

doc. dr. sc. Stjepan Gadžo

Katedra za financijsko pravo, Sveučilište u Rijeci, Pravni fakultet

---

# *Novi »porezni paket« Europske komisije: prioriteti Unije u području porezne politike*

---

## 1. Uvod

Europska je komisija (dalje u tekstu: Komisija ili EK) je 15. srpnja 2020. usvojila novi »porezni paket« (engl. *tax package*) usmjeren pravednijem, učinkovitijem i održivijem oporezivanju na području Europske unije (dalje u tekstu: EU).<sup>1</sup> Posrijedi je zapravo skup veoma raznorodnih poreznih mjera u kojima se zrcale i širi politički prioriteti nove Komisije (2019. – 2024.), na čijem je čelu Ursula von der Leyen.

S obzirom da je aktualni društveni trenutak, i u Hrvatskoj i u svijetu, obilježen prije svega pandemijskom odrednicom i borbom protiv širenja bolesti COVID-19, moguće je da su najnoviji naponi Komisije na planu porezne politike promakli pažnji šire stručne javnosti. Međutim, svakome tko je iole zainteresiran za oblast oporezivanja, Komisijin porezni paket predstavlja vrijedan i nezaobilazan izvor informacija.

Prvo, u njemu su izričito navedena porezno-politička pitanja na kojima će u narednom razdoblju inzistirati novi sastav Komisije, dijelom i kroz zakonodavne prijedloge koji će u narednom razdoblju biti podneseni Vijeću EU-a i/ili Europskom parlamentu. Riječju, predmetni porezni paket nudi uvid u porezno-političke ciljeve novoizabranih nositelja izvršne vlasti EU-a. Drugo, Komisija je već prigodom objave poreznog paketa široj javnosti u prvi plan stavila njegovu poveznicu sa zajedničkim naporima država članica na pandemijskom planu, odnosno s tzv. planom oporavka za Europu, koji predviđa ulaganja od 750 milijardi eura u svrhu saniranja ekonomskih posljedica pandemije (Europska komisija, 2020b). Treće, porezni paket se doista može označiti sveobuhvatnim – kako navodi sama Komisija u svom službenom priopćenju (Europska komisija, 2020c) – s obzirom da se predložene mjere odnose na više poreznih oblika (porez na dobit, PDV, trošarine), ali i na horizontalne teme poput jačanja prekogranične administrativne suradnje, zaštite prava poreznih obveznika i dr. Zapravo se može primijetiti da Komisija dokument ovako širokog tematskog raspona na planu porezne politike nije donijela još od 2001. i objave

---

<sup>1</sup> Vidi: Europska komisija (2020a).

dokumenta u kojem su naznačena uporišta porezne politike Unije, uglavnom vezana za što puniju realizaciju unutarnjeg tržišta (Europska komisija, 2001).

Po uvriježenoj praksi institucija EU-a, Komisija se u predstavljanju novih porezno-političkih mjera obilato koristi stilskim figurama. Tako »porezni paket« zapravo predstavlja zajednički naziv za tri odvojene »inicijative«, koje se temelje na dva »stupa«, tj. teže ostvarenju dva glavna porezno-politička cilja – pravednosti i jednostavnosti u oporezivanju. Tri dijela poreznog paketa su, kako je prikazano na slici 1:

- 1) novi Akcijski plan za pravedno i jednostavno oporezivanje (dalje: Akcijski plan)<sup>2</sup>, s 25 konkretnih mjera koje Komisija planira provesti u naredne tri godine;
- 2) prijedlog izmjena i dopuna Direktive o administrativnoj suradnji u području poreza (tzv. DAC7)<sup>3</sup>;
- 3) Komunikacija o dobrom poreznom upravljanju<sup>4</sup>.

Nastavno na navedeno, cilj je ovog članka dati kratak i pojednostavljen prikaz poreznog paketa Komisije. Pri tome se naglasak stavlja na mjere iz Akcijskog plana, koji predstavlja najambiciozniji i najdalekosežniji segment poreznog paketa.

*Slika 1. Dijelovi »poreznog paketa« Europske komisije*



## 2. Općenito o ciljevima i kontekstu donošenja poreznog paketa

U službenom priopćenju izdanom prilikom predstavljanja svog poreznog paketa, Komisija je naglasak stavila na sljedeće točke:

- porezna politika Unije mora biti u službi gospodarskog oporavka i dugoročnog rasta Europe;
- postizanje veće pravednosti u oporezivanju i dalje je glavni prioritet Komisije te se stoga mora intenzivirati borba protiv porezne evazije i nepoštene porezne konkurencije;

<sup>2</sup> Europska komisija (2020d).

<sup>3</sup> Europska komisija (2020e).

<sup>4</sup> Europska komisija (2020f).

- kako bi se poboljšalo poslovno okruženje i svim građanima i poduzećima ojačale koristi od unutarnjeg tržišta, nužno je pojednostaviti određena porezna pravila i postupke te ukloniti administrativna opterećenja u više sektora;
- porezni paket ima i fiskalni cilj, s obzirom da se očekuje da će se njegovim mjerama pomoći državama članicama da prikupe dovoljno prihoda potrebnih za financiranje post-pandemijskog oporavka.

Nadalje, Komisija ističe kako je predmetni porezni paket tek prvi dio šireg programa Unije u području oporezivanja.<sup>5</sup> To objašnjava zašto u njemu nisu adresirana neka od najaktualnijih pitanja o kojima se trenutno raspravlja na najvišim razinama, poput oporezivanja digitalne ekonomije ili potrebe uvođenja tzv. ekoloških poreza. U svakom slučaju, Komisija je najavila kako će veoma skoro objaviti nove inicijative vezano za sljedeće:

- u području poreza na dobit, očekuje se donošenje novog Akcijskog plana Komisije, s prijedlozima koji su derivat aktualnih rasprava na globalnom planu, posebno u okviru OECD-a (npr. uvođenje pravila o minimalnoj razini oporezivanja multinacionalnih korporacija, tzv. GLOBE);
- kako bi se realizirali ciljevi tzv. Europskog zelenog plana (engl. *European Green Deal*), najavljena je radikalna reforma ekoloških poreza, uključujući i uvođenje tzv. mehanizma za graničnu prilagodbu emisija ugljika, koji u suštini predstavlja dodatan namet prilikom uvoza na tržište Unije dobara s višim udjelom ugljika;
- Komisija planira razmotriti i dopustivost donošenja novih mjera u području porezne politike po tzv. redovnom zakonodavnom postupku; vrijedi podsjetiti da se većina propisa Unije u području poreza donosi u tzv. posebnom postupku, sukladno čl. 113. i 115. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU), koji zahtijevaju jednoglasnu odluku u Vijeću EU-a te svakoj državi članici *de facto* daju pravo veta na prijedloge Komisije<sup>6</sup>;
- u području trošarina najavljuju se izmjene i dopune direktiva koje reguliraju trošarinsko oporezivanja duhanskih proizvoda i alkohola.

### 3. Pregled mjera iz Akcijskog plana

Kako je već navedeno, najambiciozniji dio Komisijinog poreznog paketa je tzv. Akcijski plan s 25 poreznih mjera koje će biti predložene i/ili provedene do 2024. U pravno-tehničkom smislu, sam Akcijski plan donesen je u obliku tzv. komunikacije, neobvezujućeg akta kakvim Komisija izražava smjer budućega političkog djelovanja u određenom području.

Komisija sljedećim riječima opisuje temeljnu svrhu Akcijskog plana: »Ovom se Komunikacijom utvrđuje nov, uravnotežen pristup u kojem se mjere protiv poreznih prijevara i utaje kombiniraju s mjerama kojima se pojednostavnjuje život poštenih poreznih obveznika. U središte se stavlja porezni obveznik. Stoga su različite mjere predviđene Akcijskim planom strukturirane tako da prate put poreznog obveznika. U različitim ključnim etapama puta tog poreznog obveznika povezane mjere opisane su kao unaprjeđenje kako bi EU ostvarila dvostruki cilj borbe protiv utaje poreza i pojednostavnjenja i olakšavanja oporezivanja.«<sup>7</sup> Nabrojena su i ranija postignuća na planu sprječavanja utaje poreza i povećanja porezne transparentnosti unutar Unije, poput primjene standarda automatske

<sup>5</sup> Vidi: Akcijski plan, str. 1-2.

<sup>6</sup> Općenito o razlikama između zakonodavnih postupaka pri donošenju akta Unije vidi: Čapeta i Rodin (2010: 35-38.

<sup>7</sup> Akcijski plan, str. 7.

razmjene informacija između poreznih tijela država članica, zajedničkih poreznih nadzora te pristupa poreznih tijela informacijama o sprječavanju pranja novca.<sup>8</sup> Međutim, kako ističe Komisija, potrebno je učiniti više, s obzirom na razinu tzv. poreznog jaza (engl. *tax gap*), odnosno iznosa poreznih prihoda koji ostaju nenaplaćeni uslijed različitih oblika neispunjavanja poreznih obveza. Tako se, primjerice, procjenjuje da je u 2017. na razini Unije izgubljeno čak 137 milijardi eura samo od PDV-a. Vrijedi naglasiti da, kad se radi o PDV-u, 1. siječnja 2021. na snagu stupaju nova pravila tzv. Direktive o PDV-u<sup>9</sup> koja bitno utječu na tretman tzv. elektroničke trgovine te prekogranične prodaje dobara iz trećih država. Komisija dodatno naglašava potrebu poduzimanja daljnjih koraka u pojednostavnjenju oporezivanja, napose kad je riječ o malim i srednjim poduzećima.<sup>10</sup>

Mjere sadržane u Akcijskom planu su prema tematskom kriteriju razvrstane u šest glavnih područja. Posebno je zanimljiv ključ kojim se Komisija vodila prilikom ove klasifikacije. Naime, prvih pet tema ili područja (»Upis u registar«, »Izvrješćivanje«, »Plaćanje«, »Provjera, praćenje i administrativna suradnja« i »Sporovi«) odnose se na glavne postupne korake u porezno-pravnom odnosu. Komisija je, pozivajući se na komparativno istraživanje OECD-a o poreznoj administraciji, pojasnila da iza ovakve klasifikacije leži pristup usmjeren na poreznog obveznika, gdje su pojedine mjere Akcijskog plana strukturirane tako da prate njegov put prilikom razreza poreza.<sup>11</sup> Šesta, posljednja tematska cjelina, s čak devet mjera, prilično je nemaštovito nazvana »Pojednostavnjivanje poreznih pravila EU-a radi veće konkurentnosti na jedinstvenom tržištu«. Već je pri tome vidljivo da se radi o najheterogenijoj cjelini, s mjerama kojima je teško pridružiti neki zajednički označitelj osim paušalnog pozivanja na jedan od dva opća cilja cjelokupnog poreznog paketa (vidi *supra*).

Nadalje, kako je detaljnije prikazano u prilogu koji prati Akcijski plan, obuhvaćene je mjere moguće podijeliti i ovisno o tome podrazumijevaju li donošenje zakonodavnog akta Unije ili kakvu nezakonodavnu inicijativu.<sup>12</sup> Pri tome nekoliko mjera možemo označiti institucionalnim, s obzirom da predviđaju osnivanje novih tijela ili stručnih skupina.

Polazeći od navedenih kriterija, u tablici 1 dana je sistematizacija 25 mjera iz Akcijskog plana.

<sup>8</sup> Akcijski plan, str. 4.

<sup>9</sup> Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, od 11.12.2006. (s naknadnim izmjenama i dopunama; dalje u tekstu: Direktiva o PDV-u).

<sup>10</sup> Akcijski plan, str. 6.

<sup>11</sup> Akcijski plan, str. 7.

<sup>12</sup> Općenito o podjeli akata Europske unije na zakonodavne i nezakonodavne vidi Čapeta (2009: 125-128).

**Tablica 1. Sistematizacija poreznih mjera sadržanih u Akcijskom planu EK-a za pravedno i jednostavno oporezivanje**

Tematska cjelina	Mjera	Sredstvo postizanja mjere	Okvirni rok za provedbu mjere	
Upis u registar	1. Jedinствен upis u registar obveznika PDV-a u EU-u	Procjena učinka koja bi mogla dovesti do zakonodavne inicijative (izmjene i dopune Direktive o PDV-u)	2022.	
	2. Poboljšanje kvalitete i uporabe podataka relevantnih za oporezivanje	Nezakonodavna inicijativa: pilot-projekt nakon kojeg će uslijediti radni dokument osoblja Komisije s glavnim zaključcima i preporukama	2022.	
	Izješćivanje	3. Stvaranje okvira za preventivni dijalog između poreznih uprava radi zajedničkog rješavanja prekograničnih poreznih pitanja u području poreza na dobit	Nezakonodavna inicijativa: pilot-projekt	I. i II. tromjesečje 2021.
		4. Modernizacija obveze prijave PDV-a i proširenje elektroničkog izdavanja računa	Procjena učinka koja bi mogla dovesti do zakonodavne inicijative (izmjene i dopune Direktive o PDV-u)	2022.
		5. Širenje primjene postupka »sve na jednom mjestu« (engl. <i>One Stop Shop</i> – OSS), predviđenog Direktivom o PDV-u, na sve transakcije između poduzetnika i poslovođa (tzv. B2C transakcije)		
Plaćanje	6. Izrada preporuka za poboljšanje postupka međunarodne pomoći u naplati poreznih tražbina na području Unije	Izvjешće Europske komisije Parlamentu i Vijeću	IV. tromjesečje 2020.	
	7. Osiguravanje dosljednijeg utvrđivanja porezne rezidentnosti na području EU-a, kako bi se izbjeglo dvostruko (ne)oporezivanje	Procjena učinka koja bi mogla dovesti do zakonodavne inicijative (prijedlog nove direktive)	2022.	
	8. Razvoj zajedničkog, standardiziranog sustava na razini EU-a za ostvarivanje prava na oslobođenje od poreza po odbitku, uz mehanizam učinkovitije razmjene informacija i suradnje između poreznih tijela	Procjena učinka koja bi mogla dovesti do zakonodavne inicijative (prijedlog nove direktive)	2022.	
Provjera, praćenje i administrativna suradnja	9. Eurofisc 2.0	Procjena učinka koja bi mogla dovesti do zakonodavne inicijative (izmjene i dopune Uredbe 904/2010)	III. tromjesečje 2021.	
	10. Proširenje automatske razmjene informacija u vezi kriptovalute i elektroničkog novca	Procjena učinka koja bi mogla dovesti do zakonodavne inicijative (izmjene i dopune Direktive o administrativnoj suradnji u području poreza)	III. tromjesečje 2021.	
	11. Pokretanje tzv. Promatračnice EU-a za porez	Nezakonodavna inicijativa / institucionalna mjera	IV. tromjesečje 2020.	

	12. Prijelaz na automatiziranu razmjenu podataka putem elektroničkih sustava u svrhu provjere prekograničnih transakcija oporezivih PDV-om	Procjena učinka koja bi mogla dovesti do zakonodavne inicijative (izmjene i dopune Uredbe 904/2010)	2023.
	13. Koordinacija pristupa utemeljenog na riziku između poreznih tijela EU-a pri utvrđivanju i naplati PDV-a		
	14. Jačanje administrativne suradnje između EU-a i relevantnih trećih zemalja u području PDV-a	Inicijativa za sklapanjem sporazuma između EU-a i trećih država	2023.
Sporovi	15. Praćenje Direktive o mehanizmima rješavanja sporova te uvođenje stalnog odbora za rješavanje sporova	Institucionalna mjera	III. tromjesečje 2021.
	16. Sprječavanje i rješavanje sporova u vezi s PDV-om	Procjena učinka koja bi mogla dovesti do zakonodavne inicijative (prijedlog nove direktive)	2022.
Jednostavnost u oporezivanju	17. Izrada Povelje o pravima poreznih obveznika	Nezakonodavna inicijativa (upućivanje komunikacije Europskom parlamentu i Vijeću EU-a te preporuke država članicama)	III. tromjesečje 2021.
	18. Izmjena pravila o primjeni PDV-a na financijske usluge	Procjena učinka koja bi mogla dovesti do zakonodavne inicijative (izmjene i dopune Direktive o PDV-u)	IV. tromjesečje 2021.
	19. Promjena statusa Odbora za PDV	Zakonodavna inicijativa (izmjene i dopune Direktive o PDV-u)	IV. tromjesečje 2020.
	20. Organizacija konferencije o analitici podataka i digitalnim rješenjima	Nezakonodavna inicijativa	II. tromjesečje 2021.
	21. Osnivanje stručne skupine za transferne cijene	Nezakonodavna inicijativa / institucionalna mjera	I. tromjesečje 2021.
	22. Evaluacija i ažuriranje primjene pravila PDV-a za putničke agente i organizatore putovanja	Nezakonodavna inicijativa (evaluacija) te procjena učinka koja bi mogla dovesti do zakonodavne inicijative (izmjene i dopune Direktive o PDV-u)	2022.
	23. Prilagodba pravila PDV-a u kontekstu tzv. ekonomije platformi	Procjena učinka koja bi mogla dovesti do zakonodavne inicijative (izmjene i dopune Direktive o PDV-u)	2022.
	24. Revizija pravila o PDV-u u putničkom prijevozu kako bi se osigurala njihova usklađenost s poreznom politikom razvijenom u okviru Europskog zelenog plana		
	25. Pojednostavljenje pravila o trošarskom oporezivanju robe na daljinu uz smanjenje prijevata i narušavanja tržišnog natjecanja	Procjena učinka koja bi mogla dovesti do zakonodavne inicijative (izmjene i dopune Direktive o općem sustavu trošarina)	2022.

Već je na prvi pogled vidljivo kako se čak dvanaest mjera Akcijskog plana odnosi na PDV. To je posljedica ne samo ograničenih ovlasti institucija Unije na polju izravnih poreza<sup>13</sup>, već i, kako je istaknuto u poglavlju 2, vezano za odgodu donošenja mjera u području poreza na dobit dok se ne kristaliziraju stajališta na globalnoj razini, u okrilju OECD-a. Većina mjera koje se odnose na PDV planiraju se realizirati kroz daljnje intervencije u Direktivu o PDV-u te tzv. Uredbu o administrativnoj suradnji u području PDV-a<sup>14</sup>. U tom smislu posebno je zanimljiva mjera br. 16. koja predviđa donošenje posebne direktive usmjerene rješavanju sporova u vezi s PDV-om.

Vrijedi primijetiti da je u pogledu rješavanja sporova Akcijski plan poprilično neinspirativan. Iako Komisija (s pravom) upozorava na potrebu primjene tzv. suradničkog predloška (engl. *cooperative compliance*) u odnosu između poreznih tijela i poreznog obveznika, te ističe da bi porezne sporove bilo poželjno prije svega sprječavati, druga predložena mjera odnosi se na tek tehničko pitanje uspostave tzv. stalnog odbora za rješavanje sporova.<sup>15</sup> Riječ je zapravo o realizaciji već postojećeg pravila iz nedavno donesene Direktive o rješavanju sporova.<sup>16</sup>

Od ostalih mjera posebno su zanimljive mjera br. 7., koja se odnosi na utvrđivanje porezne rezidentnosti, te mjera br. 17., kojom je predviđena izrada EU povelje o pravima poreznih obveznika. Što se tiče porezne rezidentnosti, trenutno svaka država članica slobodno odlučuje temeljem kojih će kriterija, tj. poveznica, definirati fizičke i pravne osobe koje smatra vlastitim poreznim rezidentima. Iako je u literaturi opetovano upozoravano na potrebu harmonizacije ovih kriterija, kako bi se pojednostavilo kretanje na unutarnjem tržištu te otklonili slučajevi dvostrukog (ne)oporezivanja<sup>17</sup>, to se do danas nije ostvarilo te se nameće pitanje na čemu Komisija temelji uvjerenje da će u idućih nekoliko godina doći do bitnijih pomaka. Kad je riječ o najavi izrade EU povelje o pravima poreznih obveznika, vrijedi podcrtati da je posrijedi nastavak dugogodišnjeg rada institucija EU-a i niza drugih dionika (međunarodne organizacije, privatni sektor, strukovna udruženja) na identifikaciji međunarodnih i europskih standarda zaštite prava koje fizičke i pravne osobe imaju, ili moraju imati, u okviru porezno-pravnog odnosa. U tu svrhu je 2016. i donesen neobvezujući dokument pod nazivom »Smjernice za model europskog kodeksa poreznih obveznika« (Europska komisija, 2016). U svakom slučaju, potreba za kodifikacijom temeljnih prava poreznih obveznika, makar i u obliku *soft law*-a, je jača nego ikad, s obzirom na jačanje svih oblika međunarodne pravne pomoći između poreznih tijela (razmjena informacija, pomoć u naplati tražbina, i dr.).<sup>18</sup>

#### 4. Komunikacija o dobrom poreznom upravljanju

Drugi dio Komisijinog poreznog paketa predstavlja tzv. Komunikacija o dobrom poreznom upravljanju (dalje: Komunikacija). Sintagma »dobro porezno upravljanje« (engl. *good tax governance*) u žargonu Unije odnosi se na skup mjera porezne politike, implementiranih na nacionalnoj, međunarodnoj ili supranacionalnoj razini, kojima se promiču transparentnost u oporezivanju (engl. *tax transparency*) i poštena porezna konkurencija (engl. *fair tax*

<sup>13</sup> O ovom detaljnije vidi: Gadžo (2015: 102-103).

<sup>14</sup> Uredba Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost, SL L 268, od 12.10.2010. (s naknadnim izmjenama i dopunama; dalje u tekstu: Uredba 904/2010).

<sup>15</sup> Akcijski plan, str. 14.

<sup>16</sup> Direktiva Vijeća (EU) 2017/1852 od 10. listopada 2017. o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji, SL L 265, 14.10.2017., čl. 10. st. 1.

<sup>17</sup> Vidi, npr. Ismer (2018: 74-75).

<sup>18</sup> Usporedi i mjere 6., 8., 10. i 14. predmetnog Akcijskog plana.

competition). U uvodnom dijelu Komunikacije EK nabraja dosadašnje napore u ovom području, uključujući osnaživanje okvira za poreznu transparentnost i izvješćivanje o transakcijama poreznih obveznika te izradu EU popisa tzv. nekooperativnih jurisdikcija.<sup>19</sup> Komisija također razložno primjećuje da daljnje mjere u pogledu suzbijanja nepoštenih poreznih praksi država članica i trećih država moraju pratiti globalne trendove, posebno rezultate OECD-ovog projekta protiv erozije porezne osnovice i premještanja dobiti (tzv. BEPS).

Stoga se predlažu sljedeće mjere:

- *Reforma Kodeksa o postupanju pri oporezivanju poslovanja.* Riječ je o neobvezujućem dokumentu izvorno donesenom 1997., koji se temelji na pregledu praksi država članica u području poreza na dobit te institutu uzajamnog pritiska, sve kako bi se osigurala poštena porezna konkurencija.<sup>20</sup> Komisija predlaže više mjera u smjeru modernizacije Kodeksa, poput širenja njegova područja primjene, revizije standarada nepoštenih praksi i sl.<sup>21</sup>
- *Revizija EU-ovog popisa nekooperativnih jurisdikcija.* Ovaj je popis na razini EU-a prvi put izrađen 2017., u svrhu identifikacije jurisdikcija koje potiču štetne porezne prakse i tako umanjuju porezne prihode država članica<sup>22</sup>. Komisija sada predlaže preispitivanje geografskog područja primjene popisa te kriterija za uvrštavanje na popis. Također se ističe i potreba za većom transparentnosti popisa, jačim dijalogom s predmetnim jurisdikcijama prilikom utvrđivanja (ne)ispunjavanja pojedinih kriterija te inzistiranjem na tzv. klauzuli dobrog poreznog upravljanja prilikom sklapanja međunarodnih ugovora s trećim državama.<sup>23</sup>
- *Povezanost dobrog poreznog upravljanja s financiranjem iz EU fondova i druge zaštite mjere protiv nekooperativnih jurisdikcija.* Institucije EU-a su već ranije donijele pravila kojima se sprječava usmjeravanje sredstava iz EU fondova u nekooperativne jurisdikcije te na projekte koji doprinose izbjegavanju poreza. Komisija predlaže da se isti standardi primijene i kad je riječ o financiranju putem razvojnih agencija i razvojnih banaka država članica te poziva na koordinirani pristup država članica u primjeni tzv. obrambenih mjera protiv nekooperativnih jurisdikcija.
- *Pružanje podrške zemljama partnerima u dobrom poreznom upravljanju.* Komisija također ističe važnost promicanja suradnje u ovom području s drugim međunarodnim dionicima i partnerima, poput OECD-a, UN-a i MMF-a, kao i poticanja uključivanja država u razvoju u globalne porezne inicijative (npr. BEPS);<sup>24</sup>

## 5. Izmjena i dopuna Direktive o administrativnoj suradnji u području poreza

Konačni element poreznog paketa Komisije predstavlja prijedlog izmjena EU Direktive o administrativnoj suradnji u području oporezivanja.<sup>25</sup> S obzirom da bi se, u slučaju usva-

<sup>19</sup> Komunikacija, str. 1-2.

<sup>20</sup> Detaljnije o Kodeksu vidi Žunić Kovačević (2006).

<sup>21</sup> Detaljnije vidi: Komunikacija, str. 3-5.

<sup>22</sup> Vidi: Vijeće EU (2020). Trenutno se na popisu nalazi dvanaest država, tj. jurisdikcija: Američka Samoa, Angvila, Barbados, Fidži, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad i Tobago, Američki Djevičanski Otoci, Vanuatu i Sejšeli.

<sup>23</sup> Komunikacija, str. 6-9.

<sup>24</sup> Komunikacija, str. 9-15.

<sup>25</sup> Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ, L 064, od 11. ožujka 2011. (s naknadnim izmjenama i dopunama; dalje u tekstu: Direktiva o administrativnoj suradnji).



janja, radilo o sedmoj izmjeni Direktive o administrativnoj suradnji (engl. *Directive on administrative cooperation* - DAC), ovaj je prijedlog u međunarodnoj stručnoj javnosti već označen kraticom DAC7. U tom smislu vrijedi istaknuti da se domaći porezni stručnjaci u svom svakodnevnom radu vjerojatno još navikavaju na zahtjeve prethodne novele (tzv. DAC6) kojom je, između ostaloga, uvedena obveza poreznih savjetnika, odvjetnika i ostalih »posrednika« na izvješćivanje o relevantnim transakcijama poreznih obveznika.<sup>26</sup>

U obrazloženju prijedloga DAC7 Komisija navodi probleme uočene u primjeni dosadašnjeg pravnog okvira za razmjenu informacija i ostale oblike administrativne suradnje između država članica. Neki od njih odnose se na pravno-tehnička pitanja, dok je najzanimljiviji navod kako administrativnu suradnju treba proširiti na nova područja povezana s digitalizacijom gospodarstva.<sup>27</sup> U tom smislu se i najvažnija izmjena koju predviđa DAC7 odnosi na inovativni sektor gospodarstva koji se naziva »ekonomija platformi« (engl. *platform economy*).<sup>28</sup> Glavni predstavnici ovog sektora su poduzeća poput Amazona, Alibabe, Airbnba, Ubera, u središtu čijih poslovnih modela leži uspostava i održavanje digitalne (online) platforme putem koje se omogućuje i olakšava interakcija, uključujući isporuku dobara i usluga, između drugih poduzetnika i/ili potrošača. Komisija navodi kako je »zbog obilježja ekonomije digitalnih platformi poreznim tijelima teško slijediti i otkrivati oporezive događaje. Problem je još veći posebno kada se takve transakcije obavljaju preko upravitelja digitalnih platformi s poslovnim nastanom u drugoj jurisdikciji. Budući da prodavatelji ne prijavljuju dohodak nastao pružanjem usluga ili prodajom robe na digitalnim platformama, države članice bilježe manjke u poreznim prihodima. Prodavatelji se također nalaze u povoljnijem položaju od onih prodavatelja koji nisu aktivni na digitalnim platformama. Bez uklanjanja tog regulatornog nedostatka ne može se osigurati pravedno oporezivanje.«<sup>29</sup>

Zbog opisanog rizika porezne evazije povezanog s poslovanjem digitalnih platformi, DAC7 sadrži detaljna pravila koja tzv. upraviteljima digitalnih platformi nameću obveze izvješćivanja i provedbe dubinske analize. Ukratko, navedeni će subjekti biti obvezni registrirati se u jednoj od država članica (načelno ona kod koje imaju porezni broj za svrhe PDV-a) te nadležnim tijelima iste države periodički dostavljati relevantne podatke prikupljene o osobama koje su na predmetnoj platformi ostvarili kakav dohodak (tzv. prodavatelji).<sup>30</sup> Porezna tijela države registracije će prikupljene podatke zatim putem modela automatske razmjene informacija proslijediti državama čiji su prodavatelji rezidenti ili u kojima se nalazi nekretnina povezana s transakcijom na platformi. Valja naglasiti da je opisanu mehaniku provedbe dubinske analize, izvješćivanja i razmjene informacije nedavno predložio i OECD.<sup>31</sup>

DAC7 također predviđa širenje kategorija dohotka na koje se odnosi automatska razmjena informacija. Preciznije, predlaže se uključivanje tzv. autorskih naknada (engl. *royalties*), tj. dohotka ostvarenog temeljem prava intelektualnog vlasništva u obuhvat čl. 8. Direktive, kako bi se suzbili slučajevi prekogranične evazije povezane s ovim oblicima dohotka. Još jedna važna predložena izmjena odnosi se na unaprjeđenje pravnog okvira za tzv. zajedničke nadzore (engl. *joint audits*).<sup>32</sup>

<sup>26</sup> Detaljnije o DAC6 vidi u Martinović (2020)

<sup>27</sup> Prijedlog DAC7, str. 2.

<sup>28</sup> U ranijim izvješćima i publikacijama češće se koristi naziv »ekonomija dijeljenja« (engl. *sharing economy*).

<sup>29</sup> Prijedlog DAC7, str. 2.

<sup>30</sup> Pravila koja moraju primjenjivati upravitelji platformi detaljno su uređena u Prilogu DAC7.

<sup>31</sup> Vidi: OECD (2020).

<sup>32</sup> Vidi Prijedlog DAC7., čl. 12.a.

## 6. Zaključne napomene

Porezna politika Unije, čiji smjer određuje Europska komisija, nužno se prilagođava promjenama u širem socio-ekonomskom okruženju. Tako je i novi »porezni paket«, objavljen u srpnju ove godine, obilježen ponajprije pandemijskom odrednicom i poveznicom s tzv. Planom oporavka za Europu. Pandemija COVID-19 zasigurno je potakla razmišljanje o potrebi jače koordinacije poreznih politika država članica, stavivši u drugi plan sveti cilj očuvanja slobode kretanja na unutarnjem tržištu. Naime, ako tematizirani porezni paket pruža dobar uvid u porezno-političke prioritete Komisije u sljedećem razdoblju (2020-2024), onda se nameće zaključak da se nastavlja trend jačanja koordiniranih međudržavnih napora u sprječavanju najrazličitijih oblika porezne evazije. Vrijedi naglasiti da je Komisija donijela porezni paket na isti dan kad je objavljena odluka Općeg suda u poznatom predmetu *Apple*, što nije promaklo vještim pratećim poreznih zbivanja.<sup>33</sup> Porezne obveznike donekle mogu utješiti predložene mjere Akcijskog plana u pogledu pojednostavnjenja oporezivanja. Međutim, stvarno pojednostavnjenje je teško očekivati imajući u vidu kontinuirano povećanje složenosti međunarodnog i europskog porezno-pravnog okvira.

Iako se porezni paket, s obzirom na širinu porezne materije koju presijeca i broj predloženih mjera, doista može označiti sveobuhvatnim, to ne znači da se ujedno radi o revolucionarnom dokumentu. Štoviše, u najvećem je dijelu riječ o nastavku rada Komisije na pojedinim tematskim područjima, poput dobrog poreznog upravljanja, okvira za administrativnu suradnju između država članica, poboljšanju zajedničkog sustava PDV-a i dr. Komisija je izrijeком istaknula da je porezni paket tek prvi dio sveobuhvatne agende ili strategije u području poreza. U narednom razdoblju tako treba očekivati objavu novih dokumenata s još ambicioznijim porezno-političkim mjerama, poput akcijskog plana o budućnosti oporezivanja dobiti na unutarnjem tržištu te prijedlog izmjena trošarinskog oporezivanja, sukladno općim ciljevima Europskog zelenog plana.

### Izvori

1. Čapeta, T. 2009. Pravni akti Europske unije. U: S. Rodin i sur., ur. *Reforma Europske unije: Lisabonski ugovor*. Zagreb: Narodne novine, str. 119-140.
2. Čapeta, T. i Rodin, S., 2010. *Osnove prava Europske unije*. Zagreb: Narodne novine.
3. Europska komisija, 2001. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead, COM (2001) 260, od 23. svibnja 2001.
4. Europska komisija, 2016. A European Taxpayers' Code. Dostupno na: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidelines\\_for\\_a\\_model\\_for\\_a\\_european\\_taxpayers\\_code\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf)
5. Europska komisija, 2020. Package for fair and simple taxation. Dostupno na: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy/package-fair-and-simple-taxation\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy/package-fair-and-simple-taxation_en)
6. Europska komisija, 2020a. Package for fair and simple taxation. Dostupno na: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy/package-fair-and-simple-taxation\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy/package-fair-and-simple-taxation_en)
7. Europska komisija, 2020b. Europski plan oporavka. Dostupno na: [https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe\\_hr](https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_hr)

<sup>33</sup> Vidi npr. Martín Jiménez (2020: 954).

8. Europska komisija, 2020c. Pravedno i jednostavno oporezivanje: Komisija predlaže novi paket mjera koje će pridonijeti oporavku i rastu Europe. Dostupno na: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hr/ip\\_20\\_1334](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hr/ip_20_1334)
9. Europska komisija, 2020d. Komunikacija Komisije Europskom parlamentu i Vijeću: Akcijski plan za pravedno i jednostavno oporezivanje kojim se podupire Strategija oporavka, COM/2020/312 final, od 15. srpnja 2020.
10. Europska komisija, 2020e. Prijedlog Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2011/16/EU o administrativnoj suradnji u području oporezivanja, COM/2020/314 final, od 15. srpnja 2020.
11. Europska komisija, 2020f. Komunikacija Komisije Europskom parlamentu i Vijeću o dobrom poreznom upravljanju u EU-u i izvan njega, COM/2020/313 final, od 15. srpnja 2020.
12. Gadžo, S., 2015. Oporezivanje dobiti u Europskoj uniji: novi Akcijski plan Europske komisije. *Porezni vjesnik*, 25(11), str. 102-107.
13. Ismer, R., 2018. History and Emergence of the Corporate Residence Concept in Europe: A Comparative Approach. U: E. Traversa, ur. *Corporate Tax Residence and Mobility*. Amsterdam: IBFD, 27-76.
14. Martín Jiménez, A., 2020. Guest Editorial: The Apple Case: Who Wins? What's Next? *Intertax*, 48(11), str. 953-955.
15. Martinović, V., 2020. Obvezno objavljivanje informacija o potencijalnim aranžmanima agresivnoga poreznog planiranja (MDR – DAC6). *Porezni vjesnik*, 29(6), 49-55.
16. OECD, 2020. *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*. Paris: OECD. Dostupno na: [www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm)
17. Vijeće EU, 2020. Oporezivanje: EU-ov popis nekooperativnih jurisdikcija. Dostupno na: <https://www.consilium.europa.eu/hr/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>
18. Žunić Kovačević, N., 2006. Kodeks ponašanja na području oporezivanja poduzetnika. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, 27(1), str. 241-266.