

# O globalnim i europskim normativnim aktivnostima sa ciljem sprječavanja neplaćanja poreza - od općih normi o administrativnoj suradnji u području oporezivanja do posebnih normi i prijedloga dire ...

---

Žunić Kovačević, Nataša

Source / Izvornik: **Hrvatski časopis za OSIGURANJE, 2022, 125 - 139**

**Journal article, Published version**

**Rad u časopisu, Objavljena verzija rada (izdavačev PDF)**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:118:045742>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-03-04**

**PRAVRI**

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](#)

**uniri** DIGITALNA  
KNJIŽNICA

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

Pregledni znanstveni članak

# ■ O globalnim i europskim normativnim aktivnostima sa ciljem sprječavanja neplaćanja poreza – od općih normi o administrativnoj suradnji u području oporezivanja do posebnih normi i prijedloga direktive o ulozi „omogućitelja“ koji olakšavaju utaju poreza i agresivno porezno planiranje

Nataša Žunić Kovačević<sup>1</sup>

**Sažetak:** Borba protiv neplaćanja poreza na agendi je suvremenog razvoja europskoga i međunarodnoga poreznog prava zadnjeg desetljeća rezultirala učestalom normativnom aktivnošću na nacionalnoj, europskoj i međunarodnoj razini. Na primjeru normiranja sve šire uporabe mehanizama administrativne porezne suradnje, kroz povijesni prikaz razvoja tog specifičnog poreznog područja ukazuje se na otvorena pitanja usklađenosti sa glavnim načelima na kojima se temelji europski pravni sustav. Posebno zabrinjava odsutnost pravila o zaštiti prava svih koji su uključeni u administrativnu suradnju i obuhvaćeni tim postupcima poput razmjene informacija. Administrativna suradnju u području oporezivanja i razmjena poreznih informacija potrebna je svim jurisdikcijama kako bi se omogućilo funkcioniranje poreznih sustava, a ista ima i ključnu ulogu u funkcioniranju unutarnjeg tržišta. U okolnostima globalne borbe protiv neplaćanja poreza administrativna je suradnja postala i instrument ili metoda takve borbe. Povijesna perspektiva pokazuje kretanja od 1977. godine te prve Direktiva o međusobnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja koja pokreće i promiče ideju međudržavne i nadsudnacionalne

<sup>1</sup> Prof.dr.sc. Nataša Žunić Kovačević, Sveučilište u Rijeci, Pravni fakultet

porezne suradnje do 2011. i usvojene Direktiva o administrativnoj suradnji (DAC). DAC ukida i zamjenjuje Direktivu 77/99/EEZ kojom je prvi put uspostavljen sustav administrativne suradnje, dok je dok je prvo iskustvo automatske razmjene poreznih informacija rezultat Direktive o štednji/2003, također ukinute i zamijenjene Direktivom 2014/107/EU. Nakon toga slijede brojne izmjene DAC, do zadnjeg prijedloga DAC8. Iako borba protiv neplaćanja poreza jeste nadnacionalna pri čemu jednako možemo primijetiti da automatska razmjena informacija kao standard u administrativnoj poreznoj suradnji potvrđuje neku vrstu uspostavljanja istinskog nadnacionalnog poreznog postupka, ipak bi razvijanje mehanizama zaštite prava poreznih obveznika trebalo biti dio sljedećih koraka u reguliranju europskog okvira i o razmjeni poreznih informacija i administrativnoj suradnji kao i okvira borbe protiv neplaćanja poreza. Predstoji nam rad na uređenju i provedbi zaštite prava svih osoba koje su uključene u postupke razmjene informacija te postupke usmjerene borbi protiv neplaćanja poreza.

**Ključne riječi:** borba protiv neplaćanja poreza, normativna aktivnost, direktiva o administrativnoj suradnji - DAC, prijedlozi direktiva

## 1. UVODNO RAZMATRANJE

Poznati porezni slučajevi poput „Panama Papers” i „LuxLeaks”, ali i svakodnevna porezna postupanja, poreznih tijela ali i poreznih obveznika jasno ukazuju već dulje vrijeme na potrebu za većom suradnjom i transparentnosti, globalno i europski, u području oporezivanja.<sup>2</sup> Uvođenje transparentnosti, koordinacije i konvergencije, posebno u području politike poreza na dobit, u okviru kojih su pri rješavanju poreznih pitanja utvrđeni regulatorni i nadzorni izazovi cilj je europskih institucija zadnjega desetljeća. Europski Parlament je 2019. godine posebno i intenzivno naglasio nužnost hitne i trajne reforme poreznih pravila kako bi se međunarodni, europski i nacionalni porezni sustavi prilagodili novim gospodarskim, socijalnim i tehnološkim izazovima 21. stoljeća.<sup>3</sup> Pododbor za porezna pitanja (engl. FISC)<sup>4</sup> Odbora za ekonomsku i monetarnu politiku, osnovan je u rujnu 2020. kako bi se nastavila borba protiv izbjegavanja plaćanja poreza koju je Europski Parlament provodio tijekom svojeg mandata, sa ciljem osigurati da Parlament promiče pravedno oporezivanje na nacionalnim razinama država

2 Parlament je usvojio rezoluciju od 6. srpnja 2016., u kojoj se poziva da se sankcije protiv nekooperativnih poreznih jurisdikcija uključenih u crnu listu poreznih utočišta primjenjuju i na poduzeća, banke te računovodstvena i pravna poduzeća, uz mogućnost opozivanja njihovih dozvola za poslovanje. U njoj se ističu štetne posljedice povlaštenih poreznih režima za patente, kojima se većinom koriste multinacionalna društva u svrhu izbjegavanja plaćanja poreza. Vidi, P8\_TA(2016)0310 Odluke o porezima i ostale mjere slične prirode ili učinka (TAXE 2), Rezolucija Europskog parlamenta od 6. srpnja 2016. o odlukama o porezima i ostalim mjerama slične prirode ili učinka (2016/2038(INI)), dostupno na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016IP0310&from=EN>

3 P8\_TA(2019)0240, Izvješće o financijskom kriminalu, utaji poreza i izbjegavanju plaćanja poreza, Rezolucija Europskog parlamenta od 26. ožujka 2019. o financijskom kriminalu, utaji poreza i izbjegavanju plaćanja poreza (2018/2121(INI)), (2021/C 108/02), dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex:52019IP0240>. Utvrđeno je da porezni sustavi nisu opremljeni kako bi bili u korak s tim napretkom i osigurali da svi sudionici na tržištu plaćaju svoj pravedan dio poreza. Zastupnici su pozdravili činjenicu da je Komisija tijekom svojeg posljednjeg saziva podnijela 26 zakonodavnih prijedloga u cilju uklanjanja određenih zakonskih/pravnih praznina, poboljšanja borbe protiv financijskog kriminala i agresivnog poreznog planiranja te povećanja učinkovitosti prikupljanja poreza i porezne pravednosti. Međutim, izrazili su duboko žaljenje zbog nedostatka napretka u Vijeću u pogledu važnih inicijativa koje se odnose na reforme poreza na dobit koje još nisu završene zbog nedostatka istinske političke volje. Pozvali su na brzo donošenje inicijativa EU-a koje još nisu dovršene te da se njihova provedba pomno prati kako bi se osigurala učinkovitost i ispravna provedba te kako bi se držao korak s raznolikošću poreznih prijevара, utaje poreza i agresivnog poreznog planiranja. Na kraju su zastupnici utvrdili da EU treba s pomoću relevantnih politika poduprijeti države članice koje prelaze sa svojih postojećih štetnih poreznih sustava na porezni sustav koji je u skladu s pravnim okvirom EU i Ugovora EU.

4 Vidi o odboru, <https://www.europarl.europa.eu/committees/hr/fisc/about>

članica, razini EU i globalnoj razini. S obzirom na izazov promicanja održivoga gospodarskog oporavka u skladu s europskim zelenim planom, zadaća je Odbora pomoći u osmišljavanju jednostavnije, učinkovitije i održivije porezne politike EU-a. Parlament je tako donio dvije rezolucije na temelju izvješća FISC-a.

Prvu, Rezoluciju od 15. veljače 2022. o učinku nacionalnih poreznih reformi na gospodarstvo EU-a. Među ostalim zaključcima, pozdravio je povijesni sporazum koji su postigli Organizacija za gospodarsku suradnju i razvoj (OECD) i skupina G20 o reformi međunarodnog poreznog sustava kako bi se osigurala pravednija raspodjela dobiti i prava oporezivanja među zemljama u pogledu najvećih multinacionalnih poduzeća, uključujući djelomičnu preraspodjelu prava oporezivanja u zemlje u kojima se stvara vrijednost te uspostavu globalne minimalne efektivne porezne stope od 15 %.

Drugu, Rezoluciju od 21. listopada 2021. o Pandorinim dokumentima: implikacije za napore uložene u borbu protiv pranja novca, utaje poreza i izbjegavanja plaćanja poreza. Tom je rezolucijom Parlament pozvao EU da ukloni nedostatke koji omogućuju masovno izbjegavanje plaćanja poreza, pranje novca i utaju poreza. Također je pozvao Komisiju da poduzme pravne mjere protiv država članica koje ne provode postojeće propise, ili ih ne provode na odgovarajući način. U borbi protiv izbjegavanja poreza i neplaćanja poreza značaj administrativne suradnje između država članica sve je veći a normativni zahvati i zahtjevi spram sudionika prekograničnih poslovnih aktivnosti sve su veći.

Direktiva 2018/822/EU, poznatija kao DAC-6 uvodi se u hrvatsko zakonodavstvo u područje poreza te se primjenjuje od 1. siječnja 2020. godine. Direktiva se odnosi na razmjenu podataka među članicama EU koji bi mogli upućivati na izbjegavanje plaćanja poreza. Poreznim tijelima država članica obveznici izvještavanja dužni su dostaviti podatke o prekograničnim aranžmanima koji sadržavaju barem jedno obilježje koje upozorava na rizik od izbjegavanja plaćanja poreza. Direktiva se ne primjenjuje na PDV, carine i doprinose za obvezna osiguranja. Da bi se aranžman mogao smatrati prekograničnim, dovoljno je zadovoljiti jedan od sljedećih kriterija: jedan od sudionika unutar aranžmana ima različit porezno rezidentni status; stalna poslovna jedinica koja je povezana s nekim od sudionika aranžmana je osnovana unutar drugog pravnog okvira, tj. druge jurisdikcije i aranžman je dio poslovne djelatnosti stalne poslovne jedinice; najmanje jedan od sudionika aranžmana obavlja aktivnosti unutar druge države, a nema prebivalište ili stalnu poslovnu jedinicu unutar te iste države; ili takav aranžman ima utjecaj na automatsku razmjenu informacija o stvarnom vlasništvu. Prekogranični porezni planovi mogu se odnositi na sve porezne obveznike, uključujući fizičke osobe, pravne osobe i pravne aranžmane poput zaklada. Iako je ovaj propis u RH stupio na snagu s 1.1.2020. godine, retroaktivno se primjenjuje na aranžmane koji su provedeni ili koju su se počeli provoditi nakon 25. lipnja 2018. godine. S obzirom da su odredbe Direktive poprilično nejasne kako bi se obuhvatilo što više transakcija, prepoznavanje ovih transakcija zbog ispunjanja obveze je složena aktivnost. Obveznici izvješćivanja prvenstveno su osobe koje su aranžman osmislile ili sudjelovale u provedbi, definirane kao posrednici, npr. porezni i financijski savjetnici. Međutim, obvezu može imati i sam

porezni obveznik. Posebno zanimljivo je da obveza izvještavanja o aranžmanu nastaje i prije same provedbe istog.

## 2. NORMATIVNE AKTIVNOSTI U PODRUČJU POREZNA ADMINISTRATIVNE SURADNJE I SPRJEČAVANJA POREZNIH UTAJA

Borba protiv izbjegavanja plaćanja poreza, utaje poreza i poreznih prijevара na razini EU i na globalnoj razini je visoko na dnevnom redu svih relevantnih institucija, globalno, ponajprije OECD-a i na europskoj razini, institucija EU. Paralelno, uz takva nastojanja se nastavlja i rad na tome da oporezivanje dobiti u EU postane pravednije uz prilagodbu digitalnom gospodarstvu na, svjetskom i unutarnjem, europskom tržištu. Ključne inicijative obuhvaćaju Direktivu o suzbijanju izbjegavanja poreza<sup>5</sup> kojom se utvrđuju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza koje izravno utječu na funkcioniranje unutarnjeg tržišta i rješavaju hibridne neusklađenosti sa zemljama izvan EU-a te Direktivu o administrativnoj suradnji (DAC)<sup>6</sup>, koja utvrđuje pravila i unaprjeđenje razmjene porezno relevantnih informacija, sa brojim izmjenama od kojih je zadnja iz 2021. godine. Tzv. sedma direktiva o administrativnoj suradnji ili DAC 7, najavljuje značajne izmjene u dijelu normi uvedenih Šestom direktivom o administrativnoj suradnji ili DAC 6, iz 2018. godine, a koja uređuje posebne zahtjeve prema kojem posrednici, kao što su konzultanti, odvjetnici ili financijske institucije, koji moraju o određenim poreznim aranžmanima izvještavati lokalna porezna tijela, koja bi zatim trebala automatski razmjenjivati informacije prikupljene u EU.

Uz navedene normative aktivnosti treba istaknuti porezni paket Europske komisije od 5. srpnja 2020.<sup>7</sup> Navedeni, porezni paket za pravedno i jednostavno oporezivanje obuhvaća tri odvojene, no komplementarne inicijative: 1. akcijski plan za pravedno i jednostavno oporezivanje za potporu oporavku: skup od 25 inicijativa koje bi Komisija trebala donijeti i provesti do 2024. kako bi oporezivanje postalo pravednije, jednostavnije i prilagođenije modernim tehnologijama; 2. reviziju Direktive o administrativnoj suradnji (DAC 7), koju je Vijeće službeno donijelo 22. ožujka 2021., čiji je cilj osigurati da države članice automatski razmjenjuju informacije o prihodima koje prodavatelji ostvaruju na digitalnim platformama, bez obzira na to nalazi li se platforma u EU-u ili ne; uz prijedlog daljnje revizije Direktive o administrativnoj suradnji (DAC 8) radi rješavanja pitanja razmjene informacija o kriptoomovini i elektroničkom novcu te 3. komunikaciju o dobrom poreznom upravljanju u EU-u i izvan njega;<sup>8</sup>

Europska je komisija u svibnju 2021. objavila komunikaciju o oporezivanju poslovanja za 21. stoljeće u kojoj se poziva na uključivanje mjera EU-a u području oporezivanja poslovanja u sveobuhvatan porezni program EU-a i predlaže niz mjera za osiguravanje pravednog i učinkovitog oporezivanja.<sup>9</sup> U komunikaciji

5 Direktiva donesena 2016., izmijenjena 2017.

6 Direktiva donesena 2011 sa brojnim izmjenama, vidi infra.

7 Gadžo, Stjepan, Novi »Porezni Paket« Europske Komisije: Prioriteti Unije U Području Porezne Politike, Porezni vjesnik, 2, 2021.

8 Komunikacija Komisije Europskom Parlamentu I Vijeću o dobrom poreznom upravljanju u EU-u i izvan njega, 15.7.2020., COM(2020) 313 final (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:52020DC0313>)

9 Komunikacija Komisije Europskom Parlamentu I Vijeću, Oporezivanje poslovanja za 21. stoljeće, 18.5.2021., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN-HR/TXT/?from=EN&uri=CELEX%3A52021DC0251>.

izlaže prijedlog dugoročnog okvira za oporezivanje poslovanja (BEFIT – Business in Europe: Framework for Income Taxation) uz prijelaz na zajednička porezna pravila i osiguravanje pravednije raspodjele

Komunikacija pod naslovom „Oporezivanje poslovanja za 21. stoljeće” sa nacrtom novog poreznog programa EU-a nakon pandemije, a kako bi se odgovorilo na socijalne, financijske i porezne izazove godina koje dolaze prepoznaje zadatost poreznih prihoda potrebnih za financiranje javnih ulaganja kako bi se izgradio, podržao i održao gospodarski oporavak. U tu svrhu, Komisija EU-a iznosi prijedloge za “robustan, učinkovit i pravedan porezni okvir koji zadovoljava potrebe javnog financiranja, a istovremeno podupire oporavak te zelenu i digitalnu tranziciju”. Tako su postavljena načela za poreznu agendu koja zahtijevaju “uravnoteženu kombinaciju prihoda i porezni sustav vođen načelima pravednosti, učinkovitosti i jednostavnosti”. Konkretno, trebalo bi “smanjiti troškove usklađivanja za poduzeća, olakšati prekogranična ulaganja i pružiti pravo okruženje za razvoj malih i srednjih poduzeća i većih poduzeća”. Komunikacija posebno ističe ulogu EU-a u pružanju potpore naporima OECD-a da pronađe međunarodno rješenje za oporezivanje digitalnog gospodarstva. Također, ponovo se javlja ideja uvođenja zajedničke porezne osnovice za poduzeća u cijeloj EU, uz promjenu već poznatog akronima iz CCCTB<sup>10</sup> u BEFIT (engl. Business in Europe: Framework for Income Taxation ili BEFIT.)<sup>11</sup>

Kooperacija i koordinacija poreznih tijela država članica EU posebno se formalizirala i povećala od donošenja Direktive Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ.<sup>12</sup> Naime, navedenom je direktivom, prema recitalu (1) konačno prepoznata potreba država članica za uzajamnu pomoć u području oporezivanja u eri globalizacije svijeta i širenja tj. jačanja prekograničnog poslovanja. Navedena je direktiva DAC 1 izmijenjena i dopunjena čak šest puta u samo deset godina pri čemu su izmjene i dopune bile usmjerene k praćenju trendova u poslovanju poreznih obveznika te k rješavanju problema koji su nastajali u primjeni tada postojećih odredbi.<sup>13</sup> Već iz naslova svake od

<sup>10</sup> Vidi, više, Žunić Kovačević, Nataša; Bartoli-Kos, Tamara, Europski projekt uspostave zajedničke osnovice oporezivanja dobiti trgovačkih društava CCCTB, Porezni vjesnik, 21 (2012), 12; 39-50.; Žunić Kovačević, Nataša, Prilagodba hrvatske porezne uprave Europskoj uniji Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 57, 1/2020, str. 195-209.

<sup>11</sup> Komunikacija, uz ostalo, naglašava da je učinkovito prikupljanje poreza ključno, kako za javne financije tako i za osiguravanje jednakih uvjeta za sva trgovačka društva i poduzetnike. U svezi s PDV-om, Komisija primjećuje da su stope poreza na potrošnju već povijesno visoke jer su stope PDV-a povećane u godinama nakon financijske krize. Kao takav, prioritet bi sada trebalo dati ograničavanju neučinkovite upotrebe sniženih stopa PDV-a i izuzeća, koji često ne postižu svoj pretpostavljeni cilj politike, umjesto daljnjeg podizanja ukupnih stopa. Komunikacija iznosi namjeru Komisije da započne šire promišljanje o kombinaciji poreza unutar EU. Također, Komunikacija se dotiče pitanja vlastitih resursa EU-a, poput mehanizma prilagodbe granice ugljika (CBAM), digitalnog nameta i revizije EU sustava trgovanja emisijama. Međutim, Komisija također planira predložiti dodatna nova vlastita sredstva, koja bi prije svega mogla uključivati “porez na financijske transakcije i vlastita sredstva povezana s korporativnim sektorom”.

<sup>12</sup> 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 64/1, 11. 3. 2011. Dalje u tekstu: DAC 1.

<sup>13</sup> Nakon donošenja prvotne DAC-direktive, ista je izmijenjena i dopunjavana u šest navrata, kako slijedi:

Direktiva Vijeća 2014/107/EU od 9. prosinca 2014. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 359/1, 16. 12. 2014. Dalje u tekstu: DAC 2.

Direktiva Vijeća (EU) 2015/2376 od 8. prosinca 2015. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 332/1, 18. 12. 2015. Dalje u tekstu: DAC 3.

Direktiva Vijeća (EU) 2016/881 od 25. svibnja 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 146/8, 3. 6. 2016. Dalje u tekstu: DAC 4.

Direktiva Vijeća (EU) 2016/2258 od 6. prosinca 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu pristupa poreznih tijela informacijama o sprečavanju pranja novca, SL L 342/1, 16. 12. 2016. Dalje u tekstu: DAC 5.

Direktiva Vijeća (EU) 2018/822 od 25. svibnja 2018. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje, SL L 139/1, 5. 6. 2018. Dalje

spomenutih izmjena i dopuna direktive DAC 1 vidljivo je područje te direktive u koje interveniraju izmjene.<sup>14</sup> Tako se DAC 1 prvo mijenjao i dopunjavao u pogledu obvezne automatske razmjene informacija, čak tri puta, potom u pogledu pristupa poreznih tijela informacijama o sprečavanju pranja novca te u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje.<sup>15</sup> Treba, međutim, naglasiti da je obvezna automatska razmjena informacija jedna od prednosti DAC-ovih mehanizama te da zasigurno ide u cilju jačanja cjelovitosti unutarnjeg tržišta. Osim toga, administrativnom se suradnjom temeljem seta direktiva DAC-a olakšava ne samo otkrivanje poreznih evazija već i pozicija poreznih obveznika koji ne moraju snositi teret dokazivanja oporezivih činjenica u tom omjeru. Stoga je ipak veći dio tereta na poreznom tijelu koje mora *ex lege* imati dostupne podatke do kojih može doći putem alata što ih predviđaju DAC-direktive. Pandemija koronavirusa nije samo utjecala na poslovanje privatnog sektora već i na funkcioniranje javnoga, a posebno se to odnosi na implementaciju direktiva čiji se rokovi produljuju. Implementacijski su rokovi tako produljeni za DAC 6; samo je 19 država članica EU-a uspjelo provesti implementaciju u prvotno danom roku, dok je jedino Poljska učinila mehanizam automatske razmjene informacija operativnim.<sup>16</sup> Međutim, nakon protoka prvotnih blokada i *lockdowna* u europskim i nacionalnim institucijama za redovno obavljanje zadataka, treba istaknuti kako je u tako produljenom roku danas većina država članica uspjela implementirati navedenu izmjenu koju predviđa DAC 6. Pandemijske okolnosti spriječile su i odgodile usuglašavanje i drugih europskih akata, pa i njihovu implementaciju, no danas se sve manje čini realnim da će pandemijske okolnosti spriječiti daljnje normativne zahvate u ovo područje te primjenu istoga.

### 3. ADMINISTRATIVNA POREZNA SURADNJA KAO INSTRUMENT SPRIJEČAVANJA POREZNIH UTAJA - HRVATSKI NORMATIVNI OKVIR I IZAZOVI PROVEDBE

Direktiva 2018/822/EU, poznatija kao DAC 6 implementirana je u hrvatsko zakonodavstvo Zakonom o administrativnoj suradnji u području poreza.<sup>17</sup> Direktiva se odnosi na razmjenu podataka među članicama EU koji bi mogli upućivati na izbjegavanje plaćanja poreza te predviđa dostavu podataka o prekograničnim aranžmanima koji sadržavaju barem jedno obilježje koje upućuje na rizik od izbjegavanja plaćanja poreza.

Domaći propisi koji uređuju obvezu podnošenja informacija o prekograničnim

---

u tekstu: DAC 6.

Direktiva Vijeća (EU) 2021/514 od 22. ožujka 2021. o izmjeni Direktive 2011/16/EU o administrativnoj suradnji u području oporezivanja, SL L 104/1, 25. 3. 2021. Dalje u tekstu: DAC 7.

14 Cijeli sadržaj najvažnijih promjena treba pratiti imajući na umu i pravno-politički kontekst. Vidi detaljno sve najvažnije promjene direktive DAC 1 na: Tayros Consulting, pristup 15. studenoga 2021., <https://tayros.bg/index.php/2021/04/03/evoluzione-delle-direttive-amministrative-cooperation-sullo-scambio-automatico-di-informazioni-fiscali-dalla-dac-1-alla-dac-7/>.

15 DAC 7, kao posljednja u nizu promjena, upravitelje digitalnih platformi pretvara u svojevrjne suradnike porezne administracije. Vidi: Ipsoa, pristup 15. studenoga 2021., <https://www.ipsoa.it/documents/fisco/fiscalia-internazionale/quotidiano/2021/03/25/direttiva-dac-7-gestori-piattaforme-digitali-diventano-collaboratori-fisco>.

16 Diritto Bancario, pristup 15. studenoga 2021., <https://www.dirittobancario.it/art/dac6-e-nuovi-obblighi-di-disclosure-preventiva-stato-dell-arte-e-spunti-operativi/>.

17 Zakon o administrativnoj suradnji u području poreza ("Narodne novine" br. 115/16., 130/17., 106/18., 121/19.); Pravilnik o automatskoj razmjeni informacija u području poreza ("Narodne novine" br. 18/17., 1/19., 1/20.)

poreznim aranžmanima su uz Zakon o administrativnoj suradnji u području poreza i Pravilnik o automatskoj razmjeni informacija u području poreza. Obvezi podnošenja informacija ne podliježu svi prekogranični aranžmani - prekogranične transakcije, već samo oni koji ispunjavaju kriterije za razmjenu. Te kriterije nazivamo obilježjima, koja ukazuju na mogućnost postojanja elemenata agresivnog poreznog planiranja. U članku se, osim prikaza rokova i načina dostave prekograničnih aranžmana Poreznoj upravi, detaljno opisuje pojam aranžmana, pojam prekograničnog aranžmana, pojam ispitivanja osnovne koristi, pet kategorija obilježja prema kojima se određuje podliježe li aranžman razmjeni ili ne, tko je obveznik podnošenja relevantnih informacija te izuzeće od obveze izvješćivanja na temelju instituta profesionalne tajne. U skladu sa Zakonom i Pravilnikom razlikujemo pet kategorija obilježja: A. opća obilježja povezana s ispitivanjem osnovne koristi, B. posebna obilježja povezana s ispitivanjem osnovne koristi, C. posebna obilježja povezana s prekograničnim transakcijama, D. posebna obilježja u vezi s automatskom razmjenom informacija i stvarnim vlasništvom E. posebna obilježja povezana s transfernim cijenama.

Prekogranični karakter aranžmana određujemo prema sljedećim uvjetima: sudionici u aranžmanu nisu svi rezidenti u porezne svrhe u istoj jurisdikciji; jedan ili više sudionika u aranžmanu istodobno su rezidenti u porezne svrhe u više od jedne jurisdikcije; jedan ili više sudionika u aranžmanu posluje u drugoj jurisdikciji preko stalne poslovne jedinice koja se nalazi u toj jurisdikciji, a taj je aranžman dio poslovanja ili cjelokupno poslovanje te stalne poslovne jedinice; jedan ili više sudionika u aranžmanu obavlja djelatnost u drugoj jurisdikciji, a da pritom nije rezident u porezne svrhe u toj jurisdikciji niti je u njoj uspostavio stalnu poslovnu jedinicu ili takav aranžman može imati učinak na automatsku razmjenu informacija ili identifikaciju stvarnog vlasništva. Pri utvrđivanju radi li se o aranžmanu o kojem se izvješćuje ključno je utvrditi odnosi li se aranžman na više od jedne države članice ili jurisdikcije. Da bi se aranžman smatrao prekograničnim potrebno je da aranžman bude od materijalnog značaja za samu državu članicu koja sudjeluje u aranžmanu.

Uputu o podnošenju informacija o prekograničnim poreznim aranžmanima, a temeljem usvajanja izmjena i dopuna Zakona o administrativnoj suradnji, izdala je Porezna uprava s ciljem osiguranja učinkovite provedbe, a donosi detaljna objašnjenja i praktične primjere.<sup>18</sup>

Nacionalne odredbe DAC6 primjenjuje se od 1. srpnja 2020. godine. Budući je cilj Direktive omogućiti poreznim tijelima da raspolažu sveobuhvatnim informacijama o potencijalno agresivnim poreznim aranžmanima uređuje se detaljno upravo obveza izvještavanja. Obveznici izvještavanja jesu: posrednici i to posebno organizatori, kao osobe koje osmišljavaju, stavljaju na tržište ili organiziraju prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje ili takav aranžman stavljaju na raspolaganje s ciljem njegove provedbe ili upravljaju njegovom provedbom; te savjetnici, kao osobe koje pružaju pomoć, potporu ili savjet u pogledu osmišljavanja, stavljanja na tržište, organiziranja, stavljanja na

<sup>18</sup> <https://www.porezna-uprava.hr/Dokumenti%20razno/Korisničke%20upute%20-dostava%20DAC6%20podataka.pdf?csf=1&e=mS84Dy>.



raspolaganje s ciljem provedbe, ili upravljanja provedbom prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje.

Savjetnik može dokazati da nije posrednik ako nije znao ili se u razumnoj mjeri nije moglo očekivati da zna da je bio uključen u prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje. Porezna uprava u Uputi navodi kako definicija posrednika ne uključuje kao savjetnika osobu koja naknadno dobije saznanje o aranžmanu, poput revizora, savjetnika koji pripremaju studije o transfernim cijenama.

Ukoliko postoji više posrednika koji sudjeluju u aranžmanu, svi su obvezni izvještavati. Posrednik se može izuzeti od obveze izvještavanja samo ako ima dokaz da je iste informacije već podnio drugi posrednik. U tom slučaju Poreznoj upravi potrebno je dostaviti dodijeljeni broj prekograničnog aranžmana.

Iznimno, posrednici nemaju obvezu izvještavanja ako se pozovu na profesionalnu tajnu, što je posebno važno za odvjetnike i ovlaštene porezne savjetnike, koji su u tom slučaju, dužni u roku od 3 dana, obavijestiti druge posrednike.

Dostavljanje podataka o prekograničnim aranžmanima koji sadržavaju barem jedno obilježje koje upozorava na rizik od izbjegavanja plaćanja poreza, podrazumijeva da se treba utvrditi podliježe li određeni aranžman prijavljivanju. Pri tome je potrebno utvrditi postoji li prekogranična transakcija; koje poreze zahvaća- obuhvaćeni su samo direktni porezi, a isključeni PDV, carine, trošarine i doprinosi. Također, treba utvrditi je li transakcija unutar propisanog razdoblja za izvješćivanje, odnosno od 25. lipnja 2018. godine nadalje te da li se transakcije odvijaju između kvalificiranih osoba, dakle povezanih osoba i utvrditi da li nastaje obveza cjelokupnog izvještavanja ili samo podnošenja identifikacijskog broja aranžmana, što je slučaj za situacije gdje je izvještavanje već prethodno izvršio drugi sudionik. Porezna uprava je u lipnju 2020. godine donijela obavijest o odgodi rokova za dostavu informacija o prekograničnim aranžmanima.<sup>19</sup> Rokovi za dostavu informacija o prekograničnim aranžmanima koji su propisani u članku 35.f stavcima 1. i 2. i članku 35.i stavku 2. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza započinju teći od 1. siječnja 2021. godine za: prekogranične aranžmane stavljene na raspolaganje radi njihove provedbe, ili koji su spremni za provedbu, ili čiji je prvi korak u provedbi napravljen između 1. srpnja 2020. i 31. prosinca 2020.; posrednike koji su izravno ili posredstvom drugih osoba, pružili potporu, pomoć ili savjet u razdoblju od 1. srpnja 2020. do 31. prosinca 2020. O prekograničnim aranžmanima za koje su prvi koraci provedeni u razdoblju od 25.6.2018. do 30.6.2020. godine posrednici i porezni obveznici dužni su Poreznu upravu obavijestiti do 28.2.2021. godine dok su posrednici obvezni izvijestiti Poreznu upravu o tržišnim aranžmanima

<sup>19</sup> Rokovi izvještavanja koji su bili utvrđeni 02.2021. godine – za aranžmane iz razdoblja 25.06.2018. – 30.06.2020. godine 01.2021. godine – za aranžmane iz razdoblja od 01.07.2020. – nadalje Nakon prijelaznog razdoblja, relevantne informacije u vezi s prekograničnim aranžmanima se moraju dostaviti Poreznoj upravi u roku od 30 dana od: dana nakon što je prekogranični aranžman stavljen na raspolaganje s ciljem provedbe; dana nakon što je prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje spreman za provedbu; ili trenutka kada je napravljen prvi korak u provedbi prekograničnog aranžmana, ovisno što nastupi ranije; dana nakon što su savjetnici, izravno ili posredstvom drugih osoba, pružili potporu, pomoć ili savjet. Prethodno naveden rok od 30 dana za dostavu informacija počinje teći 1. siječnja 2021. godine za aranžmane stavljene na raspolaganje, spremne za provedbu ili čiji je korak napravljen od 1. srpnja do 31. prosinca 2020. godine ili vezano za koje su posrednici pružili pomoć, potporu ili savjet u istom razdoblju.

putem prvog periodičnog izvješća do 30.4.2021. godine.

Direktiva 2018/822 definira obvezu automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane. Direktiva definira opća i posebna „obilježja“ koja aranžman mora imati, a koja ukazuju na to da je potencijalno riječ o izbjegavanju plaćanja poreza ili zlouporabi poreznih pravila. Odredbe se odnose na poslovanje s povezanim i nepovezanim osobama, ali dodatno detaljnije definiraju potencijalno rizične porezne aranžmane s povezanim osobama.

Sredinom 2022. godine<sup>20</sup> Europska komisija je pokrenula javno savjetovanje u vezi s prijedlogom direktive Vijeća za borbu protiv utaje poreza i agresivnog poreznog planiranja i to usmjerenu na porezne savjetnik i druge stručnjake koji daju porezne savjete a nazvani su zajedničkim nazivom „omogućitelji“ koji olakšavaju i time doprinose utaji poreza i agresivnom poreznom planiranju. Naime, jedno je od važnih pitanja rješavanje uloge takvih „omogućitelja“, pomogatelja i pokretača, koji olakšavaju utaju poreza i agresivno porezno planiranje u Europskoj uniji već neko vrijeme na agendi globalnih i europskih zakonodavnih i političkih aktivnosti.

#### **4. NOVE EUROPSKE INICIJATIVE I MJERE PROTIV POREZNIH UTAJA I NEPLAĆANJA POREZA**

Europsko i međunarodno porezno okruženje prolazi kroz velike promjene tijekom posljednjih godina, a velikim dijelom je obilježeno brojnim pokušajima sprječavanja poreznih utaja i borbom protiv neplaćanja i izbjegavanja plaćanja poreza. Ta nastojanja poprimaju institucionalne oblike kroz legislativne aktivnosti, na globalnoj razini, istodobno intenzivirane u europskom okruženju. Nakon OECD ova plana i BEPS (*BEPS - Base Erosion and Profit Shifting – smanjenje porezne osnovice i preusmjeravanje dobiti*) aktivnosti Europska je komisija do danas usvojila čak nekoliko direktiva EU koje imaju za cilj, bilo sporedni, češće primarni, upravo rješavanje utaje poreza i izbjegavanja plaćanja poreza.

BEPS je projekt OECD–a i G20 grupe započeo još 2011. godine koji se odnosi na strategije za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja i neoporezivanja kojima se istražuju neusklađenosti u poreznim propisima sa svrhom preusmjeravanja dobiti u jurisdikcije s niskim ili bez poreznih stopa, što za posljedicu ima neplaćanje poreza na dobit ili plaćanje poreza na dobit u vrlo malim iznosima. Tako dvije Direktive protiv izbjegavanja poreza, ATAD i ATAD II<sup>21</sup> predviđaju niz odredbi protiv poreznih zlouporaba, a supra opisane izmjene Direktive o administrativnoj suradnji u području (izravnog) oporezivanja, DAC6<sup>22</sup> također je u tom zakonodavnom paketu ciljanih aktivnosti rezultirala uvođenjem obveznog režima objavljivanja koji zahtijeva prijavu potencijalno

<sup>20</sup> Dana 6. srpnja 2022.

<sup>21</sup> DIREKTIVA VIJEĆA (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta

<sup>22</sup> Vidi, Žunić Kovačević, Nataša, Cvenček, Matteo, "Porezna evazija i porezni nadzor u svjetlu Direktive o administrativnoj suradnji (DAC) i feret dokazivanja u pravnoj praksi." Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 59, br. 3, 2022, str. 549-573.

agresivnih shema poreznog planiranja. No nove inicijative ne staju sa opisanim normativnim zaletom. Krajem 2021. Europska komisija je objavila nacrt ATAD III,<sup>23</sup> direktive u vezi sa zlouporabom fiktivnih subjekata trgovačkih društava EU-a, subjekata kojima nedostaje minimalna razina suštine za porezne svrhe.

OECD je inicirao i druge važne promjene u međunarodnom poreznom okruženju. Multilateralni instrument predstavlja mjeru 15. BEPS akcijskog plana. Cilj Multilateralnog instrumenta je da se ubrza i pojednostavi implementacija mjera razvijenih u okviru BEPS akcijskog plana koje zahtijevaju izmjene postojećih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Republika Hrvatska potpisala je Multilateralni instrument 7. lipnja 2017., a Zakon o potvrđivanju Mnogostrane konvencije o provedbi mjera povezanih s ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u svrhu sprječavanja smanjenja porezne osnovice i preusmjeravanja dobiti izglasan je u Hrvatskom Saboru 25. studenoga 2020.<sup>24</sup> Multilateralni instrument je stupio u RH na snagu 1. lipnja 2021. Obilježja Multilateralnog instrumenta, odnosno Mnogostrane konvencije o provedbi mjera povezanih s ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u svrhu sprječavanja smanjenja porezne osnovice i preusmjeravanja dobiti su složena a multilateralni instrument je rezultirao provedbom različitih odredbi protiv zlouporabe. Tijekom 2017. i 2020. godine, OECD-ove smjernice o transfernim cijenama revidirane su u skladu sa smjernicama koje su razvijene u sklopu OECD-ova naknadnog rada na BEPS-u.

Može se reći da porezna tijela država članica EU-a već imaju sveobuhvatan arsenal pravila protiv zlouporaba. Ipak, usprkos svim ovim promjenama, Europska komisija smatra da porezni savjetnici i stručnjaci i dalje osmišljavaju, plasiraju i pomažu u stvaranju poreznih shema u zemljama izvan EU koje nagrizaju poreznu osnovicu zemalja članica EU. Stoga Komisija uz rad na direktivi o kojoj nastoji osigurati da fiktivni subjekti u EU-u ne mogu imati koristi od bilo kakvih poreznih olakšica, i dalje radi na brojnim normativnim tekstovima iz područja oporezivanja i sprječavanja poreznih zlouporaba, svih vrsta.

Svrha je trenutne inicijative uspostaviti postupke i mjere usklađenosti kojih se trebaju pridržavati porezni savjetnici i drugi stručnjaci koji pružaju usluge poreznog savjetovanja, a kako bi se spriječilo da sudjeluju u uspostavljanju složenih poreznih struktura u zemljama EU ali i izvan EU koje narušavaju poreznu osnovicu državama članicama utajom poreza i agresivnim poreznim planiranjem.<sup>25</sup>

23 Brussels, 22.12.2021. COM(2021) 565 final 2021/0434 (CNS) Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU .1

24 Narodne novine 1-3/21. Mnogostrana konvencija o provedbi mjera povezanih s ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u svrhu sprječavanja smanjenja porezne osnovice i preusmjeravanja dobiti, sastavljena u Parizu 24. studenoga 2016., objavljena u »Narodnim novinama - Međunarodni ugovori« br. 7/20, stupiti na snagu u odnosu na Republiku Hrvatsku 1. lipnja 2021.

25 Prijedlog Direktive Vijeća za rješavanje uloge „omogućitelja“ koji olakšavaju utaju poreza i agresivno porezno planiranje u Europskoj uniji - Proposal for a Council Directive to tackle the role of enablers that facilitate tax evasion and aggressive tax planning in the European Union, dostupno na: [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13488-Tax-evasion-aggressive-tax-planning-in-the-EU-tackling-the-role-of-enablers\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13488-Tax-evasion-aggressive-tax-planning-in-the-EU-tackling-the-role-of-enablers_en). Pojam "agresivno porezno planiranje" definiran je u Preporuci Komisije od 6. prosinca 2012. o agresivnom poreznom planiranju (2012/772/EU) kako slijedi: „Agresivno porezno planiranje sastoji se u iskoristavanju tehničkih karakteristika poreznog sustava ili neusklađenosti između dva ili više poreznih sustava u svrhu smanjenja porezne obveze. Agresivno porezno planiranje može poprimiti mnoštvo oblika. Njegove posljedice uključuju dvostruke odbitke (npr. isti gubitak odbija se i u državi izvora i državi prebivališta) i dvostruko neoporezivanje (npr. dohodak koji se ne oporezuje u državi izvora oslobođen je u državi prebivališta).“ Prema tome, agresivno porezno planiranje prisutno je u sljedeće dvije situacije: Porezni obveznici iskoristavaju tehničke karakteristike poreznog sustava; ili Porezni obveznici iskoristavaju neusklađenost između dva ili više poreznih sustava. Objema situacijama zajedničko je da porezni tretman ne bi bio

Složene strukture, koje obično uključuju prekogranične aranžmane koji bi mogli rezultirati utajom poreza ili agresivnim poreznim planiranjem, često predlažu upravo razne vrste posrednika koji pružaju usluge poreznog savjetovanja. Udruženja poreznih savjetnika odavno prigovaraju takvim nalazima i tvrdnjama.<sup>26</sup> Naime, utaja poreza uključuje namjerno, prijevorno ponašanje usmjereno na utaju poreza nezakonitim sredstvima. U tim slučajevima porezni obveznici namjerno lažno prikazuju ili prikrivaju pravo stanje svojih stvari od poreznih vlasti kako bi umanjili svoju poreznu obvezu. Precizni primjeri utaje poreza uključuju nepošteno prijavljivanje poreza - na primjer, neprijavlivanje ili prijavljivanje manjeg iznosa prihoda ili precjenjivanje troškova, lažne transakcije za smanjenje plaćanja poreza i manipulacije transfernim cijenama. Utaja poreza uključuje kršenje zakona, kazneno je djelo i stoga se može suzbiti primjenom postojećeg zakona, kada to otkriju nadležna porezna tijela.

Dok se porezni obveznici koji se bave raznim oblicima utaje poreza suočavaju sa strogim kaznama, novčanim, i potencijalnom kaznenom sankcijom, porezni savjetnici uključeni u utaju poreza mogu biti sankcionirani novčano, ali i oduzimanjem profesionalne licence što ne isključuje i građanskopravnu te kaznenopravnu odgovornost.

## 5. UMJESTO ZAKLJUČKA

Porezna politika Unije prilagođava se globalnim promjenama, sa brojnim normativnim i reformskim zahvatima radi ostvarenja ciljeva koji bi trebali biti koegzistentni. Zelena i digitalna tranzicija društava potpomognuta poreznim mjerama u istoj je razini sa ciljem globalne borbe protiv neplaćanja poreza. Trend jačanja koordiniranih međudržavnih napora u sprječavanju najrazličitijih oblika porezne evazije postao je dominantan u zadnjem desetljeću. Predložene mjere Europske Komisije i Akcijskog plana sa ciljem pojednostavnjenja oporezivanja teško može biti ostvaren u okruženju koje je obilježeno kontinuiranim povećanjem složenosti međunarodnog i europskog poreznog okvira. U narednom razdoblju očekuje se intenzivna pozitivna integracija u području oporezivanja dobiti na unutarnjem tržištu, trošarinskom oporezivanju sukladno općim ciljevima Europskog zelenog plana uz istodobni rast normi usmjerenih borbi protiv neplaćanja poreza i izbjegavanju plaćanja poreza. Takav trend može postati izvorom pravne nesigurnosti u području oporezivanja. Značaj pozitivne integracije, koja može dijelom biti globalna, ali je pretežito europska, velik je u smislu ostvarenja općeg zahtjeva pravne sigurnosti, odnosno predvidljivosti određenih pravila koja su posljedica političkih kretanja i volje u EU. No, razvoj novih poreznih pravila putem pozitivne integracije mora imati ugrađeno načelo jednostavnosti i preglednost. Naime, nije moguće sva sporna pitanja obuhvatiti apstraktnom i novom normom jer se takvom intenzivnom regulacijom koči razvoj unutarnjega tržišta. Svojevrсна hiperprodukcija propisa ili hipernormiranje u području oporezivanja i borbe protiv neplaćanja poreza mogu za posljedicu imati nesigurnost poreznih

u skladu s namjerom zakonodavca. Međutim, porezni tretman aranžmana u skladu je s namjerom zakonodavca kada se porezni tretman oslanja na primjenu izričitog poreznog zakona (što je izraz namjere zakonodavca) ili, u prekograničnom kontekstu, ne iskorištavati neusklađenosti u poreznom sustavu dviju ili više jurisdikcija.

26 Rogić Lugarić, Tereza. "Porezni savjetnici: zamagljen identitet, velika očekivanja." Društvena istraživanja, vol. 25, br. 2, 2016, str. 219-240. <https://doi.org/10.5559/di.25.2.04>.

obveznika i nepredvidljivost postupanja poreznih administracija država članica. Stoga negativna integracija može biti dijelom i odgovor, jer se rješavanjem po prethodnim pitanjima od strane Suda EU osigurava zadovoljavajuća konzistentnost unutarnjeg tržišta te koherentnost europskog poreznog prava. Trend, u radu prikazanog, intenzivnog normativnog uređenja od općih ka brojnim posebnim poreznim normama koje imaju za cilj spriječiti izbjegavanje plaćanja poreza ukazuje nam da treba oprezno pratiti buduće aktivnosti u ovom području. Primjer navedenih normativnih aktivnosti razvidan je u prikazanom uređenju općih normi o administrativnoj suradnji u području oporezivanja do posebnih normi i prijedloga direktive o rješavanju uloge „omogućitelja“ koji olakšavaju utaju poreza i agresivno porezno planiranje.

**Summary:** *The fight against non-payment of taxes on the agenda of the current development of European and international tax law in the last decade has led to numerous normative activities at the national, European and international levels. Taking the example of the unification of the increasingly widespread use of the mechanisms of cooperation between tax administrations, a historical outline of the development of this specific area of taxation is used to highlight the outstanding issues of compliance with the main principles on which the European legal system is based. Of particular concern is the lack of rules to protect the rights of all parties involved in administrative cooperation affected by procedures such as the exchange of information. Administrative cooperation in the area of taxation and the exchange of tax information is necessary for all jurisdictions to enable the functioning of tax systems and also plays a key role in the functioning of the internal market. Under the conditions of the global struggle against non-payment of taxes, administrative cooperation has become an instrument or method of this struggle. The historical perspective shows the evolution from 1977 and the first Directive on mutual assistance between the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, which initiates and promotes the idea of intergovernmental and supranational cooperation in the tax field, to 2011 and the adoption of the Directive on Administrative Cooperation (DAC). The DAC repeals and replaces Directive 77/99/EEC, which introduced a system of administrative cooperation for the first time, while the first experience with the automatic exchange of tax information dates back to the Savings Directive of 2003, which was also repealed and replaced by Directive 2014/107/EU. After that, there were numerous amendments to the DAC, until the latest proposal DAC8. Although the fight against non-payment of taxes is transnational and we can also state that the automatic exchange of information as a standard in administrative tax cooperation confirms a kind of establishment of a real supranational tax procedure, the development of mechanisms to protect the rights of taxpayers should still be part of the next steps in regulating the European framework and exchange of tax information and administrative cooperation, as well as the framework of the fight against non-payment of taxes. The regulation and implementation of the protection of the rights of all persons involved in procedures of exchange of information and combating non-payment of taxes is still pending.*

**Keywords:** *combating non-payment of taxes, normative activity, directive on administrative cooperation - DAC, proposals for directives*

### **Navedeni izvori i korištena literatura**

Direktiva Vijeća (EU) 2015/2376 od 8. prosinca 2015. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 332/1, 18. 12. 2015.

Direktiva vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta

Direktiva Vijeća (EU) 2016/2258 od 6. prosinca 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu pristupa poreznih tijela informacijama o sprečavanju pranja novca, SL L 342/1, 16. 12. 2016.

Direktiva Vijeća (EU) 2016/881 od 25. svibnja 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 146/8, 3. 6. 2016.

Direktiva Vijeća (EU) 2018/822 od 25. svibnja 2018. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje, SL L 139/1, 5. 6. 2018.

Direktiva Vijeća (EU) 2021/514 od 22. ožujka 2021. o izmjeni Direktive 2011/16/EU o administrativnoj suradnji u području oporezivanja, SL L 104/1, 25. 3. 2021.

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 64/1, 11. 3. 2011.

Direktiva Vijeća 2014/107/EU od 9. prosinca 2014. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 359/1, 16. 12. 2014.

Diritto Bancario, pristup 15. studenoga 2021., <https://www.dirittobancario.it/art/dac6-e-nuovi-obblighi-di-disclosure-preventiva-stato-dell-arte-e-spunti-operativi/>.

Gadžo, Stjepan, Novi »Porezni Paket« Europske Komisije: Prioriteti Unije U Području Porezne Politike, Porezni vjesnik, 2, 2021.

<https://tayros.bg/index.php/2021/04/03/levoluzione-delle-directive-administrative-cooperation-sullo-scambio-automatico-di-informazioni-fiscali-dalla-dac-1-alla-dac-7/>.

Ipsa, pristup 15. studenoga 2021., <https://www.ipsoa.it/documents/fisco/fiscalita-internazionale/quotidiano/2021/03/25/direttiva-dac-7-gestori->

piattaforme-digitali-diventano-collaboratori-fisco.

Izješće o financijskom kriminalu, utaji poreza i izbjegavanju plaćanja poreza, Rezolucija Europskog parlamenta od 26. ožujka 2019. o financijskom kriminalu, utaji poreza i izbjegavanju plaćanja poreza (2018/2121 (INI)), (2021/C 108/02), dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex:52019IP0240>.

Komunikacija Komisije Europskom Parlamentu I Vijeću o dobrom poreznom upravljanju u EU-u i izvan njega, 15.7.2020., COM (2020) 313 final (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:52020DC0313>)

Komunikacija Komisije Europskom Parlamentu I Vijeću, Oporezivanje poslovanja za 21. stoljeće, 18.5.2021., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN-HR/TXT/?from=EN&uri=CELEX%3A52021DC0251>.

Mnogostrana konvencija o provedbi mjera povezanih s ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u svrhu sprječavanja smanjenja porezne osnovice i preusmjerenja dobiti, »Narodne novine - Međunarodni ugovori« br. 7/20.

Pravilnik o automatskoj razmjeni informacija u području poreza, »Narodne novine« br. 18/17., 1/19., 1/20.

Preporuke Komisije od 6. prosinca 2012. o agresivnom poreznom planiranju (2012/772/EU)

Prijedlog Direktive Vijeća za rješavanje uloge „omogućitelja“ koji olakšavaju utaju poreza i agresivno porezno planiranje u Europskoj uniji - Proposal for a Council Directive to tackle the role of enablers that facilitate tax evasion and aggressive tax planning in the European Union, dostupno na: [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13488-Tax-evasion-aggressive-tax-planning-in-the-EU-tackling-the-role-of-enablers\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13488-Tax-evasion-aggressive-tax-planning-in-the-EU-tackling-the-role-of-enablers_en). Pojam „agresivno porezno planiranje“ Narodne novine 1-3/21. Mnogostrana konvencija o provedbi mjera povezanih s ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u svrhu sprječavanja smanjenja porezne osnovice i preusmjerenja dobiti, sastavljena u Parizu 24. studenoga 2016., objavljena u »Narodnim novinama - Međunarodni ugovori« br. 7/20, stupiti na snagu u odnosu na Republiku Hrvatsku 1. lipnja 2021.

Preporuke Komisije od 6. prosinca 2012. o agresivnom poreznom planiranju (2012/772/EU)

Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU - Brussels, 22.12.2021 COM(2021) 565 final 2021/0434 (CNS)

Prijedlog Direktive Vijeća za rješavanje uloge „omogućitelja“ koji olakšavaju utaju poreza i agresivno porezno planiranje u Europskoj uniji - Proposal for a Council Directive to tackle the role of enablers that facilitate tax evasion and aggressive tax planning in the European Union, dostupno na: [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13488-Tax-evasion-aggressive-tax-planning-in-the-EU-tackling-the-role-of-enablers\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13488-Tax-evasion-aggressive-tax-planning-in-the-EU-tackling-the-role-of-enablers_en). Pojam „agresivno porezno planiranje“

Rezolucija Europskog parlamenta od 6. srpnja 2016. o odlukama o porezima i ostalim mjerama slične prirode ili učinka (2016/2038(INI)), dostupno na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016IP0310&from=EN>

Rogić Lugarić, Tereza, Porezni savjetnici: zamagljen identitet, velika očekivanja, *Društvena istraživanja*, vol. 25, br. 2, 2016, str. 219-240. <https://doi.org/10.5559/di.25.2.04>.

Zakon o administrativnoj suradnji u području poreza, "Narodne novine" br. 115/16., 130/17., 106/18., 121/19.

Žunić Kovačević, Nataša, Prilagodba hrvatske porezne uprave Europskoj uniji Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 57, 1/2020, str. 195-209.

Žunić Kovačević, Nataša; Cvenček, Matteo, Porezna evazija i porezni nadzor u svjetlu Direktive o administrativnoj suradnji (DAC) i teret dokazivanja u pravnoj praksi, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 59, br. 3, 2022, str. 549-573.

Žunić Kovačević, Nataša; Bartoli-Kos, Tamara, Europski projekt uspostave zajedničke osnove oporezivanja dobiti trgovačkih društava CCCTB, *Porezni vjesnik*, 21 (2012), 12; 39-50.