitih od samih vitezova, najčešće članova obitelji ili dvora. S vremenom se taj institut razvio te se *trust* danas koristi u mnoge svrhe. Tako dolazimo do opće referentne definicije trusta. To je obveza utuživa po equityu, koja obvezuje osobu, koja se naziva *trustee*, da koristi imovinu čiji je vlasnik (koja se zove imovinom trusta, za razliku od njegove osobne imovine), za dobrobit osoba koje se nazivaju *beneficiaries*, među kojima može biti i on sam, a od kojih svaka može utužiti obvezu.⁵⁷ Odvajanje imovine *trusta* od imovine *trustee*a bitna je karakteristika *trusta* kako ga opisuje i Haška konvencija o trustu⁵⁸, temeljni instrument nastao radi harmonizacije i priznanja *trustova* u međunarodnim okvirima. Problem pravne sigurnosti proizlazi iz odvojenosti imovine *trusta* od imovine *trustee*a te iz dvojnih pravnih naslova (*legal i equitable title*) stranih rimskopravnoj tradiciji koja se temelji na jedinstvenosti imovine i prava vlasništva. Do podjele naslova dolazi iza zavjese pravnog naslova (tzv. *curtain principle* glede registriranih prava na nekretninama) te treći ne moraju, a često ni ne trebaju, biti svjesni postojanja *trusta*. *Trust* je u Haškoj Konvenciji o trustu definiran kao pravni odnos koji kreira *settlor*, *trustor*, koji može *inter vivos* ili *mortis causa*, stavljajući određena sredstva ili imovinu, pod kontrolu *trustee*a, za dobrobit ili u korist beneficijara ili za ostvarenje posebne svrhe.⁵⁹ Iz navedenih definicija, najveći problem kontinentalnopravnoj tradiciji u definiciji trusta predstavlja

⁵⁴ Case law je pravo koje se stvara temeljem ranijih sudskih presuda. https://www.law.cornell.edu/wex/case_law (28.11.2022.)

⁵⁵ Karlović, Tomislav, Fiducijarni prijenos vlasništva i trust – uvodna razmatranja o mogućnosti Haške konvencije o pravu mjerodavnom za trust i o njegovom priznavanju, Split, 2018., str. 590.

⁵⁶ *Ibid.*, str. 592.

⁵⁷ *Ibid.*

⁵⁸ Haška konvencija o pravu mjerodavnom za trust i o njegovom priznavanju, 1985.

⁵⁹ *Ibid.*, str. 25.

podvojenost pravnih naslova što u OFC-u predstavlja njegovu najveću prednost. Ključno je odvajanje imovine i prikrivanje stvarnog vlasnika (beneficijara) unutar *trusta* koje se uvelike koristi u offshore poslovanjima. Logika je ista kao i kod trgovačkih društva poznatih kontinentalnopravnom krugu zemalja tj. odvajanje imovine društva od njegovih članova te odgovornosti za obveze društva. Razlika je u tome što se proboj pravne osobnosti i taj zid koji štiti članove puno teže ruši kada je u pitanju *trust* ili *shell* društva, upravo zbog tih isprepletenih struktura među akterima unutar tih oblika. Stvarni vlasnik imovine *trusta* je pravno odvojen od *trustee*a (najčešće odvjetnik offshore) što dovodi do potpune anonimnosti, neoporezivanja i drugih „pogodnosti“. Prioritet koji se priznaje beneficijaru glede imovine *trusta* čiji je formalni nositelj *trustee* bitan je čimbenik u razmatranjima o mogućem priznanju učinaka *trusta* u zemljama rimskopravne tradicije s obzirom na načelo jedinstvenosti imovine koje prevladava u njima. U britanskim offshore jurisdikcijama ne postoje potrebne kvalifikacije za biti *trustee*, ne vodi registar trustova, niti postoje tijela koja potvrđuju da su *trustovi* osnovani. Jedini koji znaju za osnivanje tog odnosa su *settlor* i *trustee*. Nema obveze davanja financijskih niti revizorskih izvješća što dovodi do toga da postoji financijska i nefinancijska imovina vrijedna 50 trilijuna dolara koja pravno ne pripada nikome.⁶⁰ *Trust* kao takav ne postoji u pravnom sustavu Republike Hrvatske, ali odredbe o fiducijarnom, prethodnom i potonjem vlasništvu ostvaruju učinke *trusta*. Dodavanje uvjeta ili roka predstavlja mogućnost ograničenja i opterećenja prava vlasništva. U tom smislu vidimo veliku sličnost s *trustom*, gdje je *trustee* ograničen uputama *settlor*a, ali su akteri unutar tog odnosa uglavnom poznati.

2. 3. 3. Offshore podružnice

U literaturi se pojavljuje osnivanje podružnice kao način djelovanja u OFC-u. Podružnica je organizacijski oblik dijela trgovačkog društva. Pojedini odjeli ili službe nisu podružnice ako se u njima ne obavlja i neka djelatnost društva koja je obuhvaćena njegovim predmetom poslovanja. Podružnica nema posebnu pravnu osobnost. Prava i obveze podružnice stječe trgovačko društvo koje ga je osnovalo. Ona slijedi sudbinu osnivača te nužno prestaje kada prestaje i trgovačko društvo.⁶¹

⁶⁰ Marie Belle Antoine, Rose, The offshore trust: a catalyst for development, Faculty of Law, University of the West Indies, St Michael, Barbados, 2007., str. 264.

⁶¹ Petrović, *op. cit.* (bilj. 21), str. 27.

Od 1970. se pojavljuju *offshore banking units*⁶², podružnice banaka koje su rezidentne ili nerezidentne u OFC-u. Banke tako posredno pružaju korisnicima benefite OFC-a, anonimnosti te manje poreze, itd. Te podružnice nisu ograničene valutom, što ih čini pogodnijim i fleksibilnijim za internacionalne zajmove i plaćanja. No banke ih osim organizacije i učinkovitosti koriste i s ciljem izbjegavanja poreza. Tu se pojavljuje pitanje kako se oporezuje dobit koju ostvari podružnica. To je najčešće uređeno bilateralnim ugovorima između država s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja. Tako primjerice, Republika Hrvatska ima međunarodni ugovor sklopljen sa Saveznom Republikom Njemačkom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu⁶³ koji čini dio unutarnjeg pravnog poretka Republike Hrvatske i po pravnoj je snazi iznad zakona te su njegove odredbe obvezujuće. Prema mišljenju Porezne uprave⁶⁴, prilikom transfera dobiti u slučaju podružnice može se primijeniti oslobođenje od plaćanja poreza po odbitku propisano zakonom osim ako je razvidno da isplata dividendi ili udjela u dobiti za glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva ima utaju poreza ili izbjegavanje poreza. Prema tome porez se može konačno platiti u Njemačkoj, no u određenim slučajevima ovisno o ugovornom odnosu između država te poreznom tretmanu podružnica, moguće je da se porez plati u mjestu poslovanja podružnice, različitom od mjesta sjedišta.

OFC-ovi odvjetnici i pružatelji usluga zaobilaze nacionalne propise s ciljem što boljeg poreznog tretmana ili osnivaju društva u mjestima koja prihvaćaju teoriju osnivanja prilikom određivanja sjedišta društva kako bi ostvarili rezidentnost ili općenito fleksibilniji položaja društva za određenu djelatnost. Primjera radi, podružnica je važan faktor prilikom ostvarivanja prava na poslovni nastan u kontekstu ostvarivanja temeljnih gospodarskih sloboda unutarnjeg tržišta EU-a. Ako u Republici Hrvatskoj inozemna trgovačka društva žele trajno obavljati neku djelatnost te ostvariti pravo na poslovni nastan, nužan preduvjet je osnivanje podružnice ili novog društva. Za razliku od slobode pružanja usluga unutar EU-a koje u prekograničnom pružanju usluga imaju privremeni, ali naplatan karakter⁶⁵. U slučaju *Centros*,⁶⁶ Sud EU je izričito dosudio da društvo valjano osnovano u državi članici smije cijelo svoje poslovanje obavljati putem podružnice u drugoj državi članici te će ono i dalje imati rezidentnost mjesta u kojem je osnovano, ako

⁶² <https://www.investopedia.com/terms/o/offshore-banking-unit.asp> (29.11.2022.)

⁶³ Ugovor između Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu (Narodne novine - Međunarodni ugovori, br. 9/06)

⁶⁴ https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=19554 (7.12.2022.)

⁶⁵ Petrović, *op. cit.* (bilj. 21), str. 28.

⁶⁶ Presuda od 9. 3. 1999., *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126

osnivanje podružnice nema za cilj prijevarno korištenje prava ili zaobilaženje nacionalnih propisa.

Kada je riječ o prijenosu sjedišta domaćeg trgovačkog društva u inozemstvo, valja razlikovati situaciju prijenosa stvarnog sjedišta od prijenosa registriranog sjedišta. Budući da RH pripada krugu država članica koje primjenjuju teoriju osnivanja, prijenosom stvarnog sjedišta u drugu državu članicu koja također primjenjuje tu teoriju, društvo i dalje zadržava svoju pravnu osobnost te ne dolazi do promjene njegova osobnog statuta (mjerodavnog prava za pravnu i poslovnu sposobnost). Ako se u državi članici u koju se namjerava prenijeti stvarno sjedište društva primjenjuje teorija stvarnog sjedišta, prema pravu te države mora se osnovati novo trgovačko društvo.⁶⁷

2. 4. Svrha offshore financijskih centara

U kontekstu svega navedenog, svrha OFC-a ima široku primjenu te korištenje tih centara nipošto nije nezakonito samo po sebi. Svi benefiti koje oni pružaju dozvoljeni su ako je njihovo korištenje u okviru zakona. Ipak, OFC se pretežno koriste u svrhu porezne evazije i pranja novca. Kao što je već rečeno, razlog tome je to što svrha korištenja OFC-a ima određene granice u kojima dolazimo do distinkcije dopuštenog i nedopuštenog te jednom kada se ona prijede, nastoji se izbjeći odgovornost upravo prikrivanjem identiteta stvarnih članova. Iako mnogi tvrde da se anonimnost koristi iz opravdanih razloga kao npr. diskrecija u odnosu na poslovne partnere ili određena vrsta zaštite od ilegalnih aktivnosti, ipak vrlo često cilj je pranje novaca ili izbjegavanja poreza, davanja i nameta.⁶⁸ U ovome dijelu se razlažu ti pojmovi.

2. 4. 1. Izbjegavanje plaćanja poreza i porezna evazija

OFC su usko povezani s pojmom poreznih oaza. Porezne oaze nazivaju se i poreznim utočištem ili poreznim rajem (*tax heaven*), a društvo osnovano u takvoj zemlji nosi naziv OFC društva. Porezna oaza je bilo koja zemlja tj. jurisdikcija u kojoj propisi omogućavaju stranim investitorima (fizičkim i pravnim osobama) umanjiti vlastita porezna davanja osnivanjem OFC društva, odnosno ostvarivanjem rezidentnosti pravne osobe u toj jurisdikciji⁶⁹. Izbjegavanje

⁶⁷ <https://mpu.gov.hr/print.aspx?id=24358&url=print> (7.12. 2022.)

⁶⁸ Sikka, *op.cit.* (bilj. 7), str. 372.

⁶⁹ Sertić, Andreja, Porezne oaze: međunarodno izbjegavanje plaćanja poreza i porezna evazija, Porezni vjesnik, Zagreb, 2012., str. 40

plaćanja poreza može se promatrati s dva aspekta koje treba razlikovati: postoji legalno ili prihvatljivo izbjegavanje poreza (*tax avoidance*) i ilegalno, odnosno porezna evazija (*tax evasion*). Legalno se izbjegavanje plaćanja poreza definira kao potpuno iskorištavanje svih mogućnosti smanjenja porezne obveze što ih dopušta zakon, odnosno poduzimanje svih aktivnosti sukladno zakonu, ali protivno duhu zakona. Izbjegavanje plaćanja poreza najčešće se temelji na traganju za prazninama ili rupama u zakonskim propisima zbog nedorečenosti, nepreglednosti i nejasnoga poreznog sustava.⁷⁰ Promjene mjesta prebivališta ili uobičajena boravišta odnosno sjedišta (porezni bijeg), zbog različitih poreznih stopa što ih se u pojedinim gradovima i dijelovima zemlje primjenjuje na jednaku poreznu osnovicu, omogućuje izbjegavanje plaćanja poreza. U Republici Hrvatskoj su primjerice: različite stope prireza i poreza na dohodak gradova i općina, uvećani osobni odbici za obveznike s prebivalištem i boravištem na područjima posebne državne skrbi i u brdsko-planinskim područjima. Izbjegavanje plaćanja poreza obveznika neće dovesti u sukob sa zakonom ni u trenutku kada gospodarsku djelatnost obavlja u inozemstvu, u poreznim oazama ili ako promijeni prebivalište u inozemstvu radi nižega poreznog opterećenja. Različitim poreznim stopama država želi često postići unaprijed određene ciljeve. Na drugu stranu, porezna evazija, znači neplaćanje zakonski utvrđenih poreznih obveza. Kad obveznik izravno krši zakonske odredbe i nezakonito obavlja gospodarsku djelatnost, govori se o ilegalnoj i nezakonitoj poreznoj evaziji odnosno poreznoj utaji.⁷¹ Izbjegavanje plaćanja poreza do svoje pune primjene dolazi upravo putem poreznih oaza. Osim toga, porezne oaze su mjesta u kojima se olakšava provođenje kriminalnih aktivnosti pranja nezakonito stečenog novca putem prodaje droge, porezne evazije te financiranja terorizma. Treba razlikovati više vrsta poreznih oaza.⁷² Porezne oaze bez poreznog opterećenja (*no-tax heaven*) su zemlje u kojima nema nikakva poreza na bilo koju vrstu primitaka. Iako nema poreza, tu se društvima naplaćuje naknada pri ispunjavanju prijave i ostalih operativnih poslova. U takvim se zemljama vrlo jednostavno osnivaju internacionalne korporacije, a godišnje pristojbe ne ovise o stečenoj dobiti i zamjenjuju klasičan porez na dobit. U toj su kategoriji Bahami, Kajmanski otoci i Bermuda.

⁷⁰ *Ibid.*, str. 42.

⁷¹ Glavina, Dominik, Dragičević- Prtenjača, Kazneno djelo utaje poreza kao oblik porezne evazije s posebnim osvrtom na poslovanje preko poreznih utočišta, Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske, Zagreb, 2019., str. 178.

⁷² *Ibid.*, str. 180.

U poreznim oazama s niskim poreznim opterećenjem (*low-tax heaven*) se dobit pravnih osoba, svejedno gdje je stečena, oporezuje relativno niskima poreznim stopama u usporedbi s drugim zemljama kao što su Barbados, Britanski Djevičanski otoci, Cipar i Malta.

Zatim razlikujemo porezne oaze s poreznim opterećenjem samo na primitke u toj jurisdikciji, u kojima se oporezuje dohodak fizičkih osoba odnosno dobit pravnih osoba, samo iz domaćih izvora. Od oporezivanja je oslobođen bilo kakav primitak ostvaren u inozemstvu (Hong Kong, Irska, Panama i Gibraltar).

Posebne porezne oaze (*special tax heaven*) su zemlje koje imaju porezni sustav poput ostalih zemalja, ali zakonodavstvo omogućuje poseban tretman za određene modele poput međunarodnih društava koje izuzima od poreznih obveza (Austrija, Nizozemska, Liechtenstein, SAD, Luxembourg i Velika Britanija).

Sve je češća pojava curenja informacija od određenih zviždača poput *Panama papers*⁷³ i *Swiss leaks* što ugrožava neke od najvažnijih elemenata kao što su diskrecija i anonimnost podataka društva i njegovih članova, ali razotkriva nepravilnosti u poslovanju i tok novca.

2. 4. 2. *Pranje novca*

Pod pranjem novca podrazumijevamo pretvaranje tzv. "prljavog" novca ili druge ostvarene imovinske koristi pribavljene kaznenim djelom ili drugim protuzakornim radnjama, te njegov prijelaz preko granica i ponovno uključivanje nelegalno stečenog novca u redovne novčane tokove.⁷⁴ Dakle, nastoji se prikriti porijeklo, odnosno nezakonit modus na koji je stečen taj novac. Opisanim postupanjem se pokušava ne samo prikriti počinjeno glavno kazneno djelo i njime ostvarena imovinska korist, nego se daljnjom upotrebom takve imovinske koristi stvara konkurencija sudionicima tržišta koji ostvaruju prihode zakonitim poslovanjem. Postoje tri faze

⁷³ Jedna od najvećih afera pranja novca i utaje poreza koja je uzrokovala negativne posljedice diljem svijeta zove se „Mossack Fonseca“. To društvo bilo je četvrti najveći pružatelj OFC usluga na svijetu. Odvjetničko društvo sa sjedištem u Panami, a zapošljavalo je više od 600 ljudi u 42 zemlje. Odvjetnički uredi ovog društva bili su smješteni u zemljama sa zakonima o očuvanju privatnosti klijenata, odnosno u raznim poreznim oazama. Mossack Fonseca je u svojih 40 godina poslovanja pomogla u osnivanju čak 214.488 OFC društva čiji su članovi otkriveni tek nakon afere „Panama Papers“ koja je nastupila je 2016. godine u kojoj je došlo do „curenja“ 11,5 milijuna povjerljivih dokumenata.

⁷⁴ Maros, Ivica, Zakon o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma : s podzakonskim aktima i komentarom., Impresum Zagreb: TEB - poslovno savjetovanje, 2019.. str. 3.

pranja novca⁷⁵. Faza polaganja (eng. *placement*) u kojoj se sredstva pribavljena na nezakonit način različitim metodama "udaljavaju" od svog nezakonitog izvora i prvi put ulažu u financijski sustav. U ovoj inicijalnoj fazi "prljavi" novac je najvidljiviji i izložen je otkrivanju. Druga faza prikrivanja (eng. *layering*) sastoji se u izvođenju niza složenih transakcija, sredstva se plasiraju u financijske tokove, čime se nastoji nezakoniti izvor sredstava ili vlasnika sredstava prikriti. Treća faza integracije (eng. *integration*) je završna faza pranja novca u kojoj se "prljavi" novac uključuje u zakonite financijske tokove kako bi isti dobio privid zakonitosti. Ova faza odvija se na nacionalnoj, ali većinom na međunarodnoj razini. Otkrivanje "prljavog" novca u završnoj fazi je gotovo nemoguće s obzirom na to da se "prljavi novac" ugrađuje u "čiste fondove" i više se ne razlikuje od zakonito stečenog novca. Primjena *shell* društva je najčešća u fazi prikrivanja putem više zemalja. Društvo registrirano u OFC-u ispostavlja račun za usluge (konzultantske, marketinške, informatičke). Domaće društvo plaća račun doznakom u inozemstvo na račun istog OFC društva koji je otvoren u susjednoj ili drugoj, geografski bliskoj državi. Ispostavljeni račun offshore društva evidentira se kao trošak u poslovnim knjigama domaće pravne osobe (umanjenje porezne osnovice). Inozemna i domaća društva članski su povezana, a doznačena novčana sredstva u inozemstvu se podižu u gotovini na teret nerezidentnog računa otvorenog u inozemstvu. Ista novčana sredstva se unose u Republiku Hrvatsku bez prijave na državnoj granici te se u daljnjem tijeku koriste za kupnju nekretnina, pokretnina ili vrijednosnih papira.⁷⁶

2. 4. 3. Organizacije te aktivnosti u sprječavanju pranja novca

Zbog svega navedenog, formirane su organizacije i udruženja s ciljem sprječavanja pranja novca, kontrole i praćenja financijskih tokova u offshore jurisdikcijama. Članice G8 borbu protiv pranja novca shvatile su izuzetno ozbiljno te u suradnji s još dvadesetak zemalja i organizacija osnovale Grupu za financijsku akciju protiv pranja novca (engl. *Financial Action Task Force - FATF*). Njezino je osnovno načelo "*know your customer*" ("upoznaj svoga klijenta"), odnosno poznavanje stvarnoga identiteta osobe za čiji se račun vrše financijske transakcije. OECD je sastavio popis zemalja te dao osnovne preporuke u vezi s poreznim oazama koje se odnose na davanje većih ovlaštenja poreznim vlastima, kada se radi o uvidu u bankarske podatke, veću i učinkovitiju razmjenu informacija, jačanje sustava pravila izvještavanja o stranim investicijama,

⁷⁵ Biluš, Ante, Palijaš, Dubravko, Hržina, Danka, Preventivni sustav i kazneni progon pranja novca, Pravosudna akademija, Zagreb, 2017., str. 7.

⁷⁶ *Ibid.*, str. 14.

usklađivanje ovršnih režima i osiguranje međusobne pomoći u vezi s povratom poreznih potraživanja te ukidanje poreznih ugovora s poreznim oazama i njihovo izbjegavanje u budućnosti. U srpnju 2007. Europska komisija objavila je Bijelu knjigu o sportu⁷⁷. Opći cilj je davanje strateškog usmjerenja na ulogu sporta u Europi, potaknuti raspravu o specifičnim problemima, poboljšati vidljivost sporta u kreiranju politika EU-a i podizanje svijesti javnosti o potrebama i specifičnostima sektora. Bijela knjiga prepoznaje da su korupcija, pranje novca i drugi oblici financijskog kriminala od velikog utjecaja na lokalnoj, nacionalnoj i međunarodnoj razini u sportu. Također su aktivni nezavisni novinari te zviždači. Najpoznatiji, a trenutno i jedini je Football leaks.⁷⁸ Njemački Der Spiegel te Europska istraživačka mreža došli su do 18.6 milijuna dokumenata. Ti dokumenti pokazuju na koji način su menadžeri, posrednici te službene organizacije i sportski klubovi koristili kapital nauštrb kvalitete igre i sporta, mladih igrača te navijača i njihovih udruga.

3. Sport i pravni oblici putem kojih se obavlja sportska djelatnost

3. 1. Općenito o sportu i sportskoj djelatnosti

Prema definiciji sport je vrlo posebna fizička ili mentalna aktivnost koju osoba koja sudjeluje u sportskom natjecanju tj. nadmetanju, izvodi prema pravilima određenog sporta uz primjenu propisanog bodovanja prema čijem se konačnom rezultatu utvrđuje pobjednik.⁷⁹ Prema tome, sport i sportske djelatnosti su specifična kategorija koja se ne može izjednačiti s ostalim djelatnostima kao ni njihov sveopći utjecaj koji se u suvremenom svijetu neizbježno prelijeva u gospodarsku, pravnu, političku, društvenu, socijalnu i dr. djelatnost. U sportskim natjecanjima najznačajniji su timski sportovi u kojima sudjeluju klubovi, pravne osobe koje prema Zakonu o sportu⁸⁰ mogu biti sportske udruge za natjecanje ili sportska dionička društva. Iako je sportska djelatnost, djelatnost od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku⁸¹ te je cilj države stimulirati sport u svim sferama pa tako i izgradnju sportske infrastrukture, ipak radi pravne sigurnosti, države ne bi smjele dopustiti da te pravne osobe imaju povlašten položaj samo zato što svoju djelatnost obavljaju u sustavu sporta. U tom smislu uređenje pravnih odnosa u sportu predstavlja

⁷⁷ <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/white-paper-on-sport.html> (25.11.2022.)

⁷⁸ <https://theblacksea.eu/stories/football-leaks/> (25.11.2022.)

⁷⁹ Brnabić, Ratko, Neka pitanja u svezi sa stečajem nogometnih klubova u Republici Hrvatskoj, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, 2017., str. 437.

⁸⁰ Čl. 5. st. 3. ZS-a

⁸¹ Čl. 1. st. 2. ZS-a

gospodarsku djelatnost čiji je krajnji cilj postizanje dobiti ili drugog ekonomskog uspjeha te koju država ne smije u potpunosti prepustiti autonomnim pravilima organizacija i saveza određenih sportova.

3. 2. Pravni oblici sportskih klubova u Republici Hrvatskoj - općenito o udrugama za sportsko natjecanje te sportskim dioničkim društvima

Izvorno se sport obavljao u oblicima koji nemaju za cilj ostvarivanje dobiti, kao što su udruga i ustanova.⁸² Udruga je svaki oblik slobodnog i dobrovoljnog udruživanja više fizičkih, odnosno pravnih osoba, koje se udružuju, između ostaloga, radi zaštite njihovih probitaka ili zauzimanja za sportska uvjerenja i ciljeve, a bez namjere stjecanja dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi.⁸³ Ustanova je pravna osoba koja se, među ostalim, osniva za trajno obavljanje djelatnosti športa i tjelesne kulture, u načelu, bez namjere stjecanja dobiti.⁸⁴ Stupanjem na snagu novog ZS-a, djelatnost sudjelovanja u sportskom natjecanju (kao jedne od sportskih djelatnosti) mogu obavljati fizičke osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost sudjelovanja u sportskom natjecanju i pravne osobe koje su za to posebno registrirane. To se odnosi na sportske klubove koji mogu biti u obliku sportske udruge za natjecanje ili sportskog dionička društva. Prema tome, djelatnost sportskog natjecanja nije moguće obavljati putem ustanove. U kontekstu ovoga rada bitno je napomenuti razliku između klubova koji imaju amaterski i profesionalni status zato što su amaterski klubovi često mete investitora koji svoj kapital žele učiniti legalnim ili izbjeći davanja putem OFC-a.⁸⁵ Status profesionalnog kluba ostvaruje se ispunjavanjem jednog od dvaju uvjeta. Klub mora imati sklopljene ugovore o profesionalnom igranju s više od 50 % registriranih sportaša u seniorskoj konkurenciji u odnosu na broj prijavljenih sportaša za natjecateljsku godinu na listi koju vodi odgovarajući nacionalni sportski savez ili ako ispunjava uvjete za stjecanje profesionalnog kluba odgovarajućeg sportskog saveza.⁸⁶ Tako klub može biti profesionalan neovisno o njegovom pravnom obliku. ZS-om je također predviđeno osnivanje Povjerenstva za

⁸² Petrović, Siniša *et. alt.*, Pravni oblici sportskih klubova u Republici Hrvatskoj, u: Kačer, Hrvoje, *et alt.*, Sportsko pravo, Pravni fakultet u Splitu, 2018., str. 552.

⁸³ Čl. 4. Zakona o udrugama, (Narodne novine, br. 74/14, 70/17, 98/19)

⁸⁴ Petrović, Kačer, *op. cit.* (bilj. 82), str. 553.

⁸⁵ Vidi *infra* (4. 3. 1.)

⁸⁶ Petrović, Kačer, *op. cit.* (bilj. 82), str. 554.

profesionalne sportske klubove kao stručno tijelo širokih ovlasti koje se sastoji od 7 članova koje imenuje ministar nadležan za sport.⁸⁷

Povjerenstvo ima niz ovlasti:

- Vođenje evidencije o dokumentaciji koju su mu dužni slati profesionalni sportski klubovi (račun dobiti i gubitka, izvješće o registriranim sportašima seniorske momčadi, izvješće o članovima kluba i članovima tijela kluba, godišnje financijsko izvješće, revizorsko izvješće) te o važnim poslovnim događajima za klub (poslovi koje društvo sklapa s članovima uprave te nadzornog odbora, te ugovore koje sportski d.d. sklapa s dioničarima koji drže najmanje 5 % dionica društva ili s drugim osobama čije djelovanje može imati utjecaj na obavljanje djelatnosti društva.).
- Davanje suglasnosti na izbor revizora koji utvrđuje uvjete za pokretanje stečajnog postupka ili obvezatno preoblikovanje u sportsko dioničko društvo.
- Vođenje evidencije o imateljima dionica društva te davanje suglasnosti na koje otpada više od 25 % temeljnog kapitala u sportskom d.d. Itd.

Ovo su samo neke od širokog niza ovlasti koje ima Povjerenstvo te su bitne u kontekstu ovoga rada. Potreba za takvim tijelom pokazuje važnost profesionalnih sportskih klubova te nužnost posebnog nadzora, ali i određene vrste asistencije javnopravnog tijela, a ne samo pojedinog nacionalnog saveza.⁸⁸ Nameće se pitanje ravnopravnosti klubova različitih pravnih oblika u istom rangu natjecanja. Iako bi naizgled trebalo jednako tretirati takve klubove, praksa je pokazala da se primjena određenih propisa odnosi isključivo na gospodarske subjekte, a ne na neprofitni subjekt koji obavlja pojedinu gospodarsku djelatnost. Ta se manjkavost ispravila donošenjem Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija.⁸⁹ Tako se udruga približila jedinstvu knjigovodstvenih, računovodstvenih i financijskih pravila u odnosu na sportska dionička društva u istom rangu natjecanja.

⁸⁷ Čl. 26. st.3. ZS-a

⁸⁸ Petrović, Kačer, *op.cit.* (bilj. 82), str. 556.

⁸⁹ Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14, 114/22)

3. 2. 1. Udruga ili sportsko dioničko društvo

Udruge su tradicionalno najrašireniji pravni oblik obavljanja djelatnosti te je uključenost trgovačkih društva u obavljanju sportskih djelatnosti zanemariva, a razlozi su mnogi. Postoji animozitet javnosti od pretjeranog zadiranja trgovačkih društva u sport te samih poduzetnika da gledaju na sport kao poduzetnički pothvat. To je posljedica nepoimanja sportske djelatnosti kao gospodarske.⁹⁰ Iako bi ih načelno jednako trebalo tretirati, udruga i dionička društva su jednostavno različiti oblici, praktično i po naravi pravni pravila koja se primjenjuju na njih u statusnom smislu. Namjera udruge ne smije biti stjecanje dobiti, ali to ne znači da udruga tu dobit ne može i ostvariti. Propisano je da udruga, uz svoje osnovne djelatnosti, smije obavljati one kojima stječe prihod (pomoćne, sporedne djelatnosti), ali ne s ciljem stjecanja dobiti za svoje članove ili treće. Tu često dolazimo do paradoksa prema kojem udruga putem pomoćnih djelatnosti ostvaruje dobit, čime se udruga financira, a njeno cjelokupno poslovanje mora biti neprofitno, te sav prihod mora biti iskorišten za ostvarivanje ciljeva udruge određenih njezinim statutom. Važno je napomenuti da su udruge društva osoba⁹¹ uređena posebnim zakonom, Zakonom o udrugama⁹², a dionička društva, društva kapitala uređena ZTD-om. Tu se ZS pojavljuje kao *lex specialis* koji se primjenjuje ako uređuje određena pravila drukčije od općih. ZS-om iz 2007. godine uvodi se novina kojim se dobit sportskoga dioničkog društva smije podijeliti i dioničarima. Na upotrebu neto dobiti primjenjuju se opća pravila ZTD-a, ako ZS-om nije uređeno drukčije. Specifičnost uređena ZS-om nalazi se u definiciji zakonskih rezervi te u određivanju njihove visine i sadržaja. Pored općih koje su uređene ZTD-om, postoje i posebne zakonske rezerve (sportske rezerve, rezerve za sportske djelatnosti) koje se smiju koristiti isključivo za obavljanje i unaprjeđenje sportskih djelatnosti sportske pripreme djece.⁹³ Cilj je usmjerenje dijela dobiti najmlađim sudionicima u sportu kao osiguranje kontinuiteta uspjeha nekog kluba u sportskom natjecanju. Zakonodavac je 2006. ZS-om omogućio alternativu svim profesionalnim klubovima da sudjeluju u djelatnosti sportskog natjecanja kao udruga ili da se preoblikuju u sportsko dioničko društvo. Kao što je već rečeno, to se odnosi samo na obavljanje djelatnosti sportskog natjecanja, dok druge (sportska priprema, sportska rekreacija, sportska

⁹⁰ Petrović, Kačer, *op.cit.* (bilj. 82), str. 556.

⁹¹ Društva koja se temelje na osobama koje ga čine, gdje je od važnosti tko su njegovi članovi, osobito u društvima gdje članovi odgovaraju za obveze društva. Ovdje ulog u društvo može biti sve ono što ima određenu vrijednost za društvo.

⁹² Čl. 4. Zakona o udrugama (Narodne novine, br. 74/14, 70/17, 98/19)

⁹³ *Ibid.*, str. 561.

poduka, organiziranje i vođenje sportskih natjecanja te upravljanje i održavanje sportskih građevina) mogu obavljati i u pravnom obliku ostalih trgovačkih društava (društvo s ograničenom odgovornošću kao društvo kapitala, javno trgovačko društvo, komanditno društvo ili gospodarsko interesno udruženje kao društvo osoba) ili ustanove.⁹⁴ Isto tako, pravne osobe koje obavljaju sportsku djelatnost smiju obavljati i druge djelatnosti, prema općim pravilima o djelatnostima i predmetu poslovanja za pojedine pravne subjekte.

3. 2. 2. *Pravni ustroj*

Udruga je društvo osoba koje se osniva bez uplate temeljnog kapitala te su najveći broj sportskih klubova u Republici Hrvatskoj amaterski klubovi ustrojeni kao udruge.⁹⁵ Mahom veliki broj klubova i dalje zadržava taj oblik bez obzira na ponuđenu zakonsku alternativu. Udruga je privatnopravna zajednica koja nastaje na temelju pravnog posla te se osniva radi ostvarenja zajedničkog cilja svih njezinih članova.⁹⁶ Na sportska dionička društva, kao što je već rečeno, primjenjuje se ZTD, ako nije drukčije uređeno ZS-om. Za osnivanje ovakvog oblika društva potreban je temeljni kapital od 500,000 kn ili 66 402 eura. Pravni ustroj sportskog dioničkog društva određen je pravilima prisilnopravnog karaktera. Prema tome ustroj može biti dualističkog ili monističkog karaktera. Bez obzira na odabrano, ovlasti u društvu uvijek imaju organi, a ne članovi (dioničari). Obvezatni organi društva su uprava, nadzorni odbor i glavna skupština u dualističkom, dok u monističkom pristupu to mogu biti, upravni odbor i glavna skupština, uz koje postoje izvršni direktori. Temeljna je razlika da u prvom nema hijerarhije već svaki organ ima točno propisane nadležnosti i obveze, bez obzira na to što glavna skupština bira članove nadzornog odbora, a nadzorni odbor imenuje članove uprave. To je bitna razlika u odnosu na monistički pristup gdje je upravni odbor nadređen izvršnim direktorima koji su dužni postupati po njegovim uputama. Tu vođenje poslova društva nije strogo odvojeno od nadzora, te nadzor ne obavljaju osobe koje su potpuno odvojene od društva.⁹⁷ Zanimljivo je kako ZS nigdje ne predviđa mogućnost sportskog dioničkog društva da prihvati monistički ustroj. Nigdje u zakonu

⁹⁴ *Ibid.*, str. 589.

⁹⁵ *Ibid.*, str. 564.

⁹⁶ Petrović, *op.cit.* (bilj. 21), str. 77.

⁹⁷ O tome više, Brnabić, Ratko, Ovlaсти nadzornog odbora u svezi s nadzorom uprave sportskog dioničkog društva, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, 2019., str. 377.-399.

nije izrijekom propisano da društvo mora biti ustrojeno po dualističkom načelu te nema zapreka da se prihvati i monističko. Na pitanje članstva uprave ili nadzornog odbora odnosno upravnog odbora ili izvršnih direktora primjenjuju se odredbe ZS-a, koja postavljaju ograničenja specifična za sport te se pozivaju ujedno i na odredbe ZTD-a⁹⁸. Iznose se samo neke, a te odredbe se odnose samo na one članove koji:

- ne mogu to biti prema odredbama ZTD-a;
- ne mogu to biti prema Zakonu o sprječavanju sukoba interesa⁹⁹;
- koji su u posljednje 3 godine pravomoćno kažnjene za kaznena djela ili prekršaje u sportu i u vezi sa sportom;
- koji su članovi ili članovi tijela sportskih klubova udruga za natjecanje u istome sportu;
- koji su dioničari ili članovi organa sportskog društva istoga sporta, bez obzira na to koliko dionica drže;
- koji svojim djelovanjem mogu neposredno utjecati na sustav natjecanja u odgovarajućem sportu, a osobito sportaši, menadžeri u sportu kao i osobe koje su to bile u posljednjih godinu dana.

3. 2. 3. *Dioničari*

Prema temeljnom pravilu svaka pravna ili fizička osoba, domaća ili strana može biti dioničar. Kako bi se osigurala posebna zaštita sporta i neizvjesnosti sportskog natjecanja, dioničari sportskog dioničkog društva, izravno, neizravno ili preko povezanih osoba ne mogu biti:¹⁰⁰

- sportaši koji sudjeluju u sportskim natjecanjima u istome sportu,
- sportski suci u istome sportu,
- menadžeri u sportu,
- druge osobe čiji poslovi i djelatnosti mogu neposredno utjecati na sustav natjecanja u odgovarajućem sportu,
- osobe koje su članovi pravnih osoba koje obavljaju djelatnost organiziranja sportskih kladionica,

⁹⁸ Čl. 38. ZS-a

⁹⁹ O tome više, Brnabić, Ratko, Sukob interesa članova uprave sportskog dioničkog društva, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu., 2017., str. 353-367.

¹⁰⁰ Čl. 31. ZS-a

- sportsko dioničko društvo koje obavlja djelatnost sudjelovanja u sportskim natjecanjima istoga sporta,
- osoba koja je već dioničar nekoga sportskog dioničkog društva koje se bavi sudjelovanjem u sportskim natjecanjima u istome sportu i u tome društvu drži dionice na koje otpada 1 % temeljnog kapitala društva, pri čemu se to ograničenje ne odnosi na RH ni na jedinice lokalne i regionalne (područne) samouprave te Grad Zagreb.

Još jedno značajno ograničenje je da za stjecanje dionica u s.d.d., izravno, neizravno ili preko povezanih osoba na koje otpada više od 25 % temeljnog kapitala, potrebno je pribaviti suglasnost prethodno spomenutog Povjerenstva.¹⁰¹ Za razliku od članova sportskih udruga koji imaju isključivo upravljačka prava, dioničarima sportskog društva pripadaju i imovinska prava.

3. 3. Pravna autonomija nogometa

Natjecateljski duh sporta pretpostavlja napredovanja natjecateljske razine te sudjelovanje u prvim ligama. Taj status pretpostavlja i veće troškove za klubove. Profesionalizacija nogometnih klubova i prateći im financijski problemi su potaknuli zakonodavca da intervenira u donedavno zaštićeno područje autonomnog prava nogometnih saveza. Danas je u javnosti vrlo čest slučaj financijskog problema nekog kluba koji se očituje često u višemilijunskim dugovanjima većem broju vjerovnika. Republika Hrvatska je učestalo vjerovnik s najvećim tražbinama s osnova poreznih davanja, neplaćenih doprinosa mirovinskog i zdravstvenog osiguranja itd. Do kraja osamdesetih godina prošlog stoljeća nogometni klubovi i nacionalni savezi su percipirali sebe kao subjekte koji se zbog članstva u međunarodnim sportskim savezima ne moraju podvrgavati nacionalnom pravnom poretku te da njihova autonomija predstavlja izvandržavni, nadnacionalni pravni prostor.¹⁰²

3. 3. 1. FIFA

Suvremeni nogomet organiziran je u piramidalnom obliku. Na vrhu te piramide nalazi se FIFA¹⁰³ (fran. Fédération Internationale de Football Association), pravna osoba švicarskog prava sa sjedištem u Zürichu. Kao temeljna organizacija, ona donosi obvezujuća sportska, pravna i

¹⁰¹ Vidi *supra*. (3. 2.)

¹⁰² Petrović, Kačer, op.cit (bilj. 82), str. 588.

¹⁰³ Ivkošić, Marko, Ograničenje višestrukog i većinskog sudjelovanja u profesionalnom nogometu, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, 2021., str. 255.

financijska pravila te naloge postupanja, koja moraju poštivati i izvršavati nacionalni nogometni savezi te klubovi posredno, a uz to nadzire provođenje te sankcionira nepoštivanje tih pravila. FIFA se sastoji od šest konfederacija (AFC, CAF, CONCACAF, CONMEBOL, OFC i UEFA) te 212 nacionalnih saveza. UEFA (engl. *Union of European Football Associations in Europe*) je jedna od najvećih konfederacija, najbogatija te najutjecajnija u globalnom nogometu. Najbolji svjetski igrači igraju u europskim ligama, djelomično zahvaljujući najbogatijim klubovima u Engleskoj, Njemačkoj, Italiji te Španjolskoj. Pravo koje FIFA stvara je autonomno. Ona ga samostalno primjenjuje i nadzire te je u suvremenom svijetu postalo globalno i naddržavno. Klubovi kao neizravni te nacionalni savezi kao izravni članovi primjenjuju propise konfederacije i FIFA-e pod prijetnjom disciplinskih i financijskih sankcija te su dužni izvršavati naloge njezinih tijela. Prema tim nalozima, međunarodni i nacionalni savezi stvaraju, primjenjuju i nadziru pravila kojima se pored sportskih, uređuju ekonomski i pravni odnosi nogometnih sudionika. Taj zadatak se postiže putem monopolno-hijerarhijskog ustroja nogometa na svjetskoj razini.

3. 3. 2. *Pravna pravila sporta i njegove sastavnice*

Monopolno načelo jednog mjesta za jedan nogometni savez sastoji se od stvarne i geografske sastavnice. Stvarna sastavnica određuje da je za pojedini sport nadležan isključivo jedan savez, a geografska da na određenom državnom teritoriju može biti samo jedan savez. Sustav pravila, odluka i prakse krovnih sportskih saveza koji nastaju samostalno neovisno o državnom pravu u literaturi se naziva *lex sportiva*, a njezin sadržaj tvore međunarodna autonomna sportska pravila, pa se ona označava i kao međunarodno autonomno sportsko pravo.¹⁰⁴ Pravilima krovnih saveza (FIFA, UEFA i HNS) uređuju se stručna, prostorna i organizacijska pitanja, pitanja odgovornosti sudionika u nogometu te su posebno važna pitanja uređenja pravnih odnosa između kluba i profesionalnog igrača, transfera profesionalnih igrača, pravnog ustroja klubova i zabrane ili/i ograničenja članstva u klubovima i ulaganja u nogomet. Autonomija krovnih nogometnih saveza u kreiranju, nadzoru i primjeni pravila nogometne igre (*lex ludica*) gotovo je apsolutna, dok se ona smanjuje ili ograničava kad su u pitanju autonomna pravna pravila nogometnih saveza. Sportska pravila osiguravaju ujednačenost natjecanja u nogometnom sportu stvaranjem jednakih početnih natjecateljskih uvjeta. Njima se uređuju kvalifikacijska i klasifikacijska pitanja, osigurava tjelesni i duševni integritet sudionika, sankcioniraju se ponašanja kojima se povređuju

¹⁰⁴ *Ibid.*, str. 261.

pravila, te se određuju disciplinske sankcije. Pravo nogometnih saveza od svog nastanka nastajalo je i primjenjivalo se neovisno o zakonodavstvu i monopolu prisile državne vlasti. U suvremenom svijetu komercijalizacija i profesionalizacija nogometa neupitno uzrokuje povredu ili ograničenje prava sudionika u nogometu. Povodom traženja pravne zaštite od protupravnog postupanja klubova i nogometnih saveza ruši se poimanje o apsolutnoj autonomiji nogometnih organizacija i oslabljuje se „dogma o neprodornosti“¹⁰⁵ heteronomnog prava unutar autonomnog prava sportskih saveza. Takva se percepcija u potpunosti promijenila sredinom devedesetih godina prošlog stoljeća u znamenitoj presudi Bosman¹⁰⁶. Da sport ne postane „država u državi, međunarodni sport država pored ostalih međunarodno priznatih država svijeta“, heteronomnim se normama uspostavljaju granice autonomije sporta, pa tako i nogometa. Primjer takvih normi u hrvatskom pravu jest prisilna odredba koja nameće obvezu svim profesionalnim sportskim klubovima da se upišu u Registar profesionalnih sportskih klubova koji vodi ministarstvo nadležno za sport. Posljedica takvog upisa je provođenje revizije te dostavljanje revizorskog izvješća nadležnom ministarstvu i Povjerenstvu.¹⁰⁷ Ako ekonomsko stanje na to ukazuje, prema izvješću, sportski klub-udruga bi morao pokrenuti postupak obveznog preoblikovanja u trgovačko društvo.¹⁰⁸

3. 3. 3. Europska pravna rješenja

3. 3. 3. 1. Njemačka pravna rješenja

Njemački profesionalni nogometni klubovi napuštaju neprofitno orijentirani oblik udruge te se preustrojavaju kao trgovačka društva, poduzeća usmjerena na stjecanje dobiti. Od 1998. klubovi mogu biti u obliku dioničkog društva, društva s ograničenom odgovornošću i komanditnog društva na dionice, nepoznatog u hrvatskom pravnom sustavu. Posebnost je u tome da se klubovi ne odlučuju na direktno preoblikovanje kako je to predviđeno u RH, već osnivaju nova trgovačka društva u kojima stječu članska prava ulogom cijelog poduzeća ili jednog njegovog ustrojbenog

¹⁰⁵ Kačer, Petrović, *et. alt., op.cit.* (bilj. 82) str. 589.

¹⁰⁶ Presuda od 12. prosinca 1995., *Bosman*, C-415/93., EU:C:1995:463

¹⁰⁷ Čl. 24. st. 2., 3. i 4. ZS-a

¹⁰⁸ O tome više, Brnabić, Ratko, Neka pitanja u svezi sa stečajem nogometnih klubova u Republici Hrvatskoj, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, 2017.

dijela.¹⁰⁹ U tom smislu, udruge samostalno ili s partnerima ulagačima dobivaju licenciju za natjecanje koju izdaje njemački nacionalni savez (DFB-Deutscher Fußball-Bund) te djeluju kao imatelji udjela s prevladavajućim utjecajem. Ovdje je važno spomenuti pravilo 50+1 čija je temeljna funkcija da udruga osnivač (društvo majka) uvijek drži većinu glasačkih prava na glavnoj skupštini kluba-trgovačkog društva kćeri, bez obzira na manji postotak sudjelovanja u temeljnom kapitalu.

3. 3. 3. 2. Ostala europska pravna rješenja

U engleskom Premiershipu od 1982., na temelju autonomnih pravila nacionalnog nogometnog saveza, svi profesionalni klubovi su se preustrojili u pravni oblik trgovačkih društava kapitala, bilo u oblik dioničkog društva (eng. *public limited company* – PLC), bilo u oblik društva s ograničenom odgovornošću (eng. *private limited company* – Ltd). U Francuskoj se Zakonom o organizaciji i poticanju tjelesne i sportske aktivnosti, 1984. obvezalo profesionalne nogometne klubove ustrojiti u obliku dioničkog društva (franc. *la société anonyme*) uz dopuštanje iznimki. U Španjolskoj se to učinilo 1992., a klubovi su se morali ustrojiti u pravnom obliku dioničkog društva (španj. *la sociedad anónima*), uz iznimke. U Italiji su se, također, profesionalni nogometni klubovi morali preoblikovati u društvo kapitala, bilo dioničko društvo (tal. *società per azioni*, *società* – S.A.) ili društvo s ograničenom odgovornošću (tal. *società a responsabilità limitata*).¹¹⁰

3. 3. 4. Slučaj Red bull

Bilo da je riječ o preuzimanju udjela, klupskih obveznica, davanju zajmova ili hibridnom financiranju, nogometni klubovi privlače najrazličitije ulagače. Učestalo su to trgovačka društva koja se bave medijskom djelatnošću, proizvodnjom sportske opreme i slično, a zanimljivo je da se pored bogatih fizičkih osoba i trgovačkih društava kao ulagači u zapadnoeuropske klubove ponekad pojavljuju i pravne osobe javnog prava, pa čak i države. Osim stjecanja dobiti, uobičajenog motiva poduzetničkih pothvata, ulagačima su važni i marketinški učinci ulaganja u klubove, pozicioniranje na tržištu i istiskivanje konkurencije, a učestalo je ulaganje u manje klubove radi lakšeg angažiranja mladih talentiranih igrača. Red bull je specifičan po tom pitanju kao društvo poznato po najviše uloženog kapitala u marketing, a koje je postalo sinonim za

¹⁰⁹ Brnabić, Ratko, Pravilo 50+1 Njemačkog nogometa-Jučer,danas i sutra, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu. 2019., str. 337.

¹¹⁰ Ivkošić, *op. cit.* (bilj. 103), str. 258.

prodor kapitala unutar svijeta sporta i nogometa te danas predstavlja sve ono što navijači preziru. Naime, Red Bull je planski kupovao nižerazredne klubove u pet različitih svjetskih liga te kooperacijom tih klubova kroz otvaranja podružnica, napravio za svoje klubove u najvećem rangu natjecanja regrutacijski centar mladih i talentiranih igrača koji bi donosili uspjeh svojom igrom ili prodajom. Nogometni klub RB Leipzig, ogledni je primjer izigravanja pravnih pravila putem kapitala. Prema pravilima njemačkog nacionalnog saveza klubovi ne smiju imati u svojem nazivu sadržavati tvrtku, ako nije u njenom vlasništvu 20 godina. Klub se zove RB Leipzig, a taj prefiks formalno je pripisan pojmu “RasenBallSport” što se prevodi kao igre loptom na travi. Pravilo 50+1 zaobideno je putem ograničenja pristupa novih članova u udruhu. Uvjeti za pristup su vrlo specifični i članarina je golema. Tako se u toj udruzi nalazi 13 članova od kojih su svi zaposlenici Red Bulla, te je tako ostvarena puna kontrola nad upravljačkim pravima u klubu.¹¹¹

4. Uloga offshore financijskih centara u nogometu

4. 1. Globalna vrijednost nogometa

Društvo je oduvijek ulagalo velike napore i resurse u sport za maksimalizaciju uspjeha sportaša. Teško je odrediti globalnu vrijednost sporta. Procjenjuje se da je vrijednost sporta više od 500 milijardi dolara godišnje ili oko 1% svjetskog BDP-a.¹¹² Nogomet, kao najpopularniji i financijski najisplativiji sport na svijetu predstavlja idealan prostor za mobilnost kapitala putem offshore jurisdikcija upravo zbog svoje globalne komponente te potrebe za prekograničnim poslovanjem i transferima igrača. Pokazatelj vrijednosti nogometa je i Svjetsko prvenstvo u Katru za čije je potrebe investirano 218 milijardi eura, za razliku od prethodnog najskupljeg svjetskog prvenstva u Rusiji na koje je potrošeno 18 milijardi eura. Prodorom kapitala i preustrojem klubova u sportska dionička društva 90-tih godina 20. st., kako je ranije izneseno, nogomet je postao daleko vrijedniji. Tome su prvenstveno pridonijela televizijska prava, sponzorstva korporacija te najbogatiji privatni investitori kao poduzetnici. Nogomet je time postao globalna industrija koja ima veliki ekonomski utjecaj, ali osim toga, ima iznimno važne socijalne funkcije kao što su lokalni ekonomski razvoj, socijalna kohezija, obrazovanje, kulturološke i osobne vrijednosti, itd. U tim transakcijama sudjeluje mnogo aktera - klubovi,

¹¹¹ <https://www.theguardian.com/football/blog/2017/may/12/red-bull-uefa-multiple-ownership-rules> (5.11.2022.)

¹¹² [https://www.reportlinker.com/p06018836/Sports-Global-Market-Report-COVID-19-Impact-and-Recovery-to.html#:~:text=The%20global%20sports%20market%20is,\(CAGR\)%20of%2013.5%25.](https://www.reportlinker.com/p06018836/Sports-Global-Market-Report-COVID-19-Impact-and-Recovery-to.html#:~:text=The%20global%20sports%20market%20is,(CAGR)%20of%2013.5%25.) (6.11.2022)

igrači (najvrjednija imovina klubova), sponzori (korporacije), mediji, individualni investitori, regrutacijski centri, menadžeri ili nogometnih agenti, vlade, lokalna (regionalna) samouprava, porezna tijela, trgovci nekretninama (stadioni) te uz sve to, lige i već spomenute organizacije koje djeluju kao regulatori. Između navedenih aktera odvijaju se sve poželjne te neželjene aktivnosti. Nogomet je nažalost postao meta kriminalnih organizacija koji ga zbog svih navedenih elemenata zloupotrebljavaju, prvenstveno putem OFC-a, u svrhu pranja novca, ilegalne zarade te utaje poreza. U nastavku se na praktičnim primjerima iznose ranjivosti nogometnog sektora u odnosu na kapital te modeli zloupotrebe.

4. 2. Ranjivost nogometnog sektora

Grupu za financijsku akciju protiv pranja novca (FATF), s ciljem otkrivanja nekooperativnih područja u borbi protiv pranja novca u svojem izvješću¹¹³ kategoriziraju ranjivosti nogometnog sektora u kontekstu pranja novca.

Prema njegovoj strukturi:

- lakoća prodornosti kapitala na nogometno tržište
- komplicirana struktura i mreža članova i poslovnih udjela
- neprofesionalnost nogometnog menadžmenta te
- raznolikost pravnih oblika.

Prema financijama, ranjivosti su:

- goleme sume novaca i *cash flow*;
- racionalnost tih suma te nepredvidljivost budućih rezultata klubova te uspjeha igrača;
- financijske potrebe klubova za održivost, velika većina klubova je u financijskim problemima te često ne mogu egzistirati u svojem rangu natjecanja.

Prema kulturi sporta,

- ranjivost najmlađih i siromašnih skupina igrača koji često potpisuju tzv. lihvarske ugovore;

¹¹³ The financial action task force (FATF), Money Laundering through the Football Sector, Paris, 2009. str. 7.

- socijalna uloga sporta koja se zbog velikih investicija ni pod koju cijenu ne smije percipirati kao nepoželjna;
- nematerijalne nagrade kao što je socijalni status povezanosti s nogometom u lokalnoj zajednici koja je s klubom iznimno povezana;

4. 3. Modeli zlouporabe offshore centara u nogometu

Prekogranične investicije, prvenstveno putem OFC-a postaju neuhvatljive nacionalnim i supranacionalnim vlastima te nogometnim organizacijama. Time se otvara idealan prostor za prljavi kapital. Pranje novca, porezna evazija te nezakonita zarada u nogometu, najčešće se odvija putem strukture vlasništva klubova, transfera i vlasništva igrača, aktivnosti povezanih s klađenjem te putem komercijalnih prava. Iznose se primjeri iz prakse.

4. 3. 1. Strukture vlasništva te investicije u nogometnim klubovima

Ovdje dolazi do izražaja sve ranije navedeno u dijelu o *shell* društvima. Članovi društva ustrojenog kao nogometni klubovi često imaju kompleksnu člansku strukturu u kojem se kao članovi pojavljuju velik broj raznih pravnih osoba, putem različitih pravnih oblika¹¹⁴. Najčešći slučaj je podupiranje te investicije u amaterski, neprofesionalni nogometni klub. U slučaju iz Francuske¹¹⁵, predsjednik amaterskog nogometnog kluba na kraju godine poravnavao je račune kluba i sva zaduženja. To je radio s neproporcionalno velikim svotama novaca i to za račun drugog društva u kojemu je on jedini član, a koje prema financijskim i revizorskim izvješćima nije imala sredstava za takve pothvate. Daljnjom istragom utvrđeno je da se radilo o pranju novca putem društva u Gibraltaru. Također, često se ulaže u prezadužene klubove koji su pred likvidacijom ili stečajem. U tim situacijama javljaju se osnivači društva sa sjedištem u offshore centrima, a ulog je kapital nepoznatog porijekla.

Razlog tome je što se u takvim klubovima ne provodi kontrola nad financijskim stanjem u klubu niti nad njegovoj članskoj strukturi kao što je primjerice u Republici Hrvatskoj, uz spomenuta ograničenja za članstvo u sportskom dioničkom društvu, u hrvatskom pravu također je važna

¹¹⁴ FC Bayern München AG najveći je imatelj dionica udruga FC Bayern München eV koja drži 75 % dionica, a trgovačka društva AUDI AG, Adidas AG i Allianz SE drže po 8,33 % dionica. Trgovačko društvo City Football Group držalo je istovremeno udjele u španjolskom klubu FC Giron, engleskom klubu Manchester City kao i u nekoliko nogometnih klubova iz Sjedinjenih Američkih Država, Australije, Japana i Južne Amerike. Zanimljivim se čini pokušaj tajlandske vlade da država Tajland preuzme 30 % kluba FC Liverpool. Više Ivkošić, *op.cit.* (bilj. 103)

¹¹⁵ FATF., *op.cit.* (bilj. 105.), str. 8.

prisilna odredba koja nameće obvezu svim profesionalnim sportskim klubovima da se upišu u Registar profesionalnih sportskih klubova koji vodi ministarstvo nadležno za sport. Posljedica takvog upisa je provođenje revizije te dostavljanje revizorskog izvješća nadležnom ministarstvu i Povjerenstvu što predstavlja poseban oblik nadzora i kontrole financijskog stanja klubova, a samim time i zaštitu od neželjenih aktivnosti. Nužno je napomenuti da s obzirom na nepredvidljivost rezultata i uspjeha, profit i stjecanje dobiti nisu uvijek cilj investitora, već tako određene skupine, pa čak i političari, ulaze u lokalne ili nacionalne strukture. Postoji slučaj u Meksiku¹¹⁶ u kojem je investitor ušao u klub treće lige koji nije bio isplativa investicija. Unatoč tomu, rasle su plaće igrača te se razvijala infrastruktura kluba neproporcionalno drugim klubovima u istom rangu natjecanja. Klub je uspio pribaviti dobre sponzore te je došao u drugu ligu u samo godinu dana. Kasnije se pokazalo da je investitor dio narkomreže, koja je vodila podzemnu ilegalnu banku u Panami, a koji je tako sebe htio pozicionirati kao legitimnog i uspješnog poduzetnika. Osim toga, tu je povrat na investiciju, od kapitala nezakonitog porijekla putem društva za upravljanje sportskim objektima i ugostiteljskim obrtima. Ovdje se završna faza pranja novca odvija putem ispostavljanja računa za naplatu parkinga ili ugostiteljskih usluga, a vrlo često i putem prodaje karata. U Italiji 2009. poznat slučaj¹¹⁷ pritisaka mafije na većinskog dioničara kluba kako bi prodao svoje dionice u klubu Lazio Spa. Sud je utvrdio da su u tom slučaju računovođe, bankari te odvjetnici oprali prljavi kapital tako što su preko OFC trustova dobili dokumentaciju o podrijetlu kapitala te ga unijeli čistog kao investiciju u nogometni klub. Također 2013. je više od 40 nogometnih klubova optuženo da je sudjelovalo u mreži pranja novca.¹¹⁸

4. 3. 2. Transfer igrača

Globalizacijom tržišta nogometnih igrača te porastom komercijalnih prava igrača također je nastao prostor za ilegalne aktivnosti kapitala. Transfer igrača među klubovima trebao bi služiti poboljšanju kvalitete i kompetitivnosti u nogometnom natjecanju, međutim, svjedoci smo da on često služi kao model individualnog bogaćenja igrača, klubova te menadžera. Mobilnosti transfera igrača je pridonio je već spomenuti slučaj Bosman, u kojem je Sud Europske unije

¹¹⁶ Weir, Michael J., "Ugly Side of the Beautiful Game: Bungs and the Corruption of Players' Agents in European Football ." Southwestern Journal of Law and Trade in the America, vol. 14, no. 1, 2007., str. 147.

¹¹⁷ *Ibid.*, str. 148.

¹¹⁸ Di Ronco, Anna, Anita Lavorgna, "Fair Play? Not So Much: Corruption in the Italian Football." Trends in Organized Crime, vol. 18, no. 3, New York. 2015., str. 177.

potvrdio slobodu kretanja radnika (igrača) između država članica. Vrijednost transfera je često nepredvidljiva, a radi se o golemim svotama, uglavnom precijenjenima. Zbog svojeg prekograničnog elementa te iskorištavanja benefita OFC-a te usluga koje pružaju tamošnja odvjetnička društva, teško je odrediti porijeklo ili finalnu destinaciju kapitala koji sudjeluje u takvim transferima. Nerealna vrijednost pojedinog igrača funkcionira kao i precijenjenost nekog dobra ili robe u klasičnoj trgovini kako bi se opraao novac. Samim time je i odšteta kao kompenzacija koje klub isplaćuje previsoka u odnosu na igračevu realnu vrijednost.¹¹⁹ Ovdje su ključni nogometni agenti, menadžeri, kojih ima preko 4000 sa službenom FIFA-inom licencijom. Oni zastupaju igrače u svim sferama te je njihovo djelovanje praktički neograničeno, ali su ipak podređeni unutarnjim kontrolama i pravilima FIFA-e ili nacionalnih saveza. Oni savjetuju igrače po pitanju njihove karijere te je njihova uloga slična odvjetniku ili računovođi. Oni u tom smislu imaju ključnu ulogu u njihovim primanjima, komercijalnim pravima te investicijama. Oni su ti koji dogovaraju jurisdikciju za isplatu dijela plaće i traže usluge u OFC-u.¹²⁰ Puno je teže kontrolirati i pratiti transakcije koje se odvijaju preko menadžera bez licencije.

4. 3. 3. Klađenje

Od kada postoji sport, postoji i klađenje na ishod utakmice. Klađenje je velik izvor prihoda za državu putem poreza na klađenje i igara na sreću. S druge strane, klađenje u ovom smislu je povezano s namještanjem utakmica te određivanjem rezultata sportskog natjecanja, a osim toga koristi se i kao mehanizam pranja novaca. Najčešće se namještaju trećerazredne utakmice koje javnost ne prati, te će takav rezultat i utakmica proći nezapaženo.¹²¹ Ali u slučaju iz 2006. u Italiji, pokušaj namještanja utakmice dogodio se u prvoj ligi u kojem je tadašnji menadžer u Juventus, pokušao utjecati na suce, a samim time i na rezultat utakmice putem telefonskih poziva.¹²² Načini namještanja utakmica i klađenja su danas izrazito sofisticirani te je sve veći broj *offshore betting* društava. Poznat je slučaj holding društva iz Singapura koje je vodilo trećinu svjetskog tržišta ilegalnog klađenja te namještanja utakmica online, a imalo je većinske udjele u nekoliko nogometnih klubova u Italiji.¹²³

¹¹⁹ *Ibid.*, str. 179.

¹²⁰ Weir, Michael J., *op. cit.* (bilj. 127), str. 155.

¹²¹ Manoli, Argyro Elisavet, "The Only Game in Town? 'Football Match-Fixing in Greece.'" *Trends in Organized Crime*, 2015., HeinOnline, str. 196.

¹²² *Ibid.*, str. 197.

¹²³ *Ibid.*, str. 198.

4. 3. 4. Komercijalna prava

Komercijalna prava igrača postala su sredstvo pranja novca te porezne evazije. Širenjem tehnologije i interneta te porastom marketinga i medija koji promoviraju sport, a samim time i vrlo vrijednih sponzorskih ugovora, komercijalna prava postala su bitan faktor u plaćanju igrača te njegove tržišne vrijednosti. Takvi ugovori najčešće podrazumijevaju komercijalna i javna pojavljivanja imena igrača na dresovima, reklamama i videoigricama, a mnogo europskih klubova dopušta igračima da primaju isplate na ime tih prava na računima u offshore oazama. Vrlo često, najpopularniji igrači zarađuju više od komercijalnih prava nego od plaće u klubu. Komercijalna prava prema tome određuju i vrijednost igrača jer posredno, temeljem njihove popularnosti, klub zarađuje od primjerice, prodaje dresova s imenom.¹²⁴ Jedan od primjera je Luka Modrić koji je prihvatio uvjetnu zatvorsku kaznu od osam mjeseci te plaćanje neplaćenog poreza i kazne od 1,4 milijuna eur zbog izbjegavanja plaćanja poreza nakon nagodbe sa španjolskim tužiteljima. U ovome slučaju porezna oaza, kao mjesto isplate za račun tih prava, bila je Bosna i Hercegovina koja za takve vrste primitaka ima duplo niži porez od europskog prosjeka.¹²⁵

4. 3. 5. Slučaj Lionel Messi

Slučaj Lionel Messia je izvrstan primjer koji pokazuje na koji način najpopularniji sportaši koriste OFC jurisdikcije te *shell* društva za prikrivanje toka kapitala ostvarenog putem komercijalnih prava. Lionel Messi je građanin Argentine te je igrao u FC Barceloni skoro čitavu karijeru. Časopis Forbes ga je proglasio trećim najplaćenijim igračem na svijetu s klupskom plaćom od prosječno 130 milijuna eura¹²⁶. Ako uzmemo u obzir zaradu od komercijalnih prava ta brojka je puno veća. 2005. godine Messi je prodao svoja komercijalna prava SportsConsultants Ltd., društvu registriranom u Belizeu, čiji je jedini član njegova majka, za 50 000 eura¹²⁷. Idući dan to društvo je izdalo licenciju za komercijalna prava SportEnterprises Ltd., društvu registriranom u Velikoj Britaniji koje je putem te licencije sklopilo ugovor za

¹²⁴Austin, Trummel, "Moving the Goal Posts: How Spain's Tax Regime Impacted European Football," Michigan State International Law Review 30, 2022., str. 153-188.

¹²⁵<https://www.nacional.hr/football-leaks-massive-tax-fraud-of-luka-modrics-agents-vladica-lemic-and-pedja-mijatovic/> (25.11.2022.)

¹²⁶ <https://www.forbes.com/profile/lionel-messi/?sh=7ade0f975e9f> (10.12.2022.)

¹²⁷ Trummel, *op.cit.* (bilj. 116), str. 172.

komercijalna prava s Adidasom u vrijednosti od 9 milijuna eura.¹²⁸ Jedini član SportEnterprises Ltd.-a je društvo Goodshire S.A. rezidentno u Urugvaju, a čiji je jedini član njegov otac. SportConsultant Ltd. je sklopilo ugovor o komercijalnim pravima s Lazario G.M.B.H., društvu rezidentnom u Švicarskoj, o vođenju konzultantskih usluga za ta prava uz paušal od 5%. U istoj godini društvo SportsConsultants je prepisalo sva prava na novo društvo Jenbril S.A., osnovano u Urugvaju, čiji je jedini član Lionel Messi. Jenbril je sklopio novi ugovor o komercijalnim pravima na Sidedoor Ltd., društvom osnovanim u britanskoj jurisdikciji, a član tog društva je društvo specijalizirano za internacionalno planiranje poreza. Jenbril je onda opet prenio prava na Tubal Soccer Management G.M.B.H, švicarsko društvo kćer društva Vitop koje je istovremeno društvo majke Lazario. Navedeni pravni promet se dogodio u periodu od godinu i 6 mjeseci. Ovakva vrsta mreže i pravnih odnosa je specijalnost pružatelja usluga u OFC-ima te je svaki navedeni pravni odnos ciljano osmišljen. Messi je u 2016. godini osuđen za utaju poreza na kaznu zatvora u trajanju 21 mjesec, što je kasnije preinačeno na kaznu od 300 000 eura¹²⁹.

5. Zaključak

Offshore financijski centri su svojim liberalnim i jednostavnim propisima postigli atraktivnost osnivanja i korištenja trgovačkih društva u tim jurisdikcijama. Uz to su omogućili jednostavnost upravljanja i mobilnosti kapitala što je posljedično pravnim i fizičkim osobama pomoglo u ostvarivanju efikasnosti te učinkovitosti kroz smanjenje troškova, ali i druge navedene pogodnosti među kojima su najvažnije anonimnost i porezni tretman. Tu su prvenstveno ključna internacionalna *shell* društva kao društva koja često nemaju fizičku supstancu, zaposlene radnike ni ured, a svojim članovima pružaju sve mogućnosti trgovačkog društva kao samostalnog pravnog subjekta uz određene specifičnosti, ovisno o kojem obliku društva se radi, a ti oblici su najčešće LLC., IBC., ili LTD. U tome kontekstu od ključne važnosti je mjesto sjedišta takvog društva, tj. mjesto rezidentnosti pravne osobe, jer se ovisno o tome primjenjuju pravna pravila određene jurisdikcije na to društvo. Prema tome, posredno, odlučujuću ulogu u odabiru OFC jurisdikcije za korištenje ili osnivanje shell društva imaju pravna pravila koja prednost daju teoriji osnivanja ili teoriji stvarnog sjedišta. Također, ovisno o potrebama osnivača, odabir

¹²⁸ *Ibid.*, str. 173.

¹²⁹ *Ibid.*, str. 174.

jurisdikcije ovisi o pravilima koja uređuju anonimnost i poslovnu tajnu, porezni tretman, ograničenje odgovornosti u slučajevima proboja pravne osobnosti društva itd.

Korištenje tih prava i pogodnosti često izmiče izvan sfere zakonitoga korištenja te se u velikom broju slučajeva pretvori u zlouporabu prava putem pranja novca ili porezne utaje. Tako su OFC doveli u pitanje sposobnost vlada diljem svijeta da nameću više poreze te ostvaruju kontrolu nad tokom kapitala fizičkih i pravnih osoba. Iako je vrlo često legalno izbjegavanje poreza putem OFC-a, kad obveznik izravno krši zakonske odredbe i nezakonito izbjegava porezne obveze, govori se o nezakonitoj poreznoj evaziji odnosno poreznoj utaji. Postoji vrlo tanka granica između legalne porezne strategije i kriminalne aktivnosti porezne utaje. Na primjeru Lionela Messija prikazano je da *shell* društva svojim načinom poslovanja hodaju po toj granici te se često prijeđe na nezakonitu stranu. Pranje novca podrazumijeva pretvaranje tzv. "prljavog" novca ili druge ostvarene imovinske koristi pribavljene kaznenim djelom ili drugim protuzakonitim radnjama, te njegov prijelaz preko granica i ponovno uključivanje nelegalno stečenog novca u redovne novčane tokove. Kapital koji se slijeva u OFC te sudjeluje u pravnom prometu u takvim jurisdikcijama, ne mora nužno biti nezakonit. Ako se taj kapital pravilno ne oporezuje ili izbjegava porezne vlasti, on dobiva predznak „prljavog“ te opet ulazi u proces pranja novca i nezakonite sfere. Vrijeme potrebno da se određena aktivnost prepozna kao nezakonita te se regulira, a na kraju i sankcionira, omogućuje nastajanje novih oblika aktivnosti koji moraju proći kroz cijeli taj proces. Iako je iscrpno zakonsko uređenje poželjno i pozitivno, u slučaju OFC-a evidentno je da je ono postalo uteg koji usmjerava kapital u zemlje s vrlo malo regulacije, a puno benefita za njegove vlasnike, prvenstveno niže poreze, anonimnost te efikasnost, jednostavnost mobilnosti i upravljanja.

Globalizacijom i prodorom kapitala u sport, sportska djelatnost je ujedno postala i gospodarska. Sportska natjecanja postaju projekt kapitalističkih aktivnosti i odnosa u kojima je, osim postizanja sportskih rezultata, glavni cilj maksimiziranje profita. Odredbama ZS-a te primjerima iz europskog susjedstva evidentno je da zakonodavci prepoznaju sportsku djelatnost kao gospodarsku. Shodno tome, oblici u kojima se ona obavlja, regulirani su gotovo isto kao i ostala trgovačka društva kapitala, uz određene specifičnosti glede njihovog članstva u društvu i upravi, upravljanjem i vođenjem poslova tih društava te korištenjem i usmjeravanjem dobiti. Sportska djelatnost je tako postigla jednak pravni tretman u svim aspektima kao i ostale gospodarske djelatnosti. Iako je prodor kapitala u sport poželjan za razvitak sporta i sportskog natjecanja,

takva pojava ujedno krije i niz negativnih posljedica. Upravo u tom kontekstu OFC igra veliku ulogu jer iako u, primjerice, ZS-u postoje određene specifičnosti sportskog dioničkog društva u odnosu na klasično dioničko društvo, propisi u OFC-ima ne prepoznaju distinkciju između društva koje se bave sportskom djelatnošću i onih klasičnih, čiji je primarni cilj ostvarivanje dobiti. U OFC-ima, kako je već rečeno, kapital nema nikakvu obavezu niti predznak sporta. On ne poznaje obvezu osiguravanja kvalitete sportskog natjecanja, razvijanje sportaša niti kontinuitet uspjeha koji se treba prenijeti na najmlađe sudionike sporta itd. U OFC-ima, sport se najčešće koristi kako bi se bezuvjetno ostvario što veći profit te individualni probitci igrača, sportskih menadžera, posrednika, službenih organizacija i sportskih klubova nauštrb kvalitete igre i sporta, mladih igrača te navijača i njihovih udruga. Sport se u OFC-u također uvelike koristi kao mehanizam putem kojeg određene skupine ili kriminalne organizacije nastoje oprati novac te utajiti porez. Upravo u tome je specifičnost nogometa te sportske djelatnosti općenito koja, zbog navedenih ranjivosti u odnosu na kapital te modaliteta izigravanja tog sustava i ne može i ne smije biti apsolutno izjednačena s ostalim gospodarskim djelatnostima, ali isto tako ne smije biti ni privilegirana.

Nužno je podizanje svijesti o takvim procesima u široj javnosti te ključnim akterima koji u njima sudjeluju, a koji često nisu ni svjesni svoje uloge te time posredno doprinose iskorištavanju sporta za nezakonite svrhe. S obzirom na sve veći broj prekograničnih transakcija i aktera u pravnim odnosima u nogometu, također je nužna implementacija pravilnog upravljanja, vođenja i transparentnog financijskog poslovanja društva te svih drugih posrednika koji se bave sportskom djelatnošću te su s njome povezana. Potrebna je jedinstvena regulacija te internacionalna kooperacija svih aktera koji sudjeluju u ovim procesima, a prvenstveno nogometnih organizacija, sportskih klubova, poreznih vlasti, nacionalnih te nadnacionalnih institucija koje se bave sprječavanjem pranja novca ili suzbijanjem kriminala.

6. Popis literature

A) Popis stručne i pravne književnosti:

1. Austin, Trummel, Moving the Goal Posts: How Spain's Tax Regime Impacted European Football, *Michigan State International Law Review* 30, 2022.
2. Baltić, Lucija, Porezne Oaze i izbjegavanje plaćanja poreza, *Ekonomski fakultet u Osijeku*, 2021.
3. Biluš, Ante, Palijaš, Dubravko, Hržina, Danka, Preventivni sustav i kazneni progon pranja novca, *Pravosudna akademija, Zagreb*, 2017.
4. Brnabić, Ratko, Neka pitanja u svezi sa stečajem nogometnih klubova u Republici Hrvatskoj, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, 2017.
5. Brnabić, Ratko, Ovlasti nadzornog odbora u svezi s nadzorom uprave sportskog dioničkog društva, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, 2019.
6. Brnabić, Ratko, Pravilo 50+1 Njemačkog nogometa-Jučer,danas i sutra, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, 2019.
7. Brnabić, Ratko, Sukob interesa članova uprave sportskog dioničkog društva , *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, 2017.
8. Di Ronco, Anna, Anita Lavorgna, Fair Play? Not So Much: Corruption in the Italian Football, *Trends in Organized Crime*, vol. 18, no. 3, New York. 2015.
9. Emmenegger, P., The Politics of Financial Intransparency: The Case of Swiss Banking Secrecy, *Swiss Polit Sci Rev*, 20., 2014.
10. Fichtner Jan, The anatomy of the Cayman Islands offshore financial center: Anglo-America, Japan, and the role of hedge funds, *Review of International Political Economy*, University of Amsterdam, 2016.
11. Gabrić, Manuela, Jakovac, Pavle, Globalizacija i budućnost kapitalizma, *Časopis za ekonomiju i politiku tranzicije*, Rijeka, 2016.
12. Gavrić, Mato, Porezne oaze - oblik izbjegavanja oporezivanja u suvremenom svijetu, *Ekonomski fakultet u Osijeku*, 2019.
13. Glavina, Dominik, Dragičević- Prtenjača Kazneno djelo utaje poreza kao oblik porezne evazije s posebnim osvrtom na poslovanje preko poreznih utočišta, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, Zagreb, 2019.
14. Ivkošić, Marko, Ograničenje višestrukog i većinskog sudjelovanja u profesionalnom nogometu, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, god. 58, 2021.
15. J. C. Sharman, Shopping for Anonymous Shell Companies: An Audit Study of Anonymity and Crime in the International Financial System, *Centre for Governance and Public Policy and the Griffith Asia Institute*, Brisbane, 2010.
16. Kačer, *et alt.*, *Sportsko pravo*, Pravni fakultet u Splitu, 2018.
17. Karlović, Tomislav, Fiducijarni prijenos vlasništva i trust – uvodna razmatranja o mogućnosti Haške konvencije o pravu mjerodavnom za trust i o njegovom priznavanju, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, god. 55, 2018.
18. Manoli, Argyro Elisavet, The Only Game in Town? 'Football Match-Fixing in Greece, *Trends in Organized Crime*, 2015.
19. Marie Belle Antoine, Rose, The offshore trust: a catalyst for development, *Faculty of Law, University of the West Indies, St Michael, Barbados*, 2007.

20. Maros, Ivica, Zakon o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma : s podzakonskim aktima i komentarom, Impresum Zagreb: TEB - poslovno savjetovanje, 2019.
21. Mihaljević, Domagoj, Položaj i uloga offshore financijskih centara u financijskoj globalizaciji, Ekonomska misao i praksa, Zagreb, 2012.
22. Nougayrede, Delphine, After the Panama Papers: A Private Law Critique of Shell Companies, International Lawyer 52 Int'l Law, 2019.
23. Petrović, Siniša, Ceronja, Petar, Osnove prava društva, Pravni fakultet u Zagrebu, 2019.
24. Sertić, Andreja, Porezne oaze: međunarodno izbjegavanje plaćanja poreza i porezna evazija, Porezni vjesnik, Zagreb, 2012.
25. Sikka, Prem, The role of offshore financial centers in globalization, Accounting Forum Vol 27 No 4, Essex, 2003.
26. The financial action task force(FATF), Money Laundering through the Football Sector, Paris, 2009.
27. Weir, Michael J., Ugly Side of the Beautiful Game: Bungs and the Corruption of Players' Agents in European Football, Southwestern Journal of Law and Trade in the Americas, vol. 14, no. 1, 2007.

B) Pravni propisi

28. Haška konvencija o pravu mjerodavnom za trust i o njegovom priznavanju, 1985.
29. Ugovor između Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu, Narodne novine-Međunarodni ugovori, br. 9/06
30. Zakon o kreditnim institucijama, Narodne novine, br. 159/13, 19/15, 102/15, 15/18, 70/19, 47/20, 146/20
31. Zakon o porezu na dobit, Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22
32. Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20.
33. Zakon o sportu, Narodne novine, br. 141/22
34. Zakon o športu, Narodne novine br. 111/97.,13/98.,24/01
35. Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine, br. 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19, 34/22
36. Zakon o udrugama, Narodne novine, br. 74/14, 70/17, 98/19
37. Zakon o zaštiti tajnosti podataka, Narodne novine, br. 108/96

C) Presude

38. Presuda od 12. prosinca 1995., Bosman, C-415/93, EU:C:1995:463
39. Presuda od 6. svibnja 2006., Eurofood, C-341/04, EU:C:2006:281
40. Presuda od 9. ožujka. 1999., Centros, C-212/97, EU:C:1999:126

D) URL poveznice

41. <http://www.offshoregate.com/offshorecompany.html>
42. <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/offshore>
43. [https://doi.org/10.1111/spsr.12092,](https://doi.org/10.1111/spsr.12092)

44. <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/white-paper-on-sport.html>
45. <https://mpu.gov.hr/pint.aspx?id=24358&url=print>
46. <https://www.forbes.com/profile/lionel-messi/?sh=7ade0f975e9f>
47. <https://www.imf.org/external/NP/ofca/OFCA.aspx>
48. <https://www.itfglobal.org/en/sector/seafarers/flags-of-convenience>
49. https://www.law.cornell.edu/wex/case_law
50. https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19554
51. [https://www.reportlinker.com/p06018836/Sports-Global-Market-Report-COVID-19-ImpactandRecoveryto.html#:~:text=The%20global%20sports%20market%20is,\(CAGR\)%20of%2013.5%25.](https://www.reportlinker.com/p06018836/Sports-Global-Market-Report-COVID-19-ImpactandRecoveryto.html#:~:text=The%20global%20sports%20market%20is,(CAGR)%20of%2013.5%25.)
52. <https://www.rječnik.com/Offshore>
53. <https://www.theguardian.com/football/blog/2017/may/12/red-bull-uefa-multiple-ownership-rules>
54. [https://www.worldatlas.com/articles/what-are-the-most-popular-sports-in-the-world.html#:~:text=Football%20\(Soccer\)%20%E2%80%93%20Over%203.5%20Billion%20Fans&text=Soccer%20is%20one%20of%20the,gameplay%20and%20fast%20paced%20action.](https://www.worldatlas.com/articles/what-are-the-most-popular-sports-in-the-world.html#:~:text=Football%20(Soccer)%20%E2%80%93%20Over%203.5%20Billion%20Fans&text=Soccer%20is%20one%20of%20the,gameplay%20and%20fast%20paced%20action.)
55. <https://www.youtube.com/watch?v=ldgTCXpDEgk/>, The men who sell football
56. https://www.youtube.com/watch?v=np_ylvc8Zj8 , The Spider's Web: Britain's Second Empire