

Direktiva protiv zakonitog izbjegavanja porezne obveze

Ilinović, Maja

Undergraduate thesis / Završni rad

2023

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:199:776301>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-16**



Repository / Repozitorij:

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



Pravni fakultet u Zagrebu
Katedra za financijsko pravo i financijsku znanost
Stručni Porezni studij

Maja Ilinović

DIREKTIVA PROTIV ZAKONITOG IZBJEGAVANJA POREZNE OBVEZE

završni rad

Mentor: Irena Klemenčić

Zagreb, lipanj 2023.

Izjava o izvornosti

Ja, Maja Ilinović pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključiva autorica završnog rada te da u radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova te da se prilikom izrade rada nisam koristila drugim izvorima do onih navedenih u radu.

Maja Ilinović, v.r.

Sadržaj

1. Uvod.....	1
2. Okolnosti koje su dovele do usvajanja Direktive.....	2
3. Ciljevi Direktive.....	3
3.1 Porezne oaze	4
4. ATAD	6
4.1.1 ATAD 1	6
4.1.2 ATAD 2	7
4.2 Mjere protiv izbjegavanja poreza.....	8
4.2.1 Pravilo o ograničavanju kamata	8
4.2.2 Izlazno oporezivanje	10
4.2.3 Opće pravilo o suzbijanju zlouporabe.....	11
4.2.4 Pravilo o kontroliranim inozemnim društvima	12
4.2.5 Hibridne neusklađenosti.....	14
5. Prijedlog Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila za sprječavanje zlouporabe fiktivnih subjekata u porezne svrhe	15
6. Zaključak.....	16
7. Literatura.....	17

1. Uvod

Potreba za promjenama poreznih sustava pojavila se u trenucima kada su se države krenule orijentirati ka liberalnoj tržišnoj ekonomiji.¹ Svakoj državi je bitno održati proračunske prihode, osobito po osnovi poreza, jer upravo oni omogućavaju funkcioniranje cijelog državnog sustava, od isplate plaća državnim službenicima pa sve do snošenja troškova pružanja javnih usluga.² Oporezivanjem se smanjuje ekonomska snaga poreznih obveznika stoga je za očekivati da će porezni obveznici pokušati smanjiti ili izbjeći plaćanje porezne obveze, što dovodi do pojave izbjegavanja porezne obveze i porezne evazije. Kroz povijest se nastoji regulirati međunarodno poslovanje poreznih obveznika putem bilateralnih ugovora, ali se pokazala i potreba za uvođenjem novih međunarodnih standarda.

Rad započinje opisom Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta, a pruža i povijesni razvoj sve do najnovijih zakonodavnih prijedloga. Direktiva se temelji na šest točno pobrojanih mjera protiv izbjegavanja poreza. Mjere obuhvaćaju širok spektar pravila kojima se nastoji umanjiti izbjegavanje zakonitog izbjegavanja poreznih obveza. Direktiva donosi pravila o ograničavanju kamata, izlaznom oporezivanju, općem pravilu o suzbijanju zlouporabe, kontroliranim inozemnim društvima, izračunu prihoda kontroliranog inozemnog društva i hibridnim neusklađenostima. Hibridne neusklađenosti su posljednja mjera koja je naknadno izmjenama i dopunama proširila prvobitnu Direktivu. Izvorna verzija Direktive sadržavala je pravila o hibridnim neusklađenostima među državama članicama, a kasnija Direktiva je uključila i pravila o hibridnim neusklađenostima s trećim zemljama. Glavni cilj ove Direktive je povećati otpornost unutarnjeg tržišta u cjelini u odnosu na prekograničnu praksu izbjegavanja poreza, a zajedničko djelovanje svih zemalja Europske unije to dodatno olakšava. Nastavak rada osvrće se i na razloge i ciljeve donošenja prijedloga Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila za sprječavanje zlouporabe fiktivnih subjekata u porezne svrhe i izmjeni Direktive 2011/16/ EU. Završno poglavlje donosi zaključke rada.

¹ Žunić Kovačević, Cvenček; Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR./Hrvatska pravna revija/srpanj-kolovoz 2020., str. 80

² Žunić Kovačević, Cvenček; Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR./Hrvatska pravna revija/srpanj-kolovoz 2020., str. 80

2. Okolnosti koje su dovele do usvajanja Direktive

Projekt BEPS (eng. *Base Erosion and Profit Shifting*), odnosno paket od 15 mjera za suzbijanje izbjegavanja plaćanja poreza donesenih na razini Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD)³ proizišao je kao posljedica financijske krize iz 2008. godine te otkrivanjem poznatih slučajeva Applea, Amazona, Googlea, FIAT-a, koji su složenim zakonskim tehnikama poreznog planiranja ostvarili nezamislive porezne uštede na svjetskoj razini. Te aktivnosti naišle su na osudu javnosti i nevladinih organizacija koji su ukazali na neučinkovitost pravila usmjerenih na borbu protiv takvih postupanja međunarodnih trgovačkih društava.

Kroz povijest proces globalizacije je uvelike utjecao na pravni sustav i tako pravne norme koje su do tada vrijedile nisu bile u potpunosti primjenjive jer je tržište postalo globalno i tehnološki orijentirano. Zastarjeli pravni sustav i pravne norme omogućili su olakšano premještanje dobiti. Upravo se zbog postojanja različitih sustava oporezivanja dobiti u raznim zemljama događa da poduzeća premještanju dobit.⁴

Svijest o važnosti prikupljanja poreza osobito je ojačala nakon 2008. godine, što se poklapa sa smanjenjem prihoda država članica EU-a te samog EU-a po osnovi poreza i carina nakon nastupa globalne krize. Da bi država ostvarila svoj interes i osigurala redovitost prihoda, rađa se nužnost stvaranja i donošenja te primjene novih poreznopravnih normi.⁵

³ Detaljnije informacije o BEPS-u dostupne su na poveznici <https://www.oecd.org/tax/beps/>

⁴ Herceg, Marijana. Izmjene u oporezivanju dobiti.//Financije, pravo i porezi 2/20(2022), str. 27

⁵ Žunić Kovačević, Cvenček; Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR./Hrvatska pravna revija/srpanj-kolovoz 2020., str. 79.- 82.

3. Ciljevi Direktive

U skladu s ranije navedenim globalnim okolnostima, u Europskoj je uniji postojao niz razloga za donošenje Direktive. Neki od njih su:

- Obnoviti povjerenje u poštenje poreznih sustava i omogućiti vladama da učinkovito ostvaruju porezni suverenitet,
- Osigurati poštenije oporezivanje,
- Utvrditi zajednička, ali i prihvatljiva rješenja na razini EU-a prema zaključcima OECD-a o BEPS-u
- Obeshrabriti praksu izbjegavanja poreza i osigurati učinkovito i dovoljno usklađeno oporezivanje u EU,
- Spriječiti fragmentaciju tržišta,
- Osigurati pravnu sigurnost da će nacionalne provedbene mjere biti usklađene s pravom EU-a.⁶

Ključni cilj ove direktive je povećati otpornost unutarnjeg tržišta u cjelini u odnosu na prekograničnu praksu izbjegavanja poreza, a radi se o postupcima koje države članice ne mogu dostatno ostvariti samostalno.⁷ Upravo zbog toga bilo je važno da se donese rješenje koje će biti primjenjivo na razini cijele Unije. Direktiva osigurava minimalnu razinu zaštite što je u skladu s načelom proporcionalnosti koje kaže da Unija poduzima samo nužne akcije koje bi zadovoljile da se postigne određeni cilj.

⁶ Uljanić Škreblić, Iva. Dvije nove direktive u području oporezivanja.//Porezni vjesnik 7-8/2016, str. 57

⁷ Preambula Direktive Vijeća (EU) 2016/1164

3.1 Porezne oaze

Vlade svih država sučeljavaju se s gubitkom poreznih prihoda kojeg prouzrokuje prijenos investicija u zemlje s nižim poreznim opterećenjem. Važno je napomenuti da se izbjegavanje plaćanja poreza odnosi na legalno smanjenje porezne obveze, dok je porezna evazija uvijek nelegalan čin.⁸ Brojne zemlje primjenjuju porezne mehanizme kako bi privukle poslovne subjekte i tako utjecale na rast i razvoj nedostajućih gospodarskih djelatnosti tog područja. Na međunarodnoj razini porezni obveznici koriste različitost poreznih sustava u svrhu izbjegavanja poreznih obveza. Sve to zajedno dovelo je do postupnog nastanka poreznih oaza. Nema točno određene definicije za porezne oaze, ali poznate su još pod nazivima *offshore* područja koja nerezidentima daju mogućnost izbjegavanja plaćanja poreza. Poreznom oazom smatra se područje bez poreznog opterećenja ili s niskim poreznim opterećenjem, nedostatkom učinkovite razmjene obavijesti i transparentnosti te izostankom potrebe za stvarnom aktivnošću.⁹ Problematika takvih područja je olakšavanje kriminalnih aktivnosti, pranje novca, neplaćanje poreza i sl. To su države koje su odbile suradnju i ne provode nikakve dogovorene mjere.

Sertić dijeli porezne oaze na:

- Porezne oaze bez poreznog opterećenja – zemlje u kojima nema nikakva poreza ni na kakvu vrstu primitaka
- Porezne oaze s niskim poreznim opterećenjem – dobit se pravnih osoba, svejedno gdje stečena, oporezuje relativno niskima poreznim stopama u usporedbi s drugim zemljama
- Porezne oaze s poreznim opterećenjem samo na lokalne primitke – posrijedi su zemlje u kojima se oporezuje dohodak fizičkih osoba tj. Dobit pravnih osoba, samo iz domaćih izvora
- Posebne porezne oaze – zemlje imaju porezni sustav poput ostalih zemalja, ali zakonodavstvo omogućuje osobiti tretman za određene modele tvrtki poput

⁸ Sertić, Andreja. Porezne oaze: Međunarodno izbjegavanje plaćanja poreza i porezna evazija.//Porezni vjesnik 5/2012., str 40

⁹ Sertić, Andreja. Porezne oaze: Međunarodno izbjegavanje plaćanja poreza i porezna evazija.//Porezni vjesnik 5/2012., str 42

međunarodnih poslovnih kompanija, što takve kompanije izuzima od poreznih obveza.¹⁰

Kao jedan od alata u borbi protiv poreznih oaza, EU je izradila popis nekooperativnih jurisdikcija. Na EU-ovu popisu nekooperativnih jurisdikcija je trenutno 16 jurisdikcija. To je jedan od načina identifikacije poreznih oaza. Na toj crnoj listi su Američka Samoa, Angvila, Bahami, Fidži, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad i Tobago, Otoki Turks i Caicos, Američki Djevičanski otoci, Vanuatu, Rusija, Britanski Djevičanski otoci, Kostarika i Maršalovi otoci. Vijeće poziva i te jurisdikcije na suradnju s EU-ovom Skupinom za Kodeks o postupanju.¹¹

Razlog zbog kojeg su porezna utočišta toliko popularna proizlaze iz toga da u velikom broju zemalja porezne stope vrtoglavo rastu, a propisi su sve restriktivniji. Poslovnim subjektima se pruža mogućnost da iskoriste različitost poreznih propisa koja im pruža plaćanje nižih poreza. Jedna od bitnih karakteristika poreznih utočišta je i jednostavnost osnivanja i vođenja kompanija što privlači poslovne subjekte. Države svojom politikom uvelike mogu utjecati na privlačenje inozemnog kapitala.

¹⁰ Sertić, Andreja. Porezne oaze: Međunarodno izbjegavanje plaćanja poreza i porezna evazija.//Porezni vjesnik 5/2012., str 43

¹¹ Consilium (europa.eu), EU-ov popis nekooperativnih jurisdikcija u porezne svrhe

4. ATAD

Direktiva se primjenjuje na sve porezne obveznike koji podliježu plaćanju poreza na dobit u jednoj ili više država članica, uključujući stalne poslovne jedinice u jednoj ili više država članica subjekata koji su u svrhu oporezivanja rezidenti treće zemlje.¹² Razlog uvođenja Direktive je bila potreba država da na brz način prikupe dodatna sredstva u proračun i spriječe agresivno porezno planiranje. U sklopu Direktive predloženo je šest mjera za suzbijanje izbjegavanja porezne obveze. U zaključcima Vijeća naglasila se potreba za pronalaženjem zajedničkih, ali fleksibilnih rješenja na razini EU-a u skladu sa zaključcima OECD-a o smanjenju porezne osnovice i premještanju dobiti (eng. *Base Erosion and Profit Shifting*, dalje u tekstu: BEPS). Osim toga, u zaključcima se podržala učinkovita i brzo koordinirana provedba mjera za sprečavanje BEPS-a na razini EU-a i smatralo se da bi direktive EU-a, kad je to primjereno, trebale biti preferirano sredstvo za provedbu zaključaka OECD-a o BEPS-u na razini EU-a.¹³ Od ključne je važnosti da države provode i poduzmu sve mjere za obeshrabrivanje prakse izbjegavanja poreza. Direktiva je najbolji oblik jer se predložene mjere trebaju uklopiti u 27¹⁴ zasebnih sustava, a države će samostalno na najbolji način implementirati mjere u svoje već postojeće zakonodavstvo. Cilj Direktive je ostvariti minimalnu razinu zaštite nacionalnih sustava oporezivanja dobiti poduzeća protiv praksi izbjegavanja poreza diljem Unije.¹⁵ Direktiva predviđa minimalnu razinu zaštite, a na državama preostaje kako će ju implementirati u svoje zakonodavstvo i hoće li svojim odredbama i zakonima osigurati veću razinu zaštite domaće porezne osnovice poreza na dobit od one koju pruža direktiva.

4.1.1 ATAD 1

Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta donesena je u srpnju 2016. godine, a stupila je na snagu dvadesetog dana od dana objave u Službenom listu Europske unije. Preteča Direktive bila je mjera protiv smanjenja porezne osnovice i preusmjeravanja dobiti (BEPS)

¹² Čl. 1. Direktive Vijeća (EU) 2016/1164

¹³ Preambula Direktive Vijeća (EU) 2016/1164

¹⁴ U vrijeme kada je Direktiva donesena UK je bila jedna od država članica, a Europska Unija trenutno ima 27 država članica.

¹⁵ Preambula Direktive Vijeća (EU) 2016/1164

koju su razvile u suradnji skupine G20 i OECD koje spominju i neke od današnjih mjera Direktive (ATAD direktiva je donesena kao odgovor na akcijski plan BEPS). Direktivom se nastoji omogućiti vladama da na učinkovit način ostvare svoj porezni suverenitet te obnove povjerenje u poštenje poreznih sustava. Preambula Direktive navodi da je za dobro funkcioniranje unutarnjeg tržišta od ključne važnosti da države članice provode svoje obveze u skladu s BEPS-om i da općenito poduzimaju mjere za obeshrabrenje prakse izbjegavanja poreza i osiguravaju pravedno i učinkovito oporezivanje u Uniji. Također bilo je potrebno propisati pravila kojim bi se pojačala razina zaštite protiv agresivnog poreznog planiranja na unutarnjem tržištu, a s obzirom da se ta pravila trebaju uklopiti u zasebne sustave država članica ona su morala biti ograničena na opće odredbe. Smatra se da je cilj moguće ostvariti stvaranjem minimalne razine zaštite nacionalnih sustava oporezivanja dobiti poduzeća protiv praksi izbjegavanja poreza diljem Unije.¹⁶

ATAD 1 ima četiri posebna pravila i jedno opće pravilo protiv izbjegavanja poreza koja će biti detaljnije objašnjena u nastavku.

4.1.2 ATAD 2

Izmjenama i dopunama izvorne verzije ATAD-a u pogledu hibridnih neusklađenosti, djelovanje Direktive proširuje se na treće zemlje, a izmjene i dopune stupile su na snagu od 29. svibnja 2017. godine. Cilj ove Direktive je povećati otpornost unutarnjeg tržišta u cjelini, u odnosu na hibridne neusklađenosti. To se ne može dostatno ostvariti pojedinačnim djelovanjem država članica jer su nacionalni sustavi poreza na dobit različiti te bi se neovisnim djelovanjem država članica samo ponovila postojeća fragmentacija unutarnjeg tržišta u području izravnog oporezivanja. Time bi se stoga omogućilo daljnje postojanje neučinkovitosti i narušavanja koji proizlaze iz interakcije različitih nacionalnih mjera. To bi rezultiralo pomanjkanjem koordinacije. Uzimajući u obzir prekograničnu narav hibridnih neusklađenosti i potrebu za donošenjem djelotvornih rješenja za unutarnje tržište kao cjeline, taj se cilj može na bolji način ostvariti na razini Unije.¹⁷

¹⁶ Preambula Direktive Vijeća (EU) 2016/1164

¹⁷ Preambula Direktive Vijeća (EU) 2017/952

Pravilima o hibridnim neusklađenostima trebalo bi urediti situacije neusklađenosti koje su rezultat dvostrukih odbitaka, razlika u definicijama financijskih instrumenata, plaćanja i subjekata ili rezultat raspodjela plaćanja. Budući da bi hibridne neusklađenosti mogle dovesti do dvostrukog odbitka ili odbitka bez uključivanja, potrebno je utvrditi pravila na temelju kojih dotična država članica uskraćuje odbitak za plaćanje, troškove ili gubitke odnosno zahtijeva od poreznog obveznika da plaćanje uključi u svoj oporeziv prihod, prema potrebi. No ta pravila primjenjuju se samo na plaćanja koja se mogu odbiti te se njima ne bi trebalo utjecati na opće značajke poreznog sustava, neovisno o tome radi li se o klasičnom sustavu ili o sustavu imputacije.¹⁸

4.2 Mjere protiv izbjegavanja poreza

U novije vrijeme uočeno je kako postavljeni temelji oporezivanja dobiti i međunarodne pravne norme u današnjem vremenu više nisu u potpunosti primjenjivi.¹⁹ Rezultat rada OECD-a i skupine G20 su mjere protiv smanjenja porezne osnovice i preusmjeravanja dobiti. Polazeći od mjera BEPS-a i drugih uočenih potreba izrađena je Direktiva ATAD, koja sadrži mjere koje su implementirane izmjenama i dopunama u Zakon o porezu na dobit i dodatno uređene izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dobit.

4.2.1 Pravilo o ograničavanju kamata

Jedan od načina kojim se postiže porezna optimizacija u poslovanju jest potkapitalizacija društva. Tim se pojmom definira situacija u kojoj je trgovačko društvo financirano relativno visokim udjelom duga u odnosu na kapital.²⁰ Investirati u društvo možemo ulaganjem u kapital i putem pozajmice, a porezni tretman za njih se znatno razlikuje u većini država. Kamate na zajmove su u pravilu porezno priznati rashod i zbog toga možemo reći da se društvima više isplati financirati pozajmljenim nego vlastitim kapitalom. Potkapitalizacija predstavlja i opasnost od gubitka za državni proračun države zajmoprimca u slučaju da se isplata kamata

¹⁸ Preambula Direktive Vijeća (EU) 2017/952

¹⁹ ¹⁹ Herceg, Marijana. Izmjene u oporezivanju dobiti.//Financije, pravo i porezi 2/20(2022), str. 27

²⁰ Čičan-Šain, Alilović, Curić; Pravilo o ograničavanju kamata: predstavljanje i kritike, Pravo i porezi/12.2017./ str. 48

obavlja inozemnom zajmodavcu. Međunarodna trgovačka društva mogu putem svojih povezanih društava u državama s većim poreznim opterećenjem gdje će im se porezno priznati rashod od kamata akumulirati prihod od kamata u društvu države s manjim poreznim opterećenjem te na taj način platiti manji porez na razini cijele grupe. Direktivom se nastoji odvratiti društvo od umjetnog smanjenja porezne osnovice plaćanjem kamata povezanim društvima u jurisdikcijama s niskim poreznim stopama ograničavanjem iznosa kamate koju porezni obveznik ima pravo odbiti u poreznom razdoblju. Temeljno pravilo je da se prekoračeni troškovi zaduživanja u poreznom razdoblju u kojem su nastali mogu odbiti samo do 30 posto zarade poreznog obveznika prije kamata, poreza i administracije (EBITDA).²¹ Pojam EBITDA (od engl. *earnings before interest, taxes, depreciation, and amortization*) obuhvaća (operativni) dobitak prije odbitka kamata, poreza i amortizacije. Drugim riječima rečeno, EBITDA je razlika između (poslovnih) prihoda i (poslovnih) rashoda društva, uvećana za amortizaciju i kamate te predstavlja jedan od temeljnih pokazatelja uspješnosti poslovanja gospodarskog subjekta. EBITDA pokazateljem utvrđuje se koliki postotak dobitka prije kamata, poreza i amortizacije ostaje gospodarskom subjektu po svakoj jedinici poslovnih prihoda (tzv. EBITDA marža). Veća je vrijednost EBITDA marže povoljnija, jer takvim gospodarskim subjektima ostaje veći dio prihoda nakon pokrića troškova poslovanja u odnosu na one koji ostvaruju niže vrijednosti ovog pokazatelja.²²

Postoje dvije mogućnosti odstupanja od osnovnog pravila koje se pružaju državama članicama, a to je mogućnost da se poreznom obvezniku može odobriti da odbije prekoračene troškove zaduživanja u svoti do 3.000.000 EUR i da u potpunosti odbije prekoračene troškove zaduživanja, ako je porezni obveznik samostalan subjekt.²³

Pravilo o ograničavanju kamata preneseno je u hrvatsko porezno zakonodavstvo. Odredbe članka 30.a Zakona o porezu na dobit²⁴ sadrže odgovarajuće odredbe temeljene na propisima Direktive ATAD.

²¹ Čl. 4. Pravilo o ograničavanju kamata točka 1. Direktive Vijeća (EU) 2016/1164

²² Čičan-Šain, Alilović, Curić; Pravilo o ograničavanju kamata: predstavljanje i kritike, Pravo i porezi/12.2017./ str. 49

²³ Čl. 4. Pravilo o ograničavanju kamata točka 3. Direktive Vijeća (EU) 2016/1164

²⁴ Zakon o porezu na dobit, NN NN 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

4.2.2 Izlazno oporezivanje

Kako bi se otežalo i spriječilo izbjegavanje poreznih obveza preseljenjem imovine i poslovanja društva u zemlje s pogodnijim poreznim tretmanima države su uvele izlazno oporezivanje. Svrha izlaznog oporezivanja je zadržati dio dobiti koji je nastao na njihovom teritoriju kojeg ujedno i smatraju kao opravdanje za oporezivanje jer je porezni obveznik stekao određenu korist tijekom rezidentnosti u toj državi. Oporezivanje kapitalnog dobitka može se odrediti kao razlika između kupovne cijene (ulaganja) i prodajne cijene (vrijednosti) neke imovine, uz implikaciju vrijednosnog porasta imovine koja je predmet poduzetničkog ulaganja.²⁵ Kod izlaznog oporezivanja postoji opasnost od dvostrukog oporezivanja, kao i od dvostrukog neoporezivanja, a u situacijama kada dolazi do toga države moraju međusobno komunicirati i razmjenjivati informacije kako bi se to izbjeglo. Vijeće ECOFIN-a je 2. prosinca 2008. donijelo Rezoluciju o koordinaciji poreza na izlazak iz zemlje koja navodi da države članice imaju pravo uvođenja poreza na izlazak iz zemlje trgovačkih društava, a država domaćin trebala bi dopustiti prilagodbu vrijednosti za trgovačka društva koja ulaze pod njezinu jurisdikciju i prihvatiti tržišnu vrijednost imovine i obveza prilikom izračuna poreza na dobit.²⁶ Budući da država članica gubi pravo oporezivanja u pogledu tog trgovačkog društva, ona će nastojati porezom na izlazak iz zemlje oporezovati dobitke ugrađene u imovinu i obveze trgovačkog društva.²⁷ Neki od nedostataka oporezivanja na izlazak iz zemlje je da porezi na izlazak iz zemlje mogu biti u suprotnosti sa slobodom poslovnog nastana jer porezna obveza nastaje ranije ili čak u većem iznosu u odnosu na porezne obveznike koji ne mijenjaju poreznu rezidentnost.²⁸

²⁵ Klemenčić, Irena; Porez na izlazak trgovačkih društava iz zemlje, Pojam i obilježja poreza na izlazak iz zemlje, Zagreb, 1999., str. 530.

²⁶ Klemenčić, Irena; Porez na izlazak trgovačkih društava iz zemlje, Pojam i obilježja poreza na izlazak iz zemlje, Zagreb, 1999., str. 534.

²⁷ Klemenčić, Irena; Porez na izlazak trgovačkih društava iz zemlje, Pojam i obilježja poreza na izlazak iz zemlje, Zagreb, 1999., str. 536

²⁸ ²⁸ Klemenčić, Irena; Porez na izlazak trgovačkih društava iz zemlje, Pojam i obilježja poreza na izlazak iz zemlje, Zagreb, 1999., str. 537

Ako nastaje prijenos unutar EU-a ili EGP-a, sukladno sudskoj praksi, članice moraju omogućiti obveznicima da odmah plate svotu procijenjena izlaznog poreza ili odgode plaćanje svote poreza i to u obrocima tijekom pet godina, po mogućnosti s kamatom i jamstvom. No, odgodu se plaćanja odmah ukida i porezni dug postaje odmah naplativ u sljedećim okolnostima:

- a) prenesena imovina ili poslovanje obveznikova SPJ-a prodani su ili drukčije ustupljeni
- b) prenesena imovina naknadno je prenesena u treću zemlju
- c) poreznu rezidentnost obveznika ili poslovanje njegova SPJ-a naknadno se prenosi u treću zemlju
- d) obveznik je u stečaju ili postupku likvidacije
- e) obveznik ne ispunjava obveze u pogledu plaćanja obroka i ne ispravlja grešku u razumnu roku ne duljem od 12 mjeseci.²⁹

Izlazno oporezivanje ne bi se smjelo primjenjivati ako se imovina prenosi privremeno i ako je imovina određena za vraćanje u državu članicu prenositelja, ako se prijenos obavlja u cilju ispunjenja bonitetnih kapitalnih zahtjeva, u svrhu upravljanja likvidnošću ili u slučaju transakcija za financiranje vrijednosnih papira ili imovine koja se daje kao jamstvo.³⁰

U hrvatskom poreznom zakonodavstvu odredbe o izlaznom oporezivanju sadržane su u članku 30.d Zakona o porezu na dobit.

4.2.3 Opće pravilo o suzbijanju zlouporabe

Opća pravila o suzbijanju zlouporabe (eng. *General Anti Avoidance Rules*, GAAR-ovi) u poreznim sustavima postoje s ciljem uklanjanja poreznih praksi zlouporabe koje još nisu predmetom posebnih ciljanih odredbi. Svrha GAAR-ova je popuniti praznine, što ne bi smjelo utjecati na primjenjivost posebnih pravila o suzbijanju zlouporabe.³¹ GAAR predstavlja opće pravilo protiv izbjegavanja plaćanja poreza (uključivši sudske doktrine poput “zlouporaba zakona”, “ekonomski smisao”, “fiskalna ništavnost”, “poslovna svrha”, “transakcija korak po korak”) koje može biti učinkovito sredstvo za borbu protiv nepoželjnih poreznih strategija i

²⁹ Uljanić Škreblin, Iva. Dvije nove direktive u području oporezivanja.//Porezni vjesnik 7-8/2016, str. 61

³⁰ Preambula Direktive Vijeća (EU) 2016/1164

³¹ Preambula Direktive Vijeća (EU) 2016/1164

ATP-a (*aggressive tax planning*).³² Test GAAR-a sastoji se od tri kumulativna testa. To su fiktivnost (engl. *artificiality*), motiv (engl. *motive*) te poništavanje cilja i svrhe primjenjivog poreznog prava (engl. *defeat of object and purpose of corporate tax law*). Ako su sva tri testa ispunjena ili ostvarena, riječ je o neautentičnom aranžmanu te se porezna obveza utvrđuje sukladno nacionalnom poreznom pravu. Test GAAR-a mora se provoditi pojedinačno za svaki aranžman. Provjera je li neki aranžman autentičan ili nije utvrđuje se kao *questio facti*.³³ Na koncu zaključujemo da GAAR osnažuje porezno zakonodavstvo te omogućuje ujednačenu poreznu praksu koja se razvija kao europska praksa primjene GAAR-a. Zakonom o porezu na dobit aranžman je definiran Člankom 5.a stavkom 2. koji kaže da aranžman predstavlja bilo koju poslovnu transakciju, aktivnost, shemu, sporazum, obvezu ili događaj, a može se sastojati od više mjera ili dijelova. Aranžman ili niz aranžmana smatraju se neautentičnima u mjeri u kojoj nisu osnovani radi valjanih komercijalnih razloga koji odražavaju gospodarsku stvarnost, odnosno ako su osnovani radi utaje ili izbjegavanja poreza.³⁴

4.2.4 Pravilo o kontroliranim inozemnim društvima

Kontrolirana inozemna društva premještaju dobit na kontrolirana društva kćeri u jurisdikcijama s niskim poreznim stopama kako bi izbjegla platiti porez po visokoj stopi u svojoj jurisdikciji. Pravilom o kontroliranim inozemnim društvima taj se prihod ponovno pripisuje matičnom društvu koje plaća višu stopu poreza u svojoj rezidentnoj državi.³⁵

Država članica poreznog obveznika određeni subjekt ili stalnu poslovnu jedinicu čija dobit ne podliježe porezu ili je neoporeziva u toj državi članici, smatra kontroliranim inozemnim društvom ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a) u slučaju subjekta, sâm porezni obveznik ili zajedno s povezanim društvima sudjeluje izravno ili neizravno s više od 50 posto glasačkih prava ili je izravni ili neizravni vlasnik više od 50 posto kapitala ili ostvaruje pravo na primitak više od 50 posto dobiti tog subjekta; i

³² Žunić Kovačević, Cvenček; Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR./Hrvatska pravna revija/srpanj-kolovoz 2020., str. 83.

³³ Žunić Kovačević; Prilagodba Hrvatske porezne uprave Europskoj uniji/ Hrvatska porezna administracija i prilagodba za BEPS i ATAD/ Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 57, 1/2020, str. 201.

³⁴ 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, članak 5.a st 3

³⁵ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/LSU/?uri=CELEX:32016L1164>

(b) stvarni porez na dobit koji su subjekt ili stalna poslovna jedinica platili manji je od razlike između poreza na dobit koji bi se naplatio subjektu ili stalnoj poslovnoj jedinici u skladu s primjenjivim sustavom poreza na dobit u državi članici poreznog obveznika i stvarnog poreza na dobit koji su subjekt ili stalna poslovna jedinica platili.³⁶

Za potrebe utvrđivanja kontroliranog inozemnog društva, povezanim osobama iz stavka 1. točke 1. članka 30.b Zakona o porezu na dobit smatraju se:

- Subjekt u kojemu porezni obveznik izravno ili neizravno posjeduje udio u smislu prava glasa ili vlasništva kapitala od 25% ili više ili ostvaruje pravo na primitak od 25% ili više dobiti tog subjekta,
- Fizičke osobe ili subjekti koji izravno ili neizravno posjeduju udio u smislu prava glasa ili vlasništva kapitala poreznog obveznika od 25% ili više ili ostvaruju pravo na primitak od 25% ili više dobiti tog poreznog obveznika i
- Ako fizička osoba ili subjekt izravno ili neizravno posjeduje udio od 25% ili više u poreznom obvezniku i jednom ili više subjekata, svi dotični subjekti, uključujući poreznog obveznika, smatraju se povezanim osobama.³⁷

4.2.4.1 Izračun prihoda kontroliranog inozemnog društva

Prihod koji će biti uključen u poreznu osnovicu poreznog obveznika izračunava se u skladu s pravilima o oporezivanju dobiti države članice u kojoj je porezni obveznik rezident za potrebe oporezivanja ili u kojoj se nalazi. Gubici subjekta ili stalne poslovne jedinice nisu uključeni u poreznu osnovicu, ali mogu se prenositi, u skladu s nacionalnim pravom, i uzimati u obzir u sljedećim poreznim razdobljima.³⁸

³⁶ Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164, članak 7. točka 1.

³⁷ 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, članak 30.b, stavak 7.

³⁸ Čl 8. Izračun prihoda kontroliranog inozemnog društva točka 1. Direktive Vijeća EU 2016/1164

4.2.5 Hibridne neusklađenosti

Pravilo o hibridnim neusklađenostima mjera je BEPS-a koja se odnosi na mogućnost premještanja dobiti stvaranjem hibridne neusklađenosti. Pojava hibridne neusklađenosti posljedica je razlika u pravnoj definiciji plaćanja (u slučaju financijskog instrumenta) ili u pravnoj definiciji nekog subjekta, a te razlike nastaju u odnosima između dvaju pravnih sustava u dvjema jurisdikcijama.³⁹ Hibridne neusklađenosti često uzrokuju dvostruki odbitak ili odbitak prihoda u jednoj državi koji nije uključen u poreznu osnovicu u drugoj državi, a posljedica je nastanak odnosa između dva pravna sustava u dvije jurisdikcije.

„Hibridna neusklađenost“ znači situacija između poreznog obveznika u jednoj državi članici i povezanog društva u drugoj državi članici ili strukturirani instrumenti između stranaka u državi članici ako se sljedeći ishod može pripisati razlikama u pravnoj definiciji financijskog instrumenta ili subjekta:

- a) primjena odbitka na isto plaćanje, troškove ili gubitke u državi članici iz koje potječe plaćanje, u kojoj su nastali troškovi ili u kojoj je pretrpljen gubitak i u drugoj državi članici („dvostruki odbitak“); ili
- b) primjena odbitka u državi članici iz koje potječe plaćanje, ali isto plaćanje nije uzeto u obzir u svrhu oporezivanja u drugoj državi članici („odbitak bez uključivanja“)⁴⁰

Hibridnim neusklađenostima može doći do dvostrukog oporezivanja ili dvostrukog neoporezivanja. To je problem koji se nastoji riješiti skladištanjem s Direktivama, koje su nastale slijedeći mjere BEPS-a, u Zakon su uvedeni i definirani novi izrazi kao što je: odbitak, uključivanje, hibridni subjekt, strukturirani aranžman, poslovna jedinica koja nije uzeta u obzir itd.⁴¹

Hibridne neusklađenosti prenesene su u hrvatsko porezno zakonodavstvo u članku 30.e – 30.h Zakona o porezu na dobit.

³⁹ Herceg, Marijana. Izmjene u oporezivanju dobiti.//Financije, pravo i porezi 2/20(2022), str. 30

⁴⁰ Čl. 2. Definicije točka 9. Direktive Vijeća (EU) 2016/1164

⁴¹ Herceg, Marijana. Izmjene u oporezivanju dobiti.//Financije, pravo i porezi 2/20(2022), str. 30

5. Prijedlog Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila za sprječavanje zlouporabe fiktivnih subjekata u porezne svrhe

Ovaj je prijedlog jedna od kratkoročnih, ciljanih inicijativa koje su najavljene u Komunikaciji o oporezivanju poslovanja za 21. stoljeće koju je donijela Europska komisija kao sredstvo za poboljšanje postojećeg poreznog sustava usmjerena na osiguravanje pravednog i učinkovitog oporezivanja. Riječ je o Direktivi kojom se utvrđuju pravila o suzbijanju izbjegavanja poreza i utaje u određenom području. Prijedlog Direktive objavljen je u prosincu 2021. godine. Cilj pravila iz ove Direktive je suzbiti prekogranično izbjegavanje plaćanja poreza i utaju poreza te osigurati zajednički okvir koji će se provoditi u nacionalnom zakonodavstvu država članica na koordinirani način. Takvi se ciljevi ne mogu primjereno ostvariti djelovanjem pojedinačnih država članica.⁴² Smatra se da će Direktiva pozitivno utjecati na gospodarstvo, očekuje se povećanje naplate poreznih prihoda te da će se potaknuti ispunjavanje poreznih obveza. Svrha je spriječiti fiktivna poduzeća koja imaju minimalne ili nepostojeće aktivnosti da iskorištavaju porezne olakšice.

Neki od kriterija za određenje fiktivnih društava su nepostojanje minimalne poslovne prisutnosti, ako poduzeće ne koristi sredstva za stvarno obavljanje svoje aktivnosti i ako nema informacije koje omogućuju provjeru porezne rezidentnosti.

Sve države članice imat će pristup informacijama o fiktivnim subjektima u EU-u u bilo kojem trenutku i bez potrebe za slanjem zahtjeva za dostavu informacija. U tu svrhu države članice razmijenit će informacije od prvog koraka kad se poduzeće klasificira kao poduzeće koje predstavlja rizik u smislu ove Direktive. Predloženim zakonodavstvom prepušta se državama članicama da utvrde kazne koje se primjenjuju za neispunjavanje obveza izvješćivanja propisanih ovom Direktivom kako je prenesena u nacionalni pravni poredak. Kazne moraju biti djelotvorne, razmjerne i odvraćajuće. Kazne bi trebale uključivati administrativnu novčanu sankciju u iznosu od najmanje 5 % prometa poduzeća.⁴³

⁴² Obrazloženje Prijedloga Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila za sprječavanje zlouporabe fiktivnih subjekata u porezne svrhe i izmjeni Direktive 2011/16/EU

⁴³ Obrazloženje Prijedloga Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila za sprječavanje zlouporabe fiktivnih subjekata u porezne svrhe i izmjeni Direktive 2011/16/EU

6. Zaključak

Cilj rada bio je opisati Direktivu te utvrditi cilj i razlog njezina nastanka. Porezne oaze su jedan od glavnih problema vezanih uz izbjegavanje oporezivanja. Nemaju točno određenu definiciju ali poreznim oazama smatraju se područja bez ili s niskim poreznim opterećenjem, nedostatkom učinkovite razmjene obavijesti i transparentnosti te izostankom potrebe za stvarnom aktivnošću. Postepeno su nastajale kroz prošlost i postale sve složenije.

Donošenjem Direktive o suzbijanju izbjegavanja poreza (ATAD) u srpnju 2016. godine ostvaren je važan napredak na području osiguranja pravednog i učinkovitog oporezivanja. Ključno je obnoviti povjerenje u poštenje poreznih sustava, omogućiti vladama da učinkovito ostvaruju porezni suverenitet i obeshrabriti praksu izbjegavanja poreza. Smatra se da je Direktiva najbolji oblik provedbe mjera jer svaka država mjere implementira u svoje zakonodavstvo što je iznimno olakšano zbog različitih zakonskih propisa država članica. Direktiva je definirala šest glavnih mjera protiv izbjegavanja poreza a to su pravilo o ograničavanju kamata, Izlazno oporezivanje, opće pravilo o suzbijanju zlouporabe, pravilo o kontroliranim inozemnim društvima, izračun prihoda kontroliranog inozemnog društva i hibridne neusklađenosti koje su u svibnju 2017. godine proširene na treće zemlje. Mjere su implementirane u Zakon o porezu na dobit.

Prijedlog Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila za sprječavanje zlouporabe fiktivnih subjekata u porezne svrhe ima za cilj spriječiti fiktivna poduzeća koja imaju minimalne ili nepostojeće aktivnosti da iskorištavaju porezne olakšice. Smatra se da će Direktiva pozitivno utjecati na gospodarstvo te da će se potaknuti ispunjavanje poreznih obveza. U konačnici se može se zaključiti da ATAD predstavlja značajan korak u borbi protiv izbjegavanja poreza.

7. Literatura

Članci:

1. Čičan-Šain, Alilović, Curić; Pravilo o ograničavanju kamata: predstavljanje i kritike
2. Herceg, Marijana. Izmjene u oporezivanju dobiti
3. Klemenčić, Irena; Porez na izlazak trgovačkih društava iz zemlje, Pojam i obilježja poreza na izlazak iz zemlje, Zagreb, 1999
4. Žunić Kovačević, Cvenček; Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR
5. Žunić Kovačević; Prilagodba Hrvatske porezne uprave Europskoj uniji/ Hrvatska porezna administracija i prilagodba za BEPS i ATAD
6. Uljanić Škreblin, Iva. Dvije nove direktive u području oporezivanja
7. Sertić Andreja. Porezne Oaze: Međunarodno izbjegavanje plaćanja porezna i porezna evazija

Zakoni:

1. Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta
2. DIREKTIVA VIJEĆA (EU) 2017/952 o izmjeni Direktive (EU) 2016/1164 u pogledu hibridnih neusklađenosti s trećim zemljama
3. Prijedlog Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila za sprečavanje zlouporabe fiktivnih subjekata u porezne svrhe i izmjeni Direktive 2011/16/EU
4. Zakon o porezu na dobit, NN 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

Mrežni izvori:

1. Consilium (europa.eu). <https://www.consilium.europa.eu/hr/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>
2. OECD <https://www.oecd.org/tax/beps/>