



IZRAVNO OPOREZIVANJE: OPOREZIVANJE FIZIČKIH OSOBA I TRGOVAČKIH DRUŠTAVA

Područje izravnog oporezivanja nije neposredno uređeno europskim pravnim propisima. Standardi za oporezivanje trgovačkih društava i fizičkih osoba usklađeni su, međutim, brojnim direktivama i sudskom praksom Suda Europske unije. Štoviše, poduzete su i mjere za sprečavanje utaje poreza i dvostrukog oporezivanja.

PRAVNA OSNOVA

Ugovor o EU-u ne sadrži izričite zakonodavne odredbe za područje izravnih poreza. Pravni propisi o oporezivanju trgovačkih društava obično se temelje na članku 115. Ugovora o funkcioniranju Europske unije. Tim se člankom Uniji dopušta da donosi direktive o usklađivanju zakona, uredbi ili administrativnih propisa država članica koji izravno utječu na unutarnje tržište i za koje je predviđeno jednoglasno donošenje odluka te postupak savjetovanja.

Članak 65. UFEU-a (slobodno kretanje kapitala) omogućuje državama članicama da prave razliku između poreznih obveznika koji nisu u istoj situaciji s obzirom na boravište odnosno mjesto gdje su uložili svoj kapital. Međutim, Sud Europske unije donio je 1995. odluku (predmet C-279/93) o neposrednoj primjeni članka 45. UFEU-a u području poreza i socijalne sigurnosti: tim je člankom utvrđeno da sloboda kretanja radnika podrazumijeva „ukidanje svake diskriminacije na temelju državljanstva [...] u vezi sa zapošljavanjem, primicima od rada i ostalim uvjetima rada i zapošljavanja”. U skladu s člancima 110. – 113. UFEU-a države članice moraju pregovarati o ukidanju dvostrukog oporezivanja unutar EU-a. Člankom 55. UFEU-a zabranjuje se diskriminacija među državljanima država članica u pogledu sudjelovanja u kapitalu trgovačkih društava. Ipak, većina sporazuma u području izravnih poreza izvan je nadležnosti zakonodavstva EU-a. Oporezivanje prekograničnih tokova prihoda obuhvaćeno je širokom mreža bilateralnih poreznih sporazuma koji vrijede i za države članice i za treće zemlje.

CILJEVI

Dva su konkretna cilja suzbijanje utaje poreza i ukidanje dvostrukog oporezivanja. Općenito govoreći, određeni stupanj usklađivanja oporezivanja trgovačkih društava opravdava potreba da se onemogući narušavanje tržišnog natjecanja (posebno u vezi s odlukama o ulaganju), spriječi tzv. porezna konkurencija i smanji manevarski prostor za manipulativno računovodstvo.



POSTIGNUĆA

A. Oporezivanje trgovačkih društava

O prijedlozima za usklađivanje poreza na dobit trgovačkih društava raspravlja se nekoliko desetljeća (1962., Izvješće Neumark; 1970.: Izvješće Van den Tempel 1975.: Prijedlog direktive za usklađivanje poreznih stopa od 45 % do 55 %). Komisija je 1980. zaključila da je pokušaj usklađivanja oporezivanja vjerojatno bezizgledan (COM(80)0139) te se usredotočila na mjere za dovršenje uspostave unutarnjeg tržišta. U „Smjernicama za oporezivanje poduzeća” iz 1990. (SEC(90)0601) prihvaćena su tri prijedloga (Direktiva o spajanjima 90/434/EEZ, sada Direktiva 2009/133/EZ, Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima 90/435/EEZ, sada Direktiva 2011/96/EU i Sporazum o arbitražnim postupcima 90/436/EEZ). Kao primjer dugotrajnih pregovora s državama članicama može poslužiti Prijedlog direktive iz 1991. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencijskih naknada između matičnih društava i društava kćeri. Naime, unatoč izmjenama te bez obzira na pozitivno stajalište Europskog parlamenta Komisija je na kraju povukla taj Prijedlog jer u Vijeću nije postignut sporazum. Nova verzija predstavljena je 1998. kao dio tzv. Montijevog paketa te je usvojena kao Direktiva 2003/49/EZ.

U međuvremenu je, godine 1991. osnovan Rudingov odbor neovisnih stručnjaka. U izvješću tog odbora preporučeno je da se donese akcijski program za ukidanje dvostrukog oporezivanja, usklađivanje stopa poreza na dobit i osiguravanje potpune transparentnosti poreznih olakšica u državama članicama radi poticanja ulaganja. Komisija je iznijela niz prijedloga koji su poslije povučeni.

Godine 1996., međutim, Komisija zauzima novi pristup oporezivanju. U području oporezivanja trgovačkih društava najvažniji je rezultat bio Kodeks postupanja pri oporezivanju trgovačkih društava koji je Vijeće prihvatilo 1998. u obliku rezolucije. Vijeće je također osnovalo Skupinu za kodeks postupanja (Primarolova skupina) koja je trebala ispitivati slučajeve nepravednog oporezivanja trgovačkih društava. Godine 2001. Komisija sastavlja „analitičku studiju o oporezivanju trgovačkih društava u Europskoj zajednici” (SEC(2001)1681). U popratnoj Komunikaciji (COM(2001)0582) Komisija zaključuje da je najveći problem trgovačkih društva to što se moraju prilagođavati različitim nacionalnim propisima na unutarnjem tržištu. Predložila je nekoliko pristupa rješavanju problema konsolidirane porezne osnovice koju je valjalo ponuditi trgovačkim društvima koja posluju diljem Unije: oporezivanje u matičnoj državi, dobrovoljnu jedinstvenu zajedničku poreznu osnovicu, europski porez na dobit te obveznu, potpuno usklađenu poreznu osnovicu. Godine 2004. osnovana je radna skupina, a rezultati njezina rada inkorporirani su u Prijedlog Komisije ([COM\(2011\)0121](#)). U predloženoj „zajedničkoj konsolidiranoj osnovici poreza na dobit” (CCCTB) trgovačka bi društva dobila pristup sustavu sa središnjom kontaktnom točkom gdje bi predavali zahtjeve za povrat poreza. Osim toga, mogla bi konsolidirati svu dobit i gubitke od poslovanja u EU-u. Države članice u cijelosti bi zadržale pravo da određuju svoj porez na dobit. U travnju 2012. Europski parlament usvaja zakonodavnu rezoluciju o tom Prijedlogu, a u lipnju 2015., u namjeri da pregovorima u Vijeću da novi zamah, Komisija izlazi sa strategijom za ponovno pokretanje prijedloga o CCCTB-ju 2016. Komisija je odlučila razdvojiti proces pa je iznijela dva međusobno povezana



zakonodavna prijedloga: jedan za zajedničku osnovicu, a drugi za konsolidacijske elemente: o [zajedničkoj osnovici poreza na dobit \(CCTB\)](#) i o [zajedničkoj konsolidiranoj osnovici poreza na dobit \(CCCTB\)](#). Uvođenje zajedničke konsolidirane osnovice poreza na dobit bilo bi obavezno, ali s mogućnošću postupne provedbe. Obnovljeni bi prijedlog, s izmjenama kojima su u obzir uzeti rezultati rada OECD-a, mogao pomoći u borbi protiv izbjegavanja poreza jer se njime uklanjaju regulatorne praznine među nacionalnim sustavima i staje na kraj uobičajenim aranžmanima za izbjegavanje poreza. U ožujku 2018. Komisija je predložila [dvije direktive Vijeća](#) čiji je cilj osiguravanje pravednog oporezivanja poduzeća koja pružaju digitalne usluge.

B. Pravedno oporezivanje, transparentnost te borba protiv izbjegavanja poreza i štetne porezne konkurencije

Borba protiv izbjegavanja poreza i ravnomjerno oporezivanje trgovačkih društava došle su u žarište pozornosti tijekom financijske krize koja je započela 2008. Jedno od rješenja vidi se u postizanju veće transparentnosti, kao što je očito iz Paketa mjera za poreznu transparentnost iz ožujka 2015. u koji je uvrštena Direktiva Vijeća o obveznoj automatskoj razmjeni informacija među državama članicama u području oporezivanja (Direktiva (EU) 2015/2376) i Komunikacija o poreznoj transparentnosti za sprečavanje utaje i izbjegavanja poreza ([COM\(2015\)0136](#)). Komisija je 2015. donijela akcijski plan za pravedan i učinkovit sustav oporezivanja dobiti poduzeća u Europskoj uniji ([COM\(2015\)0302](#)), s odredbama o reformi poreznog okvira za trgovačka društva u cilju suzbijanja zlouporabe poreza, osiguranja održivih prihoda i podupiranja povoljnijeg poslovnog okružja na unutarnjem tržištu. U siječnju 2016. Komisija je predstavila paket mjera za borbu protiv izbjegavanja plaćanja poreza, u kojem je, među ostalim, bio i Prijedlog direktive Vijeća o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (usvojen u srpnju 2016.). U travnju 2016. Komisija je predložila izmjenу Direktive 2013/34/EU u pogledu objavljivanja informacija o porezu na dobit određenih poduzeća i podružnica. Tim se prijedlogom se od multinacionalnih poduzeća zahtijeva da objave neke od informacija koje su dostavili poreznim tijelima. Nakon zahtjeva za podnošenje zakonodavnog prijedloga iznesenog u [rezoluciji Parlamenta](#) (TAXE 2) Komisija je u lipnju 2017. predložila nova pravila o transparentnosti za posrednike (savjetodavne tvrtke, banke, odvjetnike, porezne savjetnike i dr.) koji izrađuju ili prodaju potencijalno štetne porezne programe. Vijeće je taj prijedlog usvojilo u svibnju 2018. U prosincu 2017., Vijeće je objavilo prvi Unijin popis nekooperativnih jurisdikcija. Taj će se popis redovito ažurirati.

Porezni sustavi država članica moraju biti u skladu s propisima EU-a o državnim potporama. U vezi s trenutnim istragama Komisije o odlukama o porezima za određena trgovačka društva Europski parlament osnovao je privremeni odbor ([odbor TAXE](#)), a poslije i odbor [TAXE 2](#). Mandat odbora TAXE 2 završio je u kolovozu 2016.

C. Oporezivanje malih i srednjih poduzeća

Komisija od 2001. provodi projekt „oporezivanja u matičnoj državi” za mala i srednja poduzeća koji im omogućuje da svoju dobit (uključujući onu iz drugih država članica) obračunaju u skladu s njima poznatim nacionalnim poreznim propisima matične države. Radi uklanjanja poreznih prepreka u slučaju prekograničnog rizičnog kapitala osnovana je skupina stručnjaka koja je 2010. predstavila svoje izvješće.



D. Oporezivanje fizičkih osoba

1. Porez na dohodak

Oporezivanje osoba koje su zaposlene u jednoj državi članici, odnosno koje primaju mirovinu iz jedne države članice, a žive u drugoj državi članici ili u njoj imaju uzdržavane članove obitelji oduvijek je bilo sporno pitanje. Bilateralnim se sporazumima dvostruko oporezivanje uglavnom može izbjeći, ali se ne mogu riješiti pitanja kao što su korištenje raznih poreznih olakšica u državi boravišta na prihode od rada ostvarene u državi zaposlenja. Kako bi osigurala jednako postupanje prema rezidentima i nerezidentima, Komisija je iznijela Prijedlog direktive o usklađivanju propisa u području poreza na dohodak u pogledu slobode kretanja radnika unutar Zajednice (COM(79)0737), u skladu s kojim bi oporezivanje u državi boravišta bilo pravilo. Nakon što ga je Vijeće odbilo, Komisija je prijedlog povukla i objavila tek preporuku o načelima koja bi se trebala primjenjivati na oporezivanje dohodaka nerezidenata. Osim toga, protiv država članica pokrenuti su postupci zbog slučajeva diskriminacije inozemnih radnika. Godine 1993. Sud Europske unije donio je presudu (C-112/91) u skladu s kojom države članice pri ubiranju izravnih poreza ne smiju s državljanima neke druge države članice postupati lošije nego s vlastitim državljanima (C-279/93). Općenito se može reći da se integracija u području izravnog oporezivanja fizičkih osoba razvijala više presudama Suda nego zakonodavnim prijedlozima. Vijeće je u listopadu 2017. donijelo direktivu (Direktiva (EU) 2017/1852) čiji je cilj poboljšanje postojećih mehanizama za rješavanje sporova u slučajevima dvostrukog oporezivanja u EU-u.

2. Oporezivanje prekograničnih plaćanja bankovnih i drugih kamata

Porezni obveznik u pravilu mora u svojoj poreznoj prijavi navesti dohodak od kamata. U praksi slobodno kretanje kapitala i bankovna tajna pružaju mogućnost za utaju poreza. Neke države članice imaju porez po odbitku na kamate. Komisija je 1989. iznijela prijedlog o zajedničkom sustavu poreza po odbitku na kamate s poreznom stopom od 15 %, ali ga je zatim zamijenila novim prijedlogom o ostvarenju najmanjeg efektivnog oporezivanja dohotka od kamata (s poreznom stopom od 20 %). Nakon dugotrajnih pregovora postignut je kompromis te je donesena Direktiva Vijeća 2003/48/EZ o oporezivanju dohotka od kamate na štednju. U međuvremenu je ona zamijenjena dalekosežnijom Direktivom 2014/107/EU, kojom se skupa s Direktivom 2011/16/EU predviđa sveobuhvatna razmjena informacija među poreznim tijelima.

ULOGA EUROPSKOG PARLAMENTA

Uloga Parlamenta pri razmatranju prijedloga o oporezivanju u pravilu je ograničena na postupak savjetovanja. U svojim je rezolucijama Parlament uglavnom podržavao prijedloge Komisije o oporezivanju trgovačkih društava i izravnom oporezivanju fizičkih osoba, pri čemu je zagovarao proširenje djelokruga.

Parlament sastavlja i „godišnja porezna izvješća”. [Prvo od njih](#), u vezi s kojim je organizirana i [radionica](#), usvojeno je u veljači 2012. godine. U njemu je posebna pažnja posvećena pitanju dvostrukog oporezivanja. U [izvješću](#) za 2015. osuđuje se agresivna porezna politika i zagovara zajednički pristup kako bi se uspješnije rješavao problem



poreznih prijevара i izbjegavanja poreza te pružio bolji okvir za pravilno funkcioniranje jedinstvenog tržišta.

Slijedom rada privremenog Posebnog odbora za odluke o porezima i ostale mjere slične prirode ili učinka, Europski parlament donio je dvije rezolucije ([TAXE](#) i [TAXE 2](#)).

Godine 2016., nakon skandala „Panama Papers“, Parlament je osnovao istražni odbor (PANA) radi provođenja istrage o navodnim kršenjima i nepravilnostima pri primjeni prava EU-a u području pranja novca, izbjegavanja poreza i utaje poreza. U listopadu 2017. Odbor PANA usvojio je svoje [konačno izvješće o istrazi](#). U prosincu 2017. Parlament je na temelju rezultata njegova rada donio [preporuku](#) Vijeću i Komisiji.

S nešto proširenim mandatom, u Parlamentu je u ožujku 2018. osnovan i Posebni odbor za financijska kaznena djela, utaju poreza i izbjegavanje plaćanja poreza (TAXE3). Po završetku njegova rada, u ožujku 2019., Parlament je usvojio relevantno [izvješće](#).

Dražen Rakić
05/2019

