

Oporezivanje dobiti u Europskoj uniji: novi Akcijski plan Europske komisije

Gadžo, Stjepan

Source / Izvornik: **Porezni vjesnik : službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, 2015, 24, 102 - 107**

Journal article, Published version

Rad u časopisu, Objavljena verzija rada (izdavačev PDF)

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:118:075288>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-01**

PRAVNI

Pravni fakultet Faculty of Law



Sveučilište u Rijeci
University of Rijeka

Repository / Repozitorij:

[Repository of the University of Rijeka, Faculty of Law](#)
[- Repository University of Rijeka, Faculty of Law](#)



Stjepan Gadžo

Oporezivanje dobiti u Europskoj uniji: novi Akcijski plan Europske komisije

1. Uvod

Europska komisija (EK) predstavila je 17. lipnja 2015. najnoviju reformsku agendu u području poreza na dobit. Dokument naslovljen »Pravedan i učinkovit sustav poreza na dobit u Europskoj uniji: 5 ključnih područja djelovanja« (*A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*)¹ donesen je u obliku tzv. komunikacije (neobvezujući akt kakvim EK izražava smjer budućega političkog djelovanja u određenom području) što je upućen Vijeću EU-a i Europskom parlamentu te ustanovama s određenim (iako uvelike ograničenim) zakonodavnim ovlastima u području poreza na dobit. U nastavku je pregled najvažnijih odrednica nove strategije EK-a, stavljen u širi kontekst povijesnih neuspjeha usklađivanja na području poreza na dobit u EU i globalnih kretanja.

2. Porez na dobit u kontekstu prava EU-a

Pri obradi svake teme u području porezne politike EU-a i/ili poreznog prava EU-a korisno je podsjetiti na nekoliko bitnih točaka što određuju osnove važećeg sustava fiskalnog federalizma na razini odnosa EU-a kao supranacionalne razine vlasti i država članica:

- fiskalna ideja u srži je samog koncepta europske integracije: najvažniji je cilj negdašnje Europske ekonomske zajednice (EEZ) uspostava zajedničkog tržišta na kojem će biti ukinute carine i fiskalne mjere s jednakim učinkom,
- unatoč tomu, još ne postoji porezni sustav EU-a (izuzme li se nadležnosti njegovih ustanova u području carina), što razumijeva postojanje poreznih oblika kakvi bi prema mjerilima normativnog uređenja odnosno pripadnosti prihoda bili u isključivoj nadležnosti ustanova EU-a²,
- postoji, na drugoj strani, porezno pravo EU-a, kakvo postavlja određena ograničenja suverenim vlastima država članica u području oporezivanja: radi se isključivo o aspektima nacionalnih poreznih sustava kakvi utječu na funkcioniranje unutarnjeg tržišta EU-a,
- usklađivanje posrednih (npr. PDV) i neposrednih poreza (npr. porez na dohodak i porez na dobit) uvelike se razlikuje po pravnom temelju za donošenje harmoniza-

¹ Službeni hrvatski prijevod dostupan je na: <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/document/COM20150302.do?appLng=HR>

² Kao iznimku valja istaknuti oporezivanje dohotka službenika EU-a (tzv. eurokrata).

cijskih propisa: dok čl. 113. Ugovora o funkcioniranju EU-a (UFEU) vlastitim ustanovama izričito dodjeljuje ovlasti za usklađenje posrednih poreza, nijedna odredba temeljnog prava ne sadrži izričit pravni temelj za usklađenje neposrednih poreza.

Povijest upozoruje na trnovit put usklađivanja sustava oporezivanja dobiti u EU. Obilježen je većim brojem neuspjeha uz rijetke trenutke doseganja konsenzusa svih članica o određenim elementima toga poreznog oblika što ga je radi djelovanja unutarnjeg tržišta nužno uskladiti. Pravni je temelj usklađivanja poreza na dobit, naime, čl. 115. UFEU-a, što zapravo svakoj članici ostavlja pravo veta. Dosad su donesena tek četiri propisa EU-a važna za oporezivanje dohotka/dobiti, u dva tzv. porezna paketa, prihvaćena 1990. i 2003. godine. Radi se o direktivama, čije se odredbe mora ugraditi u nacionalne pravne poretke. Tako je, iz perspektive hrvatskog zakonodavstva, lako prepoznati utjecaj tzv. Direktive o spajanjima trgovačkih društava (čl. 20a. do 20r. Zakona o porezu na dobit – ZPDob), tzv. Direktive o oporezivanju društva majke i društva kćeri (čl. 31e. ZPDob), tzv. Direktive o kamatama i autorskim naknadama (čl. 31a. do 31d. ZPDob) te tzv. Direktive o oporezivanju kamata na štednju (čl. 195. do 205. OPZ-a). No, i drugi su aspekti sustava oporezivanja dohotka/dobiti pod utjecajem prava EU-a, i to u dijelu u kojemu krše zabranu diskriminacije domaćih i proizvoda drugih država članica (čl. 110. UFEU-a) ili ograničuju temeljne tržišne slobode. Bogata praksa Suda EU-a posljednjih tridesetak godina, počevši s presudom u predmetu *Avoir Fiscal* iz 1986, pokazuje razmjere mogućih povreda prava EU-a radi primjene odredba nacionalnog prava u vezi s porezom na dobit.

3. (Štetna) porezna konkurencija u EU i agresivno porezno planiranje

Jedno je od polazišta istaknutih u novoj strategiji EK-a pojava i širenje tzv. štetne porezne konkurencije država članica. Poreznu konkurenciju općenito se može definirati kao natjecanje poreznih vlasti u privlačenju mobilnih poreznih osnovica uz pomoć značajka vlastitoga poreznog sustava (npr. porezna stopa, porezna osnovica, oslobođenja i dr.). Ova je pojava značajna u uvjetima povećane pokretljivosti čimbenika proizvodnje, a čemu je upravo i podređena ideja europske integracije. Ako je, dakle, porezni sustav neke države nekonkurentan (npr. po visini efektivne porezne stope), mobilne faktore proizvodnje – pa i poreznu osnovicu – vrlo je jednostavno premjestiti u drugu državu s povoljnijom poreznom »klimom«. S obzirom na to, države će nerijetko biti sklone i odricanju od prava na oporezivanje pokretljivih osnovica ako smatraju da će im to donijeti korist u obliku povećanja porezne konkurentnosti i privlačenja stranih ulaganja.

Komisija u tematiziranom dokumentu ističe blagodatni tržišnog natjecanja (konkurencije) na unutarnjem tržištu EU-a, a istodobno upozoruje na štetan utjecaj porezne konkurencije država članica u oporezivanju dobiti. Prikazan je trend pada zakonskih stopa poreza na dobit u EU i drugima svjetskim državama u razdoblju od 1995. do 2014. Valja primijetiti kako se istodobno ne spominje jedan od glavnih uzroka takvoga trenda: proširenje Unije na države bivšega istočnog bloka, koje su u trenutku pristupanja (2004. i 2007) imale znatno niže stope poreza na dobit nego države tzv. stare Europe. Komisija usto ističe podatak kako prihodi od poreza na dobit u članicama u prosjeku sudjeluju 6,5% u ukupnima poreznim приходima, te postavlja pitanje zašto taj udjel nije veći. Kao mogući se razlog ističe agresivno porezno planiranje trgovačkih društava, tj. premještanje dobiti u države s nižim poreznim opterećenjem.

EK te pojave vidi kao prepreke postizanju dvaju temeljnih ideala kojima treba težiti svaki porezni sustav: *pravednosti* i *učinkovitosti*. U uvjetima (štetne) porezne konkuren-

cije, ukratko, veće porezno opterećenje snose manje gibljivi čimbenici proizvodnje, poput rada. U nepovoljnom su položaju i obveznici usmjereni poglavito na aktivnosti u vlastitoj zemlji, poput malih i srednjih poduzeća. Valja primijetiti kako je naglasak EK-a upravo na normativne ideale, iako teoretski ispravan, upitan u kontekstu temeljnih postavka EU-a kao *sui generis* oblika međunarodne integracije. Cilj je (ekonomske) učinkovitosti, naime, usađen u sam projekt EU-a kao u prvome redu ekonomske, a tek onda političke, međudržavne suradnje. Načelo pravednosti ustanove EU-a, na drugoj strani, mogu podupirati samo na deklarativnoj razini, s obzirom da njegovo ostvarenje zahtijeva dodjeljivanje ovlasti Uniji za normativno uređivanje poreznog oblika što se temelji na načelu oporezivanja prema gospodarskoj snazi (npr. porez na dohodak). Unija takvim ovlastima, kako je već navedeno, u ovom trenutku ne raspolaže. Dodatan je problem teorijske naravi – radi se o mehanici oživotvorenja pravednosti pri nametanju poreza na dobit, s obzirom da nema jednoznačna odgovora na pitanje koja kategorija osoba naposljetku, u ekonomskom smislu, snosi teret toga poreza (pitanje incidencije poreza na dobit).

4. Ciljevi novog pristupa EU-a u području oporezivanja dobiti

Polazeći od ideala pravednosti i učinkovitosti, EK u dokumentu prepoznaje četiri cilja što ih namjerava postići novim pristupom u području poreza na dobit:

1. ponovno uspostavljanje povezanosti oporezivanja i mjesta (lokacije) obavljanja ekonomske aktivnosti
2. mogućnost državama članicama da što točnije vrednuju razinu ekonomske aktivnosti poduzeća s kojima imaju jurisdikcijsku poveznicu nužnu za nametanje poreza
3. stvaranje konkurentna i za rast poticajnog sustava oporezivanja dobiti u EU-u, kakvim bi se, sukladno preporukama Europskog semestra, povećalo otpornost korporativnog sektora
4. zaštita unutarnjeg tržišta i osiguranje snažnog pristupa EU-a vanjskim pitanjima oporezivanja dobiti, uključivši mjere za provedbu projekta BEPS, rješavanje teškoća s nekooperativnim poreznim jurisdikcijama te povećanje transparentnosti poreznih praksa.

5. Područja djelovanja u novom Akcijskom planu

Prema navedenim ciljevima, EK navodi pet »područja djelovanja«, u kojima su akcije s razine EU-a najučinkovitiji način sučeljavanja s izazovima u području oporezivanja dobiti poduzeća i određenim oblicima zloporabe. Unutar svakog područja prepoznaje se mjere pogodne za provedbu željenih ciljeva.

5.1. CCCTB

Vjerojatno je najproturječnije područje djelovanja Akcijskog plana oživljavanje pomalo zaboravljene inicijative za korjenitu preobrazbu sustava oporezivanja dobiti u EU, uvođenjem modela tzv. zajedničke konsolidirane osnovice poreza na dobit (*Common Consolidated Corporate Tax Base* – CCCTB).³

Komisija je već 2011. predložila Vijeću EU-a donošenje Direktive CCCTB, ali je uskoro postalo jasno kako izostaje nužna politička potpora na razini država članica te da model, u tadašnjem obliku, neće biti prihvaćen. U tematiziranu dokumentu, EK inzistira

³ Potanje o samome modelu CCCTB-a: Mijatović, N., »Zajednička konsolidirana osnovica poreza na dobitak – aktualno stanje i prijedlozi EU«. *Pravo i porezi*, br. 7-8/2012, str. 85. do 94.

da CCCTB-u vrijedi dati i drugu priliku, te ponovno ističe njegove moguće prednosti, poput smanjenja troškova udovoljavanja poreznoj obvezi, mogućnosti prenošenja gubitaka povezanih društava u različitim državama članicama i dr.

Komisija navodi kako će u novi prijedlog ove Direktive, što bi ga trebalo donijeti tijekom 2016, biti ugrađene dvije novosti u usporedbi s prije zamišljenim rješenjem. Prvo, umjesto fakultativnog pristupa na kojemu se temelji stari prijedlog, model CCCTB imao bi postati obvezom za subjekte obuhvaćene njegovom primjenom *rationae personae*, u prvome redu multinacionalne kompanije (MNK). Drugo, i još važnije s aspekta političke potpore novom prijedlogu, EK navodi kako bi model CCCTB trebalo uvoditi u fazama. U prvoj bi se fazi primjenjivalo samo element zajedničke porezne osnove na razini EU-a, što znači jedinstven izračun prihoda i rashoda u svih članica, dok bi se element konsolidacije dobitaka i gubitaka unutar MNK-a počelo primjenjivati tek u kasnijoj fazi.

5.2. Oporezivanje dobiti na lokacijama stvarne ekonomske aktivnosti

Drugo područje djelovanja odnosi se na raznolikost i obuhvat mjera kojima se želi osigurati oporezivanje dobiti poduzeća u onoj državi u kojoj se zbivaju stvarne ekonomske aktivnosti. Time EK želi stati na kraj tzv. premještanju (ili prelijevanju) dobiti u države s nižim poreznim opterećenjem, bez usporedne promjene mjesta ekonomskih aktivnosti. Takva je praksa tipična za najveće svjetske MNK-e, a moguća je zbog neusklađenosti nacionalnih sustava poreza na dobit.

Komisija stoga predlaže više mjera. Prvo, u radu na novoj Direktivi CCCTB vodit će se računa o potrebi izmjene definicije stalne poslovne jedinice (SPJ), te o jačanju pravila o kontroliranim inozemnim korporacijama (pravila CFC). Ove bi mjere imale pratiti rad na stvaranju novih standarda međunarodnog oporezivanja sukladno tzv. projektu BEPS (projekt protiv erozije porezne osnove i premještanja dobiti) što ga vodi OECD. Drugo, predlaže se izmjenu tzv. Kodeksa ponašanja pri oporezivanju poduzeća, u smjeru propisivanja mjerila učinkovita oporezivanja. Treće, ističe se nužnost izmjena sekundarnog zakonodavstva Unije u području oporezivanja dobiti (vidi poglavlje 1). U tom je smjeru osobito istaknut primjer predloženih izmjena Direktive o kamatama i autorskim naknadama, tako što će se priznavanje njezinih pogodnosti uvjetovati stvarnim oporezivanjem isplata barem u jednoj državi članici. Četvrto, početak će biti priprema za poboljšanje pravnog okvira transfernih cijena u EU, s obzirom da se slabosti u primjeni važećih pravila smatra jednim od glavnih uzroka razdvajanja mjesta oporezivanja dobiti i mjesta stvarnih ekonomskih aktivnosti. Peto, ističe se nužnost izmjena pravnog okvira tzv. preferencijalnih režima oporezivanja poduzeća, poput oporezivanja dobiti od nematerijalne imovine nižima poreznim stopama, što su poznati u većem broju država članica. Osobito se ističe tzv. pristup povezanosti (*modified nexus approach*), sukladno kojemu primjena preferencijalnog režima mora ovisiti o razini stvarnih aktivnosti istraživanja i razvoja u određenoj državi.

5.3. Dodatne mjere za poboljšanje poreznog okruženja

Treće je područje djelovanja usmjereno na promjene u sustavu oporezivanja dobiti radi postizanja okruženja poticajnog za poslovanje na unutarnjem tržištu Unije. Komisija i u vez s tim ističe mogućnosti modela CCCTB. No, s obzirom na najavljeno etapno stupanje na snagu CCCTB-a, nužni su, tvrdi se dodatni instrumenti kakvi bi povoljno utjecali na poslovno okruženje u vrlo kratkom roku. U pogledu toga su predložene dvije inicijative.

- Prva se odnosi na moguć prekogranični prijenos gubitaka za MNK-e, i prije provedbe konsolidacija prema modelu CCCTB. Trenutno stanje, kad važe znatna

ograničenja prekograničnog prijenosa gubitaka europskih MNK-a, ocjenjuje se važnom preprekom za ostvarenje unutarnjeg tržišta.

- Druga se bavi poboljšanjima mehanizama rješavanja sporova što nastaju u vezi s primjenom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. EK ističe potrebu usklađena pristupa rješavanju sporova u EU, s jasnijim pravilima i strogim rokovima. Osobito se ističe mogućnosti tzv. Arbitražne konvencije, što je sada u primjeni isključivo u području transfernih cijena, a područja primjene moglo bi se proširiti.

5.4. Veća transparentnost poreznih praksa

Četvrto područje djelovanja odnosi se na poreznu transparentnost, tj. dostupnost porezno važnih podataka kakvima raspolažu tijela pojedinih država. Komisija je već u ožujku 2015. predstavila prijedlog da članice uvedu sustav automatske razmjene informacija o prekograničnim poreznima mišljenjima. U dokumentu se naglašuje i potrebu uvođenja drugih mjera u području porezne transparentnosti, npr. jačanje usklađena pristupa tzv. nekooperativnima poreznim jurisdikcijama, tj. trećim državama koje nisu dosegnule željenu razinu dobra poreznog upravljanja. Upravo pravni okvir tih država, naime, otvara prostor za prakse agresivna poreznog planiranja.

Dotadno se predlaže provođenje analize o potrebi uvođenja dodatnih obveza objavljivanja određenih informacija važnih za oporezivanje dobiti poduzeća, sukladno najavama u ožujku, kad je objavljen tzv. paket mjera za poreznu transparentnost.

5.5. Instrumenti usklađivanja na razini EU-a

Peto područje djelovanja usmjereno je, naposljetku, na instrumente EU-a pogodne za postizanje što veće usklađenosti članica u vezi s oporezivanjem dobiti poduzeća. Komisija navodi kako postojeći instrumenti administrativne suradnje država članica (npr. Direktiva o administrativnoj suradnji)⁴ nisu dovoljno iskorišteni, pa je nužno stalno poticati veću suradnju članica u tome području.

Istaknuta je, naravno, i važnost rada različitih skupina koje na razini EU-a raspravljaju o poreznoj politici, npr. Skupine za Kodeks o postupanju pri oporezivanju poslovanja (*Code of Conduct for Business Taxation Group*), te Platforme za dobro porezno upravljanje (*Platform on Good Tax Governance*).

U vezi s radom Skupine za Kodeks spominje se prijedlog nužne reforme u smjeru produljenja njezina mandata i promjene radnih metoda, kako bi mogla učinkovitije reagirati na primjere štetne porezne konkurencije. Kada se radi o Platformi za dobro porezno upravljanje europskog foruma za raspravu o mjerama porezne politike, EK namjerava produljiti njezin mandat, što bi imao isteći 2016.

6. Zaključak

Aktualna zbivanja u području oporezivanja prekograničnih ekonomskih aktivnosti obilježuje potraga za rješenjima pogodnima za sprječavanje agresivna poreznog planiranja. Iako najveće značenje ima OECD-ov projekt BEPS, Komisija u svojstvu »motora europske integracije« želi imati aktivnu ulogu i u ovom području. Dokument opisan u ovome članku temelj za politiku EK-a u narednim godinama u vezi s oporezivanjem dobiti poduzeća, mada se priznaje dosadašnje neuspjehe u nastojanjima da se sustav poreza na dobit uskladi na razini EU-a.

⁴ Za relevantne odredbe sekundarnog zakonodavstva Unije o administrativnoj suradnji implementirane u hrvatsko porezno pravo vidi poglavlje VIII. Općeg poreznog zakona.

Provedba će pojedinih mjera iz Akcijskoga plana biti vrlo neizvjesna, s obzirom na nužan konsenzus država članica. To osobito važi za prijedlog uvođenja donekle preoblikovana modela CCCTB, kao najproturječnije mjere u Akcijskom planu. Iako u eri globalizacije pojam poreznog suvereniteta nužno doživljava preobrazbu, što obuhvaća i nužnu međudržavnu suradnju pri oporezivanju mobilnih poreznih osnovica, mnoge države članice i dalje su nesklone prepuštanju ovlasti supranacionalnim tijelima, odnosno ustanovama EU-a. Iz visokih je političkih krugova Ujedinjenog Kraljevstva npr. potvrđeno protivljenje te države novoj strategiji EK-a i načelno podržavanje modela porezne konkurencije, umjesto još čvršćega povezivanja na razini EU-a.⁵ Čini se kako će uspjeh nove politike EK-a u području oporezivanja dobiti, u svakome slučaju, biti uvjetovan završetkom projekta BEPS, te sposobnošću Komisije da nositelje poreznih politika u državama članicama uvjeri u nužnost da provedba posebnih mjera omogući ispunjenje općih ciljeva europske integracije.

Literatura

- European Commission (2015), Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action. COM(2015) 302 final*
- Mijatović, N. (2012), »Zajednička konsolidirana osnovica poreza na dobitak – aktualno stanje i prijedlozi EU-a«. *Pravo i porezi*, br. 7-8/12, str. 85. do 94.
- Veldhuizen, R. i Adorjan, T. (2015) *EU Introduces Plans Regarding a Fair and Efficient Corporate Tax System*, *European Taxation*, 55(11)
- Verlinden, I. i Deré, P. (2015) *The European Commission Action Plan for a Fair and Efficient Tax System in the European Union: What Should Be Expected?* *International Transfer Pricing Journal*, 22(6)

⁵ Vidi: http://www.theguardian.com/world/2015/jun/18/uk-reject-eu-plans-combat-multinational-tax-avoidance?CMP=share_btn_fb