

Zakonito izbjegavanje plaćanja poreza multinacionalnih korporacija

Lončar, Martina

Master's thesis / Diplomski 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:199:243791>

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

Martina Lončar

ZAKONITO IZBJEGAVANJE PLAĆANJA POREZA MULTINACIONALNIH
KORPORACIJA

Diplomski rad

mentor: izv. prof. dr. sc. Jasna Bogovac

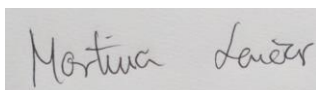
Zagreb, prosinac 2023.

SADRŽAJ

1. UVOD	1
2. METODE ZAKONITE POREZNE EVAZIJE	2
2.1. Transferne cijene	3
2.2. Potkapitalizacija	6
2.3. Hibridne neusklađenosti	7
2.4. Isplate kamata	8
2.5. Izlazno oporezivanje	9
2.6. Kontrolirano inozemno društvo	9
3. SPRJEČAVANJE ZAKONITE POREZNE EVAZIJE	11
3.1. Pravila o transfernim cijenama	11
3.2. Pravilo o ograničenju odbitka kamata	13
3.3. Pravila usmjerena protiv hibridnih neusklađenosti	16
3.4. Pravilo o izlaznom oporezivanju	17
3.5. Pravila o kontroliranom inozemnom društvu	17
3.6. Ostali porezno-pravni instrumenti	18
3.7. Sprječavanje zakonite porezne evazije u Republici Hrvatskoj	20
3.7.1. Transferne cijene	20
3.7.2. Potkapitalizacija	22
3.7.3. Hibridne neusklađenosti	22
3.7.4. Pravilo o izlaznom oporezivanju	22
3.7.5. Pravilo o kontroliranim inozemnim društvima	23
3.7.6. Ostali porezno-pravni instrumenti	23
4. OSVRT NA PRESUDU SUDA EUROPSKE UNIJE: UJEDINJENA KRALJEVINA VELIKE BRITANIJE I SJEVERNE IRSKE I ITV PLC PROTIV EUROPSKE KOMISIJE (T-363/19 I T-456/19)	25
5. ZAKLJUČAK	35
LITERATURA	36

Izjava o izvornosti

Ja, Martina Lončar pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključiva autorica diplomskog 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.

A rectangular box containing a handwritten signature in cursive script that reads "Martina Lončar".

1. UVOD

Zakonito izbjegavanje plaćanja poreza, odnosno zakonita porezna evazija je aktualno pitanje kojim se bave međunarodne organizacije, a na nacionalnoj razini pojedine države. Radi se o složenoj problematici koja zahtijeva suradnju država koje trebaju surađivati prvenstveno radi sprječavanja negativnih poreznih praksi kod prekograničnog djelovanja multinacionalnih korporacija.

Multinacionalne korporacije su sastavljene od tuzemnih i inozemnih trgovačkih društava koja su povezana u gospodarske cjeline. Gospodarsko jedinstvo međusobno povezanih trgovačkih društava koja djeluju u različitim porezno-pravnim sustavima omogućuje im ostvarivanje značajnih poreznih ušteda.

Prilikom oporezivanja multinacionalnih korporacija javljaju se dva problema: dvostruko neoporezivanje i dvostruko oporezivanje. Ovaj rad bavi se problematikom dvostrukog neoporezivanja, i to zakonitim izbjegavanjem plaćanja poreza koje je u okvirima zakona, odnosno legalno. Budući da je dvostruko neoporezivanje štetno za proračune država u kojima se izbjegava porezna obveza, uvedene su mnoge promjene propisa i u državama koje su pogođene tom pojavom te onima koje su se na razne načine okoristile takvim praksama aktivnim sudjelovanjem u poreznom natjecanju između država.

Za potrebe prikaza slučaja iz prakse, u radu je analiziran slučaj koji se tiče nedopuštenih državnih potpora kojima se utječe na natjecanje na unutarnjem tržištu Europske unije.

Cilj ovog rada je opisati metode i instrumente zakonitog izbjegavanja plaćanja poreza multinacionalnih korporacija te sprječavanja tih negativnih poreznih praksi.

Pojedine metode zakonite porezne evazije obrađene su u drugom poglavlju, dok su mjere za sprječavanje zakonite porezne evazije obuhvaćene trećim poglavljem.

U četvrtom poglavlju obrađen je konkretan predmet Suda Europske unije koji se tiče problematike državnih potpora u oporezivanju i primjene europskog prava na negativne porezne prakse multinacionalne korporacije.

U Zaključku se sažima problematika obrađena u cijelom radu.

2. METODE ZAKONITE POREZNE EVAZIJE

Porezni obveznici raspolažu brojnim metodama izbjegavanja porezne obveze. Porezni obveznici koji namjeravaju postići izbjegavanje porezne obveze izabiru između zakonitih i nezakonitih metoda porezne evazije. Zakonito izbjegavanje porezne obveze koje je suprotno namjeri zakonodavca, općenito pretpostavlja da „porezni obveznici pokušavaju pronaći pravne praznine u poreznom zakonodavstvu, s namjerom da izbjegnu poreznu obvezu. Iako je legalno, njihovo djelovanje je protivno financijskim ili ekonomskim ciljevima poreznog zakonodavstva te je u tom smislu smatrano neusklađenim s njim.“¹ U tom slučaju govorimo o aktivnom izbjegavanju poreza dok se pasivnim izbjegavanjem poreza nenamjerno i uslijed neznanja ili netransparentnosti poreznog sustava porezi mogu izbjeći i na način da se time postupi sukladno ciljevima zakonodavca (npr. prestanak potrošnje proizvoda štetnih za zdravlje).²

Nezakonita porezna evazija definira se kao „pojam kojim se označavaju nezakonite radnje ili propuštanja kojima se porezna obveza prikriva ili otklanja, tj. porezni obveznik plaća manji porez nego što bi prema zakonu bio obavezan.“³

Pojednostavljeno, nezakonito izbjegavanje plaćanja poreza „svodi se na neplaćanje zakonom utvrđenih poreza.“⁴ Prema tome, radi se o izbjegavanju porezne obveze koje nije u skladu sa zakonom.

Uz citirane definicije uvodno se mora spomenuti „agresivno“ porezno planiranje (dalje u tekstu: APP) kao aktualni termin koji obuhvaća iskorištavanje neusklađenosti poreznih sustava različitih država⁵ s ciljem smanjenja porezne obveze, pri čemu je APP u skladu sa slovom zakona, ali ne i sa svrhom zakona. Dakle, APP je uži pojam od zakonite porezne evazije jer podrazumijeva prekogranično poslovanje trgovačkih društava.

Kao pokazatelj izbjegavanja plaćanja porezne obveze postoje crne liste koje sadrže popis država - poreznih oaza. Polazna točka prilikom sastavljanja crnih lista trebala bi biti definicija porezne oaze.⁶ Međutim, po Tax Justice Networku⁷, univerzalno prihvaćena definicija porezne oaze ne postoji, a kriteriji uključivanja države u crne liste su nepouzdana. Nadalje,

1 European Commission: Guidelines for a Model for a European Taxpayers' Code, European Union, 2016., str. 5.

2 Jelčić, Božidar: Izbjegavanje plaćanja poreza (porezna evazija), u: Jelčić, Božidar; Lončarić-Horvat, Olivera; Šimović, Jure; Arbutina, Hrvoje; Mijatović, Nikola: Financijsko pravo i financijska znanost, Zagreb, 2008., str. 217.-223. (dalje u tekstu: Jelčić et al.: FPFZ, Zagreb, 2008.)

3 Arbutina, Hrvoje; Ott, Katarina: Porezni leksikon, Zagreb, 1999., str. 129.

4 Bejaković, Predrag: Porezna evazija i prijedlozi velikih revizorskih kuća za njezino smanjivanje i bolje prikupljanje poreza, Porezni vjesnik, 10/2011, str. 1.

5 Cerioni, Luca: The European Union and Direct Taxation, London, 2015., str. 150.

6 Turner, George: The EU Tax Haven Blacklist-a toothless whitewash, Tax Justice Network, dostupno na: <http://www.taxjustice.net/2017/12/08/eu-tax-haven-blacklist-toothless-whitewash>, 9. prosinca 2023.

7 Tax Justice Network je neprofitna organizacija koja zagovara globalne promjene poreznih politika s ciljem povećanja poreza na dobit. Vidi: Tax Justice Network: Beyond 20, dostupno na: <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2023/05/Tax-Justice-Network-beyond20-Strategic-Framework-May-2023.pdf>

crne liste su podložne političkim utjecajima što dovodi u pitanje njihovu vjerodostojnost.⁸ Tax Justice Network zato izrađuje Indeks korporativnih poreznih oaza (*Corporate tax haven index*) koji služi za pozicioniranje država u vezi omogućavanja izbjegavanja plaćanja poreza na dobit. Na prvom mjestu 2021. godine nalaze se Britanski Djevičanski otoci, zatim slijede Kajmanski otoci, Bermuda, Nizozemska, Švicarska, Luksemburg, Hong Kong, Jersey, Singapur, Ujedinjeni Arapski Emirati, Irska te Ujedinjeno Kraljevstvo koje je na trinaestom mjestu u tom poretku.⁹ Pri izračunu tog indeksa uzimaju se u obzir porezni sustavi država i financijska aktivnost multinacionalnih korporacija u pojedinim državama.¹⁰

Tax Justice Network tvrdi da to što se prilikom izračuna indeksa uzimaju u obzir navedeni čimbenici govori o njegovoj pouzdanosti kod indikacije porezne evazije i ukazivanja na države koje se mogu svrstati u porezne oaze. Stoga se u nastavku prikazuju pojedine metode zakonite porezne evazije u poslovanju multinacionalnih korporacija.

2.1. Transferne cijene

Pitanje transfernih cijena pojavilo se uz prekogranične transakcije između povezanih društava, odnosno širenjem poslovanja povezanih društava izvan granica jedne države. Mora se napomenuti „da se procjenjuje kako se oko 80% svjetske trgovine odvija putem multinacionalnih korporacija.“¹¹

Multinacionalne korporacije šire svoje poslovanje na druge države putem izravnih stranih ulaganja.¹² Države mogu koristiti svoje porezne sustave za privlačenje izravnih stranih ulaganja. Porezni poticaji koji predstavljaju instrument privlačenja izravnih stranih ulaganja mogu dovesti do prelijevanja dobiti korištenjem transfernih cijena.¹³

Multinacionalne korporacije su u prednosti u odnosu na trgovačka društva koja posluju unutar granica jedne države utoliko što mogu iskoristiti porezne neusklađenosti različitih država. Naime, globalno poslovanje pruža novu priliku izbjegavanja porezne obveze. Budući da oporezivanje multinacionalnih korporacija uključuje porezne propise različitih država, odluka o poslovanju u određenoj državi ima za posljedicu primjenu propisa te države na trgovačko društvo koje je dio multinacionalne korporacije.

8 Turner, George, loc. cit.

9 Tax Justice Network: Corporate Tax Haven Index - 2021 Results, dostupno na: <https://cthi.taxjustice.net/cthi2021/country-list.pdf>, str. 1.-6., 5. prosinca 2023.

10 Ibid.

11 Bogovac, Jasna; Vujčić, Filip: Transferne cijene i državne potpore u oporezivanju dobiti –Predmet Starbucks, *Financije, pravo i porezi*, 4/21, 2021., str. 3.

12 Bogovac, Jasna: *Oporezivanje multinacionalnih korporacija*, Zagreb, 2014., str. 24.

13 Blomstrom, Magnus; Kokko, Ari: *The Economics of Foreign Direct Investment Incentives*, NBER Working Paper No. W9489, 2003., str. 17.

Upravo zbog primjene lokalnih propisa, korporacije mogu koristiti neusklađenosti različitih poreznih sustava. S obzirom na povezanost trgovačkih društava u multinacionalnoj grupi, korporacije mogu koristiti porezne pogodnosti temeljem tih različitih poreznih sustava.

Transferna cijena je definirana kao „cijena koju trgovačko društvo naplaćuje za dobra, usluge ili nematerijalnu imovinu zavisnom društvu ili drugom povezanom trgovačkom društvu ili zavisno društvo naplaćuje cijene za dobra, usluge ili nematerijalnu imovinu matičnom društvu.“¹⁴

Različite transferne cijene kod povezanih društava dovode do različite alokacije dobiti između povezanih društava.¹⁵

Kod transakcija koje se odvijaju između države s visokim i države s niskim oporezivanjem porezom na dobit, što je najlakše uočljivo po različitim zakonskim poreznim stopama i njihovom odudaranju od stvarnih poreznih stopa, postoji tendencija da se odredi visoka odnosno niska transferna cijena.

Prilikom izračuna stvarne, odnosno efektivne porezne stope, stavljaju se u odnos konačna porezna obveza i računovodstvena dobit.¹⁶ Prema tome, efektivna porezna stopa pokazuje koliki postotak računovodstvene dobiti otpada na konačnu poreznu obvezu.

Odstupanje stvarne od zakonske porezne stope, gdje je stvarna znatno niža od zakonske porezne stope, može ukazivati na APP. Naime, APP-om se porezna osnovica smanjuje te se posljedično smanjuje i konačna porezna obveza.

Tako će, primjerice, prilikom ugovaranja posla o kupoprodaji, gdje je prodavatelj povezano društvo koje je porezni obveznik u državi s niskim poreznim opterećenjem, transferna cijena biti visoka.

U suprotnom slučaju, ako je povezano društvo prodavatelj u državi s visokim poreznim opterećenjem, transferna cijena bit će niska.¹⁷

Dakle, cilj zlouporabe transfernih cijena je da se njihovim određivanjem postigne premještanje dobiti u povezano društvo koje je rezident države u kojoj je nisko porezno opterećenje.

14 Arbutina, Hrvoje; Ott, Katarina: Porezni leksikon, Zagreb, 1999., op. cit., str. 352.-353

15 Emmanuel, Clive R.; Mehafdi, Messaoud: Transfer Pricing, London, 1994., str. 2.-3.

16 Bogovac, Jasna: Porez na dobit, u: Arbutina, Hrvoje; Rogić-Lugarić, Tereza; Sonja, Cindori; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena: Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb, 2022., str. 119., (dalje u tekstu: Arbutina et al. : Javnofinancijski sustav RH, Zagreb, 2022.)

17 Arbutina, Hrvoje: Metode zakonitog izbjegavanja porezne obveze, u: Jelčić et al.: PPFZ, Zagreb, 2008., op. cit., str. 350.

Njihovim određivanjem, odnosno udaljavanjem od cijena ugovorenih na slobodnom tržištu, može se „povećati ukupni rashod poreznog obveznika i time smanjiti njegovu poreznu osnovicu.“¹⁸

Transferne cijene su povezane sa dužničko-vjerovničkim odnosima između povezanih osoba. Premda one često ne korespondiraju sa cijenama ugovorenima na slobodnom (otvorenom) tržištu¹⁹, pojam transfernih cijena ne bi smio imati isključivo negativan prizvuk zbog mogućnosti zlorabe cijena zaračunatih u transakcijama između povezanih osoba.²⁰ Naime, zaračunavanje cijena ne može se izbjeći u poslovanju između povezanih društava.

Načelo nepristrane transakcije (*Arm's length principle*)²¹ je prihvaćeno od strane članica Organizacije za gospodarsku suradnju i razvoj (dalje u tekstu: OECD) kao međunarodni standard i njime se nastoji izjednačiti položaj povezanih i nepovezanih društava.

Zloraba transfernih cijena utječe na raspodjelu poreznih prihoda između država u kojima se odvijaju transakcije između povezanih društava, a načelo nepristrane transakcije nastoji anulirati taj utjecaj. Ovaj standard koristi se i u državama koje nisu članice OECD-a, tako i u Republici Hrvatskoj (dalje u tekstu: RH) i to ukazuje na njegovu važnost i rasprostranjenost. Načelo ima slabosti, što se ogleda u mogućnosti nepostojanja usporedive transakcije i slijedom toga, nemogućnosti određivanja pravilne cijene.²² To je pogotovo izraženo kod prava intelektualnog vlasništva, s obzirom na to da nepostojanje usporedivog proizvoda koji se može usporediti s izumom predstavlja problem kod primjene načela.²³

Načelo predstavlja jedini istaknuti način kojim se osigurava oponašanje djelovanja slobodnog tržišta u odnosu između povezanih društava.²⁴ Ono je u skladu s pristupom koji tretira povezana društva kao odvojene pravne subjekte. Nasuprot tom pristupu, postoji unitarni pristup koji se temelji na ekonomskoj jedinstvenosti multinacionalnih korporacija i zastupa alokaciju prihoda na temelju formule koja odražava doprinos svakog dijela prihodu grupe.²⁵ Primjena tog pristupa uvjetovana je sporazumom na međunarodnoj razini u vezi sa strukturom

18 Ibid., str. 351.-352.

19 Ibid., str. 350.

20 Bogovac, Jasna: Oporozivanje multinacionalnih korporacija, Zagreb, 2014., op. cit., str. 87.-88.

21 Arbutina, Hrvoje: Metode zakonitog izbjegavanja porezne obveze, u: Jelčić et al.: PPFZ, Zagreb, 2008., op. cit., str. 351.

22 Beer, Sebastian; de Mooij, Ruud; Liu, Li: International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Magnitudes and Blind Spots, International Monetary Fund, Working Paper No. 2018/168, str. 7.

23 Gravelle, Jane G.: Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, National Tax Journal, 2009., Vol. 62, No. 4., str. 733.

24 OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, OECD Publishing, Paris, 2022., <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>, str. 34., 14. prosinca 2023.

25 Li, Jinyan: International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study, Toronto, 2003., str. 107.

multinacionalne korporacije i unaprijed određenom formulom alokacije prihoda, jednim od triju činitelja tog pristupa.²⁶

Treba spomenuti i Prijedlog direktive Vijeća o zajedničkoj konsolidiranoj osnovici poreza na dobit (CCCTB) koja nije usvojena, ali je nastavljen rad Europske komisije u smjeru koji je Prijedlog direktive zacrtao, naročito što se tiče izvješćivanja najvećih korporacija, budući da je cilj Direktive CCCTB harmonizacija porezne osnovice u Europskoj uniji (dalje u tekstu: EU) kao korak prema poreznoj harmonizaciji. Usklađivanje nacionalnih poreznih sustava u EU navodi se kao rješenje dijametralno suprotnih pojava-dvostrukog neoporezivanja i dvostrukog oporezivanja.²⁷ Pravila Direktive CCCTB služila bi multinacionalnim korporacijama da izračunaju svoju oporezivu dobit, pri čemu korporacije više ne bi primjenjivale pravila o poreznoj osnovici pojedinih relevantnih država.²⁸ Prema tome, cilj Direktive CCCTB je usklađivanje pravila članica EU o izračunu oporezive dobiti multinacionalnih korporacija.

2.2. Potkapitalizacija

Multinacionalne korporacije mogu u svrhu izbjegavanja plaćanja poreza koristiti i potkapitaliziranje. Potkapitalizacija se javlja kao pojava usko vezana za trgovačka društva. Potkapitaliziranje, odnosno značajno financiranje trgovačkog društva zajmovnim kapitalom u odnosu na vlasnički kapital, mogu upotrijebiti i povezana društva kao metodu zakonite porezne evazije.

S obzirom na to da obračunate kamate (primjerice na izdane obveznice) predstavljaju rashod²⁹ te se mogu odbiti prilikom izračuna porezne osnovice, dužnički kapital postaje preferirani način financiranja trgovačkog društva u odnosu na vlasnički kapital. Naime, u slučaju financiranja trgovačkog društva vlasničkim kapitalom ne može se odbiti isplata dividende jer se radi o povratu na ulaganje, a ne rashodu poslovnog (poreznog) razdoblja.

S obzirom na to da je financiranje zajmom iz raznih³⁰, a ne samo poreznih razloga, privlačno trgovačkim društvima, do izbjegavanja porezne obveze može doći i bez namjere društva da izbjegne poreznu obvezu.

26 OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, Paris, 2022., <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>, op. cit., str. 34.-35., 14. prosinca 2023.

27 Lang, Michael: „Aggressive Steuerplanung“-eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI, Vol. 23 (2013), str. 65.

28 Panayi, Christiana HJI: European Union-The Anti-Abuse Rules of the CCCTB, Bulletin for International Taxation, 2012. (Volume 66), No. 4/5, str.1.

29 Bogovac, Jasna: Porez na dobit, u : Arbutina et al. : Javnofinancijski sustav RH, Zagreb, 2022., op. cit., str. 101.

30 Arbutina, Hrvoje: Potkapitaliziranje kao metoda izbjegavanja obveze poreza na dobit, u: Čulinović Herc, Edita et al., (ur.): Financiranje, upravljanje i restrukturiranje trgovačkih društava u doba recesije, Rijeka, Pravni fakultet Sveučilišta, 2011., str. 15.

2.3. Hibridne neusklađenosti

Posljednjih godina je aktualno pitanje hibridnih financijskih instrumenata, hibridnih subjekata i hibridnih prijenosa koji se zajednički nazivaju hibridnim neusklađenostima. Hibridne neusklađenosti javljaju se kao rezultat različitog definiranja financijskog instrumenta i plaćanja ili subjekata u različitim poreznim jurisdikcijama.³¹

Hibridne neusklađenosti obuhvaćaju hibridne transakcije koje se mogu definirati kao transakcije između povezanih društava multinacionalnih grupa, koje se odvijaju između država u kojima su različito pravno definirani financijski instrument i plaćanje ili subjekti.

Prema World Tax Journal, postoje dva različita pristupa u definiranju hibridnih financijskih instrumenata.

Prema pristupu koji ekstenzivno definira hibridne financijske instrumente, oni bi obuhvaćali instrumente koji imaju samo neka obilježja dužničkog i samo neka obilježja vlasničkog kapitala.³² Prema pristupu koji ih restriktivno definira, oni bi predstavljali instrumente koji imaju obilježja dužničkog i ujedno vlasničkog kapitala³³, u kojem slučaju ne bi bilo moguće prepoznati hibridni financijski instrument ili kao vlasnički kapital ili kao dužnički kapital.

Taj pristup ujedno može dovesti do različitog poreznog tretmana istog financijskog instrumenta od strane pojedinih država, te tako i do takozvanog dvostrukog neoporezivanja³⁴ jer bi u jednoj državi mogao biti prepoznat kao dužnički, a u drugoj kao vlasnički kapital.

Prema definiciji hibridnih financijskih instrumenata OECD-a, oni su definirani kao „instrumenti s hibridnim elementima koji mogu proizvesti ishod dvostrukog odbitka ili odbitka bez uključivanja u osnovicu kao rezultat razilaženja država u poreznoj kategorizaciji tih instrumenata.“³⁵

Ta definicija uzima u obzir različit pristup država hibridnim financijskim instrumentima i posljedično dvostruko neoporezivanje.

Hibridni financijski instrumenti omogućuju korporacijama odabir onih svojstava vrijednosnih papira koja su najprikladnija njihovim potrebama, u ovom slučaju smanjenju porezne obveze.

Osim pojave hibridnih financijskih instrumenata, značajna je i pojava hibridnih subjekata.

31 Bogovac, Jasna: Porez na dobit, u: Arbutina et al. : Javnofinancijski sustav RH, Zagreb, 2022., op. cit., str. 113..

32 Kahlenberg, Christian; Kopec, Agnieszka: Hybrid Mismatch Arrangements: A Myth or a Problem That Still Exists, World Tax Journal, 2016., str. 40.

33 Ibid., str. 40.

34 Ibid.

35 Ibid.

Kod hibridnih subjekata radi se o neprepoznavanju, odnosno prepoznavanju poreznog obveznika od strane različitih poreznih vlasti. Naime, subjekti mogu biti fiskalno transparentni, odnosno porezni sustav ih može zanemariti i ignorirati u porezne svrhe ili mogu biti netransparentni, što znači da mogu biti uzeti u obzir u porezne svrhe.³⁶

„Ako subjekt koji je tretiran kao netransparentan u državi u kojoj je rezident izvrši isplatu svojim članovima koja se može odbiti od osnovice u toj državi, a koji su rezidenti države koja tretira taj subjekt kao transparentan i prema tome ignorira isplatu u porezne svrhe“³⁷, radi se o hibridnom subjektu.

Dakle, postoji različiti porezni tretman hibridnih subjekata u različitim državama te može doći do dvostrukog neoporezivanja.

Hibridni prijenosi također su jedan od načina izbjegavanja plaćanja poreza koji je dostupan trgovačkim društvima.

Kod hibridnih prijenosa može doći do različitog poreznog tretmana kao rezultat aranžmana za prijenos financijskog instrumenta.

Primjerice, „u slučaju repo ugovora o prodaji i ponovnoj kupnji dionica subjekta posebne namjene, zaključenog između dvoje trgovačkih društava, kada jedna država tretira transakciju kao prodaju i ponovnu kupnju, dok druga država tretira transakciju kao zajam osiguran dionicama subjekta posebne namjene, dolazi do neoporezivanja.“³⁸

Prema tome, problem se sastoji u tome što se s jedne strane ostvaruje odbitak od porezne osnovice u jednoj državi, dok s druge strane dolazi do neuključivanja u osnovicu iznosa koji odgovara prvom odbitku u drugoj državi, te posljedično dolazi do dvostrukog neoporezivanja.

2.4. Isplate kamata

Trgovačka društva mogu u svom poslovanju ulaziti u vjerovničko-dužničke odnose, u kojima jedna strana pozajmljuje sredstva drugoj strani, uz naplatu određene kamate.³⁹

Isplaćene kamate u pravilu su porezno priznati rashod, što znači da ih trgovačko društvo zajmoprimac može odbiti prilikom izračuna porezne osnovice, odnosno isplaćene kamate umanjuju osnovicu poreza na dobit.⁴⁰

36 Easson, Alex; Thuronyi, Victor: Fiscal Transparency, u: Thuronyi, Victor (ur.): Tax Law Design and Drafting, volume 2, 1998., str. 1.

37 OECD: Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues, 2012., dostupno na: [oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-tax-policy-and-compliance-issues.pdf](https://www.oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-tax-policy-and-compliance-issues.pdf), str. 9., 8. prosinca 2023.

38 Ibid.

39 Bogovac, Jasna: Porez na dobit, u: Arbutina et al.: Javnofinancijski sustav RH, Zagreb, 2022., op. cit., str. 101.

40 Ibid.

Multinacionalne korporacije mogu ostvariti značajne porezne uštede, stoga što u vjerovničko-dužničkim odnosima između povezanih društava, trgovačko društvo koje je zajmoprimac može ostvariti prekomjerni odbitak kamata, pri čemu se ne mora izlagati javnosti ili analizama financijskih institucija (primjerice kao što je slučaj kod izdavanja obveznica, dionica ili traženja kredita u banci).

2.5. Izlazno oporezivanje

Izlazno oporezivanje označava obvezu plaćanja poreza pri premještanju imovine, mjesta rezidentnosti ili poslovanja poreznog obveznika iz jedne države u drugu državu.⁴¹ Prilikom takvog premještanja mijenja se nadležnost za oporezivanje te se još uvijek nerealizirana dobit u državi izlaska tretira kao kapitalni dobitak. Pri tome se otuđenje imovine označava kao realizacija dobiti.

Kod izlaznog oporezivanja može doći do dvostrukog oporezivanja i izbjegavanja porezne obveze kao posljedice primjene propisa različitih država. Stoga su bitna pravila uspostavljena Direktivom 2016/1164 (dalje u tekstu: Direktiva ATAD), o čemu će biti govora u nastavku rada.

Međutim, ako država u koju se imovina prenosi oporezuje knjigovodstvenu vrijednost imovine, a država iz koje se imovina prenosi oporezuje razliku tržišne vrijednosti i knjigovodstvene vrijednosti, ne dolazi ni do dvostrukog oporezivanja niti do dvostrukog neoporezivanja.

2.6. Kontrolirano inozemno društvo

Kontrolirano inozemno društvo (dalje u tekstu: KID) je pojam „koji se općenito rabi u kontekstu sustava stvorenog za suzbijanje sklanjanja dobiti u trgovačka društva koja su rezidenti država sa niskim ili nikakvim poreznim opterećenjem.“⁴²

KID je onaj subjekt ili stalna poslovna jedinica kod kojeg postoji izravna ili neizravna povezanost sa trgovačkim društvom, koje je porezni obveznik određene države, u kojoj se dobit KID-a ne bi oporezovala, da se ne primjenjuju pravila o KID-u. Budući da porezni obveznik vrši kontrolu nad tim subjektom, te mu se može pripisati dobit subjekta, potrebno je provesti oporezivanje u državi poreznog obveznika.

⁴¹ Ibid., str. 112.

⁴² Arbutina, Hrvoje; Ott, Katarina: Porezni leksikon, Zagreb, 1999., op. cit., str. 80.

Pojam označava povezano društvo koje je dio multinacionalne korporacije, a koje može biti osnovano radi premještanja dobiti matičnog društva u druge jurisdikcije, čime se ostvaruje smanjenje poreznog opterećenja.

S obzirom na to da „cjelokupnu poslovnu politiku grupe diktira trgovačko društvo roditelj koje je na samom hijerarhijskom vrhu u nizu društava multinacionalne korporacije“⁴³, matično društvo ostvaruje kontrolu nad svim sastavnicama grupe putem svoje strukture. U nastavku rada bit će izložen slučaj koji pokazuje kako matično društvo može iskoristiti kontrolu nad povezanim društvima radi ostvarenja APP-a.

KID-ovi mogu biti trgovačka društva provodnici i na taj način krucijalan element u konstrukciji izbjegavanja porezne obveze. Naime, KID može imati ulogu trgovačkog društva provodnika u slučaju odobrenja zajma trgovačkom društvu, koje je rezident druge države članice EU.

U hipotetskom slučaju su i KID i drugo trgovačko društvo dio multinacionalne grupe. Matično društvo multinacionalne grupe rezident je treće države.

Izbjegavanje porezne obveze može se odvijati tako da multinacionalna grupa putem trgovačkog društva provodnika usmjerava dobit u državu s niskim poreznim opterećenjem. Matično društvo koje je smješteno u državu s visokim poreznim opterećenjem usmjerava dobit u trgovačko društvo provodnika putem kupnje dionica koje potonji izdaje.⁴⁴ Provodnik zatim pozajmljuje trgovačkom društvu u drugoj državi članici u kojoj se kamate mogu odbiti kao porezno priznati rashod. Navedeno društvo je trgovačko društvo kćer provodnika.

Prema članku 5. Direktive 2011/96/EU, „dobit koju društvo kći raspodjeljuje svom matičnom društvu, izuzeta je od plaćanja poreza po odbitku.“⁴⁵

U hipotetskom slučaju, ne bi bio plaćen porez po odbitku s obzirom na to da bi se i na trgovačko društvo provodnika moglo primjenjivati izuzeće od plaćanja poreza po odbitku. Primljene kamate bile bi porezno priznati prihod u državi KID-a u kojoj je efektivna porezna stopa niska. Nadalje, u hipotetskom slučaju isplaćene dividende ne bi bile oporezovane porezom po odbitku u državi KID-a. Trgovačko društvo provodnik tako bi naposljetku moglo repatrirati dividende koje bi ujedno bile neoporezive u državi matičnog društva. U poglavlju 4. ovog rada će biti izložen slučaj koji se tiče upotrebe KID-a za ostvarenje APP-a.

43 Bogovac, Jasna: Oporezivanje multinacionalnih korporacija, Zagreb, 2014., op. cit., str. 11.

44 Mintz, Jack M., Weichenrieder, Alfons J.: The Indirect Side of Direct Investment: Multinational Company Finance and Taxation, The MIT Press, 2010., str. 58.

45 Vijeće EU: Direktiva 2011/96/EU o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL L 345, 29.12.2011., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)

3. SPRJEČAVANJE ZAKONITE POREZNE EVAZIJE

Različiti modeli sprječavanja, odnosno prevencije zakonitog izbjegavanja poreznih obveza su rješenje problema zakonite porezne evazije. Multinacionalne korporacije su predvodnice u izbjegavanju poreznih obveza.⁴⁶

Multinacionalne korporacije većinom koriste porezne oaze za zakonitu poreznu evaziju, dok fizičke osobe većinom koriste porezne oaze za nezakonitu poreznu evaziju.⁴⁷

Tax Justice Network procjenjuje da ukupni godišnji gubitak poreznih jurisdikcija iznosi 480 milijardi dolara, od koje brojke 311 milijardi otpada na poreznu evaziju multinacionalnih korporacija.⁴⁸

S obzirom na to kolike su procjene gubitaka za porezne jurisdikcije, zakonita porezna evazija multinacionalnih korporacija i sprječavanje APP-a multinacionalnih korporacija postalo je također preokupacija OECD-a i EU-a.

Budući da porezna evazija nije novija pojava, valja naglasiti da su se sredstva za sprječavanje zakonite porezne evazije dugo razvijala i usavršavala. Pogotovo je važna suradnja država u oblikovanju tih mjera, koja se očituje u najvažnijem rezultatu suradnje, OECD-ovom Akcijskom planu o smanjenju porezne osnovice i premještanju dobiti (dalje u tekstu: Akcijski plan BEPS). Akcijski plan BEPS predstavlja preporuke državama članicama OECD-a i državama nečlanicama OECD-a za sprječavanje umjetnih konstrukcija multinacionalnih korporacija. Naime, korporacije su u prekograničnom poslovanju suočene sa propisima različitih država te su neke od njih tu činjenicu sklone zloupotrijebiti.

Upravo širenje poslovanja preko granica jedne države zahtijeva nova rješenja u vidu usklađenih pravila o oporezivanju. Ta su pravila rezultat velikih napora OECD-a, EU-a te članica G20.⁴⁹

S obzirom na to da je RH država članica EU, u RH se primjenjuju ugovori o osnivanju EU i direktive, među njima i direktive značajne za sprječavanje izbjegavanja porezne obveze.

3.1. Pravila o transfernim cijenama

Izbjegavanje porezne obveze u državama s visokim poreznim opterećenjem sprječava se pravilima o transfernim cijenama. Pravila o transfernim cijenama su instrument kojim se države služe u sprječavanju zakonite porezne evazije i zaštiti porezne osnovice od njezina smanjenja.

⁴⁶ Tax Justice Network: The State of Tax Justice 2023., dostupno na: <https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2023>, str. 10., 8. prosinca 2023.

⁴⁷ Miller, Angharad; Oats, Lynne: Principles of International Taxation, Haywards Heath, 2016., str. 543.

⁴⁸ Tax Justice Network: The State of Tax Justice 2023., dostupno na: <https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2023>, op. cit. str. 13. 8. prosinca 2023.

⁴⁹ Bogovac, Jasna: Illegal State Aid in Taxation and Possible Consequences for the Croatian Tax Administration, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, 2016.

Okosnica pravila o transfernim cijenama jest načelo nepristrane transakcije. Radi se o međunarodnom načelu koje je rezultat rada OECD-a i u vezi čije primjene su se sporazumjele države članice OECD-a⁵⁰, a zbog svoje važnosti za međunarodnu suradnju i razvoj globalne ekonomije, primjenjuju ga i države koje nisu članice OECD-a.

Načelo nepristrane transakcije može se primijeniti i na financijske transakcije, odnosno zajmove između povezanih društava budući da multinacionalne korporacije mogu modificirati visinu kamatnih stopa koje se obračunavaju na zajmove između povezanih osoba.⁵¹

U tom slučaju načelo omogućava usporedbu zajma povezanog društva, odnosno uvjeta zajma sa uvjetima zajma nezavisnog trgovačkog društva u istim ili sličnim okolnostima.⁵²

Iz Direktive ATAD proizlazi da pravila o transfernim cijenama imaju prednost u odnosu na pravila koja služe suzbijanju premještanja dobiti iz te direktive.⁵³ Prema tome, valja prvo primijeniti pravila o transfernim cijenama.

Načelo nepristrane transakcije suprotstavlja se praksi izbjegavanja porezne obveze koja se odvija putem isplate preuveličanih kamata, odnosno kamata koje se obračunavaju na zajmove između povezanih društava, a koje nisu u skladu s onima ugovorenima na slobodnom tržištu.

Potrebno je ocijeniti je li kamatna stopa obračunata u financijskoj transakciji između povezanih društava u suglasnosti s načelom nepristrane transakcije, odnosno koja kamatna stopa bi trebala biti određena u konkretnom slučaju da istodobno bude u suglasnosti s načelom nepristrane transakcije. Takvoj ocjeni može poslužiti metoda usporedivih nekontroliranih cijena.⁵⁴

Važno je napomenuti da učinkovitost pravila o transfernim cijenama ovisi o tome može li se načelo nepristrane transakcije uspješno primijeniti na pojedinu transakciju. Općenito se smatra da je metoda usporedivih nekontroliranih cijena teže primjenjiva u praksi zbog toga što je „teško pronaći transakciju koja će biti dovoljno slična onoj između povezanih osoba.“⁵⁵ No, taj nedostatak je otklonjiv kod financijskih transakcija zbog „rasprostranjenosti tržišta dužničkih instrumenata i učestalosti financijskih transakcija između nepovezanih zajmodavaca i zajmoprimaca te dostupnosti informacija o tim tržištima.“⁵⁶ Dakle, moglo bi se

50 OECD: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022., Paris, 2022., <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>, op. cit., str. 29., 14. prosinca 2023.

51 Ibid., str. 403.

52 Ibid., str. 403.-404.

53 Vijeće EU: Direktiva 2016/1164 o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL L 193/1, 19.7.2016.)

54 OECD: Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4, 8-10, Paris, 2020., www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm, str. 20., 6. prosinca 2023.

55 Bogovac, Jasna: Porez na dobit, u: Arbutina et al.: Javnofinancijski sustav RH, Zagreb, 2022., op. cit., str. 97.

56 OECD: Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4, 8-10, Paris, 2020., www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm, loc. cit., 6. prosinca 2023.

zaključiti da će se navedena metoda u praksi najviše primjenjivati kod financijskih transakcija.

Prethodni sporazum o transfernim cijenama je sporazum „kojim se unaprijed utvrđuju kriteriji prikladni za utvrđivanje transfernih cijena u kontroliranim transakcijama u određenom razdoblju.“⁵⁷

Važnost prethodnog sporazuma o transfernim cijenama dolazi do izražaja u slučaju postojanja spora o transfernim cijenama jer se u tom slučaju rješenje spora postiže u kraćem vremenu i uz manje troškove.

Prethodni sporazum o transfernim cijenama javlja se kao dodatno sredstvo kojim se nastoji riješiti pitanje određivanja transfernih cijena, kako bi se postiglo zadovoljavajuće rješenje za uključene strane.

Drugim riječima, tim se sporazumom stranke sporazumijevaju o primjeni pravila o transfernim cijenama.

Nadalje, u pitanju je sporazum između poreznog obveznika i poreznih tijela, kojim se rješava pitanje transfernih cijena u pojedinačnom slučaju. Osim toga, nastoji se osigurati da transferne cijene odgovaraju, što je više moguće, cijenama zaračunatim između nepovezanih osoba.

Razlikujemo unilateralne te bilateralne i multilateralne sporazume. Veća mogućnost otklanjanja dvostrukog oporezivanja i neoporezivanja odlikuje bilateralne i multilateralne sporazume o transfernim cijenama.⁵⁸

Budući da porezno tijelo relevantne jurisdikcije ne sudjeluje u unilateralnom sporazumu, njegovo nesudjelovanje predstavlja mogućnost da porezno tijelo ne prihvati transfernu cijenu iz unilateralnog sporazuma.

3.2. Pravilo o ograničenju odbitka kamata

Posljedica mogućnosti odbitka kamata u slučaju postojanja povezanih društava u inozemstvu može biti APP. Naime, kada bi u tom slučaju kamate koje se mogu odbiti od porezne osnovice prelazile stvarni trošak kamata prema trećima, postojala bi naznaka da je korišten APP, odnosno da je interno financiranje rezultiralo prekomjernim odbitkom kamata. Interno financiranje označava financiranje društva dužničkim kapitalom povezanog društva. Nadalje,

⁵⁷ OECD: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, Paris, 2022., <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>, op. cit., str. 213., 14. prosinca 2023.

⁵⁸ Ibid., str. 219.

„opće je poznato da multinacionalne grupe mogu povećati razinu duga pojedinog trgovačkog društva putem internog financiranja.“⁵⁹

Prema Akcijskom planu BEPS, prekoračenje troškova zaduživanja trgovačkog društva utvrđuje se primjenom pravila o fiksnom omjeru. Kod tog pravila uspoređuje se iznos troškova zaduživanja trgovačkog društva s određenim postotkom dobiti prije kamata, poreza i amortizacije (EBITDA) tog društva, gdje EBITDA služi kao mjerilo gospodarske aktivnosti trgovačkog društva.⁶⁰

Ako utvrđeni iznos troškova zaduživanja prekoračuje određeni postotak EBITDE, troškovi zaduživanja su prekoračeni. Cilj pravila o fiksnom omjeru je da multinacionalna grupa ostvari odbitak kamata koji odgovara troškovima zaduživanja prema trećima.⁶¹

Pravilo o ograničenju odbitka kamata, koje je sadržano u Direktivi ATAD, suprotstavlja se praksi prekomjernog odbitka kamata, čineći dodatnu „sigurnosnu odredbu“ u vezi poreznog priznavanja troška kamata (uz pravilo o potkapitalizaciji, kamatama kod transfernih cijena i zateznih kamata između povezanih osoba).

Prema Direktivi ATAD, „...potrebno je odrediti omjer za mogućnost odbitka koji se odnosi na oporezivu dobit poreznog obveznika prije kamata, poreza i amortizacije.“⁶² Nadalje, „...kada se odlučuje o pravu poreznih obveznika na odbitak većih iznosa prekoračenih troškova zaduživanja, mogla bi se uzimati u obzir zaduženost cijele grupe na globalnoj razini.“⁶³ Zaduzenje multinacionalne grupe na globalnoj razini uključeno je u ocjenu prihvatljivosti zaduzenja poreznog obveznika, koji je dio te grupe, čime se omogućuje da se, u slučaju kada su na razini grupe troškovi zaduživanja visoki, troškovi zaduživanja poreznog obveznika mogu odbiti, premda su prekoračeni.

Akcijski plan BEPS predlaže pristup koji zahvaća trgovačka društva s visokim troškovima zaduživanja te visokim omjerom troškova zaduživanja i EBITDE.⁶⁴ Prema tome, slučaj kada su troškovi zaduživanja visoki, ali omjer troškova i EBITDE nije visok, ne predstavlja rizik za smanjenje porezne osnovice.

⁵⁹ OECD: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015., <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>, str. 11., 4. prosinca 2023.

⁶⁰ Ibid., str. 47.

⁶¹ Ibid., str. 49.

⁶² Vijeće EU: Direktiva 2016/1164 o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL L 193/1, 19.7.2016.), op. cit.

⁶³ Ibid.

⁶⁴ OECD: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015., <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>, op. cit., str. 12., 4. prosinca 2023.

Prema pravilu o fiksnom omjeru, države pojedinačno određuju postotak EBITDE do kojeg je dopušten odbitak kamata. Taj postotak može se kretati od 10% do 30%.⁶⁵ Multinacionalna grupa ima interes da je taj postotak što veći, stoga što veći postotak označava i veći odbitak kamata.

Pravilo o omjeru grupe nadopunjava pravilo o fiksnom omjeru tako što uzima u obzir omjer troškova zaduživanja i EBITDE relevantne multinacionalne grupe.⁶⁶ U slučaju da je omjer troškova zaduživanja i EBITDE trgovačkog društva manji od omjera troškova zaduživanja i EBITDE multinacionalne grupe, može se primijeniti pravilo o omjeru grupe. Prema navedenom pravilu, trgovačko društvo može ostvariti odbitak kamata do razine određene omjerom troškova zaduživanja i EBITDE multinacionalne grupe, premda je omjer troškova zaduživanja i EBITDE trgovačkog društva veći od fiksnog omjera koji je određena država odredila.⁶⁷

Premda primjena pravila o fiksnom omjeru i pravila o omjeru grupe pretpostavlja da je omjer troškova zaduživanja i EBITDE multinacionalne grupe veći od istovjetnog omjera povezanog društva, moguće je i obratno. Sukladno tome, pravilo o omjeru grupe može dodatno ograničiti iznos kamata koje povezano društvo može odbiti.⁶⁸

Prema dostupnim podacima očigledno je da većina multinacionalnih grupa, koje imaju pozitivan EBITDA, ima nizak omjer troškova zaduživanja prema trećima i EBITDE, odnosno navedeni omjer je ispod 10 %.⁶⁹

Sukladno tome, preporučeni prag od 10 do 30 % EBITDE ostavlja prostor onim multinacionalnim korporacijama, kod kojih je omjer troškova zaduživanja prema trećima i EBITDE ispod 10 %, da odbiju interni trošak kamata.

Prekomjerna zaduženost pojedinog trgovačkog društva, koje je dio multinacionalne grupe, ne podrazumijeva i visoku zaduženost multinacionalne grupe.

Važno je spomenuti i pravilo o zateznim kamatama. Naime, zatezne kamate između povezanih osoba mogu se koristiti za premještanje dobiti iz jednog u drugo povezano društvo.⁷⁰ Direktiva 2011/7/EU ne obvezuje vjerovnika na potraživanje zateznih kamata u

65 Ibid., str. 11.

66 Ibid., str. 57.

67 Ibid., str. 11.

68 Ibid., str. 57.

69 Ibid., str. 21.

70 Bogovac, Jasna: Porez na dobit, u: Arbutina et al. : Javnofinancijski sustav RH, Zagreb, 2022., op. cit., str. 102.

slučaju plaćanja sa zakašnjenjem.⁷¹ Prema, tome, vjerovnik odlučuje hoće li naplatiti zatezne kamate. Nadalje, u slučaju zakašnjenja sa isplatom, dužnik isplaćuje zatezne kamate vjerovniku, ali kod povezanih osoba „nije za očekivati da će povezano društvo samostalno odlučivati o dinamici plaćanja unutar grupe, ili da će povezanom društvu, ako zakasni sa plaćanjem, biti zaračunata zatezna kamata.“⁷²

3.3. Pravila usmjerena protiv hibridnih neusklađenosti

Važan pravni akt u području sprječavanja APP-a jest Direktiva 2017/952 o izmjeni Direktive ATAD u pogledu hibridnih neusklađenosti s trećim zemljama (dalje u tekstu: Direktiva 2017/952). Dok Direktiva ATAD sadrži opća pravila koja pružaju državama članicama EU temelj za uspostavu pravila protiv praksi izbjegavanja plaćanja poreza, Direktiva 2017/952 mijenja pravila iz Direktive ATAD koja su usmjerena protiv hibridnih neusklađenosti. Pravila koja su usmjerena protiv hibridnih neusklađenosti su suprotstavljena dvama oblicima hibridnih neusklađenosti-dvostrukom odbitku i odbitku bez uključivanja.

U slučaju ostvarenja dvostrukog odbitka, država članica ulagatelja bi odobrila odbitak iznosa koji odgovara iznosu odbijenom u državi platitelja.

Direktiva 2017/952 zamjenjuje članak 9. Direktive ATAD. U stavku 1. zamijenjenog članka 9. stoji da „u mjeri u kojoj hibridna neusklađenost rezultira dvostrukim odbitkom, odbitak se uskraćuje u državi članici koja je jurisdikcija ulagatelja; i ako se odbitak ne uskraćuje u jurisdikciji ulagatelja, odbitak se uskraćuje u državi koja je jurisdikcija platitelja.“⁷³ Takvo rješenje spriječit će smanjenje porezne osnovice države članice ulagatelja i platitelja. Određena je ujedno i mogućnost prebijanja ostvarenog dvostrukog odbitka s dvostruko uključenim iznosom u slučaju da je došlo i do dvostrukog oporezivanja kod istog poreznog obveznika.

U slučaju ostvarenja odbitka bez uključivanja, iznos koji se odbija od porezne osnovice u jednoj državi članici odgovara iznosu koji nije uključen u oporeziv prihod u drugoj državi članici.

U stavku 2. zamijenjenog članka stoji da „u mjeri u kojoj hibridna neusklađenost rezultira odbitkom bez uključivanja, odbitak se uskraćuje u državi članici koja je jurisdikcija platitelja; i ako se odbitak ne uskraćuje u jurisdikciji platitelja, iznos plaćanja koji bi inače doveo do

71 Europski parlament i Vijeće EU: Direktiva 2011/7/EU o borbi protiv kašnjenja u plaćanju u poslovnim transakcijama (SL L 17, 23.2.2011., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)

72 Bogovac, Jasna: Porez na dobit, u: Arbutina et al.: Javnofinancijski sustav RH, Zagreb, 2022., op. cit., str. 102.

73 Vijeće EU: Direktiva 2017/952 o izmjeni Direktive 2016/1164 u pogledu hibridnih neusklađenosti s trećim zemljama (SL L 144, 7.6.2017., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)

neusklađenosti uključuje se u prihod u državi članici koja je jurisdikcija primatelja plaćanja.⁷⁴ Navedeno rješenje spriječit će smanjenje porezne osnovice države članice platitelja, odnosno države članice ulagatelja.

U slučaju kada su utvrđene hibridne neusklađenosti kod zajmova između povezanih društava iz EU, iznos isplaćenih kamata može se odbiti od porezne osnovice samo u jednoj od relevantnih država.

3.4. Pravilo o izlaznom oporezivanju

Pravilo o izlaznom oporezivanju uspostavljeno je Direktivom ATAD, prema kojoj u članku 5. stavku 1. stoji da „porezni obveznik podliježe plaćanju poreza čiji je iznos jednak tržišnoj vrijednosti prenesene imovine, u trenutku izlaska imovine, umanjen za njezinu vrijednost za potrebe oporezivanja“⁷⁵, gdje se tržišna vrijednost prenesene imovine utvrđuje primjenom načela nepristrane transakcije.

Cilj Direktive ATAD jest spriječiti izbjegavanje porezne obveze, ali u njoj se ujedno vodi računa o sprječavanju dvostrukog oporezivanja.

3.5. Pravila o kontroliranom inozemnom društvu

Odredba sadržana u članku 7. Direktive ATAD koja se odnosi na uvjet pod kojim će se subjekt ili stalna poslovna jedinica smatrati KID-om obuhvaća izravnu vlasničku strukturu i ujedno neizravnu vlasničku strukturu multinacionalne korporacije.⁷⁶ Vlasnička struktura multinacionalne korporacije može se sastojati od više razina i njezina kompleksnost se povećava sa povećanjem broja razina strukture.⁷⁷

Neizravna vlasnička struktura može se ostvariti na način da matično društvo upravlja znatnim udjelima u drugom trgovačkom društvu, te može ostvariti posredan utjecaj putem potonjeg na treće trgovačko društvo. Naime, potonje trgovačko društvo također može upravljati udjelima u trećem društvu. Pritom, prvu razinu predstavlja matično društvo, drugu razinu trgovačko društvo kojim upravlja matično društvo, a treću razinu trgovačko društvo kojim upravlja drugo društvo. U takvom slučaju direktna veza postoji između prve i druge razine te druge i treće, dok indirektna veza postoji između prve i treće razine.

74 Ibid.

75 Direktiva 2016/1164 o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL L 193/1, 19.7.2016.), op. cit.

76 Ibid.

77 Mintz, Jack M.; Weichenrieder, Alfons J.: *The Indirect Side of Direct Investment: Multinational Company Finance and Taxation*, The MIT Press, 2010., op. cit., str. 1.

Matično društvo kontrolira KID, pri čemu se kontrola očituje u tome da „sam porezni obveznik ili zajedno s povezanim društvima mora sudjelovati izravno ili neizravno s više od 50 posto glasačkih prava ili biti izravni ili neizravni vlasnik više od 50 posto kapitala subjekta ili ostvarivati pravo na primitak više od 50 posto dobiti subjekta.“⁷⁸

Premda je kontrola nad KID-om važan uvjet da bi se subjekt ili stalnu poslovnu jedinicu smatralo KID-om, postoji i drugi uvjet, a to je da je stvarno plaćen porez na dobit manji od polovine poreza na dobit koji bi se naplatio u državi matičnog društva.⁷⁹

Iz članka 7. Direktive ATAD proizlazi da drugi uvjet uključuje usporedbu efektivne porezne stope u državi KID-a i državi matičnog društva.

3.6. Ostali porezno-pravni instrumenti

U ostale porezno-pravne instrumente spadaju opće pravilo o suzbijanju zlouporabe i razmjena informacija između država te druge mjere i instrumenti koji se rapidno razvijaju i uključuju u zakonodavstva država članica OECD-a i EU.

Direktiva ATAD u članku 6. sadrži opće pravilo o suzbijanju zlouporabe. Prema navedenom članku, aranžmani, odnosno konstrukcije čiji cilj nije u skladu s ciljem primjenjivog poreznog prava, odnosno koji „poništavaju cilj ili svrhu primjenjivog poreznog prava“⁸⁰, smatraju se neautentičnima. Takvima se smatraju oni aranžmani koji nisu uspostavljeni iz poslovnih razloga. Opće pravilo o suzbijanju zlouporabe obuhvaća one konstrukcije koje nisu obuhvaćene drugim pravilima o sprječavanju porezne evazije te je riječ o pravilu koje obuhvaća subjektivni i objektivni test.⁸¹ Subjektivni test podrazumijeva utvrđivanje namjere izbjegavanja plaćanja poreza te time primjena općeg pravila postaje složena.

Osim Direktive ATAD, Direktiva 2011/96/EU, kako je izmijenjena Direktivom 2015/121 također sadrži opće pravilo o suzbijanju zlouporabe. Članak 1. izmijenjene Direktive 2011/96/EU sadrži objektivni i subjektivni test. Objektivni test sastoji se od utvrđivanja relevantnih činjenica i okolnosti. Subjektivni test se sastoji od utvrđivanja porezne prednosti,

78 Direktiva 2016/1164 o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL L 193/1, 19.7.2016.), op. cit.

79 Ibid.

80 Ibid.

81 Chen, Shu-Chien: Predicting the Unpredictable General Anti-Avoidance Rule (GAAR) in EU Tax Law, *InterEULawEast: Journal for the International and European Law, Economics and Market Integrations*, Vol. 5 No. 1., 2018., str. 92.

kao jedne od glavnih svrha ili glavne svrhe aranžmana, a kojom se poništava predmet ili svrha predmetne Direktive.⁸²

Direktiva 2003/49/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencija povezanih trgovačkih društava različitih država članica (dalje u tekstu: Direktiva 2003/49/EZ) u članku 5. također sadrži opće pravilo o suzbijanju zlouporabe⁸³. U navedenom članku određeno je da države članice mogu ne primijeniti odredbe o pravima poreznih obveznika ako je „glavni motiv ili jedan od glavnih motiva utaja poreza, izbjegavanje ili zlouporaba poreza“.⁸⁴

Osobito je bitna razmjena informacija među državama u poreznim stvarima. Naime, države često ne raspolažu svim podacima nužnim za oporezivanje poreznih obveznika.

Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim stvarima je pravni akt koji se odnosi na razmjenu informacija. Radi se o međunarodnom ugovoru koji je izmijenjen i dopunjen odredbama Protokola kojim se mijenja i dopunjuje Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim stvarima. Navedena konvencija predstavlja zajednički napor OECD-a i Vijeća Europe da se dogovori razmjena informacija među državama. Budući da podaci bitni za oporezivanje tuzemnog poreznog obveznika mogu nedostajati u državi koja provodi oporezivanje, ta država može tražiti te podatke od države u kojoj porezni obveznik obavlja poslovanje, odnosno od države u kojoj povezana društva poreznog obveznika obavljaju poslovanje. Stoga je razmjena informacija među državama ključna za pravednost u oporezivanju poreznih obveznika koji prekogranično obavljaju svoje poslovanje.

Izmijenjena Direktiva 2011/16/EU o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ propisuje pravila za razmjenu informacija među državama članicama EU. Države članice mogu u poreznim stvarima razmjenjivati informacije na zahtjev države članice, pri čemu je prethodni zahtjev preduvjet za razmjenu informacija.

Države članice mogu razmjenjivati informacije i putem obvezne automatske razmjene informacija.⁸⁵ Kod automatske razmjene informacija ne postoji prethodni zahtjev, već se periodično razmjenjuju određene informacije.⁸⁶

82 Vijeće EU: Direktiva 2015/121 o izmjeni Direktive 2011/96/EU o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL L 21, 28.1.2015., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)

83 Vijeće EU: Direktiva 2003/49/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencija između povezanih trgovačkih društava različitih država članica (SL L 157, 26.6.2003., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)

84 Ibid.

85 Vijeće EU: Direktiva 2021/514 (SL L 104, 25.3.2021., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)

86 Ibid.

Osim tih navedenih modela razmjene informacija, postoji i spontana razmjena informacija, kod koje se uvjeti, koji su navedeni u članku 9. stavku 1. Direktive, odnose na slučajeve koji ukazuju na zakonitu poreznu evaziju.⁸⁷

Jedan od navedenih slučajeva je situacija kada „poslovne transakcije između poreznog obveznika u jednoj državi članici i poreznog obveznika u drugoj državi članici provode se kroz jednu ili više zemalja tako da rezultiraju uštedom poreza u jednoj ili drugoj državi članici ili u obje.“⁸⁸ Navedeni slučaj odnosi se na situaciju kada se koriste provodni subjekti s ciljem ostvarenja poreznih ušteda. Kod upotrebe provodnih subjekata nema minimalne poslovne prisutnosti. To znači da „nema ureda, poslovne imovine, poslovnih direktora niti zaposlenih.“⁸⁹ U potpoglavlju „Kontrolirano inozemno društvo“ prikazano je kako se provodni subjekti mogu koristiti s ciljem ostvarenja poreznih ušteda.

Mora se spomenuti i Prijedlog Direktive o utvrđivanju pravila za sprečavanje zlouporabe fiktivnih subjekata u porezne svrhe i izmjeni Direktive 2011/16/EU (dalje u tekstu: Prijedlog), koji označava daljnji razvoj europskog zakonodavstva u području sprječavanja APP-a i tiče se provodnih subjekata. Prijedlog uvodi test za utvrđivanje je li se trgovačka društva koriste kao provodnici te „porezne posljedice za poduzeća koja nemaju minimalnu poslovnu prisutnost (fiktivni subjekti).“⁹⁰

3.7. Sprječavanje zakonite porezne evazije u Republici Hrvatskoj

S obzirom na to da je RH članica EU od 1. srpnja 2013. godine, u RH se primjenjuju ugovori o osnivanju EU, među kojima je najznačajniji Ugovor o funkcioniranju Europske unije (dalje u tekstu: UFEU). Osim njih i direktive značajne za oporezivanje su implementirane u zakonodavstvo RH. Prijedlog također predviđa razmjenu informacija.⁹¹ U nastavku su obuhvaćeni i objašnjeni porezno-pravni instituti kojima se daje pravni temelj za sprječavanje zakonite porezne evazije u normativnom okviru RH.

3.7.1. Transferne cijene

Transferne cijene su u RH regulirane člancima 13. i 14. Zakona o porezu na dobit (dalje u tekstu: Zakon). Članak 13. Zakona definira transferne cijene koje se zaračunavaju u transakcijama između povezanih osoba te propisuje metode utvrđivanja jesu li transferne

⁸⁷ Vijeće EU: Direktiva 2011/16/EU o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL L 64, 11.3.2011.)

⁸⁸ Ibid.

⁸⁹ Arbutina, Hrvoje; Ott, Katarina: Porezni leksikon, Zagreb, 1999., op. cit., str. 206.

⁹⁰ Europska komisija: Prijedlog Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila za sprečavanje zlouporabe fiktivnih subjekata u porezne svrhe i izmjeni Direktive 2011/16/EU, Bruxelles, 22.12.2021.

⁹¹ Ibid.

cijene u skladu s načelom nepristrane transakcije.⁹² Osim toga, navedeni članak Zakona određuje i da se u poslovanju između povezanih osoba rezidenta i nerezidenta provodi usklađenje ako ugovorene cijene transakcija ne odgovaraju cijenama između nepovezanih osoba.⁹³ Sukladno tome, dobit koja bi bila ostvarena u poslovnim odnosima između nepovezanih osoba uključuje se u poreznu osnovicu poreznog obveznika.⁹⁴ Prema članku 13. Zakona povezane osobe slobodno odabiru metodu utvrđivanja jesu li transferne cijene u skladu s načelom nepristrane transakcije.⁹⁵ Prema tome, povezane osobe određuju metodu koja je najprikladnija u konkretnom slučaju. Dužnost sastavljanja i podnošenja dokumentacije o transfernim cijenama osigurava da povezane osobe izaberu najprikladniju metodu za određeni slučaj. Dokumentacija o transfernim cijenama uključuje „podatke i informacije o povezanim osobama i poslovnim odnosima s tim osobama, metodama kojima se koristi za utvrđivanje usporedivih tržišnih cijena, razlozima za odabiranje konkretnih metoda za utvrđivanje tržišnih cijena, objašnjenju načina na koji se provodi kompenzacijsko usklađenje.“⁹⁶ Kompenzacijsko usklađenje provodi se da bi se naplaćene cijene transakcija između povezanih osoba uskladilo s načelom nepristrane transakcije. Prema tome, potreba za usklađenjem javlja se kada naplaćene transferne cijene nisu sukladne načelu nepristrane transakcije.

Članak 13. Zakona navodi različite metode koje se mogu upotrijebiti pri ocjeni je li poslovanje između povezanih osoba sukladno načelu nepristrane transakcije. Takva ocjena utvrđuje se metodom usporedivih nekontroliranih cijena, metodom trgovačkih cijena, metodom dodavanja bruto dobiti na troškove, metodom podjele dobiti i metodom neto dobitka.

Kamate između povezanih osoba ne smiju odstupati od tržišnih kamata. Članak 14. Zakona regulira kamate na zajmove između povezanih osoba i propisuje kako se obračunava kamata na primljene i dane zajmove između povezanih osoba. Prema navedenom članku, kod utvrđivanja prihoda od kamata na dane zajmove kod povezanih osoba visina kamatne stope ne smije biti niža od kamatne stope koja bi se ostvarila u poslovnim odnosima između nepovezanih osoba u trenutku odobrenja zajma, a kod utvrđivanja rashoda od kamata na primljene zajmove kod povezanih osoba, visina kamatne stope ne smije prelaziti visinu kamatne stope koja bi se ostvarila u poslovnim odnosima između nepovezanih osoba u

92 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, 114/23

93 Ibid.

94 Bogovac, Jasna: Porez na dobit, u: Arbutina et al. : Javnofinancijski sustav RH, Zagreb, 2022., op. cit., str. 94.

95 Bogovac, Jasna; Vujčić, Filip: Transferne cijene i državne potpore u oporezivanju dobiti –Predmet Starbucks, *Financije, pravo i porezi*, 4/21, 2021., op. cit., str. 4.

96 Bogovac, Jasna: Porez na dobit, u: Arbutina et al. : Javnofinancijski sustav RH, Zagreb, 2022., op. cit., str. 94.

trenutku odobrenja zajma.⁹⁷ Dakle, člankom 14. Zakona osigurava se da se kamate između povezanih osoba ne koriste kao sredstvo prelijevanja dobiti iz jednog u drugo povezano društvo.

3.7.2. Potkapitalizacija

U RH potkapitalizacija je regulirana člankom 8. Zakona koji se odnosi na kamate na zajmove dioničara i članova društva. Prema tom članku kamate na zajmove dioničara i članova društva su porezno priznati rashod pod uvjetom da nije premašen određen omjer duga i kapitala. Zajam ne smije premašiti četverostruku svotu udjela dioničara odnosno člana društva u kapitalu ili glasačkom pravu.⁹⁸ Porezna osnovica se povećava za kamate na svotu zajma koji premašuje navedeni omjer.⁹⁹ Dakle, u slučaju prekomjernog omjera, kamate nisu porezno priznati rashod.

3.7.3. Hibridne neusklađenosti

Hibridne neusklađenosti rezultat su primjene različitih pravila relevantnih jurisdikcija.

Pravila o hibridnim neusklađenostima obuhvaćena su člancima 30.e, 30.f, 30.g, 30.h i 30.i Zakona i člancima 39.e, 39.f, 39.g i 39.h Pravilnika o porezu na dobit (dalje u tekstu: Pravilnik).

Članak 30.f Zakona definira slučajeve koji predstavljaju hibridne neusklađenosti. Prema tom članku, hibridne neusklađenosti uključuju hibridne financijske instrumente, hibridne subjekte i hibridne prijenose. Ne može se govoriti o hibridnim neusklađenostima kod transakcija između nepovezanih osoba. Institut hibridnih neusklađenosti odnosi se na povezane osobe, koje su definirane člankom 30.b stavkom 7. i člankom 30.e stavkom 2. Zakona.¹⁰⁰ Pravila o hibridnim neusklađenostima iz Zakona usklađena su sa izmjenama Direktive ATAD.

3.7.4. Pravilo o izlaznom oporezivanju

Izlazno oporezivanje obuhvaćeno je člankom 30.d Zakona. Pravilo se odnosi na prijenos imovine poreznog obveznika u drugu državu, prijenos poslovanja u drugu državu te prijenos porezne rezidentnosti u drugu državu.¹⁰¹

⁹⁷ Zakon o porezu na dobit, 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, 114/23, op. cit.

⁹⁸ Bogovac, Jasna: Porez na dobit, u: Arbutina et al. : Javnofinancijski sustav RH, Zagreb, 2022., op. cit., str. 103.

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ Zakon o porezu na dobit, 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, 114/23, op. cit.

¹⁰¹ Ibid.

Navedenim člankom Zakona propisana je dužnost prijave prijenosa poslovanja ili prijenosa porezne rezidentnosti Poreznoj upravi.¹⁰² Članak 30.d Zakona usklađen je s Direktivom ATAD. Pravilom o izlaznom oporezivanju u poreznu osnovicu se uključuje razlika između tržišne vrijednosti imovine i vrijednosti imovine utvrđene za potrebe oporezivanja kod prijenosa imovine, poslovanja ili porezne rezidentnosti.¹⁰³

3.7.5. Pravilo o kontroliranim inozemnim društvima

Pravilo o KID-u suprotstavlja se praksi osnivanja KID-a u državama s niskim efektivnim stopama poreza na dobit. U zakonodavstvu RH, pravilo je sadržano u članku 30.b i 30.c Zakona. Pravilo sadržano u članku 30.b Zakona definira KID kao „svaki subjekt koji se pojavljuje u bilo kojem ustrojstveno pravnom obliku ili stalna poslovna jedinica smještena u drugoj državi čija dobit ne podliježe porezu ili je neoporeziva u toj državi ako su ispunjeni određeni uvjeti.“¹⁰⁴ Pravilo je usklađeno sa Direktivom ATAD.

3.7.6. Ostali porezno-pravni instrumenti

Osim već navedenih porezno-pravnih instrumenata, postoje i ostali instrumenti sprječavanja porezne evazije. Među njima se nalaze opće pravilo o sprječavanju zakonite porezne evazije i razmjena informacija između država.

Opće pravilo o suzbijanju zlouporabe sadržano je u članku 5.a Zakona i ono je usklađeno s Direktivom ATAD. Navedeni članak propisuje uvjet pod kojim se neće primjenjivati odredbe o određenim pravima poreznih obveznika, a koja su propisana Zakonom ili međunarodnim ugovorima. Uvjet je da je utvrđeno da je cilj osnivanja određenog aranžmana ostvarivanje umanjenja porezne osnovice, izuzeća, oslobođenja od plaćanja poreza i poreza po odbitku ili umanjenja porezne obveze, bilo kao glavne svrhe ili jedne od glavnih svrha aranžmana.¹⁰⁵ Prema tome, aranžman je neautentičan ako je utvrđena porezna evazija kao svrha osnivanja aranžmana.

Razmjena informacija među državama također osigurava sprječavanje zakonite porezne evazije. Važan instrument razmjene informacija, Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim stvarima (dalje u tekstu: Konvencija), kako je izmijenjena i dopunjena

102 Ibid.

103 Ibid.

104 Ibid.

105 Ibid.

Protokolom, je na snazi u RH. Konvencija obuhvaća različite oblike pomoći, među kojima su: razmjena informacija na zamolbu, automatska razmjena informacija, spontana razmjena informacija, istodobni porezni nadzori i porezni nadzori u inozemstvu.¹⁰⁶

Opći porezni zakon (dalje u tekstu: OPZ) u članku 112. sadržava odredbu o međunarodnoj pravnoj pomoći u poreznim stvarima. Navedeni članak obuhvaća razmjenu informacija između država u poreznim stvarima. Stavak 1. članka 112. definira međunarodnu pravnu pomoć, dok stavak 2. istog članka upućuje na primjenu međunarodnih ugovora i propisa EU-a na području oporezivanja.¹⁰⁷

106 Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim stvarima, Narodne novine – Međunarodni ugovori, br. 1/2014

107 Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22

4. OSVRT NA PRESUDU SUDA EUROPSKE UNIJE: UJEDINJENA KRALJEVINA VELIKE BRITANIJE I SJEVERNE IRSKE I ITV plc PROTIV EUROPSKE KOMISIJE (T-363/19 I T-456/19)

Države članice EU nadležne su regulirati pitanje izravnih poreza, koji uključuju porez na dobit.¹⁰⁸ No, sloboda država članica EU u ponašanju na unutarnjem tržištu EU ograničena je pravom državnih potpora.¹⁰⁹ Pravo državnih potpora razlikuje dopuštene i nedopuštene državne potpore.

Uvodno treba spomenuti UFEU, jedan od osnivačkih ugovora EU. Naime, Europska komisija temelji ovlast za provođenje istražnog postupka na članku 108. stavku 2. UFEU-a¹¹⁰ te je temeljem ove ovlasti provela istražni postupak i donijela odluku u kojoj je utvrdila da mjera Ujedinjene Kraljevine Velike Britanije i Sjeverne Irske (dalje u tekstu: UK) čini državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem, odnosno nedopuštenu državnu potporu. Za predmetni slučaj značajne su i Direktiva 2003/49/EZ, Direktiva o matičnom i zavisnom društvu te Direktiva ATAD.

Prema članku 107. UFEU-a zahtijeva se kumulativno ispunjenje određenih uvjeta da bi se određena mjera mogla smatrati državnom potporom koja je nespojiva s unutarnjim tržištem. Ti su uvjeti da je potporu dodijelila država članica EU ili da je potpora dodijeljena putem državnih sredstava, da potpora narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje, da se stavljaju određeni poduzetnici ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj odnosno da se pruža selektivna pogodnost te da se utječe na trgovinu među državama članicama.¹¹¹

ITV plc je trgovačko društvo koje stvara, proizvodi i distribuira audiovizualni sadržaj koji se emitira u UK i internacionalno. Navedeno trgovačko društvo je holding društvo na čelu multinacionalne korporacije ITV.¹¹² ITV plc je rezident u UK, gdje se nalazi njegovo sjedište. Multinacionalna korporacija ITV obuhvaća ITV plc i povezana društva, među kojima se nalaze i trgovačka društva ITV Enterprises BV i ITV (Finance) Europe BV. ITV Enterprises BV i ITV (Finance) Europe BV su društva osnovana prema nizozemskom pravu i ona su ujedno KID-ovi ITV plc-a. S obzirom na to da je riječ o KID-u, na njih se primjenjuju pravila UK-a o KID-u. U predmetnom slučaju društva koja su rezidenti Kraljevine Nizozemske (dalje u tekstu: Nizozemska) su odobrila nekoliko zajmova drugim društvima iz grupe ITV.¹¹³ Dobit

¹⁰⁸ Bogovac, Jasna; Vujčić, Filip: Transfere cijene i državne potpore u oporezivanju dobiti –Predmet Starbucks, Financije, pravo i porezi, 4/21, 2021., op. cit., str. 5.

¹⁰⁹ Butorac Malnar, Vlatka; Pecotić Kaufman, Jasminka; Petrović, Siniša, Akšamović, Dubravka; Liszt, Marijana: Pravo tržišnog natjecanja i državnih potpora, Zagreb, 2021., str. 507. (dalje u tekstu: Butorac et al. : Pravo tržišnog natjecanja i državnih potpora, Zagreb, 2021.)

¹¹⁰ Ugovor o funkcioniranju Europske unije (SL C 202, 7.6.2016., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)

¹¹¹ Ibid.

¹¹² Sud EU: Presuda Općeg suda od 8. lipnja 2022., Ujedinjena Kraljevina i ITV/Komisija, T-363/19, T456/19, ECLI:EU:T:2022:349, t. 1.

¹¹³ Ibid.

trgovačkih društava koja su rezidenti Nizozemske bila je izuzeta od oporezivanja u UK primjenom izuzeća od oporezivanja, premda se mogla pripisati matičnom društvu, odnosno ITV plc. U predmetnom slučaju utvrđeno je da izuzeća od oporezivanja nisu bila u skladu s ciljem pravila o KID-u u UK.

Predmet T-363/19 u kojem je tužitelj bio UK i T-456/19 u kojem je tužitelj bio ITV plc spojeni su zbog njihove povezanosti. UK i ITV plc u okviru tužbenih razloga tvrde da je Europska komisija pogrešno ocijenila da postoji selektivna pogodnost, da je pogrešno ocijenila da se utječe na trgovinu među državama članicama, da je povrijedila načelo nediskriminacije, da je pogrešno primijenila pravo, da je počinila pogrešku u ocjeni u identifikaciji korisnika državnih potpora i pogrešno naložila povrat potpora.¹¹⁴

Selektivnost pogodnosti analizira se tako što se prvo utvrđuje uobičajeni porezni sustav, odnosno referentni okvir.¹¹⁵ U odnosu na utvrđeni referentni okvir vrši se usporedba subjekata u usporedivoj situaciji.¹¹⁶ Mjera će biti selektivna ako je dokazano da mjera odstupa od referentnog okvira i njome je uvedeno razlikovanje između subjekata koji se, s obzirom na cilj referentnog okvira, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji. Međutim, država članica može dokazati da je takvo razlikovanje opravdano jer proizlazi iz naravi ili strukture sustava kojeg je ta mjera dio.¹¹⁷

Tužitelji UK i ITV plc istaknuli su osam tužbenih razloga. Prva četiri tužbena razloga dovode u pitanje utvrđenje Europske komisije da je UK dodijelila selektivnu pogodnost ITV-u.

Sud je prvo ispitao je li točno utvrđen referentni okvir za ispitivanje selektivnosti porezne pogodnosti budući da se prvi tužbeni razlog temelji na pogrešci Europske komisije u utvrđenju referentnog okvira. Sud je odbio ovaj tužbeni razlog, budući da je utvrdio da pravila o KID-u imaju zasebnu pravnu logiku i odvojiva su od sustava poreza na dobit u UK-u te stoga predstavljaju referentni okvir.¹¹⁸

Drugi tužbeni razlog temelji se na pogrešci Europske komisije u ocjeni o postojanju pogodnosti i *a priori* selektivnosti porezne mjere zbog odstupanja od referentnog okvira. Odstupanje sporne mjere od referentnog okvira utvrđuje se usporedbom položaja korisnika mjere koji je nastao primjenom mjere s položajem u kojem bi se korisnik nalazio bez predmetne mjere. Usporedba se vrši s obzirom na cilj referentnog okvira, a to je u

114 Ibid., t. 58.

115 Ibid., t. 61.

116 Ibid.

117 Ibid.

118 Ibid., t. 68.

predmetnom slučaju oporezivanje dobiti koja je iz UK umjetno preusmjerena na KID.¹¹⁹ Porezna pogodnost postoji ako bi se, da nema predmetne mjere, porez na dobit KID-a primjenjivao na dobit koja je bila izuzeta predmetnim izuzećem.

Sud je utvrdio odstupanje predmetnih izuzeća od referentnog okvira jer se izuzećima uvodi različito postupanje između subjekata koji se nalaze u usporedivoj situaciji.¹²⁰

Mjere koje se tiču gornje granice odbitaka kamata u UK i ograničenja koja se odnose na kamatne stope koje se primjenjuju u odnosima unutar grupe, a koje su uvedene u UK, Sud ne uzima u obzir prilikom utvrđivanja cilja referentnog okvira budući da sustav poreza na dobit u UK ne čini referentni okvir. Sud je utvrdio da je cilj referentnog sustava oporezivanje dobiti koja proizlazi iz aktivnosti i imovine u UK, a koja je umjetno premještena.

Predmetno izuzeće od oporezivanja odnosi se na kvalificirane zajmove, odnosno zajmove unutar multinacionalne grupe, koje KID dodjeljuje drugim članovima grupe, a koji nisu rezidenti UK-a.¹²¹ Prema pravilima o KID-u, dobit KID-a treba oporezivati u UK ako su značajne dužnosti zaposlenika obavljane u UK.¹²² Međutim, primjena izuzeća od oporezivanja obuhvaća i situacije u kojima su se obavljale značajne dužnosti zaposlenika u UK. Sud je utvrdio da se položaj KID-a koji je ostvario dobit od nekvalificiranih zajmova, odnosno zajmova odobrenih povezanim društvima iz UK ili trećim društvima, može usporediti s položajem KID-a koji je ostvario dobit od kvalificiranih zajmova.¹²³ Budući da se netrgovinska financijska dobit KID-a od kvalificiranih zajmova izuzima od oporezivanja, dok se netrgovinska financijska dobit KID-a od nekvalificiranih zajmova ne izuzima od oporezivanja, dolazi do selektivne pogodnosti.¹²⁴

Sud je utvrdio postojanje porezne pogodnosti i *a priori* selektivnosti pogodnosti te je stoga odbio i drugi tužbeni razlog.

Treći tužbeni razlog temelji se na pogrešci u ocjeni opravdanja mjera zbog upravne prakse. Sud je utvrdio da izuzeća nisu bila opravdana. Naime, tužitelji su tvrdili da je utvrđivanje značajnih dužnosti zaposlenika i njihove lokacije složeno te da je potrebno olakšati upravljanje sustavom oporezivanja dobiti KID-a.¹²⁵

Četvrti tužbeni razlog temelji se na pogrešci u ocjeni u pogledu opravdanja koje se odnosi na potrebu poštivanja slobode poslovnog nastana. Sud je odbio ovaj tužbeni razlog jer je utvrdio

119 Ibid., t. 120.

120 Ibid., t. 181.

121 Ibid., t. 8.

122 Ibid., t. 164.

123 Ibid., t. 180.

124 Ibid., t. 166.

125 Ibid., t. 184.

da je porez na dobit KID-a u skladu sa slobodom poslovnog nastana, odnosno izuzeće od oporezivanja ne može se opravdati slobodom poslovnog nastana.¹²⁶

Peti tužbeni razlog temelji se na pogrešci u ocjeni utjecaja sporne mjere na trgovinu među državama članicama. Sud nije uvažio niti ovaj tužbeni razlog jer je Europska komisija pravilno utvrdila da sporna mjera može utjecati na trgovinu među državama članicama stoga što je dokazala postojanje pogodnosti koja može staviti u povoljniji položaj korisnika mjere.¹²⁷

Šesti tužbeni razlog temelji se na povredi načela nediskriminacije. Tužitelji se pozivaju na raniju praksu odlučivanja Europske komisije. Budući da Sud ne ocjenjuje zakonitost odluke Europske komisije o državnoj potpori u odnosu na raniju praksu odlučivanja¹²⁸, ovaj tužbeni razlog je odbijen.

Sedmi tužbeni razlog temelji se na pogrešnoj primjeni prava, odnosno analognoj primjeni Direktive ATAD. Sud odbija ovaj tužbeni razlog stoga što Europska komisija nije utemeljila svoju odluku na Direktivi ATAD, već na pravilima o KID-u u UK.¹²⁹

Osmi tužbeni razlog temelji se na pogreškama u ocjeni u pogledu identifikacije ITV-a kao korisnika sustava potpora i obveze povrata potpora dodijeljenih u okviru tog sustava. Sud je odbio ovaj tužbeni razlog zato što je utvrdio postojanje selektivne pogodnosti te nije postojala dužnost Europske komisije da za svakog korisnika odredi opseg primljene pogodnosti.¹³⁰

UK i ITV plc su tvrdili da je cilj pravila o KID-u zaštita porezne osnovice poreza na dobit u UK, dok je presudom potvrđeno stajalište Europske komisije da je cilj tih pravila oporezivanje dobiti umjetno preusmjerene iz UK-a.¹³¹ Zaštita porezne osnovice poreza na dobit u UK-u i oporezivanje umjetno preusmjerene dobiti su dva cilja, u čijem odnosu drugi cilj obuhvaća i prvi, dok prvi nužno ne obuhvaća i drugi cilj. Dakle, s obzirom na to da je utvrđeno da je cilj pravila o KID-u u UK oporezivanje umjetno preusmjerene dobiti, time je obuhvaćen i cilj zaštite osnovice poreza na dobit u UK. Sukladno tome, pravila o KID-u u UK ne štite i porezne osnovice trećih zemalja od njihova smanjenja (*foreign-to-foreign-stripping*).¹³²

126 Ibid., t. 201.

127 Ibid., t. 208.

128 Sud EU: Presuda Općeg suda od 11. prosinca 2014.: Austrija/Komisija, T-251/11, EU:T:2014:1060, t. 125.

129 Sud EU: Presuda Općeg suda od 8. lipnja 2022., Ujedinjena Kraljevina i ITV/Komisija, T-363/19, T456/19, ECLI:EU:T:2022:349, op. cit., t. 121.-t. 122.

130 Ibid., t. 226.

131 Ibid., t. 120.

132 OECD: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., 2015. Dostupno na: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>, str. 13., 12. prosinca 2023.

U predmetnom slučaju valja utvrditi može li se dobit KID-a pripisati matičnom društvu u UK. Utvrđeno je izvršenje značajnih dužnosti zaposlenika u UK¹³³, što ukazuje na povezanost s UK i posljedično nužnost oporezivanja porezom na dobit KID-a. Europska komisija je smatrala da ispunjenje uvjeta poslovnih prostorija nije bilo dovoljno u predmetnom slučaju da bi se moglo smatrati da su značajne dužnosti zaposlenika bile izvršene u državi KID-a, odnosno Nizozemskoj. Uvjet obavljanja aktivnosti u zemlji poslovnog nastana tumačen je na način da je za njegovo ispunjenje dovoljno da prostorije budu nastanjene s „razumnim stupnjem“ trajnosti, odnosno za razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci ili da postoji namjera u tom smislu.¹³⁴ Takvo tumačenje poreznih tijela UK dovodi do obuhvaćanja izuzećem dobiti koja ne bi bila obuhvaćena kada bi bilo primijenjeno restriktivno tumačenje. Moglo bi se zaključiti da upravo ekstenzivno tumačenje uvjeta obavljanja aktivnosti u službenim prostorijama koje su trajno nastanjene i koje se trajno koriste dovodi do primjene izuzeća u ovom slučaju.

S obzirom na to da je u predmetnom slučaju utvrđeno izvršenje značajnih dužnosti zaposlenika u UK, dobit KID-a može se pripisati matičnom društvu u UK i oporezivati u UK. Premda je utvrđeno smanjenje osnovice poreza na dobit u UK, nije isključena mogućnost smanjenja poreznih osnovica trećih zemalja, kojih su rezidenti povezana društva zajmoprimeci iz grupe ITV.

U predmetnom slučaju kamate isplaćene kod zajmova unutar grupe ne mogu se odbiti u UK te zbog te činjenice zajmovi unutar grupe predstavljaju manji rizik za smanjenje porezne osnovice u UK. Međutim, kamate isplaćene kod tih zajmova mogu se odbiti u trećim zemljama. Moglo bi se zaključiti da sekundarno može doći do smanjenja poreznih osnovica trećih zemalja, čijem sprječavanju pravila UK-a ne služe.

U predmetnom slučaju je na razini multinacionalne grupe iznos oporezivog prihoda od primljenih kamata bio veći od iznosa kamata koje je grupa isplatila i odbila od svoje porezne osnovice u UK.¹³⁵ Ta činjenica govori u prilog tome da nije došlo do smanjenja porezne osnovice u UK APP-om pomoću odbitka kamata.

U skladu s pravilom o fiksnom omjeru, koje je objašnjeno u poglavlju „Sprječavanje zakonite porezne evazije“, valja utvrditi jesu li na razini pojedinog povezanog društva prekoračeni troškovi zaduživanja. Naime, u predmetnom slučaju nije isključena mogućnost da su troškovi

133 Sud EU: Presuda Općeg suda od 8. lipnja 2022., Ujedinjena Kraljevina i ITV/Komisija, T-363/19, T456/19, ECLI:EU:T:2022:349, op. cit., t. 201.

134 Ibid., t. 132.

135 Ibid., t. 130.

zaduživanja prekoračeni na razini pojedinog povezanog društva. Valja razlučiti zaduženost multinacionalne grupe i pojedinog povezanog društva.

U predmetnom slučaju također se može primijeniti pravilo o omjeru grupe, koje je objašnjeno *supra*. Budući da je na razini grupe iznos oporezivog prihoda od primljenih kamata bio veći od iznosa kamata koje je grupa isplatila, može se pretpostaviti da je omjer troškova zaduživanja i EBITDE nizak na razini grupe. Ako je omjer troškova kamata i EBITDE određenog povezanog društva visok, može se govoriti o raspoređenosti troškova kamata unutar grupe koja nije u skladu s gospodarskom aktivnosti društava.

Valja naglasiti da, kada je omjer povezanog društva viši od omjera troškova kamata prema trećima i EBITDE multinacionalne korporacije, povezano društvo može ostvariti odbitak kamata do omjera grupe, kada se primjenjuje pravilo o omjeru grupe uz pravilo o fiksnom omjeru.¹³⁶

Pravilo o omjeru grupe primjenjuje se kada je utvrđeno da su prekoračeni troškovi zaduživanja pojedinog povezanog društva. U tom slučaju unatoč prekoračenju troškova, troškovi se ipak mogu odbiti ako se utvrdi da ne prelaze omjer grupe.

U predmetnom slučaju je utvrđeno da je efektivna porezna stopa koja je primijenjena u Nizozemskoj znatno niža od one koja bi bila primijenjena u UK. Nadalje, utvrđeno je da je KID sudjelovao u internom financiranju drugog povezanog društva iz multinacionalne grupe. Trgovačka društva ITV Enterprises BV i ITV (Finance) Europe BV odobrila su nekoliko zajmova drugim društvima iz grupe ITV¹³⁷. U tom se slučaju primjenjuje Direktiva 2003/49/EZ. Prema navedenoj Direktivi, potrebno je utvrditi jesu li prva društva stvarni korisnici isplaćenih kamata. Naime, ako navedena društva jesu stvarni korisnici kamata, isplata kamata neće se oporezivati porezom po odbitku u državi isplate kamata. Prilikom tog utvrđivanja mora se uzeti u obzir definicija stvarnog korisnika. Naime, stvarni korisnik pretežno ostvaruje korist „putem vlasništva nad značajnim postotkom (npr. više od 25%) udjela u trgovačkom društvu...”¹³⁸ Prema tome, definicija stvarnog korisnika obuhvaća neka povezana društva. Naime, ako trgovačko društvo koje je rezident u Nizozemskoj drži značajan udio u povezanim društvima, koja su rezidenti trećih država članica, definicija stvarnog korisnika obuhvaća rezidenta Nizozemske te se isplate kamata neće oporezivati porezom po odbitku u trećim državama članicama. Direktiva 2003/49/EZ u članku 5. stavku

136 OECD: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015., <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>, op. cit., str. 57.

137 Sud EU: Presuda Općeg suda od 8. lipnja 2022., Ujedinjena Kraljevina i ITV/Komisija, T-363/19, T456/19, ECLI:EU:T:2022:349, op. cit., t. 1.

138 Arbutina, Hrvoje: Direktiva 2003/49/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i autorskih naknada između povezanih trgovačkih društava različitih država članica-Analiza Direktive i hrvatskog prijevoda nekih termina iz Direktive, Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske, XII (1.), 2021., str. 213.

2.¹³⁹ sadrži odredbe usmjerene protiv zakonite porezne evazije koje omogućuju da se primijeni porez po odbitku u slučaju da je glavni motiv transakcija izbjegavanje poreza. Dakle, države isplate kamata mogle bi primijeniti porez po odbitku na isplate kamata u Nizozemsku kad bi bila utvrđena zakonita porezna evazija, neovisno o tome što su rezidenti Nizozemske stvarni korisnici kamata.

Kada se primijeni definicija trgovačkog društva iz Poreznog leksikona¹⁴⁰, trgovačka društva koja su rezidenti Nizozemske mogu se svrstati u financijska trgovačka društva, ali cilj njihova osnivanja nije nužno povezan sa izbjegavanjem plaćanja poreza, s obzirom na to da mogu biti osnovana u poslovne svrhe, kao što je upravljanje financijama multinacionalne grupe.

Kao što je objašnjeno u potpoglavlju „Kontrolirano inozemno društvo“, u slučaju da su trgovačka društva koja su rezidenti Nizozemske odobrila zajmove trgovačkim društvima koja su rezidenti druge države članice EU, prva su mogla imati ulogu trgovačkih društava provodnika. No, Direktiva 2003/49/EZ sadrži važnu odredbu u članku 1. stavku 4.¹⁴¹ Prema navedenom, ako se može utvrditi da su trgovačka društva koja su osnovana po nizozemskom pravu zapravo društva provodnici, na njih se ne bi odnosile odredbe o neoporezivanju porezom po odbitku te bi tako moglo doći do dvostrukog oporezivanja. Naime, ako bi stopa poreza po odbitku bila visoka u državi isplate kamata (uzevši u obzir da je ustanovljeno da je došlo do zakonite porezne evazije te se stoga primjenjuje porez po odbitku), a u Nizozemskoj bi bila niska stopa poreza na dobit, već bi došlo do oporezivanja dobiti i prije primjene pravila o KID-u u UK. Jedino rješenje bi bilo da se u UK ujedno uračunava i porez po odbitku plaćen u trećoj državi članici, što preporučuje i Akcijski plan BEPS.

U slučaju da su KID-ovi odobrili zajmove povezanim društvima koja su rezidenti drugih država članica EU u kojima je efektivna stopa poreza na dobit visoka, a kamate su bile obračunane po višoj kamatnoj stopi od one koja bi bila obračunana između nepovezanih osoba, u tim državama članicama bi tako obračunane kamate bile porezno priznati rashodi koji bi ondje umanjivali porezne osnovice.

Osobe koje pružaju investicijske usluge isključivo svojim matičnim društvima, svojim društvima kćerima ili drugim društvima kćerima svojih matičnih društava nisu financijska

139 Vijeće EU: Direktiva 2003/49/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencija između povezanih trgovačkih društava različitih država članica (SL L 157, 26.6.2003., posebno izdanje na hrvatskom jeziku), op. cit.

140 „Financijsko trgovačko društvo je trgovačko društvo, obično društvo kćerka u potpunom vlasništvu, koje pozajmljuje sredstva unutar ili izvan grupe trgovačkih društava i zatim ta sredstva pozajmljuje pridruženim trgovačkim društvima. Financijsko trgovačko društvo obično se osniva u zemljama s niskim poreznim opterećenjem ili bez njega ili u zemljama s mrežom pogodujućih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja...“

141 „Trgovačko društvo države članice smatra se ovlaštenim korisnikom kamata ili licencija samo ako prima te isplate za svoju vlastitu dobrobit, a ne kao posrednik...“

društva u smislu Direktive ATAD.¹⁴² Stoga bi se u predmetnom slučaju odredbe Direktive ATAD odnosile i na trgovačka društva koja su rezidenti Nizozemske.

Budući da se prema Direktivi 2003/49/EZ isplata kamata između povezanih društava ne oporezuje porezom po odbitku u državi izvora¹⁴³ (pod uvjetom da je drugo povezano društvo stvarni korisnik kamata) te su Direktivom o matičnom i zavisnom društvu¹⁴⁴ isplate dividendi neoporezive, proizlazi da bi isplata kamata u državu s niskim efektivnim stopama poreza na dobit mogla rezultirati izbjegavanjem plaćanja poreza u slučaju kada se ne bi primjenjivala pravila o KID-u u UK.

Sud je u predmetnom slučaju zaključio da tužbu treba odbiti zbog neosnovanosti tužbenih razloga.¹⁴⁵ Naime, tužitelji nisu uspjeli dokazati postojanje razloga za poništenje odluke Europske komisije o nezakonitoj državnoj potpori. Prema tome, mora se postupiti prema odluci Europske komisije koja nalaže povrat svih dodijeljenih potpora.¹⁴⁶

Sudionici u postupku ne mogu se pozivati na ranije odluke Europske komisije prilikom ocjene zakonitosti njezine odluke o državnoj potpori.¹⁴⁷

Važno je naglasiti da je uvjet utjecaja na trgovinu među državama članicama ispunjen ako je Europska komisija dokazala mogućnost utjecaja na trgovinu.¹⁴⁸ Dakle, Europskoj komisiji je time olakšano dokazivanje. Naime, nije potrebno dokazati da izuzeće od oporezivanja određene dobiti KID-a utječe na premještaj funkcija financiranja unutar multinacionalne korporacije u UK.¹⁴⁹ Stoga je moguće da je utvrđen utjecaj na trgovinu među državama članicama i kada predmetno izuzeće nije utjecalo na premještaj funkcije financiranja u UK. Prema tome, dovoljna je sama činjenica da se funkcija financiranja, koja obuhvaća značajne dužnosti zaposlenika¹⁵⁰, obavlja u UK, da bi taj uvjet bio ispunjen.

142 Direktiva 2016/1164 o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL L 193/1, 19.7.2016.), op. cit.

143 Vijeće EU: Direktiva 2003/49/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica, (SL L 157, 26.6.2003., posebno izdanje na hrvatskom jeziku), op. cit.

144 Vijeće EU: Direktiva 2011/96/EU o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL L 345, 29.12.2011., posebno izdanje na hrvatskom jeziku), op. cit.

145 Sud EU: Presuda Općeg suda od 8. lipnja 2022., Ujedinjena Kraljevina i ITV/Komisija, T-363/19, T456/19, ECLI:EU:T:2022:349, op. cit., t. 230.

146 Europska komisija: Odluka 2019/1352 o državnoj potpori SA.44896 koju je provela Ujedinjena Kraljevina u pogledu izuzeća financiranja unutar grupacija kontroliranih stranih društava (SL L 216, 20.8.2019., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)

147 Sud EU: Presuda Općeg suda od 8. lipnja 2022., Ujedinjena Kraljevina i ITV/Komisija, T-363/19, T456/19, ECLI:EU:T:2022:349, op. cit., t. 213.

148 Ibid., t. 205.

149 Europska komisija: Odluka 2019/1352 o državnoj potpori SA.44896 koju je provela Ujedinjena Kraljevina u pogledu izuzeća financiranja unutar grupacija kontroliranih stranih društava (SL L 216, 20.8.2019., posebno izdanje na hrvatskom jeziku), op. cit.

150 Ibid.

Budući da je donesena odluka o nezakonitoj državnoj potpori, država članica, odnosno UK, je trebala poduzeti „sve potrebne mjere za povrat sredstava potpore od korisnika“¹⁵¹, odnosno od ITV plc. Tužba podnesena Sudu EU nema suspenzivan učinak. Porezna tijela država članica trebaju voditi računa o pravu državnih potpora prilikom dodjeljivanja poreznih mjera.

Sud poručuje poduzetnicima da mogu očekivati oporezivanje ondje gdje stvarno obavljaju gospodarsku djelatnost. Budući da se cilj sustava poreza na dobit KID-a u UK, koji se sastoji u zaštiti osnovice poreza na dobit oporezivanjem umjetno preusmjerene dobiti iz UK na KID¹⁵², postiže pomoću kriterija obavljanja značajnih dužnosti zaposlenika u UK, ispunjenje tog kriterija označava potrebu da se provede oporezivanje porezom na dobit KID-a, a time je oporezivanje povezano s mjestom obavljanja gospodarske aktivnosti trgovačkog društva.

U predmetnom slučaju radi se o smanjenju poreznog opterećenja za poduzetnike, što predstavlja državnu potporu jer je prema učincima izjednačeno sa subvencijom.¹⁵³

Sud poručuje presudom u predmetnom slučaju državama članicama da njihova tijela moraju provoditi analizu pojedinačne potpore, odnosno da utvrđuju, u stadiju povrata potpora, je li u pojedinačnom slučaju dodijeljena prednost, budući da je tada država članica dužna zahtijevati povrat potpora od korisnika.¹⁵⁴

Europska komisija je svojom odlukom utvrdila nezakonitost pojedinačne potpore koja je dodijeljena u okviru programa potpora, bez analize pojedinačne potpore. Stoga je moguće da nije dodijeljena prednost korisniku, ali da unatoč toj činjenici postoji dužnost povrata potpore. Prema pravilima o KID-u u UK, dovoljno je da porezni obveznik (zajedno s povezanim društvima) ostvaruje kontrolu nad KID-om u obliku 25% udjela u KID-u.¹⁵⁵ Prema članku 30.b Zakona o porezu na dobit, više od 50% udjela u KID-u uvjet je da se subjekt smatra KID-om.¹⁵⁶ Moguće je da, kad bi se primjenjivala pravila Zakona o porezu na dobit, subjekt se ne bi niti tretirao kao KID prema pravilima hrvatskog Zakona. Dakle, moguće je da se subjekt ne bi mogao zahvatiti pravilima o KID-u.

U protivnom, kad bi subjekt bio zahvaćen pravilima o KID-u iz Zakona, porezni obveznik bi trebao u svoju poreznu osnovicu uključiti neraspodijeljenu dobit subjekta od kamata iz zajmova između povezanih društava, osim u slučaju obavljanja znatne gospodarske

151 Vijeće EU: Uredba 2015/1589 o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL L 248, 24.9.2015., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)

152 Sud EU: Presuda Općeg suda od 8. lipnja 2022., Ujedinjena Kraljevina i ITV/Komisija, T-363/19, T456/19, ECLI:EU:T:2022:349, op. cit., t. 167.

153 Sud EU: Presuda Općeg suda od 8. lipnja 2022., Ujedinjena Kraljevina i ITV/Komisija, T-363/19, T456/19, ECLI:EU:T:2022:349, op. cit., t. 98.

154 Ibid., t. 225.

155 Europska komisija: Odluka 2019/1352 o državnoj potpori SA.44896 koju je provela Ujedinjena Kraljevina u pogledu izuzeća financiranja unutar grupacija kontroliranih stranih društava (SL L 216, 20.8.2019., posebno izdanje na hrvatskom jeziku), op. cit.

156 Zakon o porezu na dobit, 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, 114/23, op. cit.

djelatnosti u državi sjedišta KID-a.¹⁵⁷ Prema tome, tumačenje poreznog tijela je presudno za određivanje obavlja li se djelatnost KID-a u državi KID-a i posljedično za neoporezivanje u RH.

157 Ibid.

5. Zaključak

Prekogranično poslovanje pruža trgovačkim društvima mogućnost izbora metoda i instrumenata zakonite porezne evazije u kontekstu „agresivnog“ poreznog planiranja. Multinacionalne korporacije mogu koristiti razne metode izbjegavanja plaćanja poreza, koje su opisane u poglavlju „Metode zakonite porezne evazije“, a koje se stalno razvijaju i prilagođavaju novim okolnostima na globalnom tržištu. Međutim, tim metodama su suprotstavljena sredstva za sprječavanje izbjegavanja plaćanja poreza, koja se također neprekidno usavršavaju. Budući da države mogu pojedinom poduzetniku omogućiti povoljniji položaj na tržištu putem državnih potpora, države članice EU su ograničene pravom državnih potpora EU. Ograničenje država članica doprinosi jednakosti poduzetnika na unutarnjem tržištu EU. Pravila pojedinih država članica ne smiju narušavati tržišno natjecanje. U *supra* opisanom predmetnom slučaju presuđeno je da pravila o izuzeću od oporezivanja dobiti KID-a u UK, tadašnjoj članici EU, predstavljaju državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem EU jer ta pravila dovode određene poduzetnike u povoljniji položaj na tržištu.

Budući da je u predmetnom slučaju utvrđeno umjetno preusmjeravanje dobiti iz UK na povezana društva u inozemstvu, u predmetnom je slučaju došlo do smanjenja osnove poreza na dobit u UK, koja je nakon odluke trebala biti nadoknađena.

Izbjegavanje plaćanja poreza multinacionalnih korporacija je složeno pitanje koje zahtijeva usklađivanje poreznih zakonodavstava država. U području sprječavanja zakonite porezne evazije multinacionalnih korporacija uloženo je mnogo napora djelovanjem EU-a i OECD-a.

Na primjeru iz aktualne sudske prakse Suda EU prikazano je kako kontrola državnih potpora može biti djelotvorno sredstvo borbe protiv porezne evazije.

S obzirom na razvoj tehnologije i globalnog gospodarstva može se očekivati razvoj metoda te daljnji razvoj u području sprječavanja zakonite porezne evazije koji je omogućen međusobnom suradnjom država.

LITERATURA

1. Arbutina, Hrvoje: Direktiva 2003/49/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i autorskih naknada između povezanih trgovačkih društava različitih država članica- Analiza Direktive i hrvatskog prijevoda nekih termina iz Direktive, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, XII (1.), 2021.
2. Arbutina, Hrvoje: Potkapitaliziranje kao metoda izbjegavanja obveze poreza na dobit, u: Čulinović, Herc, Edita et al., (ur.): *Financiranje, upravljanje i restrukturiranje trgovačkih društava u doba recesije*, Rijeka, 2011.
3. Arbutina, Hrvoje; Ott, Katarina: *Porezni leksikon*, Zagreb, 1999.
4. Arbutina, Hrvoje; Rogić-Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena: *Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske*, Zagreb, 2022.
5. Beer, Sebastian; de Mooij, Ruud; Liu, Li: *International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Magnitudes and Blind Spots*, International Monetary Fund, Working Paper No. 2018/168
6. Bejaković, Predrag: Porezna evazija i prijedlozi velikih revizorskih kuća za njezino smanjivanje i bolje prikupljanje poreza, *Porezni vjesnik*, 10/2011
7. Blomstrom, Magnus; Kokko, Ari: The Economics of Foreign Direct Investment Incentives, *NBER Working Paper No. W9489*, 2003.
8. Bogovac, Jasna: Illegal State Aid in Taxation and Possible Consequences for the Croatian Tax Administration, *Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu*, Zagreb, 2016.
9. Bogovac, Jasna: *Oporezivanje multinacionalnih korporacija*, Zagreb, 2014.
10. Bogovac, Jasna; Vujčić, Filip: Transferne cijene i državne potpore u oporezivanju dobiti-Predmet Starbucks, *Financije, pravo i porezi*, 4/21, 2021.
11. Butorac Malnar, Vlatka; Pecotić Kaufman, Jasminka; Petrović, Siniša; Akšamović, Dubravka; Liszt, Marijana: *Pravo tržišnog natjecanja i državnih potpora*, Zagreb, 2021.
12. Cerioni, Luca: *The European Union and Direct Taxation*, London, 2015.
13. Chen, Shu-Chien: Predicting the Unpredictable General Anti-Avoidance Rule(GAAR) in EU Tax Law, *InterEULawEast: Journal for the International and European Law, Economics and Market Integrations*, Vol. 5 No. 1., 2018.
14. Easson, Alex; Thuronyi Victor: Fiscal Transparency, u: Thuronyi, Victor (ur.): *Tax Law Design and Drafting*, volume 2, 1998.
15. Emmanuel, Clive R.; Mehafdi, Messaoud: *Transfer Pricing*, London, 1994.

16. European Commission: Guidelines for a Model for a European Taxpayers' Code, European Union, 2016.
17. Gravelle, Jane G.: Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, *National Tax Journal*, 2009., Vol. 62., No. 4.
18. Jelčić, Božidar; Lončarić-Horvat, Olivera; Šimović, Jure; Arbutina Hrvoje; Mijatović, Nikola: *Financijsko pravo i financijska znanost*, Zagreb, 2008.
19. Kahlenberg, Christian; Kopec Agnieszka: Hybrid Mismatch Arrangements: A Myth or a Problem That Still Exists, *World Tax Journal*, 2016.
20. Lang, Michael: Aggressive Steuerplanung-eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, *SWI*, Vol. 23, 2013.
21. Li, Jinyan: *International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study*, Toronto, 2003.
22. Miller, Angharad; Oats, Lynne: *Principles of International Taxation*, Haywards Heath, 2016.
23. Mintz, Jack M.; Weichenreider, Alfons J.: The Indirect Side of Direct Investment: Multinational Company Finance and Taxation, *The MIT press*, 2010.
24. OECD: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *OECD Publishing*, Paris, 2015. Dostupno na: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>, 12. prosinca 2023.
25. OECD: Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues, 2012., dostupno na: oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-tax-policy-and-compliance-issues.pdf, 8. prosinca 2023.
26. OECD: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *OECD Publishing*, Paris, 2015. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>, 4. prosinca 2023.
27. OECD : OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, *OECD Publishing*, Paris, 2022. <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>, 14. prosinca 2023.
28. OECD : Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4, 8-10, *OECD*, Paris, 2020. www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm, 6.prosinca 2023.

29. Panayi, Christiana HJI: European Union-The Anti-Abuse Rules of the CCCTB, *Bulletin for International Taxation*, 2012. (Volume 66), No. 4/5
30. Tax Justice Network: Corporate Tax Haven Index-2021 Results, Dostupno na: <https://cthi.taxjustice.net/cthi2021/country-list.pdf>, 5. prosinca 2023.
31. Tax Justice Network: The State of Tax Justice 2023. Dostupno na: <https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2023>, 8. prosinca 2023.
32. Turner, George: The EU Tax Haven Blacklist-a Toothless Whitewash, *Tax Justice Network*, dostupno na <http://www.publicfinanceinternational.org/opinion/2017/12/eu-tax-blacklist-whitewash>, 9. prosinca 2023.

Popis citiranih akata

33. Europska komisija: Odluka 2019/1352 o državnoj potpori SA.44896 koju je provela Ujedinjena Kraljevina u pogledu izuzeća financiranja unutar grupacija kontroliranih stranih društava (SL L 216, 20.8.2019., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)
34. Europska komisija: Prijedlog Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila za sprečavanje zlouporabe fiktivnih subjekata u porezne svrhe i izmjeni Direktive 2011/16/EU, Bruxelles, 22.12.2021
35. Europski parlament i Vijeće EU: Direktiva 2011/7/EU o borbi protiv kašnjenja u plaćanju u poslovnim transakcijama (SL L 17, 23.2.2011., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)
36. Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim stvarima, *Narodne novine* – Međunarodni ugovori, br. 1/201
37. Opći porezni zakon, *Narodne novine*, br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22
38. Ugovor o funkcioniranju Europske unije (SL C 202, 7.6.2016., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)
39. Vijeće EU: Direktiva 2003/49/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencija između povezanih trgovačkih društava različitih država članica (SL L 157/49, 26.6.2003., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)
40. Vijeće EU: Direktiva 2011/16/EU o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL L 64, 11.3.2011)
41. Vijeće EU: Direktiva 2011/96/EU o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL L 345/8, 29.12.2011., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)

42. Vijeće EU: Direktiva 2015/121 o izmjeni Direktive 2011/96/EU o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL L 21, 28.1.2015., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)
43. Vijeće EU: Direktiva 2016/1164 o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL L 193/1, 19.7.2016.)
44. Vijeće EU: Direktiva 2017/952 o izmjeni Direktive 2016/1164 u pogledu hibridnih neusklađenosti s trećim zemljama (SL L 144, 7.6.2017., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)
45. Vijeće EU: Direktiva 2021/514 (SL L 104, 25.3.2021., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)
46. Vijeće EU: Uredba 2015/1589 o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL L 248, 24.9.2015., posebno izdanje na hrvatskom jeziku)
47. 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, 114/23

Popis citirane sudske prakse

48. Sud EU: Presuda Općeg suda od 8. lipnja 2022., Ujedinjena Kraljevina i ITV/Komisija, T-363/19, T-456/19, ECLI:EU:T:2022:349
49. Sud EU: Presuda Općeg suda od 11. prosinca 2014.: Austrija/Komisija, T-251/11, EU:T:2014:1060