

Opće pravilo protiv izbjegavanja poreza u okviru Direktive Vijeća (EU) o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (ATAD)

Milić, Sunčana

Master's thesis / Diplomski rad

2024

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://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:199:555554>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-27**



Repository / Repozitorij:

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



SVEUČILIŠTE U ZAGREBU

PRAVNI FAKULTET

KATEDRA ZA FINANCIJSKO PRAVO I FINANCIJSKU ZNANOST

Sunčana Milić

**OPĆE PRAVILO PROTIV IZBJEGAVANJA POREZA U OKVIRU DIREKTIVE
VIJEĆA (EU) O UTVRĐIVANJU PRAVILA PROTIV PRAKSI IZBJEGAVANJA
POREZA KOJIMA SE IZRAVNO UTJEČE NA FUNKCIONIRANJE UNUTARNJEG
TRŽIŠTA
(ATAD)**

DIPLOMSKI RAD

Mentorica: doc. dr. sc. Irena Klemenčić

Zagreb, srpanj 2024.

Sadržaj

1. Uvod.....	1
2. Izbjegavanje porezne obveze: globalni kontekst	3
3. Definiranje pojmova i Načelo zabrane zlorabe prava u Europskoj uniji	6
3.1. Definicije ključnih pojmova	6
3.2. Načelo zabrane zlorabe prava u Europskoj uniji.....	8
4. Razvoj porezne regulative u Europskoj uniji.....	12
4.1. OECD-ov akcijski plan za sprječavanje smanjenja porezne osnovice i preusmjeravanja dobiti (BEPS)	12
4.2. Implementacija mjera za sprječavanje BEPS-a na međunarodnoj razini	13
4.3. Normiranje na razini EU-a: Direktiva o suzbijanju izbjegavanja poreza (ATAD) 14	
4.3.1. Nadležnost u poreznim pitanjima.....	14
4.3.2. Analiza Direktive o suzbijanju izbjegavanja poreza (ATAD) i njenih pet ključnih pravila.....	16
4.3.3. Analiza ATAD-om propisanih pravila	17
4.3.3.1. Ograničavanje kamata.....	17
4.3.3.2. Kontrolirana inozemna društva.....	17
4.3.3.3. Izlazno oporezivanje	18
4.3.3.4. Hibridne neusklađenosti.....	18
4.4. Doprinos novih poreznih pravila.....	19
5. Opće pravilo protiv izbjegavanja poreza (GAAR)	20
5.1. Statutarni GAAR	20
5.1.1. GAAR u ATAD-u	21
5.2. Sudski GAAR: razvoj općeg pravila protiv izbjegavanja poreza kroz sudsku praksu	23
5.2.1. Pregled sudske prakse SEU-a o izravnom oporezivanju.....	25
5.2.2. Subjektivni test: razlike izravnog i neizravnog oporezivanja.....	27
5.2.3. Subjektivni test: mehanizam koji štiti porezne obveznike	28

5.3. Normiranje GAAR-a na nacionalnim razinama	29
5.3.1. Minimalni standard u okviru ATAD-a	29
5.3.2. Minimalni standard i GAAR	29
5.3.3. Harmonizacija i primjena GAAR-a	30
5.3.4. Komparativna analiza implementacije direktive u odnosu na minimalni standard	31
5.4. Teret dokaza	32
6. GAAR u zakonodavstvu Republike Hrvatske	35
7. Zaključak	37

Izjava o izvornosti

Ja, Sunčana Milić pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključiva autorica diplomskog rada naslova „Opće pravilo protiv izbjegavanja porezna u okviru Direktive Vijeća (EU) o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (ATAD)” 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.

Sunčana Milić (v. r.)

Popis kratica

ATAD	akronim od engl. <i>Anti-Tax Avoidance Directive</i> : Direktiva o suzbijanju izbjegavanja poreza
ATAD 2	Direktiva Vijeća (EU) 2017/952 od 29. svibnja 2017. o izmjeni Direktive (EU) 2016/1164 (ATAD)
BEPS	akronim od engl. <i>base erosion and profit shifting</i> : smanjenje porezne osnovice i preusmjeravanje dobiti
CCCTB	akronim od engl. <i>common consolidated corporate tax base</i> : zajednička konsolidirana osnovica poreza na dobit
DAC	akronim od <i>Directive on Administrative Cooperation</i> : Direktiva o administrativnoj suradnji
EU	akronim od Europska unija
GAAR	akronim od engl. <i>general anti-abuse rule</i> : opće pravilo protiv izbjegavanja poreza
KID	akronim od kontrolirano inozemno društvo
MLI	akronim od engl. <i>Multilateral Instrument</i>
MNK	akronim od multinacionalna korporacija
OESS	akronim od engl. <i>Organisation for Economic Cooperation and Development</i> : Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj
SAAR	akronim od engl. <i>specific anti-avoidance rules</i>
SEU	akronim od Sud Europske unije

Sažetak

Tijekom posljednjih desetljeća države, na globalnoj razini, poduzimaju zajedničke inicijative u području međunarodnog oporezivanja s namjerom sprječavanja izbjegavanja poreznih obveza i osiguravanja plaćanja poreza na dobit u državi gdje je ta dobit ostvarena. U Europskoj uniji ta su nastojanja konkretizirana donošenjem Direktive Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (ATAD)¹ sa svrhom uspostavljanja minimalnih standarda harmonizacije izravnog oporezivanja unutar Europske unije te se uvodi niz pravila u borbi protiv izbjegavanja poreza. Središnja tema ovoga rada je opće pravilo protiv izbjegavanja poreza (eng. *General Anti-Avoidance Rule*, GAAR). Značaj GAAR-a, sadržanog u članku 6. ATAD-a, posebice se ističe u njegovoj pionirskoj ulozi u sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza u državama članicama. Razvijen je u praksi Suda Europske unije (dalje u tekstu: SEU) i normiran ATAD-om, što mu daje dodatnu težinu i pravnu snagu. Složena struktura i formulacija ovog općeg pravila osmišljeni su tako da odgovaraju svim državama članicama u sprječavanju izbjegavanja poreza. Struktura članka 6. postavlja nizak prag za identifikaciju neautentičnih aranžmana i porezne prednosti, ali ih zatim sužava na ono što se smatra zloporabom. Takav način normiranja odražava njegovu funkciju ujednačavanja, kako je izraženo u točki 11. preambule ATAD-a: „GAAR-ovi bi se u Europskoj uniji trebali primijeniti na aranžmane koji nisu autentični; u protivnom bi porezni obveznik trebao imati pravo za svoje poslovanje odabrati najučinkovitiju poreznu strukturu”. Vijeće EU-a (dalje u tekstu: Vijeće) usvojilo je pristup koji pokriva i sprječava širok spektar slučajeva zloporabe poreza kako bi se osiguralo da se porez plaća tamo gdje se ostvaruju dobit i vrijednost.

Ključne riječi: *zakonito izbjegavanje poreza, agresivno porezno planiranje, ATAD, GAAR, objektivni test, subjektivni test, neautentični aranžman*

¹ Akronim od engl. *Anti-Tax Avoidance Directive*: Direktiva o suzbijanju izbjegavanja poreza

Abstract

Over the past decades, countries have undertaken joint initiatives in international taxation with the aim of preventing tax evasion and ensuring that corporate profits are taxed in the jurisdiction where they are generated. In the European Union, these efforts have been concretized through the adoption of Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016, establishing rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (ATAD), with the purpose of setting minimum standard for the harmonization of direct taxation within the European Union, and introducing a series of rules to combat tax avoidance. The main focus of this paper is the General Anti-Avoidance Rule (GAAR). The significance of GAAR, contained in Article 6 of ATAD, is particularly emphasized in its pioneering role in preventing tax avoidance in the Member States. It has been developed through the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union (hereinafter: CJEU) and codified by ATAD, which grants it additional weight and legal force. The complex structure and formulation of this general rule are designed to be applicable to all Member States in preventing tax avoidance. The structure of Article 6 sets a low threshold for identifying non-genuine arrangements and tax advantages but then narrows them down to what is considered an abuse. This method of norm-setting reflects its harmonizing function, as expressed in Recital 11 of the ATAD: "Within the Union, GAARs should be applied to arrangements that are not genuine; otherwise, taxpayers should have the right to choose the most tax efficient structure for their commercial affairs." The Council of the EU (hereinafter: Council) adopted an approach that covers and prevents a broad spectrum of tax abuse cases to ensure that tax is paid where profits and value are generated.

Keywords: *tax avoidance, aggressive tax planning, ATAD, GAAR, objective test, subjective test, non-genuine arrangement*

1. Uvod

U radu se analizira implementacija i učinkovitost općeg pravila protiv izbjegavanja poreza (GAAR) na europskoj razini i u nacionalnim zakonodavstvima država članica Europske unije (dalje u tekstu: EU) s ciljem utvrđivanja postizanja svrhe smanjenja zloraba poreza. Analiza uključuje definicije ključnih pojmova u međunarodnom poreznom pravu, relevantnu sudsku praksu i sudske testove koji se koriste pri procjeni zloraba.

Rad nastoji analizom prikazati čitatelju različite pristupe u suzbijanju izbjegavanja poreza. Izbjegavanje porezne obveze predstavlja globalni problem sa značajnim implikacijama na porezne sustave, prvenstveno iz razloga što su porezi najvažniji izvor državnih prihoda. U radu se opisuju različite tehnike izbjegavanja poreza u praksi i pravila kojima se izbjegavanje poreza nastoji suzbiti, a glavna je tema rada opće pravilo protiv izbjegavanja poreza. Nakon kratkog prikaza izbjegavanja poreza na globalnoj razini, rad uvodi pojmove koji su ključni za razumijevanje pojma izbjegavanja poreza. Također se prilikom definiranja ključnih pojmova naglašavaju razlike u primjeni općeg pravila protiv izbjegavanja poreza u odnosu na određene vrste poreza. Potom se opisuje razvoj načela zabrane zlorabe prava u sudskoj praksi SEU-a, kojim se stvara temelj za prikaz suvremenih pristupa normiranju načela zabrane zlorabe te pojava posebnih oblika načela u primjeni. Slijedi analiza općeg pravila protiv izbjegavanja poreza kod poreza na dobit u okviru Direktive o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (ATAD).

Svrha je analize prikazati razvoj općeg pravila protiv izbjegavanja poreza koje se odvija kroz sudsku praksu, a zatim i kroz regulativu na razini Europske unije. O primjeni i tumačenju GAAR-a kao ključnog alata u borbi protiv izbjegavanja poreznih obveza vode se brojne polemike na supranacionalnoj i nacionalnoj razini, a u radu se nastoje pojasniti određene situacije koje su nastale i koje mogu nastati u praksi.

U radu su korištene sljedeće metode: deskriptivna metoda, komparativna metoda, analiza, indukcija i sinteza. Deskriptivnom metodom opisane su različite činjenice na međunarodnoj sceni i problemi koji su doveli do normiranja pravila protiv izbjegavanja poreza. S pomoću komparativne metode uspoređeni su različiti teorijski stavovi i stavovi sudaca u obrazloženjima presuda. Metodom analize pristupilo se stavovima znanstvenika i stručnjaka o međunarodnom poreznom pravu. Indukcija je upotrijebljena u proučavanju i iščitavanju sudske prakse Suda Europske unije, a s pomoću sinteze objašnjene su pojedine spoznaje i izveden je zaključak.

U radu su kao izvori podataka upotrijebljene knjige, studije, znanstveni i stručni članci, doktorski radovi, izvješća različitih tijela i organizacija te praksa Suda Europske unije.

Rad sadrži sedam poglavlja koja su podijeljena na potpoglavlja u kojima se nastojalo detaljnije opisati određene činjenice važne za razradu rada ili dublje izložiti neki problem. Nakon uvoda, u drugom je poglavlju opisano izbjegavanje porezne obveze u globalnom kontekstu, a opisani su i porezni obveznici i implikacije izbjegavanja poreza na porezne sustave. U trećem su poglavlju definirani ključni pojmovi međunarodnog poreznog prava s posebnim osvrtom na definiranje načela zabrane zloporabe prava u sudskoj praksi SEU-a. Četvrto poglavlje donosi kratak povijesni pregled regulative u odnosu na izbjegavanje poreza na teritoriju EU te predstavlja stanoviti uvod u peto poglavlje u kojem je obrađeno opće pravilo protiv izbjegavanja poreza, uključujući njegov statutarni razvoj i razvoj koji se odvija kroz sudsku praksu. Peto poglavlje završava s prikazom načina implementacije općeg pravila protiv izbjegavanja poreza u državama članicama EU-u, a sam kraj, prije zaključka, posvećen je GAAR-u u hrvatskoj jurisdikciji.

2. Izbjegavanje porezne obveze: globalni kontekst

Da bismo mogli objasniti pojavu izbjegavanja poreza, prvo je potrebno razumjeti svrhu poreza. Porezi su najvažniji izvor državnih prihoda za podmirivanje javnih potreba² ili, drugim riječima, glavni fiskalni instrument prikupljanja javnih prihoda s ciljem podmirivanja javnih rashoda.

Ne ispunjavaju svi porezni obveznici svoje porezne obveze, a na taj problem utječu ponajprije visine kazni, vjerojatnost otkrivanja djela, porezni moral i društvene norme. Gledano iz šire društvene perspektive, prema mišljenju Brune S. Freya³, porezni obveznici plaćaju porez zbog osjećaja obveze i povjerenja u pravednost poreznog sustava, odnosno na plaćanje poreza potiče ih porezni moral koji se zasniva na motivaciji koja „iznutra” djeluje na njihovo ponašanje. Zakonodavni akti kojima se uređuju porezna pitanja imaju velik utjecaj na osobne odluke poreznih obveznika, kao i na oblikovanje ekonomskih pojava i političkih struktura u društvu.⁴

Izbjegavanje poreza sužava poreznu osnovicu i mijenja relativne udjele poreznog opterećenja između poreznih obveznika, i to uglavnom na štetu skupina s nižim dohocima te na taj način podriva ostvarenje načela pravednosti. Osim toga, izbjegavanje poreza povećava složenost poreznog zakonodavstva jer zakonodavac nastoji popuniti pravne praznine pa se povećavaju troškovi oporezivanja. Također, izbjegavanje poreza smanjuje javne prihode, što može povećati proračunske manjkove i ograničiti daljnje zaduživanje.⁵ Izbjegavanje poreza globalni je problem zbog toga što u svim poreznim sustavima porezni obveznici nastoje minimizirati svoju poreznu obvezu, dok je zadaća poreznih tijela unapređivati suradnju s poreznim obveznicima sa svrhom otkrivanja tehnika nezakonitog i zakonitog izbjegavanja plaćanja poreznih obveza i uklanjanja „rupa” u zakonu.⁶

U fokusu ovog rada je obveza plaćanja poreza na dobit, odnosno ponašanje trgovačkih društava kao obveznika poreza na dobit u okolnostima liberalizacije tržišta i procesa globalizacije na gospodarskom planu, koji su olakšali njihova nastojanja u izbjegavanju porezne obveze. Suvremeni procesi globalizacije i različiti pravni sustavi poreznim

² Žunić Kovačević, Nataša; Cvenček, Matteo (2020) Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR. *Hrvatska pravna revija*, 20(7-8).

³ Švicarski ekonomist, poznat po istraživanjima iz područja ekonomske teorije, političke ekonomije i socijalne psihologije.

⁴ Glavina, D.; Dragičević Prtenjača, M. (2018) prema: Kutleša, Ana Marija (2020) *Porezna evazija i ponašanje poreznih obveznika*. Diplomski rad. Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 2.

⁵ Gadžo, Stjepan; Klemenčić, Irena (2014) Analiza normativnog okvira za sprječavanje zakonitog izbjegavanja poreza u Hrvatskoj: prijedlog izmjena u skladu s pravom Europske unije, *Odabrani prijevodi* 5(25).

⁶ Bello, K. B.; Danjuma, I. (2014) prema: Kutleša, *ibid.*

obveznicima omogućavaju izbor poreznih režima s ciljem smanjenja porezne obveze, na način da porezni obveznici imaju mogućnost poduzimanja aktivnosti u skladu sa zakonom, ali protivno duhu zakona.⁷ Tehnike izbjegavanja poreza osobito upotrebljavaju multinacionalne korporacije (dalje u tekstu: MNK). MNK koje premještaju sjedišta, alociraju kapital i profit, osnivaju stalne poslovne jedinice i sklapaju fiktivne trgovačke ugovore kako bi smanjile poreznu obvezu.

Izraz porezni bijeg označuje izbjegavanje plaćanja poreza u državama s višim poreznim stopama i premještanje dobiti u države s nižim ili nepostojećim poreznim stopama, još poznate kao porezne oaze. Poreznim oazama ili poreznim utočištima (engl. *tax havens*) nazivaju se države koje strane poduzetnike ili multinacionalne korporacije privlače niskim poreznim opterećenjem, tajnim propisima i nedostatkom transparentnosti te omogućavaju stranim pojedincima i trgovačkim društvima osnivanje *offshore*-društava radi smanjenja poreznih obveza.⁸ Također, njihovi porezni stručnjaci nude savjete o prednostima poslovanja putem *offshore*-društava, uključujući smanjenje poreznih obveza, zaštitu privatnosti podataka i upravljanje rizicima. Osnivanje *offshore*-društva u poreznim oazama nije kazneno djelo, ali porezne oaze mogu biti i mjesta za pranje novca stečenog kriminalnim aktivnostima.⁹

Prema izvješću nevladine organizacije Tax Justice Network iz 2021.,¹⁰ države godišnje gube više od 483 milijarde dolara zbog toga što MNK i bogati pojedinci izbjegavaju poreze. Od tog iznosa, gubitak od 312 milijardi dolara posljedica je izbjegavanja plaćanja poreza multinacionalnih korporacija. Države s višim prihodima odgovorne su za 99,4 % gubitaka korporativnog poreza. Izbjegavanje porezne obveze predstavlja ozbiljan problem ne samo u državama s visokim prihodima, nego i u onima s nižim prihodima, zbog toga što, između ostalog, smanjuje konkurentnost država u privlačenju stranih investicija koje su ključne za gospodarski rast i razvoj.

Poražavajući statistički podaci, poput prethodno spomenutog, ukazuju na porezni jaz. Porezni jaz definira se kao razlika između poreza koji je trebao biti plaćen u skladu sa zakonima i poreza koji se stvarno naplati. Porezni jaz nastaje kao rezultat različitih čimbenika, uključujući utaju poreza, izbjegavanje poreza i druge načine nepoštivanja poreznih zakona od strane

⁷ Sertić, A. (2015) prema: Kutleša, *ibid.*, str. 3.

⁸ Glavina, Dominik; Dragičević Prtenjača, Marta (2018) Kazneno djelo utaje poreza kao oblik porezne evazije s posebnim osvrtom na poslovanje preko poreznih utočišta. *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, IX(1), str. 198-199.

⁹ Glavina; Dragičević Prtenjača, *ibid.*, str. 199.

¹⁰ Tax Justice Network (TJN), *The State of Tax Justice 2021*.

poreznih obveznika. Danas je porezni jaz jedan od ključnih problema državnih vlasti s izravnim utjecajem na državne prihode i ukupnu pravednost poreznog sustava.¹¹

Budući da se izbjegavanje poreza percipira kao privilegija bogatih pojedinaca i MNK-ova te izaziva negativne reakcije javnosti, suzbijanje izbjegavanja plaćanja poreza postalo je prioritet brojnih međunarodnih organizacija i foruma (npr. OECD-a, EU-a, G-20), uz sve veću međudržavnu suradnju.¹² Pokrenute su brojne nacionalne i međunarodne inicijative s ciljem sprječavanja izbjegavanja poreza. Međunarodni standardi i sporazumi, pomoću primjene postojećeg i stvaranja novog međunarodnog poreznog prava, reguliraju postupanje poreznih tijela i suradnju između država te na taj način nastoje olakšati rad poreznim tijelima.¹³ Suzbijanje izbjegavanja plaćanja poreza u središtu je interesa EU, kao i njezinih država članica. Svrha je ovih napora osvještavanje poreznih obveznika o važnosti poreznih prihoda, kao i ostvarenje načela pravednosti oporezivanja. U nastavku rada detaljnije se objašnjavaju pojmovi vezani uz izbjegavanje poreza, tehnike izbjegavanja poreza MNK-ova te proces nastanka odredbi koje osiguravaju plaćanje poreza, s naglaskom na opće pravilo protiv izbjegavanja poreza u europskom, nacionalnom i komparativnom kontekstu.¹⁴

¹¹ Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, OECD iLibrary.

¹² Gadžo; Klemenčić, *ibid.*

¹³ Žunić Kovačević; Cvenček, *ibid.*

¹⁴ Žunić Kovačević; Cvenček, *ibid.*

3. Definiranje pojmova i načelo zabrane zlorabe prava u Europskoj uniji

3.1. Definicije ključnih pojmova

Država pri oblikovanju porezne politike odabire porezni sustav koji smatra najprikladnijim. Porezni sustav trebao bi biti pravedan, učinkovit i jednostavan. Međutim, ne smije se zaboraviti da na porezni sustav utječe, kao što je u prethodnom poglavlju istaknuto, i ponašanje poreznih obveznika, jer ne ispunjavaju svi porezni obveznici svoje porezne obveze.¹⁵ Osnovne su vrste neispunjavanja poreznih obveza utaja poreza, odnosno nelegalno, kažnjivo izbjegavanje poreza (engl. *tax evasion*) (npr. neprijavlivanje čitavog dohotka za svrhe oporezivanja, izdavanje lažnih računa za potrebe poreza na dodanu vrijednost ili lažno umanjene vrijednosti imovine), i zakonito izbjegavanje poreza (engl. *tax avoidance*) koje je legalno, ali je protivno cilju zakonskih odredbi. Iako izbjegavanje poreza nije nova pojava, varanje na porezima teško je izmjeriti.¹⁶

Europska komisija (dalje u tekstu: Komisija) kao neovisno tijelo koje predlaže zakonodavne akte predviđene Ugovorima i nadzire primjenu prava EU-a, već više od desetljeća sustavno razmatra različite aspekte neispunjavanja poreznih obveza s ciljem uspostave koherentnog poreznog sustava unutar EU-a. U skladu s navedenim, Komisija je započela definiranje pojmova povezanih s predmetnom tematikom kako bi se olakšalo normiranje uzimajući u obzir raznolikost pravnih sustava, zakonodavstava i jezika država članica. Na zakonodavnoj razini ključno je precizno definirati činjenične okolnosti i subjekte koji sudjeluju u izbjegavanju plaćanja poreznih obveza.

Prvo, potrebno je preciznije definirati porezno planiranje koje je integralni dio poslovnog razvoja trgovačkog društva. Da bi društvo uspješno poslovalo i opstalo na tržištu, osobe na vodećim pozicijama moraju pažljivo planirati poslovne aktivnosti i tražiti najučinkovitije načine za postizanje gospodarske održivosti. U tom je kontekstu porezno planiranje jedna od tehnika smanjenja porezne obveze pri kojoj porezni obveznik izbjegava određeno ponašanje povezano s neželjenom poreznom obvezom ili između nekoliko mogućnosti koje pruža pravni poredak bira onu koja zbog namjerne radnje ili propusta zakonodavca nudi najmanje porezno opterećenje.¹⁷ Dakle, porezno planiranje ključna je

¹⁵ Gadžo; Klemenčić, *ibid.*

¹⁶ Bejaković, Predrag (2014) Porezna evazija i kako je sankcionirati. *Političke analize* 5(20), str. 45-46.

¹⁷ Barreto, Isabella Coelho Paes (2018) *Is the Anti-Tax Avoidance Directive's (ATAD's) General Anti-Abuse Rule (GAAR) in line with the ECJ case law?* Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Lisabon, str. 9.

komponenta strateškog upravljanja koja omogućuje optimizaciju poreznih obveza u skladu s važećim zakonskim propisima.

Drugo, važno je definirati pojmove koji identificiraju kontroverzne situacije unutar pravnih sustava, a koje u konačnici, rezultiraju nezakonitim radnjama. Slijedom iznesenih razloga Komisija je donijela Preporuku 2012/772/EU dana 6. prosinca 2012. o agresivnom poreznom planiranju u kojoj se agresivno porezno planiranje¹⁸ definira kao situacija u kojoj neki porezni obveznici uspostavljaju složene, ponekad i neautentične aranžmane za preseljenje svoje porezne osnovice u druge države unutar ili izvan EU kako bi osigurali da se određene stavke prihoda nigdje ne oporezuju ili pak kako bi iskoristili razlike u poreznim stopama.¹⁹

U radu je uz agresivno porezno planiranje, koje je ključno pri iznošenju zakonodavnog okvira i sudske prakse vezane uz opće pravilo protiv izbjegavanja poreza (GAAR), važan pojam i neautentični aranžman. U Preporuci Komisije 2012/772/EU o agresivnom poreznom planiranju²⁰ navodi se da će neautentični aranžman ili niz neautentičnih aranžmana čija je glavna svrha izbjegavanje poreza i kojima se stječu porezne prednosti biti pravno zanemareni, što znači da se njihovo postojanje neće uzimati u obzir prilikom nametanja porezne obveze trgovačkim društvima. Nacionalna tijela će neautentične aranžmane procjenjivati s obzirom na njihovu ekonomsku bit i gospodarsku stvarnost. Naime, nacionalna tijela trebala bi uspoređivati neautentične aranžmane s odgovarajućim autentičnim aranžmanom koji postiže istu ili istovrsnu gospodarsku svrhu kao i neautentični, ali koji ne postiže svrhu neautentičnog aranžmana.²¹ U Preporuci se ključnim problemom smatra to što „sve sofisticiranije porezno planiranje prenosi oporezivu dobit u države s poreznim sustavima koji su povoljniji za poreznog obveznika. Ta praksa smanjuje porezne obaveze aranžmanima koji se drže slova zakona, ali krše njegov duh – zakonske rupe. Agresivno porezno planiranje ima mnogo oblika, a njegove posljedice uključuju dvostruke odbitke (npr. isti gubitak se odbija i u državi izvora i državi prebivališta) i dvostruko neoporezivanje (npr. prihod koji se ne oporezuje u državi gdje je ostvaren i oslobođen je od plaćanja poreza u državi prebivališta).”²²

Pri utvrđivanju je li ponašanje poreznog obveznika zakonito ili nezakonito (je li glavna svrha ili jedna od glavnih svrha stjecanje porezne prednosti) važni su kriteriji koji se primjenjuju. U sudskoj praksi se razvio pristup primjene subjektivnog i objektivnog elementa (testovi), o kojima će više riječi biti u nastavku rada. Institucionalnu nadležnost za razvoj

¹⁸ Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning (2012/772/EU).

¹⁹ Preporuka Komisije 2012/772/EU od 6. prosinca 2012. o agresivnom poreznom planiranju. Sažetak, EUR-Lex.

²⁰ Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning (2012/772/EU).

²¹ Tax avoidance: general anti-abuse rule guidance – latest version (2014) GOV.UK.

²² Preporuka Komisije 2012/772/EU od 6. prosinca 2012. o agresivnom poreznom planiranju. Sažetak, EUR-Lex.

spomenutih kriterija razgraničenja imaju zakonodavna i sudska vlast. U nekim državama, npr. u Ujedinjenom Kraljevstvu i SAD-u, sudovi imaju aktivnu ulogu u definiranju izbjegavanja poreza, a u drugim državama (npr. Belgiji, Njemačkoj i Švedskoj) njihova je uloga ograničena, uglavnom na temelju ustavnih ograničenja moći oporezivanja.²³

Treba imati na umu da u ovome radu iznesene definicije pojmova nisu fiksne ili općeprihvaćene. Različiti oblici utaje i izbjegavanja poreza poznati su u svim poreznim sustavima, a njihove pravne definicije razlikuju se od države do države, kao i od autora do autora, uz napomenu da je njihova polazišna točka uvijek smanjenje porezne obveze.²⁴

3.2. Načelo zabrane zlorabe prava u Europskoj uniji

U prethodnom potpoglavlju definirani pojmovi omogućuju bolje razumijevanje različitih tehnika koje porezni obveznici, prvenstveno trgovačka društva, upotrebljavaju pri poreznom planiranju s ciljem smanjenja porezne obveze. O tom problemu raspravlja i SEU, koji je uveo pojam zlorabe prava. Zloraba prava će biti detaljnije opisana prilikom prezentacije sudske prakse na razini EU-a, u okviru razvoja i primjene općih načela na problem određivanja granica između zakonitog i nezakonitog izbjegavanja porezne obveze.

Louis Josserand²⁵ definirao je zlorabu prava kao djelovanje protivno cilju zbog kojeg je stvoreno pravo, tj. protivno duhu i svrsi prava. Međutim, primjena ovog načela kompleksna je zbog kontradiktornosti pravnih sustava. Primjerice, ono što se smatra izbjegavanjem poreza u jednoj državi članici EU-a može se smatrati legitimnim poreznim planiranjem u drugoj državi članici (određeno ponašanje može se smatrati prijevarom u sjevernim državama, a ipak biti prihvatljivo u državama na jugu Europe). Što dovodi do zaključka da nema jednoznačnog odgovora na pitanje možemo li govoriti samo o jednom konceptu zlorabe poreznog prava prema sudskoj praksi SEU-a.²⁶

²³ Gadžo; Klemenčić, *ibid.*

²⁴ Barreto, *ibid.*, str. 8.

²⁵ Francuski pravnik Louis Josserand (1868. – 1941.) razvio je prvu sveobuhvatnu teoriju o zlorabi prava.

²⁶ Barreto, *ibid.*

SEU je zlorabu prava definirao postupno²⁷, npr. u presudama SEU van Binsbergen²⁸, Kefalas²⁹ i Centros³⁰. Konkretno, u presudi van Binsbergen³¹ SEU je utvrdio:

Državi članici ne može se uskratiti pravo poduzimanja mjera kako bi se spriječila osoba koja pruža usluge, a čija se aktivnost u cijelosti ili uglavnom odvija na teritoriju te države članice, korištenjem slobode zajamčene člankom (56 UFEU) s ciljem izbjegavanja profesionalnih pravila ponašanja koja bi bila primjenjiva na navedenu osobu da je osnovana u toj državi.

Kasnije je SEU jasno dao do znanja kako takav način razmišljanja ne implicira da države članice mogu nepravredno primjenjivati svoje nacionalne odredbe protiv zlorabe.³²

Nastojeći uskladiti različite prakse, SEU je u vlastitoj sudskoj praksi postavio određene smjernice, ali taj pojam ipak je ostao nejasan. Dobar primjer za to je presuda SEU-a u predmetu ELISA³³. Nazivi u talijanskoj, portugalskoj, španjolskoj i danskoj verziji znače izbjegavanje poreza (engl. *tax avoidance*), a u engleskoj, francuskoj i njemačkoj verziji odnose se na utaju poreza (engl. *tax evasion*). Dakle, u europskom poreznom pravu tek treba točno utvrditi razlike između izbjegavanja poreza i utaje poreza, a usto treba prevladati jezične razlike koje postoje u većini presuda SEU-a.³⁴ Komisija preporučuje primjenu općeg pravila protiv izbjegavanja poreza kako bi se osigurala dosljednost i učinkovitost u području u kojem se prakse država članica EU-a znatno razlikuju.³⁵ Neosporno je pravo poreznih obveznika da vode svoje poslovanje i donose odluke na način koji smatraju povoljnijim za svoje interese. U pravnoj praksi EU-a porezno je planiranje zapravo predviđeno presudama SEU-a u predmetima Halifax³⁶ i Cadbury Schweppes³⁷ te još nekim presudama povezanim sa zlorabom prava.³⁸

²⁷ Barreto, *ibid.*

²⁸ Sud EU, C-33/74 od 3.12.1974., Johannes Henricus Maria van Binsbergen / Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid, ECLI:EU:C:1974:131.

²⁹ Sud EU, C-376/96 od 12.05.1998., Alexandros Kefalas and Others / Elliniko Dimosio (Greek State) and Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE), ECLI:EU:C:1998:222, točke 21. – 22.

³⁰ Sud EU, C-212/97 od 9.03.1999., Centros Ltd / Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, ECLI:EU:C:1999:126, točka 27.

³¹ Sud EU, C-33/74 od 3.12.1974., *ibid.*

³² Barreto, *ibid.*, str. 13.

³³ Sud EU, C-451/05 od 11.10.2007., Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) / Directeur général des impôts and Ministère public, ECLI:EU:C:2007:594, točke 80. - 91; prema: Barreto, *ibid.*

³⁴ Barreto, *ibid.*, str. 14.

³⁵ Preporuka Komisije 2012/772/EU od 6. prosinca 2012. o agresivnom poreznom planiranju. Sažetak, EUR-Lex.

³⁶ Sud EU, C-255/02 od 21.02.2006., Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd / Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:121.

³⁷ Sud EU, C-196/04 od 12.09.2006., Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd / Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:544.

³⁸ Barreto, *ibid.*, str. 16.

Navedeni primjeri pokazuju kako SEU u presudama u sljedećim predmetima tumači zlorabitu prava i slobodu osnivanja.³⁹

1. SEU, Cadbury Schweppes, t. 37.: „Što se tiče slobode osnivanja, Sud je već presudio kako činjenica da je društvo osnovano u državi članici s ciljem korištenja povoljnijeg zakonodavstva sama po sebi nije dovoljna da bi se smatrala zlorabom te slobode.”⁴⁰
2. SEU, Centros, C-212/97, t. 27.: „Sud je u više navrata presudio kako činjenica da je društvo osnovano u skladu s pravom države članice u kojoj ima sjedište ne može se smatrati zlorabom prava, čak i ako društvo obavlja gospodarske djelatnosti isključivo ili uglavnom u drugoj državi članici.”⁴¹
3. SEU, Inspire Art, C-167/01, t. 96.: „Sud je utvrdio da ne može postojati zloraba prava kad se društvo osniva u skladu s pravom jedne države članice i koristi se slobodom osnivanja kako bi obavljalo djelatnosti u drugoj državi članici.”⁴²

Postavlja se pitanje je li sukladno svrsi zakona poslovanje strukturirano unutar pravnog poreznog okvira ne samo prema zakonodavnom tekstu, već i u skladu s njegovim duhom. Luc De Broe i Dorien Beckers⁴³ smatraju da se u pravu EU-a sprječavanje utaje poreza pojavljuje na sljedeće načine: 1. kao potencijalno opravdanje ograničenja izravnih poreza u pogledu temeljnih sloboda, 2. u direktivama kao ovlaštenje država članica da donesu mjere protiv zlorabe, i 3. kod PDV-a (i drugih neizravnih poreza) kao metoda interpretacije usmjerena prema svrsi kako bi se odredio opseg subjektivnog prava na koje se porezni obveznik poziva.

Obrazloženja presuda SEU-a upućuju na primjenu načela zabrane zlorabe prava u poreznim predmetima. Primjena načela zabrane zlorabe prava prethodila je primjeni GAAR-a u diskrecijskim ocjenama SEU-a o tome jesu li određeni aranžmani sukladni svrsi poreznih propisa i jesu li u duhu zakona. Ograničenja temeljnih sloboda u fokusu su rasprave o primjeni načela zabrane zlorabe prava, a nastavno i GAAR-a. Ova se pravila moraju primjenjivati prema okolnostima, od slučaja do slučaja, kako bi bila utvrđena zloraba prava i namjera izbjegavanja poreza.

³⁹ Barreto, *ibid.*

⁴⁰ Sud EU, C-196/04 od 12.09.2006., *ibid.*; prema: Barreto, *ibid.*

⁴¹ Sud EU, C-212/97 od 9.03.1999., Centros Ltd / Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, ECLI:EU:C:1999:126; prema: Barreto, *ibid.*

⁴² Sud EU, C-167/01 od 30.09.2003., Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam / Inspire Art Ltd, ECLI:EU:C:2003:512, t. 96; prema: Barreto, *ibid.*

⁴³ Prema: Barreto, *ibid.*, str. 16.

Zahvaljujući dugogodišnjem razvoju sudske prakse, kao i zbog toga što je SEU prepoznao problem, može se zaključiti da je SEU otvorio put normiranju pravila na razini sekundarnih izvora EU-a, sa svrhom stvaranja koherentnog poreznog sustava od kojeg se očekuje učinkovitost u sprječavanju nezakonitog izbjegavanja porezne obveze na teritoriju EU-a. U nastavku rada slijedi kratak pregled razvoja porezne regulative izbjegavanja poreznih obveza.

4. Razvoj porezne regulative u Europskoj uniji

Tijekom posljednja dva desetljeća u EU-u je normiranje predmetne problematike doživjelo je značajne promjene.⁴⁴ Prepoznajući izbjegavanje i utaju poreza kao globalni izazov koji zahtijeva globalni odgovor, pod pokroviteljstvom OECD-ovog Foruma o poreznim upravama (engl. *Forum on Tax Administration*, FTA)⁴⁵ u Seulu su se još 2006. godine sastali čelnici poreznih uprava iz više od trideset država i s ciljem sprječavanja izbjegavanja poreza na globalnoj razini donijeli deklaraciju.⁴⁶ Također, nakon izbijanja afera LuxLeaks (2014.), SwissLeaks (2015.), Panama Papers (2016.) i Pandora Papers (2021.), izazvanih otkrićem dokumenata koji su upućivali na to da su neke multinacionalne korporacije izbjegavale porezne obveze,⁴⁷ taj je problem privukao veliku pozornost javnosti. Postalo je očigledno da je rad nacionalnih poreznih tijela pri utvrđivanju poreznih obveznika i naplati poreza otežan, kao i očuvanje načela pravednosti u oporezivanju.⁴⁸

4.1. OECD-ov akcijski plan za sprječavanje smanjenja porezne osnovice i preusmjeravanja dobiti (BEPS)

Pri pokušaju multilateralnog rješavanja spomenutog problema izbjegavanja i utaje poreza, 2013. godine države članice OECD-a i G-20⁴⁹ usvojile su akcijski plan za sprječavanje smanjenja porezne osnovice i preusmjeravanja dobiti (BEPS)⁵⁰ kako bi se učinkovitije borile protiv smanjenja broja društava i dobiti koja podliježe oporezivanju te preusmjeravanja dobiti u jurisdikcije s niskom stopom poreza.⁵¹ Akcijski plan sadrži petnaest mjera za suzbijanje agresivnog poreznog planiranja i onemogućavanje premještanja dobiti u porezno pogodnija područja: 1. pronalaženje načina za oporezivanje u području digitalne ekonomije, 2. neutralizacija hibridne neusklađenosti, 3. uvođenje pravila o kontroliranim društvima, 4.

⁴⁴ Žunić Kovačević; Cvenček, *ibid.*, str. 80.

⁴⁵ Forum on Tax Administration (FTA). Forum je osnovan 2004. godine.

⁴⁶ Na sastanku Foruma u Seulu sudjelovali su predstavnici sljedećih država i organizacija: Australije, Austrije, Belgije, Bugarske, Čilea, Kine, Češke, Danske, Finske, Francuske, Hong Konga (Kina), Indije, Irske, Islanda, Italije, Japana, Južne Afrike, Kanade, Koreje, Malezije, Meksika, Nizozemske, Norveške, Novog Zelanda, Njemačke, Poljske, Singapura, Slovačke, Slovenije, Španjolske, Švedske, Švicarske, Turske, Sjedinjenih Država, Ujedinjenog Kraljevstva, Europske komisije, CIAT-a (Inter-American Center of Tax Administrations), Međunarodnog monetarnog fonda i Europske organizacije poreznih uprava (IOTA) (OECD tax administrators to join forces in fighting tax non-compliance, OECD, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/news/oecdtaxadministratorstojoinforcesinfightingtaxnon-compliance.htm>).

⁴⁷ Lazarov, Ivan (2021) *Anti-Tax-Avoidance in Corporate Taxation under EU Law: the Internal Market Narrative*. IBFD Doctoral Series, Vol. 62., str. 222.

⁴⁸ Žunić Kovačević; Cvenček, *ibid.*

⁴⁹ Grupa 20, skupinu čini 19 država i Europska unija, ukupno čine 85 % svjetske proizvodnje i više od 75 % svjetske trgovine, u njima živi dvije trećine svjetske populacije.

⁵⁰ Akronim od engl. *base erosion and profit shifting*: smanjenje porezne osnovice i preusmjeravanje dobiti

⁵¹ Žunić Kovačević; Cvenček, *ibid.*

uvođenje pravila za odbitak kamata, 5. suzbijanje štetne porezne prakse, povoljnijeg poreznog tretmana, 6. sprječavanje zlouporabe Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, 7. uspostava mjera koje će spriječiti izbjegavanje statusa poslovne jedinice, 8., 9. i 10. razvoj pravila o transfernim cijenama koje se odnose na nematerijalnu imovinu, alokaciju rizika i kapitala i visokorizičnih transakcija, 11. izrada metodologije izvješća i ekonomske analize, 12. objavljivanje shema za agresivno porezno planiranje i sprječavanje agresivnog poreznog planiranja, 13. izmjena dokumentacije o transfernim cijenama, 14. mehanizmi za efikasnije rješavanje sporova, 15. multilateralni instrument za izmjenu međunarodnih ugovora.⁵²

Navedene mjere su smjernice koje obrazlažu postupke koji mogu dovesti do preusmjeravanja dobiti te preporuke kako se preusmjeravanje dobiti može spriječiti. Iako je akcijski plan usvojen 2013. godine, dio mjera još se razrađuje. Također, može se uočiti da su transferne cijene i ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, za koje se dosad smatralo da su u funkciji stvaranja poštene porezne osnovice između poreznih obveznika koji imaju razvijeno prekogranično poslovanje (prije svega multinacionalne korporacije), zapravo pogodovali utaji poreza i preusmjeravanju dobiti. Očekuje se da bi rezultat razrade i usvajanja spomenutih mjera kroz porezne propise na globalnoj razini doveo do oporezivanja dobiti u državi u kojoj je dobit ostvarena, odnosno do nestanka poreznih oaza pa multinacionalne korporacije ne bi imale motiva za agresivno porezno planiranje.⁵³

4.2. Implementacija mjera za sprječavanje BEPS-a na međunarodnoj razini

Nakon što je 2013. godine usvojen akcijski plan za sprječavanje BEPS-a, pokrenute su međunarodne inicijative sa svrhom implementacije mjera za suzbijanje agresivnog poreznog planiranja i onemogućavanje premještanja dobiti u porezno pogodnija područja. Stvoren je i međunarodni instrument pod nazivom Mnogostrana konvencija o provedbi mjera povezanih s ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u svrhu sprječavanja smanjenja porezne osnovice i preusmjeravanja dobiti⁵⁴ (dalje u tekstu: MLI⁵⁵) koji državama olakšava provođenje mjera. MLI je na snazi od 1. srpnja 2018., a cilj mu je olakšavanje provođenja mjera i izmjena bilateralnih poreznih ugovora. Nadolazeće poteze OECD-a, kako njegovih država članica tako i nečlanica, tek preostaje za vidjeti. S obzirom na globalizacijske trendove može se tvrditi da će porezna reforma s mjerama protiv BEPS-a obuhvatiti cijeli svijet te će se porezna

⁵² Herceg, Marijana (2020) Izmjene u oporezivanju dobiti. *Financije, pravo i porezi*, 2, str. 27-28.

⁵³ Herceg, *ibid.*, str. 28.

⁵⁴ Engl. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*

⁵⁵ Akronim od engl. *multilateral instrument*

zakonodavstva ubrzano mijenjati, prvenstveno zbog toga što je to u interesu država i poštenog tržišnog natjecanja.⁵⁶

4.3. Normiranje na razini EU-a: Direktiva o suzbijanju izbjegavanja poreza (ATAD)

Europska unija se prihvatila rješavanja jednog od gorućih globalnih problema – preusmjeravanja dobiti i štetne porezne konkurencije te je zbog toga tijekom godina mijenjala i dopunjavala pravne akte o kojima će više riječi biti u ovome potpoglavlju, uz poseban osvrt na ATAD čija je svrha harmonizacija pravila poreza na dobit na razini EU-a.

Svrha ATAD-a bila je da se uvedu zajednička pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta pa se postavlja pitanje koje su to prakse i zašto su nastale na uređenom tržištu EU-a.⁵⁷ Kako bi se razumjela svrha ATAD-a, korisno je izložiti kratak pregled pravnih akata koji su mu prethodili ili su nastali usporedno, s osvrtom na intenciju njihova donošenja.

4.3.1. Nadležnost u poreznim pitanjima

U EU-u oporezivanje je u nadležnosti država članica, EU ima ograničene ovlasti pa su donesene mjere za koordiniranje poreznih sustava, odnosno poreznu harmonizaciju, kako bi se izbjegle promjene nacionalnih poreznih politika koje bi negativno djelovale na unutarnje tržište.⁵⁸ Budući da je cilj poreznih odredbi u EU-u omogućiti neometano funkcioniranje jedinstvenog tržišta, usklađivanje neizravnih poreza uzeto je u obzir ranije i temeljitije od usklađivanja izravnih poreza. Boljim usklađivanjem porezne politike zajamčilo bi se da se poreznim politikama država članica podupiru širi ciljevi politike EU-a, kao što je utvrđeno u Aktu o jedinstvenom tržištu.⁵⁹

Države članice moraju jednoglasno usvojiti zakonodavstvo EU-a o oporezivanju, a Europski parlament ima pravo davati savjete o poreznim pitanjima⁶⁰. Države članice pri usvajanju zakonodavstva o oporezivanju, upotrebljavajući pravni instrument usklađivanja na tom području, u pravilu donose direktive kojima se propisuje uređenje određenih odnosa, a

⁵⁶ Žunić Kovačević; Cvenček, *ibid.*

⁵⁷ Herceg, *ibid.* str.

⁵⁸ Porezno usklađivanje, Struna, <http://struna.ihjj.hr/naziv/porezno-uskladjivanje/20545/>.

⁵⁹ The Single European Act | EUR-Lex.

⁶⁰ Jednoglasno usvajanje zakonodavstva EU-a o oporezivanju: ova odredba temelji se na članku 115. (ranije članak 113.) Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU). Prema članku 115., Vijeće EU-a odlučuje o poreznim pitanjima jednoglasno nakon što dobije savjet Komisije. Savjetovanje Europskog parlamenta o poreznim pitanjima također je uređeno u članku 115. (ranije članak 113.) UFEU, koji propisuje da Europski parlament mora biti savjetovan prije nego što Vijeće EU-a donese odluku o poreznim pitanjima. Međutim, Europski parlament nema ovlast donošenja zakonodavstva o porezima; njegova uloga je savjetodavna.

države članice obvezne su u svoja zakonodavstva unijeti odredbe kojima se postižu ciljevi određeni direktivama.⁶¹

Prioriteti porezne politike EU-a su: uklanjanje poreznih prepreka za prekograničnu gospodarsku djelatnost, borba protiv štetne porezne konkurencije i utaje poreza te promicanje bolje suradnje poreznih uprava u osiguravanju nadzora i suzbijanju prijevara. U ključne inicijative ubrajaju se:

- Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta i Direktiva Vijeća (EU) 2017/952 od 29. svibnja 2017. o izmjeni Direktive (EU) 2016/1164 u pogledu hibridnih neusklađenosti s trećim zemljama⁶² (ATAD 2) kojom se utvrđuju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza koje izravno utječu na funkcioniranje unutarnjeg tržišta i kojom se nastoje ukloniti hibridne neusklađenosti sa zemljama izvan EU-a.
- Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ⁶³ (DAC)⁶⁴ uvedena je kako bi se poboljšala razmjena poreznih informacija, posljednji put izmijenjena 2021. u obliku Direktive Vijeća (EU) 2021/514 od 22. ožujka 2021. o izmjeni Direktive 2011/16/EU o administrativnoj suradnji u području oporezivanja (DAC 7)⁶⁵, koja se tek treba provesti.
- Od 1. siječnja 2018. stupila su na snagu nova pravila kojima se države članice obvezuju na to da će poreznim tijelima omogućiti pristup podacima prikupljenim u okviru zakonodavstva o borbi protiv pranja novca.⁶⁶ Komisija je 2020. donijela novi porezni paket⁶⁷ kojim se nastoji povećati porezna pravednost jačanjem borbe protiv zloporabe poreznog sustava i nepoštene porezne konkurencije te povećanjem porezne

⁶¹ Arbutina, Hrvoje; Kuliš, Danijela; Pitarević, Mihaela (2003) Usporedba i usklađivanje hrvatskoga poreznog sustava s poreznim sustavima Europske unije. U: *Pridruživanje Hrvatske Europskoj uniji: izazovi ekonomske i pravne prilagodbe*, Zagreb: Institut za javne financije, str. 85.

⁶² Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL L 193/1, 19. 7. 2016.) i Direktiva Vijeća (EU) 2017/952 od 29. svibnja 2017. o izmjeni Direktive (EU) 2016/1164 u pogledu hibridnih neusklađenosti s trećim zemljama (SL L 144/1, 7. 6. 2017.).

⁶³ Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL L 064/1, 11. 3. 2011.).

⁶⁴ Akronim od engl. *Directive on Administrative Cooperation*

⁶⁵ Direktiva Vijeća (EU) 2021/514 od 22. ožujka 2021. o izmjeni Direktive 2011/16/EU o administrativnoj suradnji u području oporezivanja (SL L 104, 25. 3. 2021.).

⁶⁶ Angerer, Jost (2023) Opća porezna politika. Europski parlament.

⁶⁷ Europska komisija (2020) Pravedno i jednostavno oporezivanje.

transparentnosti. Paketom se i pojednostavnjuju porezna pravila i postupci kako bi se poboljšalo okruženje za poduzeća u cijeloj Europskoj uniji.

- Prijedlogom Direktive Vijeća o poslovanju u Europi: okvir za oporezivanje dobiti (BEFIT)⁶⁸ (2023) daje se prednost donošenju zajedničkog okvira pravila o oporezivanju dobiti kako bi se poduzećima olakšalo usklađivanje prekograničnog poslovanja s takvim pravilima te kako bi se potaknulo poduzeća koja žele poslovanje dodatno proširiti u inozemstvo (točka 5. preambule).

4.3.2. Analiza Direktive o suzbijanju izbjegavanja poreza (ATAD) i njenih pet ključnih pravila

Sukladno iznesenom, ATAD je usvojen kao odgovor na OECD-ov akcijski plan za sprječavanje BEPS-a. U preambuli Direktive o suzbijanju izbjegavanja poreza (2016/1164) pojašnjavaju se razlozi njena donošenja, a neki od njih će biti istaknuti u nastavku.

U točki 1. preambule ATAD-a navodi se da se među političkim prioritetima u međunarodnom oporezivanju ističe „potreba za osiguranjem plaćanja poreza u slučaju stvaranja dobiti i vrijednosti. Stoga je važno obnoviti povjerenje u poštenje poreznih sustava i omogućiti vladama da učinkovito ostvaruju svoj porezni suverenitet.”⁶⁹ Dakle, potrebno je propisati pravila kojima bi se uskladili porezni sustavi država članica EU-a i jačati političku volju za prihvaćanjem i provedbom novih pravila. Zajednički pravni okvir osigurava poreznim obveznicima pravnu sigurnost i jamči ostvarenje načela vladavine prava. U točki 3. preambule ističe se da je potrebno „propisati pravila za jačanje prosječne razine zaštite protiv agresivnog poreznog planiranja na unutarnjem tržištu”. Međutim, „ona bi trebala biti ograničena na opće odredbe” zbog toga što bi se trebala uklopiti u 27 „zasebnih sustava poreza na dobit poduzeća”.⁷⁰ ATAD uvodi četiri posebna pravila protiv izbjegavanja poreza (dalje u tekstu: SAAR⁷¹) i opće pravilo protiv izbjegavanja poreza (GAAR).⁷² Svrha je SAAR-a sprječavanje smanjenja porezne osnovice i premještanja dobiti u konkretnim situacijama, a GAAR se uvodi kao alat za sprječavanje različitih oblika zlorabe u praksi.

⁶⁸ Prijedlog Direktive Vijeća o poslovanju u Europi: okvir za oporezivanje dobiti (BEFIT) COM/2023/532 final, 12. 9. 2023.

⁶⁹ Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL L 193/1, 19. 7. 2016.).

⁷⁰ *Ibid.*

⁷¹ Akronim od engl. *specific anti-avoidance rules*

⁷² Žunić Kovačević; Cvenček, *ibid.*

U nastavku poglavlja prvo će biti opisana i objašnjena svrha spomenutih četiriju posebnih pravila i situacije na koje bi se trebala primjenjivati, a potom će biti razrađen GAAR.

4.3.3. Analiza ATAD-om propisanih pravila

ATAD-om su propisana sljedeća pravila: 1. opće pravilo protiv izbjegavanja poreza, 2. pravilo o ograničavanju kamata, 3. pravilo o kontroliranim inozemnim društvima, 4. pravilo o hibridnoj neusklađenosti, i 5. izlazno oporezivanje.

ATAD je trebalo implementirati u nacionalno zakonodavstvo i zbog toga je Zakonom o izmjenama i dopunama zakona o porezu na dobit⁷³ (dalje u tekstu: ZoPD) izvršeno usklađivanje s odredbama koje su stupile na snagu 1. siječnja 2019. (pravilo 2. i 3.), a opće pravilo protiv izbjegavanja poreza već je bilo implementirano u ZoPD, i primjenjuje se od 2016.

4.3.3.1. Ograničavanje kamata

Jedinstveno pravilo o ograničavanju kamata uvedeno je u svim državama članicama EU-a. ZoPD sadrži pravilo o ograničavanju odbitka kamata između povezanih osoba, koja se odnose na stanjenu kapitalizaciju prema članku 30.a ZoPD-a⁷⁴ i na postupak utvrđivanja porezno priznate kamatne stope prema članku 14. ZoPD-a. Ta pravila pružaju primjerenu razinu zaštite porezne osnovice. ATAD-om je uvedeno i pravilo o ograničavanju odbitka kamata, koje se primjenjuje na zajmove primljene i od nepovezanih osoba. Pravilo o odbitku kamate za zajmove između povezanih osoba, povezane osobe će primijeniti nakon primjene članka 8. i članka 14. ZoPD. Važno je istaknuti da prema ovim izmjenama i dopunama ZoPD-a prekoračeni troškovi zaduživanja predstavljaju iznos troškova zaduživanja poreznog obveznika koji se mogu odbiti odnosno utvrditi kao porezno priznati, u slučaju da prekoračuju oporezivi prihod od kamata ili drugi ekonomski istovjetni oporezivi prihod. Porezni obveznik može kao porezno priznati rashod utvrditi prekoračene troškove zaduživanja samo do 30 % EBITDA-e ili do 3 milijuna eura ako tako dolazi do većeg iznosa.

4.3.3.2. Kontrolirana inozemna društva

U sustav oporezivanja dobiti uvedeno je pravilo o kontroliranim inozemnim društvima⁷⁵ (dalje u tekstu: KID) u člancima 30.b i 30.c ZoPD-a. Kontroliranim inozemnim društvom smatra se

⁷³ Zakon o izmjenama i dopunama zakona o porezu na dobit (*Narodne novine*, br. 106/18).

⁷⁴ Pravilo o ograničenju kamate članak 30.a ZoPD-a (*Narodne novine*, br. 106/18) mijenjano je izmjenama i dopunama (Verzija 12 – Zakon o porezu na dobit Objava: *Narodne novine*, br. 121/19).

⁷⁵ Engl. *controlled foreign companies* (CFC)

subjekt ili stalna poslovna jedinica smještena u drugoj državi čija dobit ne podliježe porezu ili je neoporeziva u toj državi, pod uvjetom da porezni obveznik sam ili zajedno s povezanim društvima sudjeluje izravno ili neizravno s više od 50 % glasačkih prava, ili je izravni ili neizravni vlasnik više od 50 % kapitala, ili ostvaruje pravo na primitak više od 50 % dobiti tog subjekta, i ako je stvarni porez na dobit koji su subjekt ili stalna poslovna jedinica platili manji od razlike između poreza na dobit koji bi se naplatio subjektu ili stalnoj poslovnoj jedinici u skladu s primjenjivim sustavom poreza na dobit u državi članici poreznog obveznika i stvarnog poreza na dobit koji su subjekt ili stalna poslovna jedinica platili. Prema pravilu o kontroliranim inozemnim društvima ostvarena neraspoređena dobit kontroliranog društva kćeri koje plaća nisku stopu poreza pripisuje se poreznom obvezniku, matičnom društvu, u Republici Hrvatskoj. Prema ZoPD-u, porezni obveznik u poreznu osnovicu uključuje dobit KID-a. Riječ je oporezivanju KID-a za kojega nije utvrđeno da kao rezident prema ZoPD-u, odnosno za kojega nije utvrđeno da se mjesto stvarnog nadzora i uprave nalazi u Republici Hrvatskoj. Oporezuje se neraspoređena dobit samo KID-a koji ostvaruje prihode od kamata, financijske imovine, intelektualnog vlasništava, osiguranja, bankarstva i sl. Dakle, prihodi koji imaju karakteristike pasivnih, lako prenosivih prihoda i koji mogu sadržavati rizik od izbjegavanja poreza.⁷⁶

4.3.3.3. Izlazno oporezivanje

Izlazno oporezivanje također je uvedeno izmjenama i dopunama ZoPD-a iz 2019. godine člankom 30.d. Svrha ovog pravila je oporezivanje nerealizirane kapitalne dobiti u trenutku kad porezni obveznik prenosi svoju rezidentnost ili gospodarsku djelatnost koju obavlja stalna poslovna jedinica, ili određenu imovinu iz jedne države u drugu. Pritom država odlaska gubi pravo oporezivanja premještenih dobitaka. Svrha pravila o izlaznom oporezivanju je osigurati oporezivanje kapitalne dobiti, pa makar i nerealizirane, u državi odlaska poreznog obveznika (pravo oporezivanja pridržano je državi iz koje on prenosi prethodno navedene stavke).⁷⁷

4.3.3.4. Hibridne neusklađenosti

Da bi se spriječile grupe društava u korištenju specifičnih financijskih subjekata i instrumenata kako bi izbjegle porez, ATAD-om 2 2019. godine uvedeno je pravilo o hibridnim neusklađenostima. Na navedeno pravilo se odnose članci 30.e, 30.f, 30.g i 30.h ZoPD-a.⁷⁸ Jednostavnije rečeno, hibridnim neusklađenostima se propisuje nepriznavanje dvostrukog

⁷⁶ Prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit, 2018., str. 6.

⁷⁷ Arbutina, Hrvoje (2022) *Skripta ATAD*, nastavni materijal.

⁷⁸ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit. *Narodne novine*, br. 121/19.

odbitka i odbitka bez uključivanja. Dvostruki odbitak se događa kad se odbitak ili umanjenje oporezivog prihoda može ostvariti u obje zemlje gdje se obavlja transakcija. Odbitak bez uključivanja odnosi se na situaciju kad se prihod u jednoj državi ne uključuje u poreznu osnovicu u drugoj državi. Ako hibridna neusklađenost rezultira dvostrukim odbitkom, porezna osnovica povećava se tako da ulagatelj ne može ostvariti odbitak, kao ni platitelj. Ako rezultira odbitkom bez uključivanja, porezni obveznik platitelj ne može iskazati porezno priznati odbitak, ili se iznos plaćanja koji bi inače doveo do neusklađenosti uključuje u poreznu osnovicu primatelja. Prema hrvatskom pravu neusklađenost se smatra hibridnom ako nastaje između povezanih društava ili stalnih poslovnih jedinica te unutar strukturiranih aranžmana, pri čemu granica povezanosti osoba može biti minimalno 25 % udjela, a u nekim slučajevima i više od 50 %.⁷⁹

4.4. Doprinos novih poreznih pravila

Primjenom pravila o ograničavanju kamata, kontroliranim inozemnim društvima, izlaznom oporezivanju i hibridnim neusklađenostima, kao i općeg pravila protiv izbjegavanja poreza i drugih pravila nastoji se suzbiti izbjegavanje poreza i u konačnici neutralizirati porezne pogodnosti. Implementacijom navedenih pravila države članice učinile su brojne pomake u smislu porezne transparentnosti, pravednog oporezivanja i provedbe mjera protiv BEPS-a.

Kontinuiranim praćenjem i razvojem postojećih i uvođenjem novih pravila, kao što je naprimjer Prijedlog Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila za sprječavanje zlouporabe fiktivnih subjekata u porezne svrhe i izmjeni Direktive 2011/16/EU COM/2021/565 final⁸⁰ (ATAD 3), čiji je cilj odvratiti poduzeća od stvaranja fiktivnih subjekata s poslovnim nastanom u EU-u u porezne svrhe, obuhvaćajući sve subjekte i pravne aranžmane koji su porezni rezidenti unutar EU-a, sa svrhom zaštite poreznih osnovica stvorenih u državama članicama od štetnih poreznih praksi trećih zemalja. Međutim, kako bi se u potpunosti suzbile nezakonite prakse i stvorio koherentni porezni sustav, potrebno je i dalje jačati suradnju država članica.

⁷⁹ Arbutina, H., *ibid.*

⁸⁰ Prijedlog Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila za sprječavanje zlouporabe fiktivnih subjekata u porezne svrhe i izmjeni Direktive 2011/16/EU COM/2021/565 final, 22. 12. 2021.

5. Opće pravilo protiv izbjegavanja poreza (GAAR)

U ovom poglavlju analizira se opće pravilo protiv izbjegavanja poreza (GAAR). GAAR je fleksibilno pravilo sa širokim spektrom primjene koje poreznim tijelima osigurava instrument za suzbijanje različitih praksi izbjegavanja poreza uglavnom radi stjecanja porezne prednosti.⁸¹ I prije donošenja ATAD-a GAAR je postojao u različitim oblicima u brojnim nacionalnim jurisdikcijama kao i na supranacionalnoj razini. U radu se analizira razvoj dvaju oblika ovog pravila: statutarnog oblika i relevantne sudske prakse.

Nakon uvođenja GAAR-a, koji se primjenjuje na izravno oporezivanje u cijelosti, pojavljuju se pitanja vezana uz njegovu primjenu. U ovome poglavlju nastoji se odgovoriti na sljedeća pitanja: Je li GAAR dovoljno jasno pravilo? Izazva li pravnu nesigurnost? Koje je testove SEU uveo za utvrđivanje zlorabe prava u svrhu izbjegavanja porezne obveze? Ograničava li primjena GAAR-a temeljne slobode na kojima počiva EU? Kako minimalna harmonizacija ATAD-a utječe na implementaciju GAAR-a na nacionalnoj razini i može li stroža implementacija GAAR-a u pojedinim državama članicama dovesti do sukoba s pravom EU-a? Kako će se novo opće pravilo za izravne poreze na razini sekundarnog EU zakonodavstva uskladiti s postojećim nacionalnim pravilima?

5.1. Statutarni GAAR

U sekundarnom zakonodavstvu EU-a opće pravilo protiv izbjegavanja poreza ima ključnu ulogu u borbi protiv poreznih zloraba. Kako bi se bolje predočio razvoj GAAR-a kroz prizmu sekundarnog zakonodavstva EU, ističemo da je GAAR bio normiran Direktivom o matičnim društvima i društvima kćerima⁸², Direktivom o zajedničkom sustavu oporezivanja⁸³ i Direktivom o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencije⁸⁴. Spomenute direktive imaju slične pravne posljedice: omogućuju državama članicama da odbiju dodijeliti porezne pogodnosti ako utvrde zlorabu primjenjujući, između ostalog, opće pravilo. Tako Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima dopušta državama članicama da usvoje

⁸¹ Lekman, Daniela Adela (2020) *Principal purpose tests of tax treaty law in comparison with the General Anti-Avoidance rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive*. Department of Law, Uppsala Universitet, str. 14.

⁸² Direktiva Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL L 345/8, 30. 11. 2011.).

⁸³ Direktiva Vijeća 2009/133/EZ od 19. listopada 2009. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, djelomične podjele, prijenose imovine i zamjene dionica društava iz različitih država članica te na prijenos sjedišta SE-a ili SCE-a iz jedne države članice u drugu (SL L 310/34, 19. 10. 2009.).

⁸⁴ Direktiva Vijeća 2003/49/EZ od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica (SL L 310/34, 19. 10. 2009.).

nacionalna pravila ili pravila utemeljena na sporazumima kako bi uvele mjere protiv izbjegavanja poreza, poreznih prijevara ili zloraba Direktive.⁸⁵

Usto treba istaknuti Prijedlog Direktive o zajedničkoj konsolidiranoj osnovici poreza na dobit (dalje u tekstu: CCCTB⁸⁶)⁸⁷ koji državama članicama daje diskrecijsku ovlast da karakteriziraju neautentične aranžmane. Neautentični aranžman nalazimo i u ATAD-u, u članku 6. kojim se uređuje opseg primjene općeg pravila protiv izbjegavanja poreza. Prijedlog Direktive o CCCTB-u napredniji je u usporedbi s prethodnim direktivama. Prije svega, ne spominje utaju poreza ili poreznu prijevaru, već se odnosi samo na „neautentične aranžmane”. To se može tumačiti kao isključivanje kriminaliziranih ili očito nezakonitih situacija, pokrivajući samo zlorabe zakona. Drugo, Prijedlog Direktive jasnije raspoređuje teret dokazivanja, porezni obveznici moraju dokazati autentičnost aranžmana, odnosno omogućuje se da opovrgnu pretpostavku izbjegavanja poreza (nema neoborivih presumpcija). Treće, gospodarska stvarnost postaje ključna točka dokazivanja.⁸⁸ Prema tome, vidimo kako se sve više se ujednačuju zakonodavni pristupi i prepoznaju elementi koji su ključni pri uvođenju novih poreznih pravila na supranacionalnoj razini.

5.1.1. GAAR u ATAD-u

Najširi obuhvat općeg pravila protiv izbjegavanja poreza postignut je njegovim uvođenjem u ATAD. GAAR u ATAD-u usklađen je s GAAR-om u Direktivi o matičnim društvima i društvima kćerima i Prijedlogom Direktive o CCCTB-u. Konzistentnost navedenih direktiva pokazuje jasnu namjeru EU-a da standardizira pravila o izbjegavanju poreza. Vjerojatno će buduće direktive u području izravnog oporezivanja slijediti isti obrazac kao ATAD, što također odražava i razvoj sudske prakse SEU-a.⁸⁹

GAAR uveden člankom 6. ATAD-a usmjeren je na uređivanje nacionalnih i prekograničnih odnosa. Naime, u točki 11. preambule ATAD-a naglašava se da je važno osigurati da se GAAR na ujednačen način primjenjuje u situacijama na nacionalnoj razini, unutar EU-a i u odnosu na treće zemlje kako se njegovo područje primjene i rezultati u domaćim

⁸⁵ Chen, Shu-Chien (2018) Predicting the ‘unpredictable’ general anti-avoidance rule (GAAR) in EU tax law. *InterEULawEast*, str. 104.

⁸⁶ Akronim od engl. *common consolidated corporate tax base*: zajednička konsolidirana osnovica poreza na dobit

⁸⁷ Prijedlog Direktive Vijeća o zajedničkoj konsolidiranoj osnovici poreza na dobit (CCCTB) 2016/0336(CNS), 25. 10. 2016. CCCBT je napušten 2017., a uvedeni su novi prijedlozi i inicijative, uključujući nastavak projekta za borbu protiv BEPS-a i razmatranje drugih mjera kako bi se riješili problemi vezani uz oporezivanje dobiti multinacionalnih korporacija.

⁸⁸ Lazarov, I., *ibid.*

⁸⁹ *Ibid.*

i prekograničnim situacijama ne bi razlikovali. Navedeno sugerira da je praktični utjecaj članka 6. mnogo širi od međunarodnih aranžmana, jer sukladno njemu GAAR pokriva cijeli spektar subjekata poreza na dobit, uključujući i prakse izbjegavanja poreza koje su isključivo domaće.⁹⁰ Iznesena značajka članka 6. ne bi se trebala promatrati kao način zaobilaznja moguće kontrole SEU-a zbog nedostatka diskriminacije ili ograničenja prekograničnih situacija u usporedbi s nacionalnim. ATAD je sekundarno pravo EU-a što znači da sve njegove odredbe moraju biti u skladu s Ugovorima EU-a i sudskom praksom SEU-a, posebno u slučajevima zlorabe poreznog prava u okviru temeljnih sloboda. I Komisija je u prijedlogu ATAD-a istaknula da je „u skladu s pravnom stečevinom EU-a predloženi GAAR osmišljen tako da odražava objektivne testove SEU-a tamo gdje se primjenjuje unutar Unije”.⁹¹

Članak 6. stavak 2. ATAD-a glasi: „aranžman ili niz aranžmana smatraju se neautentičnima u mjeri u kojoj nisu uspostavljeni iz valjanih komercijalnih razloga koji odražavaju gospodarsku stvarnost”. Čini se, dakle, da čak i ako ima sadržaj i djeluje u tržišnim uvjetima, aranžman se ipak može smatrati zloporabom GAAR-a ako nema valjanih komercijalnih razloga za njegovo uspostavljanje. Stoga se čini da odredba uvodi nešto poput testa gospodarske svrhe (engl. *business purpose test*) u odnosu na temeljne slobode. Nasuprot tome, kad SEU daje ocjenu neautentičnog aranžmana prema temeljnim slobodama, uvijek se poziva na gospodarsku stvarnost (engl. *economic substance of an entity*), koja je relevantna za djelatnosti subjekta, i tržišno načelo (engl. *arm's length principle*) kad se radi o transakcijama.⁹²

GAAR u direktivama predstavlja značajan iskorak u borbi protiv poreznih zloporaba. ATAD, definirajući GAAR u dosad najširem opsegu, te njegovom primjenom u situacijama na nacionalnoj razini, unutar EU-a i u odnosu na treće zemlje, jamči nediskriminatorni pristup poreznih tijela i sudova prema poreznim obveznicima na teritoriju EU-a. Nadalje, ATAD u pravne sustave država članica implementacijom GAAR-a uvodi i definicije neautentičnih aranžmana, kao i valjane komercijalne svrhe. U nastavku će biti prikazan razvoj GAAR-a koji se odvija kroz sudsku praksu SEU-a, s pomoću čijeg ćemo tumačenja zaključiti je li GAAR dovoljno jasno definiran u ATAD-u i dovodi li do pravne nesigurnosti na području EU-a.

⁹⁰ Kuźniacki, Błażej (2019) The C.J.E.U. Case Law Relevant to the General Anti-Avoidance Rule (G.A.A.R.) Under the Anti-Tax Avoidance Directive (A.T.A.D.). *University of Bologna Law Review* 4(2), str. 264.

⁹¹ Kuźniacki, B., *ibid.*, str. 264.

⁹² Kuźniacki, B., *ibid.*, str. 264.

5.2. Sudski GAAR: razvoj općeg pravila protiv izbjegavanja poreza kroz sudsku praksu

Kritike poput one koju je iznio Maarten de Wilde, koji postavlja pitanje je li ATAD-ov GAAR Pandorina kutija zbog toga što je gotovo nemoguće predvidjeti što će SEU presuditi na temelju ATAD-a⁹³, postavljaju važna pitanja o pravnoj sigurnosti ovog pravila. Međutim, budući da GAAR ima temelje u sudskoj praksi, učinak presuda SEU-a nije u potpunosti iznenađujući. Navedeno se zaključuje sukladno analizi subjektivnih i objektivnih testova razvijenih u sudskoj praksi, koji se upotrebljavaju sa svrhom dokazivanja povreda poreznih propisa prema GAAR-u. U nastavku poglavlja razmatraju se razlike i važnost spomenutih testova i pokazuje kako analiza GAAR-a otkriva da to nije posve nepredvidljivo pravilo.⁹⁴

Sudska praksa SEU-a razvijala je vlastitu definiciju izbjegavanja poreza, tzv. sudski GAAR, primjenom načela zabrane zlorabe prava u poreznim stvarima. Postojanje sudskog GAAR-a dovelo je do spora o tome postoji li u području izravnog oporezivanja u EU-u opće načelo zabrane zlorabe. Prema nekim analizama odgovor je potvrđan, ali postoje i suprotna mišljenja. Bez obzira na to je li opće načelo zabrane zlorabe uspostavljeno, SEU je uveo obrasce za ispitivanje izbjegavanja poreza. Sudska praksa u vezi izbjegavanja poreza razvija se u kontekstu rasprave o zlorabi prava EU-a. SEU u presudi u predmetu Emsland-Stärke⁹⁵ zahtijeva i objektivni, i subjektivni test. Objektivni test čine „objektivne okolnosti u kojima, unatoč formalnom poštivanju uvjeta propisanih pravilima Zajednice, svrha tih pravila nije postignuta”. Subjektivni test odnosi se na „namjeru (poreznog obveznika) da stekne prednost iz pravila Zajednice umjetnim stvaranjem uvjeta propisanih za njezino stjecanje”. U obrazloženju se kumulativno primjenjuje objektivni i subjektivni test. U točki 52. presude istaknuto je:

Utvrđivanje zlorabe zahtijeva, prvo, kombinaciju objektivnih okolnosti u kojima, unatoč formalnom poštivanju uvjeta propisanih pravilima Zajednice, svrha tih pravila nije postignuta.

⁹³ de Wilde, Maarten (2017) The ATAD's GAAR: A Pandora's Box, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3040709>.

⁹⁴ Chen, S.-C., *ibid.*, str. 95.

⁹⁵ Sud EU, C-110/99 od 14.12.2000., Emsland-Stärke GmbH / Hauptzollamt Hamburg-Jonas, ECLI:EU:C:2000:695.

Ta rečenica zapravo se odnosi na skriveni treći test, „test norme”: „svrha pravila” nije postignuta zbog spornog aranžmana. U ATAD-u nije eksplicitno spomenut test norme, ali isti se razvio u tumačenju i primjeni GAAR-a u okviru Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima.⁹⁶

Za stvaranje sudske prakse SEU-a koja analizira uvjete izbjegavanja poreza, nakon presude Emsland-Stärke⁹⁷, najvažnija je presuda Halifax⁹⁸ koja uključuje dogovor o traženju odbitka PDV-a prema Šestoj direktivi o PDV-u⁹⁹. U presudi su ključne točke 74. i 75., koje razrađuju uvjete izbjegavanja poreza. SEU utvrđuje da se u području PDV-a zloraba može utvrditi samo kad (1) unatoč tome što transakcije ispunjavaju formalne uvjete u skladu sa zakonom, odobravanje porezne pogodnosti će biti suprotno svrsi zakonskih odredbi; i (2) iz brojnih objektivnih čimbenika da je osnovna svrha transakcije stjecanje porezne prednosti.¹⁰⁰

Za razliku od presude Emsland-Stärke¹⁰¹, u presudi Halifax¹⁰² ne spominje se izričito subjektivni element poreznog obveznika. Umjesto toga čini se da šutnja SEU-a slijedi mišljenje nezavisnog odvjetnika¹⁰³ u predmetu Halifax¹⁰⁴, koji tvrdi da subjektivna namjera poreznog obveznika nije presudna za ocjenu postojanja zlorabe. Pravni stručnjaci, štoviše, iznose različita stajališta o funkciji subjektivnog testa. Neki sugeriraju da je prema obrazloženju presude Halifax¹⁰⁵ postojanje objektivnih čimbenika dovoljno za dokazivanje zlorabe, dok drugi naglašavaju da namjera „osobe” nije presudna, a namjeru „aktivnosti” treba ispitati u svakom slučaju. Drugim riječima, subjektivni test postoji, ali porezni obveznici moraju pružiti neke objektivne dokaze kako bi utvrdili legitimnost transakcije.¹⁰⁶

Slijedom navedenog, uočavaju se različiti pristupi u sudskoj praksi. Prema presudi Halifax¹⁰⁷ manje se odmjerava subjektivni element u ispitivanju izbjegavanja poreza, ali se ne napušta u potpunosti. Ispitivanje „bitnog cilja transakcije” nije posve objektivno i neizbježno

⁹⁶ Vrijedno je primijetiti da GAAR u Direktivi o matičnim društvima i društvima kćerima sadrži: 1. subjektivni test, 2. objektivni test i 3. test norme, koji su povezani i moraju se zajedno uzeti u obzir pri ispitivanju konkretnog slučaja (Chen, S.-C., *ibid.*, str. 99).

⁹⁷ Sud EU, C-110/99 od 14.12.2000., *ibid.*

⁹⁸ Sud EU, C-255/02 od 21.02.2006., *ibid.*; Sud EU, C-255/02 od 7.04.2005., *ibid.*

⁹⁹ Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnova oporezivanja (SL L 145, 13. 6. 1977.).

¹⁰⁰ Chen, S.-C., *ibid.*, str. 107.

¹⁰¹ Sud EU, C-110/99 od 14.12.2000., *ibid.*

¹⁰² Sud EU, C-255/02 od 21.02.2006., *ibid.*

¹⁰³ Sud EU, C-255/02 od 7.04.2005., *ibid.*, točke 70. – 71.

¹⁰⁴ Sud EU, C-255/02 od 21.02.2006., *ibid.*

¹⁰⁵ Sud EU, C-255/02 od 21.02.2006., *ibid.*

¹⁰⁶ Chen, S.-C., *ibid.*, str. 108.

¹⁰⁷ Sud EU, C-255/02 od 21.02.2006., *ibid.*

uzima u obzir namjeru poreznog obveznika. Za provedbu transakcije ili pravnog akta trebat će subjekt pa stoga cilj transakcije uključuje namjeru subjekta.

5.2.1. Pregled sudske prakse SEU-a o izravnom oporezivanju

SEU se u predmetima o izbjegavanju poreza kod izravnog oporezivanja bavi neusklađenim područjem u pravu EU-a. Iako je izravno oporezivanje, npr. porez na dobit, i dalje u nadležnosti država članica, EU je donio direktive (spomenute u prethodnom poglavlju) kako bi olakšao prekogranične aktivnosti na unutarnjem tržištu. Budući da nacionalna zakonodavstva o izravnom oporezivanju nisu usklađena, postoje razlike u poreznim stopama i izračunima porezne osnovice. U pogledu primjene načela proporcionalnosti porezni propisi mogu ograničiti slobodu poslovnog nastana ili slobodno kretanje kapitala, ali ta ograničenja moraju biti proporcionalna namjeri sprječavanja izbjegavanja poreza, osobito kad se primjenjuju na „potpuno neautentične aranžmane” čija je glavna svrha stjecanje porezne prednosti.¹⁰⁸

Najznačajnije presude SEU-a koje se odnose na izbjegavanje poreza u području izravnog oporezivanja su u predmetima Cadbury Schweppes¹⁰⁹, Thin Cap¹¹⁰ i Glaxo Wellcome¹¹¹. U ovim presudama o izravnim porezima SEU ima istu formulaciju općeg koncepta izbjegavanja poreza, a koja se razlikuje od slučajeva PDV-a i carinskih pristojbi.¹¹² Za ilustraciju slijedi primjer presude Cadbury Schweppes¹¹³ koja se bavi pravilom Ujedinjenog Kraljevstva protiv zlorabe pravila o KID-u, čija je svrha naplaćivanje poreza na neraspodijeljenu dobit kontrolirane „strane” podružnice, uključujući podružnice osnovane u drugoj državi članici EU-a, Irskoj u ovom slučaju. Zatim se postavlja pitanje krši li pravilo Ujedinjenog Kraljevstva o KID-u pravilo protiv zlorabe i slobode poslovnog nastana prema pravu EU-a. Stoga SEU ispituje načelo zabrane zlorabe prava kao opravdanje za ograničavanje temeljnih sloboda na kojima počiva EU. Prema SEU-u:

Kako bi se utvrdilo postojanje takvog aranžmana, osim subjektivnog elementa koji se odnosi na namjeru da se stekne porezna prednost, potrebne su i objektivne okolnosti koje pokazuju

¹⁰⁸ Chen, S.-C., *ibid.*, str. 110.

¹⁰⁹ Sud EU, C-196/04 od 12.09.2006., *ibid.*

¹¹⁰ Sud EU, C-524/04 od 13.03.2007., Thin Cap Group Litigation / Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C: 2007:161.

¹¹¹ Sud EU, C-182/08 od 17.09.2009., Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG / Finanzamt München II., ECLI:EU:C:2009:559.

¹¹² Popis presuda prema: Chen, S.-C., *ibid.*, str. 109.

¹¹³ Sud EU, C-196/04 od 12.09.2006., *ibid.*

*da, unatoč formalnom poštivanju uvjeta propisanih pravom Zajednice, cilj utemeljen slobodom poslovnog nastana nije postignut. (točka 64.)*¹¹⁴

i

*u tim okolnostima, kako bi se zakonodavstvo o KID-u uskladilo s pravom Zajednice, oporezivanje predviđeno tim zakonodavstvom mora biti isključeno tamo gdje, unatoč postojanju poreznih motiva, osnivanje KID-a odražava ekonomsku stvarnost. (točka 65.)*¹¹⁵

Dakle, obrazloženje SEU-a sastoji se od tri kumulativna testa: 1. potpuno neautentični aranžmani koji ne odražavaju gospodarsku stvarnost, 2. subjektivna namjera poreznog obveznika da provede aranžman je isključivo stjecanje porezne prednosti, 3. unatoč poštivanju formalnopravnih uvjeta, sloboda poslovnog nastana u pravu EU-a nije ostvarena. Ovaj je model prilično sličan zakonskim općepravnim pravilima o trgovačkim društvima iz Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima i Prijedloga Direktive o CCCTB-u, o kojima se već govorilo. Jasno je da se u ovom slučaju SEU poziva na presude Halifax¹¹⁶ i Emsland-Stärke¹¹⁷, zbog čega se očigledno uzima u obzir subjektivni element poreznog obveznika.¹¹⁸

Osim toga, u presudama o izravnom oporezivanju, poput *Société de Gestion Industrielle (SGI) protiv État belge*¹¹⁹, objektivni test nije ni spomenut iako se može tvrditi da ga suci impliciraju (naime, presuda se izričito poziva na prethodno iznesenu presudu *Cadbury Schweppes*¹²⁰). Važno je napomenuti da svaka država članica može odabrati kriterije za određivanje primjene prava društava u okviru objektivnog kriterija, odnosno prosuđivanja autentičnosti aranžmana samostalno određujući radi li se o statutarnom sjedištu, središnjoj upravi ili glavnom mjestu poslovanja. Slično tome, u nedostatku usklađivanja izravnog oporezivanja u EU-u, države članice slobodne su odrediti razinu oporezivanja koju žele primijeniti. Stoga se trgovačko društvo može osloniti na pravo na slobodu kretanja kako bi ostvarilo povoljniji porezni tretman u drugoj državi članici, pod uvjetom da podružnica koju je registriralo u potonjoj obavlja stvarnu gospodarsku djelatnost.¹²¹

¹¹⁴ Sud EU, C-196/04 od 12.09.2006., *ibid.*

¹¹⁵ Sud EU, C-196/04 od 12.09.2006., *ibid.*

¹¹⁶ Sud EU, C-255/02 od 21.02.2006., *ibid.*

¹¹⁷ Sud EU, C-110/99 od 14.12.2000., *ibid.*

¹¹⁸ Chen, S.-C., *ibid.*, str. 109.

¹¹⁹ Sud EU, C-311/08 od 21.01.2010., *Société de Gestion Industrielle (SGI) / État belge*, ECLI:EU:C:2010:26.

¹²⁰ Sud EU, C-196/04 od 12.09.2006., *ibid.*

¹²¹ Barreto, I. C. P., *ibid.*, str. 27.

Konačno, čini se da je SEU od presude Oy AA¹²² oslabio kriterije za potpuno neautentične aranžmane jer uvažavajući kombinirana opravdanja iz obrazloženja Marks & Spencer¹²³, u presudi Oy AA¹²⁴ prihvatio je kombinaciju dvaju faktora, što se vidi iz točke 60.: jedan se odnosi na zaštitu ravnoteže raspodjele poreznih ovlasti, a drugi na potrebu sprječavanja izbjegavanja poreza. Zatim je SEU zaključio:

*Ponašanje koje uključuje uspostavljanje potpuno neautentičnih aranžmana, koji ne odražavaju gospodarsku stvarnost, čija je svrha izbjegavanje poreza koji se obično plaća na dobit ostvarenu obavljanjem gospodarskih djelatnosti na nacionalnom teritoriju, podriva pravo država članica da vrše svoje porezne ovlasti u vezi s tim djelatnostima i dovodi u pitanje ravnotežu raspodjele poreznih ovlasti između država članica.*¹²⁵

I dodao:

*Iako zakonodavstvo koje je predmet glavnog postupka nije posebno konstruirano da isključi iz koristi poreza potpuno neautentične aranžmane koji ne odražavaju gospodarsku stvarnost, uspostavljene s ciljem izbjegavanja poreza koji se obično plaća na dobit ostvarenu obavljanjem gospodarskih djelatnosti na nacionalnom teritoriju, takvo zakonodavstvo, uzimajući sve u obzir, ipak može biti smatrano proporcionalno ciljevima koji se ostvaruju.*¹²⁶

5.2.2. Subjektivni test: razlike izravnog i neizravnog oporezivanja

Za razliku od GAAR-a u direktivama i subjektivnog testa koji je primijenjen u presudama SEU-a u predmetima Emsland-Stärke¹²⁷ i Halifax¹²⁸ vezanim uz neizravne poreze, subjektivni test u neusklađenim slučajevima izravnog oporezivanja puno je stroži.¹²⁹

SEU se u slučajevima izravnog oporezivanja (npr. u presudi Cadbury Schweppes¹³⁰) oslanja na kumulativno testiranje, dok je kod neizravnog oporezivanja u presudi Halifax¹³¹

¹²² Sud EU, C-231/05 od 18.07.2007., Oy AA, ECLI:EU:C:2007:439.

¹²³ Sud EU, C-446/03 od 13.12.2005., Marks & Spencer plc / David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), ECLI:EU:C:2005:763.

¹²⁴ Sud EU, C-231/05 od 18.07.2007., *ibid.*

¹²⁵ Sud EU, C-231/05 od 18.07.2007., *ibid.*, točka 62.

¹²⁶ Sud EU, C-231/05 od 18.07.2007., *ibid.*, točka 63.

¹²⁷ Sud EU, C-110/99 od 14.12.2000., *ibid.*

¹²⁸ Sud EU, C-255/02 od 21.02.2006., *ibid.*

¹²⁹ Chen, S.-C., *ibid.*, str. 111

¹³⁰ Sud EU, C-196/04 od 12.09.2006., *ibid.*

¹³¹ Sud EU, C-255/02 od 21.02.2006., *ibid.*

dominantno objektivno testiranje. U procjeni eventualne zloporabe presudni su i objektivni i subjektivni element. Objektivni i subjektivni testovi katkad se preklapaju i njihova razgraničenja mogu biti izazovna. Kad se ispituje gospodarska stvarnost aranžmana, subjektivna namjera poreznog obveznika ima značajan utjecaj na ocjenu svrhe aranžmana. Unatoč kritikama subjektivnog testa zbog nesigurnosti, on ostaje neophodan u procjeni poreznih obveza. Pravna valjanost osnovni je razlog zbog kojeg sudovi ne bi trebali zanemarivati subjektivni test. Kako bi se kvalificiralo kao neopravdano i nezakonito, ponašanje poreznog obveznika mora biti motivirano namjerom izbjegavanja poreza kad uspostavlja određeni aranžman. Ako je aranžman zbog preširoke i preopćenite formulacije u suprotnosti sa svrhom i duhom zakona, ne bi se trebao smatrati izbjegavanjem poreza jer porezni obveznik nema namjeru postupiti na taj način. Zahtjev za subjektivnim testom namjere zapravo je mehanizam koji štiti porezne obveznike i, u konačnici, pridonosi pravnoj sigurnosti umjesto da ju narušava.¹³²

5.2.3. Subjektivni test: mehanizam koji štiti porezne obveznike

U slučaju da nema dovoljno objektivnih okolnosti, namjera poreznog obveznika važan je pokazatelj, kako bi se aranžman mogao označiti kao izbjegavanje poreza ili zloporaba zakona. Takav subjektivni test može biti važan za pokretanje istrage poreznih tijela. Naime, valja uočiti da subjektivni test ovisi o stupnju harmonizacije nacionalnog zakonodavstva: što je zakon usklađeniji, subjektivni test ima manje važnu ulogu. Drugim riječima, u usklađenijem području, poput PDV-a ili carina, subjektivni test manje je važan i lakše ga se kvalificira, a vjerojatno bi ga i SEU zanemario.¹³³

Zaključak sudskih praksi o nužnosti subjektivnog testa u pogledu GAAR-a ukazuje na kompleksnost i varijabilnost stajališta, što otvara prostor za daljnje analize. Varijacije subjektivnih testova proizlaze iz različitih instrumenata prava EU-a, dok se istovremeno naglašava uloga GAAR-a kao interpretativnog alata. Važnost subjektivnog testa određuje se prema svrsi prava, uz istovremenu povezanost s objektivnim testom, što pruža određenu razinu predvidljivosti unatoč kritikama GAAR-a zbog nedostatka iste.¹³⁴

SEU sve više napušta tradicionalne pristupe definiranju zloporabe u poreznim slučajevima. Sada se više naglašava nedostatak usklađenosti s gospodarskom stvarnošću i

¹³² Chen, S.-C., *ibid.*, str. 111.

¹³³ Lazarov, I., *ibid.*

¹³⁴ Kuźniacki, B., *ibid.*, str. 261, 280.

formalna priroda aranžmana kao kriteriji za definiranje zlorabe, umjesto isključive namjere ostvarivanja porezne prednosti.¹³⁵

Čak i kad porezni obveznik nije težio isključivo stjecanju porezne prednosti, SEU može smatrati određeni aranžman neautentičnim ako je njegova struktura namjerno osmišljena kako bi se stekle porezne prednosti. Iako se standardi mogu mijenjati, SEU ističe da aranžmani uspostavljeni isključivo zbog stjecanja porezne prednosti, a ne zbog stvarnih poslovnih razloga, mogu biti smatrani zlorabom čak i bez isključive namjere poreznog obveznika.¹³⁶

5.3. Normiranje GAAR-a na nacionalnim razinama

5.3.1. Minimalni standard u okviru ATAD-a

Minimalni standard uveden ATAD-om očituje se u uvođenju minimalne razine zaštite kao najniže razine pozitivne harmonizacije¹³⁷ pravnih propisa država članica u okviru izravnog oporezivanja, a propisan je člankom 3. koji glasi: „Ovom se Direktivom ne isključuje primjena domaćih odredbi ili odredbi utemeljenih na sporazumu usmjerenih na očuvanje višeg stupnja zaštite domaće osnovice poreza na dobit.” Isti se standard primjenjuje pri implementaciji ATAD-a u nacionalno zakonodavstvo i pritom se prvenstveno govori o implementaciji propisanih pravila.¹³⁸

U ovom dijelu rada naglašava se problem harmonizacije europskog i nacionalnog prava u svjetlu uvođenja minimalnog standarda zaštite sekundarnim zakonodavstvom EU-a te se posljedično postavlja pitanje usklađenosti implementiranog nacionalnog zakonodavstva sa sekundarnim i primarnim pravom EU-a.¹³⁹ To pitanje zahtijeva detaljniju analizu kako bi se razumjeli uvjeti i ograničenja u kontekstu harmonizacije.

5.3.2. Minimalni standard i GAAR

Minimalni standard zaštite, kako je definiran člankom 3. ATAD-a, osigurava državama članicama mogućnost očuvanja ili uvođenja „višeg stupnja zaštite domaće osnovice poreza na

¹³⁵ Kuźniacki, B., *ibid.*

¹³⁶ Barreto, I. C. P., *ibid.*, str. 95; Kuźniacki, B., *ibid.*, str. 261, 280; Chen, S.-C., *ibid.*, str. 116-117.

¹³⁷ Prema Ivanu Lazarovu negativna harmonizacija je usmjerena na zakonodavca, pri donošenju pravnih propisa zakonodavac mora paziti da isti nisu utvrđeni u suprotnosti s primarnim pravom, sekundarnim pravom ili sudskom praksom SEU-a, a pozitivna harmonizacija upućuje zakonodavca da pri donošenju pravnih propisa iste mora uskladiti s odredbama sekundarnog zakonodavstva i pobrinuti se da su doneseni s ciljem i svrhom cjelokupnog prava EU-a (Lazarov, I., *ibid.*)

¹³⁸ Lazarov, I., *ibid.*

¹³⁹ Lazarov, I., *ibid.*

dobit". Uključuje i primjenu GAAR-a čija je svrha uklanjanje poreznih praksi zloporabe pomoću neautentičnih aranžmana. Međutim, ključno je pitanje kako osigurati da nacionalne mjere koje nadilaze minimalni standard zaštite budu u skladu s primarnim pravom EU-a. Drugo, potrebno je razjasniti odnos između sekundarnog i primarnog prava kad mjera sekundarnog prava uvodi minimalno, a ne iscrpno usklađivanje.¹⁴⁰

Na teorijskoj razini može se tvrditi da kad usklađivanje uvedeno sekundarnim zakonodavstvom nije iscrpno, nacionalna mjera ne može se ocjenjivati samo s obzirom na njezinu usklađenost s direktivom, već i s primarnim pravom. Zato je potrebno napraviti razliku između nacionalnog zakonodavstva koje je u okviru minimalnog standarda zaštite i onoga koje nadilazi taj standard.

5.3.3. Harmonizacija i primjena GAAR-a

U slučaju da nacionalno pravilo prelazi minimalni standard, ono se može ocijeniti u svjetlu primarnog prava EU-a, ali samo pod uvjetom da se predmetna situacija svrstava u područje primjene prava EU-a, odnosno kad se primjenjuje sekundarno pravo EU-a ili se odstupa od zabrana negativne integracije, kao kod temeljnih sloboda.¹⁴¹

SEU je u mnogim prilikama izjavio da države članice imaju obvezu usvojiti mjere potrebne kako bi se osiguralo da ciljevi koje slijedi ATAD budu učinkoviti. Države članice imaju obvezu spriječiti zloporabu prava EU-a te imaju dužnost primjenjivati i tumačiti ga na način koji će najvjerojatnije dati pun učinak njegovim ciljevima.¹⁴²

Države članice često zadržavaju nacionalne općeprihvaćene standarde koji nadilaze minimalni standard zaštite uveden ATAD-om. Primjerice, primjenjivanjem (šireg) GAAR-a na domaću situaciju izbjeći će se kontrola primarnog prava jer će to pitanje biti izvan dosega prava EU-a. Međutim, kad se GAAR primjenjuje na prekogranične situacije na diskriminirajući način, domaća prekomjerna provedba bit će podvrgnuta ispitivanju u odnosu na temeljne slobode.¹⁴³

¹⁴⁰ Lazarov, I., *ibid.*

¹⁴¹ Lazarov, I., *ibid.*

¹⁴² Lazarov, I., *ibid.*

¹⁴³ Lazarov, I., *ibid.*

5.3.4. Komparativna analiza implementacije direktive u odnosu na minimalni standard

U slučaju valjanosti Direktive o usklađivanju zakona i drugih propisa država članica o proizvodnji, predstavljanju i prodaji duhanskih i srodnih proizvoda¹⁴⁴, koja je u pogledu predstavljanja i prodaje duhanskih proizvoda također propisala minimalni standard zaštite, SEU je zaključio da tumačenje koje bi dopuštalo državama članicama zadržavanje ili uvođenje dodatnih zahtjeva, koji su usklađeni s direktivom, nije kompatibilno s pravnom osnovom unutarnjeg tržišta. SEU je dao prednost tumačenju koje omogućuje državama članicama uvođenje dodatnih zahtjeva samo u vezi s aspektima koji nisu usklađeni Direktivom.¹⁴⁵

Minimalni standard može se tumačiti i u području slobodnog kretanja i pristupa tržištu. Kako bi se shvatio pristup primjene pravila o slobodi kretanja, treba istaknuti da se isto tumači u korelaciji s načelom uzajamnog priznavanja koje je također razvijeno sudskom praksom SEU-a u presudi *Cassis de Dijon*¹⁴⁶.

Uzajamno priznavanje prema presudi SEU-a u predmetu *Cassis de Dijon*¹⁴⁷ zahtijeva da država domaćin prizna standard matične države u određenom području i suzdrži se od nametanja vlastitih pravila, osim ako za to ne postoji prevladavajući razlog. Slijedom navedenog, prema minimalnom standardu zaštite, zajedno sa slobodom kretanja i pristupa tržištu države članice moraju primijeniti uzajamno priznavanje na subjekte koji ispunjavaju minimalni standard u drugoj državi članici, čak i ako je prva država usvojila višu razinu zaštite prema domaćem pravu. Minimalni standard dopušta nametanje više razine zaštite, ali samo u odnosu na domaće situacije. Načelo uzajamnog priznavanja primjenjuje se na sve prekogranične situacije, osiguravajući nesmetan pristup tržištu zemlje domaćina, jer se tržišni neuspjesi sprječavaju zajedničkim minimalnim standardom. Na taj način postiže se ravnoteža između integracije unutarnjeg tržišta i diskrecije odluke prilikom implementacije pravila za države članice. Uklanjanje trgovinskih prepreka postiže se oslanjanjem gospodarskih subjekata na minimalni standard zaštite nakon što ga zadovolje u matičnoj državi članici, bez suočavanja

¹⁴⁴ Direktiva 2014/40/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 3. travnja 2014. o usklađivanju zakona i drugih propisa država članica o proizvodnji, predstavljanju i prodaji duhanskih i srodnih proizvoda i o stavljanju izvan snage Direktive 2001/37/EZ (SL L 127, 29. 4. 2014.).

¹⁴⁵ Sud EU, C-547/14 od 04.05.2016., *Philip Morris Brands SARL i dr. / Secretary of State for Health*, ECLI:EU:C:2016:325, točke 71-72.

¹⁴⁶ Sud EU, C-120/78 od 20.02.1979., *Rewe-Zentral AG / Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, ECLI:EU:C:1979:42.

¹⁴⁷ Sud EU, C-120/78 od 20.02.1979., *ibid.*

s daljnjim preprekama u trgovini. Istovremeno, države mogu prijeći minimalne standarde u okolnostima koje ne dovode do ograničenja prema pravu EU-a.

Kao što je već spomenuto, u kontekstu GAAR-a i minimalnog standarda važno je osigurati da nacionalne mjere budu u skladu sa sekundarnim i primarnim pravom EU-a. Primjena minimalnog standarda omogućava državama članicama da zadrže ili uvedu stroža pravila, ali ta pravila moraju biti kompatibilna s temeljnim slobodama i drugim odredbama prava EU-a. Neke su države članice ipak nametnule prevelika ograničenja pri normiranju pravila za sprječavanje zlorabe, kao što je slučaj u presudi SEU-a u predmetu *Itelcar*¹⁴⁸.

Mjere država članica moraju biti dovoljno određene kako bi ciljale samo na zabranu manipulativnih praksi. Opća pretpostavka da određene transakcije predstavljaju manipulativne prakse neće biti dovoljna da bi se poštovalo načelo proporcionalnosti. Presude SEU-a u predmetima *Cadbury Schweppes*¹⁴⁹, *Thin Cap Group*¹⁵⁰ i *Glaxo Wellcome*¹⁵¹, između ostalih, pružaju korisne smjernice nacionalnim sudovima kako bi utvrdili jesu li metode upotrijebljene za sprječavanje zloraba u skladu s temeljnim slobodama. SEU prvenstveno mora utvrditi na koju se temeljnu slobodu pravilo ili mjera utvrđena u zakonskoj normi odnosi i potom ispitati ograničava li norma tu slobodu. Ako se ispostavi da ograničava, SEU-a mora ispitati je li to ograničenje opravdano.¹⁵²

5.4. Teret dokaza

Praktični učinci sudske prakse SEU-a u vezi s „potpuno neautentičnim aranžmanima” uglavnom ovise o tome tko mora snositi teret dokaza, a posebno o tome je li na poreznim tijelima da dokažu da aranžman nije autentičan ili mogu taj teret prenijeti na poreznog obveznika. Budući da svi postupci kreću od najniže razine (iniciraju ih porezna tijela država članica), u zadnjem dijelu poglavlja nacionalnog GAAR-a bit će predstavljen i dvojbena dio procesnog prava, odnosno tko je dužan snositi teret dokaza u poreznim stvarima.

Vezano uz teret dokaza u poreznim stvarima važno je spomenuti sudsku praksu iz presude SEU-a u predmetu *Bent Vestergaard*¹⁵³, točka 26.:

¹⁴⁸ Sud EU, C-282/12 od 03.10.2013., *Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda protiv Fazenda Pública / Fazenda Pública*, ECLI:EU:C:2013:629.

¹⁴⁹ Sud EU, C-196/04 od 12.09.2006., *ibid.*

¹⁵⁰ Sud EU, C-524/04 od 13.03.2007., *ibid.*

¹⁵¹ Sud EU, C-182/08 od 17.09.2009., *ibid.*

¹⁵² Barreto, *ibid.*, str. 28.

¹⁵³ Sud EU, C-55/98 od 28.10.1999., *Skatteministeriet / Bent Vestergaard*, ECLI:EU:C:1999:533.

valja se sjetiti da se Direktivom o administrativnoj suradnji može pozvati država članica kako bi od nadležnih vlasti druge države članice dobila sve informacije koje joj omogućuju utvrđivanje ispravnog iznosa poreza na dohodak. Osim toga, ništa ne sprječava nadležna porezna tijela da od poreznog obveznika zatraže dokaze koje smatraju potrebnima za procjenu treba li odobriti traženu odbitnu stavku.

Dakle, prvi dio točke 26. implicira da porezna tijela mogu lakše dobiti informacije primjenom DAC-a, a u drugom dijelu obrazloženja određuje da ništa ne sprječava porezna tijela da od poreznog obveznika zatraže dokaze koje smatraju potrebnima za procjenu opravdanosti određenog postupanja. Međutim, kako je objasnio Tomás Cantista Tavares¹⁵⁴: „Vrlo je teško dokazati da je postojao unaprijed smišljeni plan, da su svi koraci poduzeti s namjerom izbjegavanja oporezivanja, da je na početku već postojala namjera izbjegavanja oporezivanja”, što porezna tijela obično primorava da podnose tužbe s vrlo širokim tužbenim zahtjevima.¹⁵⁵ Međutim, i u harmoniziranim, i u neharmoniziranim poreznim pitanjima pretpostavke o izbjegavanju poreza ili utaji poreza smatraju se nesrazmjernima i ustaljena je sudska praksa da ih ne bi trebalo nekritički prihvaćati. Kako je objašnjeno u presudi SEU-a u predmetu Foggia¹⁵⁶, točka 37.:

nacionalne porezne vlasti ne smiju primjenjivati unaprijed određene opće kriterije, već moraju provoditi analizu od slučaja do slučaja i razmotriti okolnosti u cjelini.

SEU je tek u presudi u predmetu Cadbury Schweppes¹⁵⁷ naglasio da i rezidentno društvo (porezni obveznik) treba djelovati:

Rezidentnom društvu, koje je za tu svrhu najbolje smješteno, treba pružiti priliku da iznese dokaze da je KID zapravo uspostavljen i da su njegove aktivnosti stvarne.

Stoga, u skladu s pravom na obranu (široko prihvaćenom u demokratskim državama), porezna tijela ne smiju ocijeniti da je aranžman umjetan i neautentičan bez pružanja mogućnosti očitovanja poreznom obvezniku na donesene preliminarne postupke i zaključke. Međutim, kako je prikazano sudskom praksom, porezna tijela ne smiju u potpunosti prebaciti teret dokaza na porezne obveznike, isto kao što ne smiju odbiti njihov dokazni materijal.¹⁵⁸ Teži se tome da

¹⁵⁴ Portugalski stručnjak za porezno pravo.

¹⁵⁵ Barreto, *ibid.*, str. 29.

¹⁵⁶ Sud EU, C-126/10 od 10.10.2011., Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA / Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, ECLI:EU:C:2011:718..

¹⁵⁷ Sud EU, C-196/04 od 12.09.2006, *ibid.*, točka 70.

¹⁵⁸ Barreto, *ibid.*, str. 30.

obveze obje strane budu uravnotežene, a navedeno je potvrđeno u presudi Thin Cap Group¹⁵⁹ u točki 82.:

nacionalno zakonodavstvo koje omogućuje razmatranje objektivnih i provjerljivih elemenata kako bi se utvrdilo predstavlja li transakcija potpuno neautentični aranžman, uspostavljen isključivo iz poreznih razloga, smatra se da ne prelazi ono što je potrebno za sprječavanje praksi zlorabe gdje se prije svega u svakoj prilici kad se ne može isključiti postojanje takvog aranžmana, poreznom obvezniku omogućiti, bez neopravdanih administrativnih ograničenja, da pruži dokaze o bilo kojem gospodarskom opravdanju / komercijalnoj svrsi koji bi mogli postojati za taj aranžman.

Štoviše, u presudi Societé de Gestion Industrielle (SGI) protiv État belge¹⁶⁰, u točki 73., SEU je prihvatio da:

teret dokazivanja postojanja 'neobične' ili 'neopravdane' pogodnosti u smislu zakonodavstva koje je predmet spora leži na nacionalnim poreznim tijelima. Navodi da kad ta tijela primjenjuju to zakonodavstvo, poreznom obvezniku pruža se prilika da iznese dokaze o bilo kojem gospodarskom opravdanju / komercijalnoj svrsi koji bi mogli postojati za spornu transakciju. Porezni obveznik ima mjesec dana, razdoblje koje se može produžiti, kako bi utvrdio da u okolnostima u kojima je transakcija provedena nema neobične ili neopravdane pogodnosti. Međutim, ako ta tijela inzistiraju u svojoj namjeri izdavanja revidirane procjene i ne prihvate argumente poreznog obveznika, porezni obveznik može pokrenuti postupak osporavanja predmetne procjene poreznih tijela pred nacionalnim sudovima.

Slijedom iznesenog, može se zaključiti da teret dokaza treba biti podijeljen između poreznih tijela i poreznog obveznika, što zahtijeva analizu svakog slučaja.¹⁶¹

¹⁵⁹ Sud EU, C-524/04 od 13.03.2007., *ibid.*

¹⁶⁰ Sud EU, C-311/08 od 21.01.2010., *ibid.*

¹⁶¹ Barreto, *ibid.*, str. 31.

6. GAAR u zakonodavstvu Republike Hrvatske

Opće pravilo protiv izbjegavanja poreza u hrvatsko je zakonodavstvo uvedeno Zakonom o porezu na dobit 2016., koji je izmijenjen i dopunjen 2018. (članak 5.a ZoPD-a). Pri implementaciji ATAD-a zakonodavac je ostao dosljedan tekstu Direktive te nije bilo značajnijih novina u formulaciji odredbi.

Pravni stručnjaci ističu nužnost sveobuhvatne reforme hrvatskih propisa protiv izbjegavanja poreza te su mišljenja da opće pravilo protiv izbjegavanja poreza stvara neizvjesnost. Nedostatak domaće sudske prakse dodatno utječe na spekulacije o tome kako će porezna tijela tumačiti sporne elemente GAAR-a kao što su „dogovori”, „valjani komercijalni razlozi”, „gospodarska stvarnost” itd. Također, nakon implementacije GAAR-a pojavila su se pitanja koja se odnose na tumačenje zakonske odredbe i primjenu GAAR-a na strukture poreznog planiranja koje su prošle nadzor hrvatske Porezne uprave prema posebnom pravilu.¹⁶² Odgovore na ta pitanja nemamo, ali su o dosadašnjoj praksi hrvatski stručnjaci iznijeli svoja mišljenja. S obzirom na zakonodavčevo preuzimanje teksta ATAD-a bez dodatnih pojašnjenja i definiranja pojmova, ističe se u sudskoj praksi već primjenjivano načelo sadržaja pred formom (*substance over form*), kojim će Porezna uprava biti ovlaštena analizirati aranžman, ili niz aranžmana, prema kriteriju autentičnosti (postoje li ili ne postoje valjani komercijalni razlozi, ako ne postoje – sumnja na izbjegavanje porezne obveze).¹⁶³

Spomenuto načelo također utvrđuje pristup tumačenju poreznih zakona dajući pravnu osnovu Poreznoj upravi da zanemari strukture poreznih obveznika koje se smatraju neautentičnima i nametne porez. Sudska praksa upravnih sudova u vezi s načelom sadržaja pred formom potvrđuje da se porezni obveznici ne smiju oslanjati samo na klasifikaciju svojih radnji prema građanskom ili trgovačkom pravu kako bi ostvarili porezne olakšice predviđene mjerodavnim poreznim zakonima. Suprotno tome, polazište za klasifikaciju činjenica u svrhe poreznog prava čine različiti elementi povezani s gospodarskom stvarnošću, uključujući komercijalnu opravdanost transakcije, stvarno ponašanje subjekata, postojanje i korištenje materijalne imovine itd. Kako bi porezni obveznik ostvario prednosti porezno neutralnog djelovanja, trebao bi moći dokazati da izdvojeni subjekt može imati vlastiti komercijalni život, npr. da ima odgovarajuće prostorije, zaposlenike, operativnu imovinu, zasebno poslovanje i da

¹⁶² Žunić Kovačević, Nataša; Gadžo, Stjepan (2018) Tax-related risks of mergers and acquisitions in Croatia: drawing the line between legitimate business restructuring and aggressive tax planning. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 39(4), str. 1741.

¹⁶³ Arbutina, H., *ibid.*

je sposoban snositi značajne rizike. Ako to nije slučaj, sa sigurnošću se može zaključiti da transakciji nedostaje valjano gospodarsko opravdanje i da predstavlja „neautentični aranžman”. U praktičnom smislu, ovo testiranje gospodarske stvarnosti obično se svodi na analizu relevantne dokumentacije.¹⁶⁴

Iznimno je važan odgovor na pitanje primjenjuje li se opće pravilo na strukture poreznog planiranja koje su prošle nadzor Porezne uprave. U slučaju da je odgovor potvrđan, to bi moglo rezultirati uskraćivanjem značajnih poreznih beneficija poreznim obveznicima. S druge strane, ako se u predmetnoj situaciji striktno primijeni *lex specialis*, odgovor bi bio negativan, tj. onemogućila bi se primjena GAAR-a. Takav zaključak čini se prilično uvjerljivim uzme li se u obzir pravna priroda hrvatskih općih pravila, koja su preslika općih pravila propisanih Direktivom o matičnim društvima i društvima kćerima. Ako se prizna da potonji nije „opće pravilo utemeljeno na načelima”, već pravilo koje ima užu i specifičniju nadležnost, stajalište prakse je da bi se Porezna uprava trebala suzdržati od primjene općih pravila prema *lex specialis*.¹⁶⁵

¹⁶⁴ Žunić Kovačević; Gadžo, *ibid.*, str. 1741.

¹⁶⁵ Žunić Kovačević; Gadžo, *ibid.*, str. 1740.

7. Zaključak

Suvremeno europsko zakonodavstvo usmjereno je na unifikaciju poreznih propisa na teritoriju EU-a. U okviru izložene problematike postavlja se pitanje kako stvoriti restriktivno pravilo, a pritom ne narušiti tržišne slobode i ograničiti suverenost država članica EU-a.

Slijedom navedenog, ovaj rad je imao zadaću analizirati primjenu i učinkovitost općeg pravila protiv izbjegavanja poreza (GAAR) u okviru europskog prava, konkretno u ATAD-u. U sklopu razrade navedene teme prikazane su tehnike koje porezni obveznici koriste kako bi minimizirali porezne obveze te je ispitano kako GAAR djeluje kao alat za suzbijanje različitih aktivnosti u izbjegavanju poreza na europskoj i nacionalnoj razini.

Induktivni pristup omogućio je analizu nekih karakterističnih pravnih teorija i slučajeva u praksi na temelju kojih možemo donijeti određene zaključke o različitim razlozima i tehnikama izbjegavanja poreza, učinkovitosti GAAR-a, pravnim izazovima i njihovim mogućim rješenjima, kao i preporuke za daljnje unapređenje.

Prvi zaključak odnosi se na razloge zbog kojih neki porezni obveznici izbjegavaju plaćanje poreza. Porezni obveznici plaćaju porez zbog visine kazni i vjerojatnosti otkrivanja djela, kao i zbog osjećaja obveze i povjerenja u pravednost poreznog sustava, odnosno na plaćanje poreza potiče ih porezni moral koji se zasniva na motivaciji koja „iznutra” djeluje na njihovo ponašanje. Dokle god svi porezni obveznici ne ispunjavaju svoje porezne obveze postojat će porezni jaz, odnosno razlika između poreza koji je trebao biti plaćen u skladu sa zakonima i poreza koji se stvarno naplati. Nadalje, izbjegavanje poreza sužava poreznu osnovicu i mijenja relativne udjele poreznog opterećenja između poreznih obveznika, uglavnom na štetu skupina s nižim dohocima te na taj način podriva ostvarenje načela pravednosti, koje je ključno načelo poreznog prava. Slijedom navedenog, politički prioritet trebalo bi biti uvođenje široke lepeze pravila usmjerenih na sprječavanje erozije porezne osnovice i alokacije profita kako na nacionalnoj, tako i na supranacionalnoj razini.

EU se sastoji od 27 država članica, dakle i 27 različitih pravnih sustava, a razvoj sudske prakse ukazuje na to da primjena općeg načela zabrane zlorabe učinkovito djeluje na sprječavanje nezakonitih praksi na cijelom teritoriju EU-a. Stoga se uvođenje općeg pravila protiv izbjegavanja poreza (GAAR) u mnogim jurisdikcijama pokazalo djelotvornim alatom za borbu protiv agresivnog poreznog planiranja, iako je izazvalo brojne polemike među stručnjacima. Učinkovitost GAAR-a očituje se u njegovoj širokoj primjeni na nacionalnoj razini, unutar EU-a i u odnosu na treće zemlje. Učinkovitost se očituje i u njegovoj primjeni

kao *lex generalis*, odnosno ako primjena posebnih pravila protiv izbjegavanja poreza (SAAR) ne sprječava zlorabu u potpunosti, otvara se prostor za primjenu GAAR-a kao općeg pravila koje će popuniti određene „rupe u zakonu”. Također, usmjerenost GAAR-a na nediskriminirajuću primjenu prema točki 11. preambule ATAD-a doprinosi nastojanja EU-a da sve države članice primjenjuju svoja pravila na isti način i s istim rezultatima. Ovaj rad ukazuje na pozitivne učinke GAAR-a na unutarnje tržište i njegovu uniformnu primjenu i sve dok postoje porezni obveznici koji izbjegavaju plaćanje poreza, GAAR će pružati osnovu za suzbijanje brojnih tehnika izbjegavanja poreza, ali će se suočavati i s različitim pravnim izazovima.

Treći zaključak odnosi se na uočene izazove, u prvom redu na jasnoću i pravnu sigurnost GAAR-a te ograničenje temeljnih sloboda njegovom primjenom. U radu se analizom objektivnog i subjektivnog testa nastojalo dokazati kako se kroz prilično razvijenu sudsku praksu i tumačenja SEU-a GAAR ne smatra „Pandorinom kutijom” te da presude u konačnici ne rezultiraju iznenađujućim učinkom.

Jasnoća i predvidljivost objektivnog kriterija iščitavaju se u formalnim uvjetima koji su definirani posebnim pravilima prava društava. U okviru tih pravila tumači se i jesu li aranžmani uspostavljeni u skladu sa svrhom tih propisa. S druge strane, subjektivni test, koji se odnosi na namjeru, teže je provesti te o istoj odlučiti. Međutim, ni to ne stvara veće probleme jer je sudska praksa ustanovila kumulativnu primjenu testova prilikom utvrđivanja neautentičnih aranžmana. Dakle, na temelju različitih valjanih komercijalnih razloga (objektivne okolnosti) može se dokazati autentičnost aranžmana. Pri procjeni transakcija praksa se oslanja i na druge testove, kao što su test poslovne svrhe i tržišno načelo, no uvijek uzimajući u obzir namjeru poreznog obveznika. Analizom pojedinih presuda može se uočiti različiti pristup SEU-a prilikom procjenjivanja namjere. U konačnici se ipak zaključuje da je primjena subjektivnog testa ključna kod suzbijanja izbjegavanja neizravnih poreza. Doduše, namjera se može procjenjivati dvojako, ovisno o spornoj situaciji. Može se procjenjivati namjera osnivanja trgovačkog društva, kao i namjera poduzimanja određene aktivnosti poreznih obveznika u okviru poslovanja trgovačkog društva, a pri procjeni uvijek treba voditi računa o načelu proporcionalnosti. Pojednostavljeno, reguliraju se situacije u kojima može doći do povrede temeljnih sloboda na slobodnom tržištu. To znači da pravila ne smiju biti suviše ograničavajuća, osim kad se radi o isključivo neautentičnim aranžmanima ili kad postoji prevladavajući razlog, a sve sa svrhom da se ne naruše temeljne slobode zajamčene pravom EU-a. Načelo proporcionalnosti u pogledu očuvanja temeljnih sloboda primjenjuje se i kod tumačenja pravila

u skladu s pristupom minimalne harmonizacije. Minimalna harmonizacija, kao što je vidljivo kroz sudsku praksu, zahtijeva da pravila i njihova primjena od strane poreznih tijela ne smiju polaziti od općih kriterija, nego moraju biti usmjerena na konkretne situacije koje treba procjenjivati od slučaja do slučaja. To implicira zabranu neoborivih presumpcija kod izbjegavanja poreza čime se primarno štite temeljne slobode i opseg prava poreznih obveznika.

Sve dosad izneseno najavljuje posljednji porezni izazov koji se javlja tijekom vođenja postupka, a to je teret dokaza. U ovome radu zastupa se stav da teret dokaza mora biti ravnomjerno raspoređen između poreznih tijela i poreznih obveznika. Poreznim tijelima u okviru administrativne suradnje dopušta se da pribave relevantne dokaze od tijela druge države članice, kao i da iste zahtijevaju od poreznih obveznika. Također, poreznim obveznicima jamči se temeljno demokratsko pravo – pravo na obranu. U početnim i glavnim stadijima porezni obveznici su slobodni iznositi sve dokaze kako bi dokazali postojanje valjane komercijalne svrhe ustanovljenih aranžmana. Štoviše, po okončanju postupka dopušta im se pokrenuti spor ako nisu zadovoljni odlukom poreznog tijela te navedeno dalje mogu dokazivati u parnici. Takvim pristupom štite se obje stranke u postupku.

Identifikacija iznesenih pravnih izazova nema za cilj umanjiti percepciju učinkovitosti GAAR-a, nego naglasiti potrebu za unapređenjem pravnog okvira. U pogledu poboljšanja učinkovitosti GAAR-a preporučuje se bolja međunarodna suradnja kako nehramonizirana područja neizravnog oporezivanja ne bi rezultirala štetnom konkurencijom u poreznim propisima između država članica. Između ostalog, potrebna je veća transparentnost poreznih tijela i razmjena poreznih informacija te kontinuirana edukacija poreznih službenika i poreznih obveznika. Na taj bi se način povećala odgovornost, ali i povjerenje poreznih obveznika u porezni sustav, a sudska vlast u državama članicama EU-a trebala bi se voditi smjernicama postavljenim kroz sudsku praksu SEU-a. Također, države članice ne smiju nametati prevelika administrativna ograničenja kako ne bi suviše ograničile poreznim obveznicima slobode i navele ih na daljnje razvijanje praksi izbjegavanja poreza.

Razvoj unificiranog pristupa i konzistentnost u rješavanju ovog problema može se uočiti na zakonodavnoj razini tijela EU-a, koja su standardizirala recentna pravila pri donošenju direktiva i kontinuirano rade na novim aktima koji su usmjereni k rješavanju problema izbjegavanja poreza, poput ATAD-a 3.

Zaključno, u radu se na temelju analize GAAR-a i razumijevanja konteksta u kojem je razvijan dolazi do spoznaje da je to predvidivo pravilo koje može značajno doprinijeti

pravednijem i efikasnijem poreznom sustavu. Buduća nastojanja u razvoju poreznih propisa trebala bi se usmjeriti na neutralizaciju poreznih pogodnosti čija je svrha izgradnja povjerenja u integritet poreznih sustava i poticanje država da učinkovito štite svoj porezni suverenitet, koji postupno dovodi do ostvarenja fiskalne pravde i održivosti poreznih sustava na razini EU-a.

Literatura

Stručni i znanstveni radovi

1. Aaltonen, Elisa. 2017. *GAAR of the Anti-Tax Avoidance Directive: Interpretation and Effects on the Finnish GAAR of VML SEC. 28*. Doktorski rad. University of Helsinki, Faculty Law.
2. Angerer, Jost. 2023. Opća porezna politika. Informativni članci o Europskoj uniji, Europski parlament, listopad. <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/hr/sheet/92/opca-porezna-politika>.
3. Arbutina, Hrvoje. 2022. *Skripta ATAD*. Nastavni materijal.
4. Arbutina, Hrvoje; Kuliš, Danijela; Pitarević, Mihaela. 2003. Usporedba i usklađivanje hrvatskoga poreznog sustava s poreznim sustavima Europske unije. U: *Pridruživanje Hrvatske Europskoj uniji: izazovi ekonomske i pravne prilagodbe*. Zagreb: Institut za javne financije – Zaklada Friedrich Ebert. Str. 83-105.
5. Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza. 2017. *Osnove poreznog prava*. Zagreb: Narodne novine.
6. Barreto, Isabella Coelho Paes. 2018. *Is the Anti-Tax Avoidance Directive's (ATAD's) General Anti-Abuse Rule (GAAR) in line with the ECJ case law?* Doktorski rad. Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.
7. Bejaković, Predrag. 2014. Porezna evazija i kako je sankcionirati. *Političke analize* 5(20): 45-50.
8. Chen, Shu-Chien. 2018. Predicting the 'unpredictable' general anti-avoidance rule (GAAR) in EU tax law. *InterEULawEast: Journal for the International and European Law, Economics and Market Integrations* 5(1): 91–120. <https://hrcak.srce.hr/file/299289>.
9. Europska komisija. 2020. Pravedno i jednostavno oporezivanje. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hr/ip_20_1334.
10. Gadžo, Stjepan. 2021. Novi „porezni paket” Europske komisije: prioriteti Unije u području porezne politike. *Porezni vjesnik*, 30, str. 109-119.
11. Gadžo, Stjepan; Klemenčić, Irena. 2014. Analiza normativnog okvira za sprječavanje zakonitog izbjegavanja poreza u Hrvatskoj: prijedlog izmjena u skladu s pravom Europske unije. *Odabrani prijevodi* 5(25): 1-19.

12. Glavina, Dominik; Dragičević Prtenjača, Marta. 2018. Kazneno djelo utaje poreza kao oblik porezne evazije s posebnim osvrtom na poslovanje preko poreznih utočišta. *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske* IX(1): 175-208.
13. Herceg, Marijana. 2020. Izmjene u oporezivanju dobiti. *Financije, pravo i porezi* 2. Str. 27-38.
14. Houška, Marica; Matković, Berislav; Prtenjača, Antonio. 2018. *Opći porezni zakon (Nar. nov., br. 115/16)*. Zagreb: Novi informator.
15. Kutleša, Ana Marija. 2020. *Porezna evazija i ponašanje poreznih obveznika*. Diplomski rad. Ekonomski fakultet sveučilišta u Zagrebu.
16. Kuźniacki, Błażej. 2019. The C.J.E.U. Case Law Relevant to the General Anti-Avoidance Rule (G.A.A.R.) Under the Anti-Tax Avoidance Directive (A.T.A.D.). *University of Bologna Law Review* 4(2): 261–282.
17. Lazarov, Ivan. 2021. Anti-Tax-Avoidance in Corporate Taxation under EU Law: the Internal Market Narrative. *IBFD Doctoral Series*, Vol. 62. <https://ssrn.com/abstract=4587881>.
18. Lekman, Daniela Adela. 2020. *Principal purpose tests of tax treaty law in comparison with the General Anti-Avoidance rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive*. Department of Law, Uppsala Universitet.
19. Lončarić – Horvat, Olivera; Arbutina, Hrvoje. 2007. *Osnove međunarodnog poreznog prava*. Zagreb: Narodne novine.
20. Öner, Cihat. 2020. Comparative analysis of the general anti-abuse rule of the anti-tax avoidance directive: An effective tool to tackle tax avoidance? *EC Tax Review* 29(1): 38-52.
21. Porezno usklađivanje. Struna. <http://struna.ihjj.hr/naziv/porezno-uskladjivanje/20545/>.
22. *Preporuka nakon istrage o pranju novca, izbjegavanju plaćanja poreza i utaji poreza*. 2017. Europski parlament. Službeni list Europske unije, 13. prosinca.
23. *Prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit*. 2018. Ministarstvo financija RH. <chromeextension://efaidnbmnnnibpcajpcgiclfndmkaj/https://vlada.gov.hr/UserDocsImages//2016/Sjednice/2018/09%20rujan/115%20sjednica//115%20-%202.pdf>.
24. Radić, Irena. 2021. *Suzbijanje zakonitog nelegitimnog izbjegavanja plaćanja poreza opštim anti-abuzivnim pravilom u poreskom pravilu EU*. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu* 93: 227–258.

25. *Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. OECD iLibrary. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2021_cef472b9-en.
26. Tax avoidance: general anti-abuse rule guidance – latest version. 2014. GOV.UK. <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>.
27. Tax Justice Network (TJN). 2021. *The State of Tax Justice 2021*. <https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2021/>.
28. *Zbirka poreznih propisa (na snazi od 1. siječnja 2019. godine)*. 2019. Ur. Nives Frei. Zagreb: Narodne novine.
29. de Wilde, Maarten Floris. 2017. The ATAD's GAAR: A Pandora's Box. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3040709>.
30. Zloporaba prava. Hrvatska enciklopedija, mrežno izdanje. <https://enciklopedija.hr/clanak/zloporaba-prava> (pristupljeno 21. svibnja 2024.).
31. Žunić Kovačević, Nataša; Gadžo, Stjepan. 2018. Tax-related risks of mergers and acquisitions in Croatia: drawing the line between legitimate business restructuring and aggressive tax planning. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 39(4): 1731-1749.
32. Žunić Kovačević, Nataša; Cvenček, Matteo. 2020. Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR. *Hrvatska pravna revija* 20(7-8): 79-94.

Pravni propisi

1. Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning (2012/772/EU). EUR-Lex. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32012H0772>.
2. Direktiva Vijeća 2003/49/EZ od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica. SL L 310/34, 19. 10. 2009.
3. Direktiva Vijeća 2009/133/EZ od 19. listopada 2009. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, djelomične podjele, prijenose imovine i zamjene dionica društava iz različitih država članica te na prijenos sjedišta SE-a ili SCE-a iz jedne države članice u drugu. SL L 310/34, 19. 10. 2009.

4. Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ. SL L 064/1, 11. 3. 2011.
5. Direktiva Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica. SL L 345/8, 30. 11. 2011.
6. Direktiva 2014/40/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 3. travnja 2014. o usklađivanju zakona i drugih propisa država članica o proizvodnji, predavljanju i prodaji duhanskih i srodnih proizvoda i o stavljanju izvan snage Direktive 2001/37/EZ (SL L 127, 29. 4. 2014.).
7. Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta. SL L 193/1, 19. 7. 2016.
8. Direktiva Vijeća (EU) 2017/952 od 29. svibnja 2017. o izmjeni Direktive (EU) 2016/1164 u pogledu hibridnih neusklađenosti s trećim zemljama. SL L 144/1, 7. 6. 2017.
9. Direktiva Vijeća (EU) 2021/514 od 22. ožujka 2021. o izmjeni Direktive 2011/16/EU o administrativnoj suradnji u području oporezivanja. SL L 104, 25. 3. 2021.
10. Preporuka Komisije 2012/772/EU od 6. prosinca 2012. o agresivnom poreznom planiranju. Sažetak. EUR-Lex.
<https://eur-lex.europa.eu/HR/legal-content/summary/aggressive-tax-planning.html>.
11. Prijedlog Direktive Vijeća o zajedničkoj konsolidiranoj osnovici poreza na dobit (CCCTB) 2016/0336(CNS), 25. 10. 2016. EUR-Lex. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0683>.
12. Prijedlog Direktive Vijeća o utvrđivanju pravila za sprječavanje zlouporabe fiktivnih subjekata u porezne svrhe i izmjeni Direktive 2011/16/EU COM/2021/565 final, 22. 12. 2021. EUR-Lex.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/ALL/?uri=CELEX:52021PC0565>.
13. Prijedlog Direktive Vijeća o poslovanju u Europi: okvir za oporezivanje dobiti (BEFIT) COM/2023/532 final, 12. 9. 2023. EUR-Lex.
<https://eurlex.europa.eu/legalcontent/HR/TXT/?uri=CELEX%3A52023PC0532&qid=1718215603198>.

14. Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnova oporezivanja. SL L 145, 13. 6. 1977.
15. Zakon o porezu na dobit. Narodne novine 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 13/14, 50/16, 115/16, 108/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23.

Sudska praksa

1. Sud EU, C-33/74 od 3.12.1974., Johannes Henricus Maria van Binsbergen / Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid, ECLI:EU:C:1974:131.
2. Sud EU, C-376/96 od 12.05.1998., Alexandros Kefalas and Others / Elliniko Dimosio (Greek State) and Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE), ECLI:EU:C:1998:222.
3. Sud EU, C-212/97 od 9.03.1999., Centros Ltd / Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, ECLI:EU:C:1999:126.
4. Sud EU, C-255/02 od 21.02.2006., Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd / Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:121.
5. Sud EU, C-255/02 od 7.04.2005., Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd / Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2005:200.
6. Sud EU, C-196/04 od 12.09.2006., Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd / Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:544.
7. Sud EU, C-451/05 od 11.10.2007., Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) / Directeur général des impôts and Ministère public, ECLI:EU:C:2007:594.
8. Sud EU, C-167/01 od 30.09.2003., Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam / Inspire Art Ltd, ECLI:EU:C:2003:512.
9. Sud EU, C-110/99 od 14.12.2000., Emsland-Stärke GmbH / Hauptzollamt Hamburg-Jonas, ECLI:EU:C:2000:695.
10. Sud EU, C-524/04 od 13.03.2007., Thin Cap Group Litigation / Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2007:161.
11. Sud EU, C-182/08 od 17.09.2009., Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG / Finanzamt München II., ECLI:EU:C:2009:559.

12. Sud EU, C-311/08 od 21.01.2010., Société de Gestion Industrielle (SGI) / État belge, ECLI:EU:C:2010:26.
13. Sud EU, C-231/05 od 18.07.2007., Oy AA, ECLI:EU:C:2007:439
14. Sud EU, C-446/03 od 13.12.2005., Marks & Spencer plc / David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), ECLI:EU:C:2005:763.
15. Sud EU, C-120/78 od 20.02.1979., Rewe-Zentral AG / Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, ECLI:EU:C:1979:42.
16. Sud EU, C-547/14 od 04.05.2016., Philip Morris Brands SARL i dr. / Secretary of State for Health, ECLI:EU:C:2016:325.
17. Sud EU, C-282/12 od 03.10.2013., Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda protiv Fazenda Pública / Fazenda Pública, ECLI:EU:C:2013:629.
18. Sud EU, C-55/98 od 28.10.1999., Skatteministeriet / Bent Vestergaard, ECLI:EU:C:1999:533.
19. Sud EU, C-126/10 od 10.10.2011., Foggia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA protiv Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, ECLI:EU:C:2011:718.