

JEDAN NAPOR ZA POSTIGNUĆE HARMONIZACIJE OPOREZIVANJA DOBITI U EUROPSKOJ UNIJI: DIREKTIVA O MATIČNOM I ZAVISNOM DRUŠTVU

Na području harmoniziranja oporezivanja, u EU su, imajući u vidu isključivo opće norme europskog prava, postignuti vrlo različiti rezultati, i to zavisno od vrste poreza: u slučaju neizravnih poreza (PDV, posebni porezi na promet, tj. trošarine ili akcize), direktivama je postignuta visoka razina usklađenosti, koja gotovo i ne traži daljnje zahvate (PDV), ili je njezin stupanj razmjerno visok (trošarine). No kod izravnih poreza (porez na dohodak, porez na dobit), situacija je bitno drugačija; tako, oporezivanje dohotka fizičkih osoba uopće nije regulirano općim normama, dok je u slučaju oporezivanja dobiti situacija povoljnija, tj. na snazi su direktive kojima su regulirana određena specifična pitanja. Predmet ovog rada je analiza Direktive o matičnim i zavisnim društvima (skraćeni naziv). Od stupanja na snagu, njome je na jedinstveni način uređeno pitanje oporezivanja raspodijeljenog dijela dobiti (dividende), kojeg zavisna društva, rezidentna u jednoj državi članici EU, isplaćuju svojim matičnim društvima, rezidentnim u drugoj državi članici. Radi se o problemu dvostrukog opterećenja (poznatom još i kao ekonomsko dvostruko oporezivanje). Naime, ovakve isplate bile su podvrgnute oporezivanju i u zemlji izvora dividende i u zemlji njezinog primatelja, isključivo temeljem činjenice da su društvo-isplatiatelj i društvo-primatelj rezidentni u različitim državama članicama. Ovakva situacija nesumnjivo je stavljala u teži položaj određenog poduzetnika samo zbog njegove prekogranične aktivnosti, i to aktivnosti u drugoj državi članici. Direktivom je ovaj problem uklonjen, što je doprinos ostvarenju koncepcije jedinstvenog unutarnjeg tržišta EU. U ovom radu je objašnjen problem radi kojeg je Direktivu trebalo donijeti, izloženi su uvjeti za primjenu (osobni obuhvat) Direktive i normativna rješenja za problem dvostrukog opterećenja dividende (predmetni obuhvat), te je prikazana praksa Europskog suda u vezi s njezinom primjenom.

Ključne riječi: *porez na dobit, Europska unija, Direktiva o matičnim i zavisnim društvima, dvostruko opterećenje.*

1. UVOD

Harmonizacija poreznih sustava zemalja članica Europske unije (dalje u tekstu: EU) izvjesno je važan čimbenik uspostave i djelovanja jedinstvenog tržišta; u tom kontekstu jest i harmonizacija sustava oporezivanja dobiti. Međutim, bez obzira na važnost, trebalo je proći

* Prof.dr.sc. Hrvoje Arbutina, redoviti profesor na Katedri za financijsko pravo Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu i redoviti član Akademije pravnih znanosti Hrvatske.

dugo vremena od pojave inicijativa i koncepcija harmonizacije do njihove realizacije (barem u određenom opsegu). Prijedlozi dviju direktiva čiji su sadržaj bila rješenja nekih problema u području oporezivanja raspodijeljene dobiti i transformacija trgovačkih društava bili su formulirani još 1969. godine; obje direktive usvojene su tek 1990. godine.^{1,2} Kao što je navedeno u Preambuli Direktive o matičnom i zavisnom društvu³, cilj je Direktive, kod uvođenja zajedničkog poreznog sustava, uklanjanje prepreka suradnji između trgovačkih društava različitih država članica, usporedno sa suradnjom između društava iste države članice, te stoga olakšavanje formiranja grupa trgovačkih društava na razini EZ. Ostvarenje ovako formuliranog, na razini proklamacije, strateškog cilja, normativno je regulirano odredbama Direktive, kojima su propisane određene porezno-tehničke mjere i uvjeti neophodni za ostvarenje postavljenog cilja. Direktiva je brojem članaka nevelika; sadrži ih devet (neki su, međutim, vrlo opsežni), uz Aneks s popisom subjekata na koje se odnosi. Ipak, njezin tekst te problemi u njezinu tumačenju privukli su, tokom vremena, značajnu pažnju teoretičara i stručnjaka u području poreznog prava, a određena pitanja u kontekstu sporova povodom njezine primjene u zakonodavstvima država članica rješavao je i Europski sud. Direktiva je dopunjena 2003. godine.⁴ Cilj je ovoga rada – analizirati odredbe Direktive o matičnom i zavisnom društvu, s naglaskom na prikazu određenih spornih pitanja, te rješenja do kojih je, presuđujući u predmetima vezanim za ovu Direktivu, došao Europski sud. Pri tome, potrebno je uzeti u obzir da razumljivo prostorno ograničenje teksta ne dopušta opširna, detaljna izlaganja svih aspekata kako u teoriji uočenih pitanja, tako i presuda Europskog suda. Rad je podijeljen u osam dijelova, pri čemu su prvi i osmi dio Uvod i Zaključak. U drugom dijelu ukratko su izloženi porezno-pravni problemi koje Direktiva ima za cilj riješiti. U trećem dijelu analiziran je osobni obuhvat Direktive, tj. subjekti na koje je ona primjenjiva. Četvrti dio sadrži predmetni obuhvat Direktive – izložena je problematika metoda namijenjenih uklanjanju dvostrukog opterećenja, koje moraju primijeniti države članice u kojima su rezidentna matična i zavisna društva kvalificirana za primjenu Direktive, a u petom je razložen porezno-pravni položaj stalne poslovne jedinice s obzirom na tretman njoj raspodijeljene dobiti. U šestom i sedmom dijelu ukratko su razmotrena pitanja zloupotrebe Direktive i rješenja hrvatskog porezno-pravnog sustava u kontekstu njome formuliranih zahtjeva.

2. CILJ DIREKTIVE

Pravno gledano, cilj je Direktive o matičnom i zavisnom društvu – propisati jedinstveni porezno-pravni okvir za jedan segment kretanja kapitala unutar Europske unije⁵. Radi se o isplata raspodijeljene dobiti (dividende)⁶ koju zavisna trgovačka društva država članica vrše svojim matičnim društvima koja se nalaze u drugim državama članicama EU. Porezna

¹ Radi se o (skraćeni nazivi) direktivama o matičnom i zavisnom društvu (Parent-Subsidiary Directive) i o spajanjima (Merger Directive); prvonavedena je predmet analize u ovom radu

² Opširnije o povijesnom aspektu Direktive o matičnom i zavisnom društvu vidjeti u: ARBUTINA, H., "Smjernica o matičnom i zavisnom društvu i važeća hrvatska rješenja", *Zbornik radova znanstvenog skupa: Hrvatska pred vratima EU – fiskalni aspekt*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2005, str. 357-368.

³ Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the Common System of Taxation Applicable in the Case of Parent Companies and Subsidiaries of Different Member States, OJ L 225 of 20 August, 1990.

⁴ Council Directive 2003/123/EEC of 22 December 2003 amending Directive 90/435/EEC on the Common System of Taxation Applicable in the Case of Parent Companies and Subsidiaries of Different Member States, OJ L 7 of 13 January, 2004.

⁵ U vrijeme donošenja Direktive – Europske zajednice.

⁶ Direktiva koristi sintagmu "raspodijeljena dobit". Kako ta dobit u pravilu biva raspodijeljena kao dividenda, u literaturi se često koristi i taj termin.

prepreka, koja je ometala, ako ne i sprječavala, ovakve novčane tokove bilo je međunarodno dvostruko opterećenje (međunarodno ekonomsko dvostruko oporezivanje)⁷. Trgovačka društva angažirana u spomenutim isplatama, bila su, zbog međunarodnog dvostrukog opterećenja, izložena povećanom poreznom teretu isključivo zbog činjenice što su se, prilikom isplate dividendi, nalazila u različitim državama. Do međunarodnog dvostrukog opterećenja je dolazilo tako što bi, prvo, država rezidentnosti zavisnog društva, u slučaju raspodjele dobiti toga društva, oporezovala raspodijeljenu dobit porezom po odbitku po isplati te dobiti matičnom društvu rezidentnom u drugoj državi članici. Zatim bi ta država također oporezovala raspodijeljenu dobit na razini matičnog društva kojem je ona isplaćena. Ovakvo oporezivanje je, putem narušavanja slobode kretanja kapitala, ugrožavalo djelovanje jedinstvenog tržišta. Direktivom je propisano sprječavanje međunarodnog dvostrukog opterećenja:

1. ukidanjem poreza po odbitku, koji je država izvora dividendi naplaćivala zavisnom društvu koje je vršilo isplatu tih dividendi matičnom društvu, smještenom u drugoj državi članici, dok
2. država članica u kojoj je matično društvo rezident mora propisati ili a) izuzimanje od oporezivanje primljenih dividendi, ili b) mogućnost odbitka poreza na dobit koji je platilo zavisno društvo u državi izvora dobiti od obveze poreza na dobit, te od bilo kakvog (eventualno postojećeg) poreza po odbitku, u toj državi.⁸

3. OBUHVAT DIREKTIVE

3.1. Osobni obuhvat – subjekti na koje se Direktiva odnosi

3.1.1. Društvo države članice

Osobni obuhvat normiran je člankom 2. Direktive, propisivanjem uvjeta koji moraju biti zadovoljeni da bi trgovačko društvo steklo status “društva države članice“, te time postalo kvalificirano za primjenu Direktive:

1. Trgovačko društvo mora imati jedan od statusnih oblika propisanih Dodatkom (Aneksom) kao sastavnim dijelom Direktive;
2. Zatim, trgovačko društvo mora, prema poreznim propisima države članice, biti rezident te države za potrebe oporezivanja, te ne smije, prema odredbama ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog s trećom državom (dakle, državom koja nije članica EU), biti rezident te treće države;
3. Trgovačko društvo mora biti obveznik jednog od u podstavku c) članka 2. Direktive navedenih poreza ili poreza koji bi mogao zamijeniti navedene poreze, bez mogućnosti da od tako određenih poreza bude izuzeto⁹.

U skladu s ovako definiranim kriterijima, Europski sud je u predmetu *Gaz de France*¹⁰ presudio (par. 43) da subjekti koji nisu izričito navedeni u Aneksu Direktive nisu obuhvaćeni

⁷ Dvostruko opterećenje, u literaturi poznato i kao tzv. ekonomsko dvostruko oporezivanje, karakteristično je po tome što najmanje dvije porezne obveze nastaju temeljem različitih oporezivih činjenica, za razliku od tzv. pravnog dvostrukog oporezivanja, kod kojega najmanje dvije porezne obveze nastaju temeljem jedne oporezive činjenice.

⁸ Survey of the Implementation of the EC Corporate Tax Directives, IBFD Publications, 1995, Amsterdam, str. 360.

⁹ U toj su normi pojedinačno navedeni, jezično izvorno, porezi na dobit svih država članica.

¹⁰ Predmet C-247/08, *Gaz de France – Berliner Investissement SA v Bundeszentralamt für Steuern*, [2009] ECR I-00000.

njome; nije prihvatljivo proširenje obuhvata Direktive temeljem analogije na Aneksom nespomenute subjekte. Prema stavu iznesenom u literaturi, nije nužno da jedno trgovačko društvo zadovolji sva tri uvjeta u istoj državi članici da bi bilo kvalificirano za primjenu Direktive.¹¹ Ako se prihvati ovaj stav, otvara se pitanje – što u slučaju društava koja su rezidentna u dvije ili čak i više država? Do toga može doći, npr. ako je jedno društvo osnovano i ima sjedište u jednoj državi članici, a mjesto stvarne uprave se nalazi u drugoj državi članici. U tom slučaju, zavisno od unutrašnjih propisa država članica, obje bi one mogle takvo društvo smatrati svojim rezidentom, ali se, bez sumnje, radi o društvu koje je rezident države članice, te je stoga kvalificirano za primjenu Direktive.¹² Druga je situacija koja je bila predmet analize – situacija trgovačkog društva koje može biti smatrano rezidentom i u državi članici i u državi ne-članici.¹³ Npr., društvo A osnovano je po pravu države X (država članica EU), a mjesto stvarne uprave mu se nalazi u državi Y (država ne-članica EU). Ono je stoga, primjenom različitih kriterija (kriterij države osnivanja i kriterij države mjesta stvarne uprave), dvojno rezidentno – tj. rezident i države X i države Y. Ako između država X i Y nema ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja¹⁴, činjenica da država X smatra A svojim rezidentom ne ukida činjenicu da je A rezident i države Y (članice EU), te da je stoga A ovlašten na korištenje povlaštenja propisanih Direktivom.

3.1.2. Fiskalno transparentni subjekti

1) Direktiva nije primjenjiva na subjekte, čak i ako imaju Direktivom propisani statusni oblik, koji su, temeljem kogentne pravne norme, transparentni za potrebe oporezivanja, ili mogu birati hoće li plaćati porez na dobit ili će biti porezno transparentni. Porezno transparentni su subjekti koji nisu porezni obveznici, nego su porezni obveznici njihovi članovi, kojima biva raspodijeljena dobit koju takav subjekt ostvari.¹⁵ Njihovo isključenje iz obuhvata Direktive vjerojatno je posljedica “prevelikih implementacijskih problema i mogućnosti poreznog planiranja”¹⁶.

2) Dopunama Direktive iz 2003. godine, člankom 4. st. 1a., regulirano je oporezivanje dobiti subjekata koje država matičnog društva smatra fiskalno transparentnima. Prema toj normi, svojstvo fiskalne transparentnosti bitno je za primjenu oporezivanja u državi rezidentnosti matičnog društva; ta država ovlaštena je definirati određeni subjekt kao fiskalno

¹¹ SCHONEWILLE, P. H., „Some Questions on the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive“, *Intertax* br. 1/92, str. 13.

¹² Vidjeti, npr., TUMPEL, M., „Residence under Treaty Law – Significance for Parent-subidiary Directive and Merger Directive“, u: *Tax Treaties and EC Law*, GASSNER, W., LANG, M. and LECHNER E. (eds), Kluwer, London, The Hague, Boston, 1997, str. 167-185; također i: SCHONEWILLE, str. 14-15.

¹³ TERRA, B. J. M., i WATTEL, P. J., *European Tax Law, Fourth edition*, Kluwer, The Hague, The Netherlands, 2005, str. 495-496.

¹⁴ Postojanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja može imati za posljedicu ukidanje svojstva dvojne rezidentnosti, ako je u taj ugovor unesena odredba sadržajem odgovarajuća čl. 4. st. 2. OECD modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine (dalje u tekstu: OECD model). Tim je člankom situacija dvojne rezidentnosti riješena (što je, u pravu međunarodnog dvostrukog oporezivanja, potrebno učiniti kako bi bilo razjašnjeno koja je država – država rezidentnosti, a to je, pak, od velike važnosti za pridjeljivanje prava oporezivanja pojedinih oblika dohotka i imovine jednoj ili drugoj državi ugovornici) tako što je kao država rezidentnosti određena država u kojoj se nalazi mjesto stvarne uprave.

¹⁵ U Republici Hrvatskoj to su, npr., ortaštva (partnerstva), tj., terminologijom Zakona o porezu na dohodak, supoduzetnici.

¹⁶ Porezno planiranje je u literaturi široko prihvaćen sinonim za (u pravilu međunarodno organizirano) zakonito izbjegavanje porezne obveze (*tax avoidance*).

¹⁷ TERRA, WATTEL, str. 496.

transparentan. Pri tome, ona će to učiniti s obzirom na pravo države u kojoj se takav subjekt (zavisno društvo) nalazi. Time je prekršeno standardno načelo iz europskog i međunarodnog poreznog prava, prema kojem prirodu određenog subjekta određuje država na čijem se teritoriju taj subjekt nalazi (u ovom slučaju, država izvora). Posljedično, država rezidentnosti matičnog društva ovlaštena je drugačije nego što to čini država rezidentnosti zavisnog društva za potrebe oporezivanja okarakterizirati dohodak ostvaren u državi zavisnog društva, što je također u neskladu s načelima spomenutih prava.¹⁸ Cilj je odredbe – spriječiti dva oblika dvostrukog oporezivanja. Naime, ako država matičnog društva zavisno društvo u drugoj državi članici smatra fiskalno transparentnim, tada će ona oporezovati matično društvo i s obzirom na dobit koju zavisno društvo ostvari, a ta će porezna obveza zavisiti od udjela kojeg matično društvo ima u zavisnom društvu. Takvo oporezivanje Direktiva izričito dopušta. Međutim, u takvoj situaciji može doći i do ekonomskog i do pravnog dvostrukog oporezivanja:

a) što se tiče ekonomskog dvostrukog oporezivanja, moglo bi doći do takvog tzv. “privremenog” dvostrukog oporezivanja; država matičnog društva oporezuje dobit koju ostvari zavisno društvo (po njezinim kriterijima – fiskalno transparentno) tokom godine po ostvarenju te dobiti (uplatama predujma poreza na dobit), a raspodijeljenu dobit oporezuje po raspodjeli. Ako primjenjuje sustav imputacije (odbitka od porezne obveze onog dijela poreza na dobit koji tereti raspodijeljeni dio dobiti) kao metodu eliminiranja ekonomskog dvostrukog oporezivanja, “privremeno” ekonomsko dvostruko oporezivanje traje do povrata toga dijela poreza (poreza na dobit koji tereti raspodijeljeni dio dobiti), što može potrajati dulje ili kraće vrijeme. Ova je mogućnost uklonjena obvezom države matičnog društva da ne oporezuje raspodijeljenu dobit. Time su države za ove slučajeve obvezane ukinuti primjenu sustava imputacije, a oporezivanje je, propisanom metodom izuzimanja raspodijeljene dobiti, u cijelosti svedeno samo na oporezivanje ostvarene dobiti zavisnog društva.

b) pravno dvostruko oporezivanje nastaje primjenom dvaju poreza na istu dobit: država matičnog društva oporezuje dobit koju ostvari zavisno društvo (po njezinim kriterijima – fiskalno transparentno), dok istovremeno država zavisnog društva također oporezuje dobit toga društva, i to, polazeći od vlastitog shvaćanja njegovog pravnog statusa, kao dobit zasebne pravne osobe (dakle, smatra ga fiskalno netransparentnim). Ovaj je problem riješen u drugom odlomku st. 1a. – ta norma propisuje obvezu države matičnog društva da primijeni jednu od dvije standardne metode: 1. da izuzme od oporezivanja dobit zavisnog društva (metoda izuzimanja kao metoda izbjegavanja pravnog dvostrukog oporezivanja), ili, 2. da odobri odbitak poreza plaćenog u državi zavisnog društva od poreza koji bi matično društvo u državi svoje rezidentnosti trebalo platiti na njemu pripadajući dio dobiti zavisnog društva (metoda običnog odbitka kao metoda izbjegavanja pravnog dvostrukog oporezivanja).¹⁹

¹⁸ BROKELIND, str. 454.

¹⁹ Ovom odredbom primjena Direktive proširena je, dakle, i na slučajeve pravnog dvostrukog oporezivanja, koje inače standardno biva rješavano normama unutrašnjeg poreznog prava pojedine države, ili odredbama međunarodnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine. Ovakav pristup ima za cilj spriječiti pravno dvostruko oporezivanje do kojeg bi došlo ako država matičnog društva ne primjenjuje neku od metoda izbjegavanja dvostrukog oporezivanja u slučajevima oporezivanja fiskalno transparentnih subjekata (kritički prema rješenjima Direktive, za slučajeve ortaštava kod kojih će se u pravilu ovaj problem pojavljivati, vidjeti BROKELIND, str. 454).

3.1.3. Stalna poslovna jedinica

Dopunama Direktive iz 2003. godine, obuhvat Direktive proširen je i na stalnu poslovnu jedinicu (engl.: *permanent establishment*, dalje u tekstu: SPJ), i to tako što je članak 2. dopunjen stavkom 2., prema kojem "(Z)a potrebe Smjernice, izraz 'stalna poslovna jedinica' znači stalno mjesto poslovanja koje se nalazi u državi članici, preko kojega se poslovanje trgovačkog društva druge države ugovornice obavlja u cijelosti ili djelomično, u mjeri u kojoj je dobit ostvarena preko toga mjesta poslovanja podložna oporezivanju u državi članici u kojoj je SPJ smještena, temeljem primjenjivih poreznih ugovora, ili, ako takvi ne postoje, temeljem unutrašnjeg prava država članica". Ovakvo određenje SPJ (tzv. materijalna SPJ) je reducirano u odnosu na njezino određenje iz prava međunarodnog dvostrukog oporezivanja; naime, nisu predviđene druge vrste SPJ normirane OECD Modelom – zastupnik kao SPJ i konstrukcijski ili montažni projekt kao SPJ.²⁰ Proširenje osobnog obuhvata Direktive uvođenjem SPJ u vezi je s presudom Europskog suda u predmetu *Saint-Gobain*^{21, 22}. Prema toj presudi, SPJ trgovačkog društva države članice, koja prima dividende iz izvora u zemlji u kojoj se nalazi i iz inozemnih izvora, ima pravo na primjenu mjera za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja, uključujući i mjere predviđene ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pod istim uvjetima pod kojima pravo na primjenu tih mjera imaju društva rezidentna u državi koja mjere primjenjuje.²³ Temeljem ove presude, dakle, SPJ je, u pravu EU, i napose što se tiče dvostrukog oporezivanja (pa time i ekonomskog dvostrukog oporezivanja), izjednačena s društvima rezidentnim u državama članicama – što je bio poticaj da takav pristup bude i normativno ozbiljen dopunom Direktive o matičnom i zavisnom društvu, kojoj je cilj upravo eliminiranje ekonomskog dvostrukog oporezivanja povodom isplata dividendi između trgovačkih društava država članica.

3.2. STATUS MATIČNOG I ZAVISNOG DRUŠTVA

Nakon što su člankom 2. određeni uvjeti koje moraju ispuniti društva država članica da bi Direktiva bila primjenjiva na njih, člankom 3. definirani su kriteriji za uvrštenje društva države ugovornice u kategoriju "matično", tj. "zavisno" društvo. Prema st. 1. članka 3., države članice moraju priznati status matičnog društva društvu koje je, uz zadovoljenje uvjeta iz čl. 2., i vlasnik najmanje 20% udjela u kapitalu u društvu druge države članice; zavisno društvo je, u skladu s time, društvo države članice čijih je najmanje 20% kapitala u vlasništvu društva druge države članice. Pri tome, pojam "kapital" nije definiran, "što otvara pitanje poreznog tretmana složenih dioničkih struktura"²⁴. U predmetu *Les Vergers*²⁵ postavljeno je pitanje – ulazi li u pojam udjela u kapitalu držanje udjela kao ostvarenje prava plodouživanja. Sud je najprije došao do zaključka da takva situacija nije obuhvaćena Direktivom (par. 39 presude). Međutim, država članica mora, u osiguranju sloboda kretanja, nerezidentu priznati ista prava koja priznaje rezidentnom društvu. Budući da je rezidentnim društvima, prema

²⁰ TENORE, M., „The Parent-Subsidiary Directive“, u: LANG, PISTONE, SCHUH, STARINGER (ur.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde, Wien, 2008, str. 100.

²¹ Predmet *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt*, C-307/97, [1999] ECR I-06161.

²² MAISTO, G., „The 2003 amendments to the EC Parent-Subsidiary Directive: what's next?“, *EC Tax Review*, br. 4/04, str. 165.

²³ ECJ Direct Tax Compass 2010, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2010, str. 215.

²⁴ MURAY, R.H. A.: „European Direct Tax Harmonization – Progress in 1990“, *European Taxation* br. 3/91, str. 82.

²⁵ Predmet C-48/07, *État belge – Service public fédéral Finances v Les Vergers du Vieux Tauves SA* [2008] ECR I-10627.

belgijskom pravu, priznat udio u kapitalu temeljem držanja udjela po osnovi ostvarenja prava plodouživanja, to isto pravo mora biti priznato i nerezidentnim društvima, te i njihove raspodjele dobiti belgijskim maticama moraju biti obuhvaćene Direktivom (par. 47-49 presude). Navedeni uvjet vrijedio je do 31. prosinca 2006. godine i značio je sniženje prethodno propisanog uvjeta 25%-tnog vlasništva. Taj je, pak, postotak zapravo značio ozakonjenje iznosa tzv. značajnog udjela (*substantial shareholding*). Normiran u ovoj visini, on je praktički ograničavao primjenu Direktive na multinacionalne kompanije; "(M)ala je pažnja u to vrijeme posvećivana malim udjelima i malim ili srednjim trgovačkim društvima".²⁶ Smanjenje na 20% uvedeno je dopunom Direktive iz 2003. godine, nakon brojnih kritika prema kojima je 25%-tni udio postavljen previsoko. No propisano je i daljnje snižavanje ovog uvjeta – tako je minimalno vlasništvo od 1. siječnja 2007. godine utvrđeno u 15%-tnom, a od 1. siječnja 2009. godine u 10%-tnom iznosu. Direktivom je, posebnim propisima u dva podstavka stavka 2. čl. 3., dopušteno državama članicama derogiranje opisanih uvjeta i to na sljedeće načine:

1) na osnovi dvostranih sporazuma, države članice mogu kriterij vlasništva nad kapitalom zamijeniti jednakim postotkom glasova u skupštini društva. Ova odredba omogućuje primjenu Direktive na one države članice koje u svojim nacionalnim zakonodavstvima, regulirajući odnose među trgovačkim društvima, primjenjuju kriterij broja glasova u skupštini društva, a ne udio u kapitalu.

2) države članice mogu uvjetovati primjenu povlaštenja iz Direktive time da u tim državama rezidentna društva moraju biti vlasnici propisanog postotka kapitala koji ih kvalificira kao matično društvo tokom neprekinutog najmanje dvogodišnjeg razdoblja, ili da Direktiva može biti primijenjena samo na ona rezidentna društva u kojima društvo rezident druge države članice ima isti takav postotak vlasništva tokom istog razdoblja. Cilj je ove odredbe – sprječavanje zloupotrebe povlaštenja propisanih Direktivom od strane neovlaštenih osoba (tzv. *Directive shopping*²⁷). Naime, takva bi osoba mogla, prikupivši više udjela koji su sami po sebi nekvalificirajući za primjenu Direktive, ostvariti, kratkoročnim kupovinama dionica, kvalificirajući ulog (koji bi je, dakle, kvalificirao kao matično ili zavisno društvo), te time i ostvariti pravo na povlaštenje propisano Direktivom (tj, na neoporezivu isplatu raspodijeljene dobiti). Po realizaciji toga prava, sami po sebi nekvalificirajući uložili bi vraćeni izvornim (nekvalificiranim) vlasnicima.²⁸

Iz formulacije uvjeta u drugom podstavku, tumačene doslovno gramatički i bez povezivanja s uvjetom iz st. 1., proizlazi da države članice mogu propisati samo razdoblje držanja kapitala ili glasova koje nije kraće od dvije godine. No produbljenija interpretacija norme dovodi do drugačijeg zaključka. Naime, iako norma propisuje minimalno razdoblje držanja udjela ili glasačkih prava od najmanje dvije godine, budući da države članice uopće ne moraju propisati nikakvo razdoblje držanja (što proizlazi iz st. 1.), zaključak je da to razdoblje zapravo može biti najviše do dvije godine (dakle, od nepropisivanja bilo kakvog razdoblja držanja, do dvije godine).²⁹ U skladu s time, praksa država članica je različita i obuhvaća sve tri mogućnosti (nepropisivanje, propisivanje nekog razdoblja do dvije godine, propisivanje maksimalnog razdoblja od dvije godine). Ovakvo je rješenje predmet kritike, u smislu da je, kao mjera protiv zloupotrebe Direktive za izbjegavanje porezne obveze, dovoljna odredba stavka 2.

²⁶ BROKELIND, C., The Proposed Amendments to the Parent-Subsidiary Directive: Some Progress?, *European Taxation* br. 12/2003, str. 452.

²⁷ Više o Directive shoppingu vidjeti *infra*, ad 6.

²⁸ TERRA, WATTEL, str. 501.

²⁹ Isto.

članka 1. Direktive, prema kojoj Direktiva ne priječi primjenu unutrašnjih propisa države članice ili odredbi poreznog ugovora, namijenjenih sprječavanju izbjegavanja porezne obveze.³⁰ Kao značajniji problem pokazala se nejasnoća propisa u smislu odgovora na pitanje – treba li držanje udjela tj. pravo glasa u skupštini društva postojati u propisanom razdoblju (ako je ono propisano) prije isplate raspodijeljene dobiti, ili to držanje može u propisanom razdoblju biti ostvareno i nakon takve isplate.³¹ Većina se država opredijelila za prvo rješenje (razdoblje držanja mora biti ispunjeno prije isplate). Ova norma Direktive postala je objekt sudske presudbe u vezi s prethodnim pitanjima iznesenim pred Europski sud u spojenim predmetima *Denkavit*, *VITIC* i *Voormeer*³². U tom predmetu, njemačko zavisno društvo (*Denkavit Futtermittel GmbH*) planiralo je isplatu dividende svojem matičnom društvu (*Denkavit Internationaal BV*), rezidentnom u Nizozemskoj, te je, u vezi s time, a u skladu s Direktivom, zatražilo smanjenje njemačkog poreza po odbitku na takve prekogranične isplate na 5% (prema tadašnjoj njemačkoj regulativi za isplate međukorporacijskih dividendi). Njemačka porezna administracija odbila je smanjenje poreza po odbitku, s obrazloženjem da nije istekao jednogodišnji rok u kojem matično društvo mora imati 25%-tni udio u njemačkom zavisnom društvu. Ostala dva predmeta podudaraju se s predmetom *Denkavit* u činjenicama bitnim za rješenje slučaja. Sud je odlučio da korištenje povlaštenja propisanih Direktivom ne može zavisiti od isteka razdoblja držanja udjela ili glasova u skupštini prije isplate raspodijeljene dobiti. Sud je pošao od gramatičke interpretacije norme; u implementacijskom pravu svih država članica, na svim njihovim jezicima (osim na danskom), korišteno je sadašnje vrijeme (“ne drže (engl.: *maintain*) ... udio u kapitalu ...”). Dakle, matično društvo mora, da bi ostvarilo pravo na povlaštenje, držati udio tokom propisanog razdoblja; nije propisano da to razdoblje mora isteći prije isplate raspodijeljene dobiti. Nadalje, sud je stao na stanovište, (par. 37 do 40 presude), da “Direktiva ima neposredan učinak, tj. matična društva na koja se odnosi minimalno razdoblje držanja mogu se pozivati na prava iz Direktive pred sudovima država članica. Odredbe čl. 5. su jasne i nedvosmislene. Mogućnost države članice da utvrdi minimalno razdoblje držanja, te mogućnosti koje su propisane što se tiče određenja konkretnog razdoblja i administrativnih postupaka, ne čine nemogućim određenje minimalnih prava temeljem načela sadržanog u odredbama čl. 5.”³³ I u jednom drugom slučaju, *Cobelfret*³⁴, Sud je odlučivao o izravnom učinku Direktive, taj put o izravnom učinku čl. 4. st. 1., te zauzeo stav (par. 64 presude) da je obveza države zavisnog društva na izuzimanje od oporezivanja raspodijeljene dobiti, ustanovljena tom normom, formulirana nedvosmisleno i da nije zavisna od bilo kakvog uvjeta; “takoder, njena primjena ili učinak nisu podložni primjeni bilo kojeg drugog postupka od strane institucija Zajednice ili država članica“.

4. PREDMETNI OBUHVAT

Direktiva regulira oporezivanje raspodijeljene dobiti u dvjema državama – u državi rezidentnosti matičnog i u državi rezidentnosti zavisnog društva. Ta je regulativa za ove dvije situacije različita, stoga će biti izložena odvojeno, u dva zasebna potpoglavlja. Suština je

³⁰ KNOBBE-KEUK, B., „The EC corporate tax directives – anti-abuse provisions, direct effect, German implementation law,“ *Intertax* br. 8-9/92, str. 487, *Survey*, str. 368. Vidjeti također *infra*, ad 6.

³¹ TERRA, WATTEL, str. 501 i dalje.

³² Spojeni predmeti C-283/94, C-291/94 i C-292/94 (*Denkavit International BV*, *VITIC Amsterdam BV* i *Voormer BV v. Bundesamt für Finanzen*), [1996] ECR I-5063, uobičajeno u literaturi navodeni pod zajedničkim nazivom, kao predmet *Denkavit*.

³³ ECJ Direct Tax Compass 2010, str. 42.

³⁴ Predmet C-138/07, *Belgische Staat v Cobelfret NV*, [2009] ECR I-00731.

predmetnog obuhvata u definiranju metoda koje spomenute države moraju primijeniti da bi bilo uklonjeno međunarodno dvostruko opterećenje. Stoga analiza predmetnog obuhvata Direktive zapravo znači analizu metoda uklanjanja toga opterećenja normiranih Direktivom, te određenih pitanja koja su se pojavila u vezi primjene tih metoda, a koja su rješavana praksom Suda EZ.

4.1. Država rezidentnosti matičnog društva

4.1.1. Metode

Prema čl. 1. al. 1. Direktive, države članice primjenjuju Direktivu “na raspodjele dobiti koje primaju društva te države, a koja dolaze od njihovih zavisnih društava iz drugih država članica.“. Time je određen predmetni obuhvat Direktive – raspodjele dobiti od strane zavisnih matičnim društvima. Nomotehnički, Direktivom je, člancima 2. i 3., određen osobni obuhvat. Za određenje predmetnog obuhvata, što se tiče obveze države rezidentnosti matičnog društva, relevantan je čl. 4. Općenito, ta država mora spriječiti dvostruko opterećenje raspodijeljene dobiti koju od svog zavisnog društva u drugoj državi članici prima matično društvo rezidentno u njoj. Prema st. 1. toga članka, ta država može, radi sprječavanja dvostrukog opterećenja, primijeniti jednu od dvije metode:

1) metodu izuzimanja (*exemption method*), što znači neoporezivanje primljene raspodijeljene dobiti. Dakle, “(A)ko nema poreza po odbitku na dividende u državi rezidentnosti zavisnog društva, i ako je primijenjena povlastica povezanih trgovačkih društava od strane države matičnog društva, to znači da ta potonja država ne oporezuje isplaćene dividende porezom na dobit³⁵. U konačnici, samo je dobit zavisnog društva oporezovana porezom na dobit u državi rezidentnosti tog društva³⁶; ili

2) metodu običnog odbitka (*ordinary credit method*), u varijanti posrednog odbitka (*indirect credit method*), što znači da će ta država oporezovati primljenu raspodijeljenu dobit, uz odobrenje odbitka matičnom društvu onog dijela poreza na dobit iz koje je isplaćena raspodijeljena dobit a koji je platilo zavisno društvo i svako drugo zavisno društvo koje je niže u nizu povezanih društava, a koje ispunjava uvjete za primjenu Direktive (kriterije osobnog obuhvata). Dakle, “primjena ove metode znači da država matičnog društva, doduše, može oporezovati raspodijeljenu dobit koju primi matično društvo, ali mora propisati mogućnost odbitka onog dijela poreza na dobit koji je u državi svoje rezidentnosti platilo zavisno društvo, a koji se odnosi na dio dobiti koja je raspodijeljena. Porez plaćen na taj dio dobiti u državi rezidentnosti zavisnog društva bit će odbijen od poreza na dobit plaćenog državi rezidentnosti matičnog društva i to na onaj dio dobiti koji čini primljena raspodijeljena dobit. Iznos odbitka bit će ograničen iznosom poreza na dobit koji bi u državi rezidentnosti matičnog društva trebalo inače platiti na primljenu raspodjelu; dakle, ako je iznos odbitka po osnovi poreza plaćenog na dio dobiti iz koje je izvršena raspodjela u državi rezidentnosti zavisnog društva veći od poreza koji bi u državi rezidentnosti matičnog društva trebalo platiti

³⁵ Potrebno je razjasniti temeljno pitanje - zašto porezom na dobit? Stoga što bi, kad ne bi bilo Direktive, isplaćena dividenda ušla u dobit matičnog društva, tj., postala bi dio te dobiti, i tako bi postala podložna oporezivanju te dobiti. Zbog učinka Direktive to se ne događa, a to je upravo i jedna od (dviju) svrha njezinog donošenja. Ali opisano rješenje ne znači da je oporezivanje te dividende u državi matičnog društva u potpunosti neprovedivo – ta država može, npr. porezom na dohodak, oporezovati raspodjelu dividende koju matično društvo izvrši dioničarima-fizičkim osobama.

³⁶ van THIEL, S., RATTRÁ, C., i MEËR, M., „Corporate Income Taxation and the Internal Market Without Frontiers: Adoption of the Merger and Parent-Subsidiary Directives“, *European Taxation* br. 11/1990, str. 332.

na isplaćene dividende,³⁷ taj će porez biti konačan. “Ako je, pak, stopa primjenjivog poreza u danom slučaju u državi rezidentnosti matičnog društva viša, bit će izračunat porez na dividendu prema toj stopi, a zatim će od tako izračunatog iznosa biti odbijen iznos poreza plaćenog u državi rezidentnosti zavisnog društva; porezni obveznik će, uplatom tako utvrđene razlike, konačno podmiriti svoju poreznu obvezu što se tiče od strane zavisnog društva primljenih dividendi. Drugim riječima, posljedica je primjene ove metode – (uvijek) primjena više stope poreza na dobit u jednoj od spomenutih država.”³⁸

Država matičnog društva nije obvezna na primjenu ovih metoda u slučaju da je raspodjela dobiti posljedica likvidacije zavisnog društva.

4.1.2. Raspodjele od strane društava nižih razina korporativne organizacije

Direktiva je 2003. godine dopunjena (čl. 4. st. 1a.) uvrštenjem zavisnih društava koja su hijerarhijski niža u nizu povezanih društava (*lower-tier subsidiary*), jer je prije dopune postojala mogućnost ekonomskog dvostrukog oporezivanja u slučaju raspodjele dobiti od strane zavisnog društva druge razine zavisnom društvu prve razine, od kojega je raspodjela konačno vršena matičnom društvu. U slučaju da sve tri države u kojima se nalaze društva uključena u ove raspodjele primjenjuju metodu odbitka, prije dopune Direktive moglo je doći do dvostrukog opterećenja u mjeri u kojoj država matičnog društva ne priznaje porez po odbitku plaćen u državi zavisnog društva druge razine.³⁹

4.1.3. Metode i NIK/NUK

Mogućnost izbora između dviju opisanih metoda posljedica je uvažavanja, od strane europskog zakonodavca, koncepcije fiskalne politike koju provodi država članica. Naime, opredjeljujući se za jednu od metoda, države se time također opredjeljuju i za određeni način poreznog tretmana izvoza kapitala. Metoda izuzimanja usmjerena je na ostvarenje porezno neutralnog tretmana izvezenog kapitala ili skraćeno: neutralnosti izvoza kapitala (NIK; engl.: *capital export neutrality, CEN*). Prema toj koncepciji, poduzetnik treba na inozemnom tržištu biti u istom položaju kao i tamošnji poduzetnici, a to znači – plaćati samo one poreze koje i oni plaćaju, dok je u zemlji svoje rezidentnosti izuzet od inozemnih poreza. Prema koncepciji porezno neutralnog tretmana uvezenog kapitala, skraćeno – neutralnosti uvoza kapitala (NUK; engl.: *capital import neutrality, CIN*), poduzetnik koji je prekogranično aktivan treba u zemlji svoje rezidentnosti biti porezno tretiran kao i ostali u toj zemlji rezidentni poduzetnici; prema tome, u slučaju koncepcije NUK bit će primijenjena metoda običnog odbitka, što znači da će inozemni porez takvom poduzetniku biti odbijen od tuzemnog poreza na njegovu inozemnu dobit/dohodak, ali samo do iznosa tuzemnog poreza na inozemnu dobit/dohodak. Dakle, bude li tuzemni porez veći od inozemnog, poduzetnik će morati platiti razliku. Prilikom formuliranja teksta Direktive, države članice inzistirale su na reguliranju obje metode; bez takvog rješenja, Direktiva ne bi bila usvojena “jer države članice koriste obje metode i nisu bile spremne odreći se bilo koje od njih”.⁴⁰

³⁷ LONČARIĆ HORVAT, O., i ARBUTINA, H., *Osnove međunarodnog poreznog prava*, Narodne novine, 2007, str. 302.

³⁸ Isto.

³⁹ MAISTO, str. 173-174.

⁴⁰ TERRA, WATTEL, str. 505, 506.

4.1.4. Posebnosti u vezi s izborom metode

Normom je državama članicama dopuštena i primjena obiju metoda, zavisno od okolnosti pojedinog slučaja. To može biti iskorišteno u slučaju, npr., postojanja ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine (dalje u tekstu: porezni ugovor). Iako se država matičnog društva opredijelila za metodu izuzimanja, to društvo može zahtijevati primjenu metode odbitka ako je ona predviđena poreznim ugovorom sa zemljom zavisnog društva. Isto vrijedi i ako je metoda odbitka predviđena unutrašnjim pravom države članice, a ta se država, primjenjujući Direktivu, opredijeli također za metodu izuzimanja. Država članica obvezna je prihvatiti zahtjev društva temeljem čl. 7. st. 2. Direktive, prema kojem "Direktiva neće utjecati na primjenu tuzemnih ili ugovornih odredbi kojima je cilj sprječavanje ili ublažavanje ekonomskog dvostrukog oporezivanja dividendi..."⁴¹ Opredijelivši se za neku od metoda, države članice moraju uzeti u obzir i metodu koju primjenjuju za sprječavanje (ili ublažavanje) dvostrukog opterećenja u situacijama bez elementa inozemnosti (unutrašnje situacije). To je suština presude Suda EZ u vezi s prethodnim pitanjem postavljenim i riješenim u predmetu *FII Group Litigation*⁴². Članovi skupine zahtijevali su povrat poreza i/ili naknadu s obzirom na poreze plaćene u UK u vezi s isplatom dividendi koje su izvršila matična i zavisna društva članovima skupine. Bit je spora u tome što su primatelji dividendi rezidentni u UK bili porezno privilegirani (imali su pravo na odbitak poreza plaćenog na te dividende⁴³); dioničari-trgovačka društva, rezidentni u UK, bili su također oslobođeni poreza na primljene dividende. Sud je presudio da države članice mogu izabrati metodu izuzimanja radi sprječavanja tuzemnog ekonomskog dvostrukog oporezivanja, uz istovremenu primjenu metode odbitka, usmjerene na sprječavanje ekonomskog dvostrukog oporezivanja dividendi isplaćenih iz inozemstva, pod uvjetom da te inozemne dividende nisu tretirane diskriminatorno. "Budući da su obje kategorije dividendi usporedive što se tiče rizika nastanka ekonomskog dvostrukog oporezivanja, država članica mora spriječiti takvo dvostruko oporezivanje inozemnih dividendi na istoj razini na kojoj to čini za tuzemne dividende."⁴⁴ Porezno-tehnički, to treba postići tako da "(P)ravo, stopa poreza na inozemne dividende ne smije biti viša od stope poreza na tuzemne dividende, i drugo, odbitak odobren u državi matičnog društva mora biti ograničen na iznos koji je niži u usporedbi poreza na dobit koji je platilo zavisno društvo u svojoj državi rezidentnosti i takvog poreza koji u državi matičnog društva mora platiti zavisno društvo u toj državi"⁴⁵. Ovakvo rješenje znači primjenu metode običnog odbitka.

4.2. Država rezidentnosti zavisnog društva

4.2.1. Metoda izuzimanja

Člankom 1. Direktive, al. 2., propisana je primjena Direktive na raspodjele dobiti koje vrše zavisna trgovačka društva države članice svojim matičnim društvima u drugoj državi članici. Time je određen drugi element predmetnog obuhvata Direktive, u kontekstu općeg cilja – sprječavanja međunarodnog ekonomskog dvostrukog oporezivanja. Porezno-tehnički, način ostvarenja toga cilja, s obzirom na prethodno određenje osobnog obuhvata, propisan je

⁴¹ TENORE, str. 102.

⁴² Predmet C-446/04, *Tax Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, [2006] ECR I-11753.

⁴³ U skladu s tada važećim sustavom predujma poreza na dobit (tzv. *ACT*, *advanced corporate tax*).

⁴⁴ ECJ Direct Tax Compass 2010, str. 141.

⁴⁵ TENORE, str. 103; vidjeti i ECJ Direct Tax Compass 2010, str. 142.

člankom 5. “Prema članku 5. Direktive, država članica obvezna je izuzeti od oporezivanja dividende koje zavisno društvo rezident te države članice isplaćuje svome matičnom društvu koje je rezident druge države članice. Porezno-tehnički, takve se isplate u pravilu oporezuju tzv. porezom po odbitku (*withholding tax*), pa se zato i govori o izuzimanju od poreza po odbitku. Ta će država, dakle, oporezovati dobit koju ostvari zavisno društvo (njezin rezident) porezom na dobit. Ako zavisno društvo dio ostvarene dobiti, nakon spomenutog oporezivanja porezom na dobit, isplati svome matičnom društvu (npr. kao dividendu), tako isplaćenu dividendu država rezidentnosti zavisnog društva neće oporezovati.”⁴⁶ Norma čl. 5. je, kao što je *supra* izloženo, temeljem presude Europskog suda⁴⁷, neposredno primjenjiva pred sudovima država članica. Usprkos činjenici da je “jasna i nedvosmislena“, odredba čl. 5. ne daje odgovore na sva pitanja. Tako je, npr., ostalo nejasno jedno postupovno pitanje: mora li država članica izuzeti isplatu raspodijeljene dobiti kvalificiranom matičnom društvu, ili može naplatiti takav porez, u skladu sa svojim tuzemnim pravom ili odredbama poreznih ugovora, pa iznos toga poreza kasnije vratiti temeljem zahtjeva matičnog društva.⁴⁸

4.2.2. Porez po odbitku (*withholding tax*)

Porez po odbitku je jedan oblik naplate nekih poreza, dakle to nije zasebna vrsta poreza, kao što je, npr., porez na dohodak ili porez na dobit, nego način, tehnika naplate. Na razini temeljne koncepcije, porez po odbitku⁴⁹ biva naplaćen tako da isplatelj oporezivog dohotka/dobiti ustegne, prije isplate, iznos dužnog poreza i uplati ga na račun proračuna, dok primatelj dobiva neto iznos dohotka/dobiti.⁵⁰ Iz opisanih karakteristika mogao bi biti izveden zaključak kako na pitanje – je li u konkretnom slučaju primijenjen porez po odbitku ili ne – ne bi trebalo biti teško odgovoriti, te da upravo stoga europski zakonodavac nije pogriješio kada pojam “porez po odbitku“ Direktivom nije definirao. Međutim, države, polazeći od temeljne koncepcije poreza po odbitku, ali i od različitih ciljeva koje pokušavaju postići reguliranjem svojih poreznih sustava, regulirajući pojedine porezne oblike ozakonjuju niz u suštini porezno-tehničkih rješenja koja pak, podvrgnuta osporavanju, ipak otvaraju mogućnost za različite interpretacije. Pri tome se, naravno, bitno razlikuju tumačenja rješenja koja uključuju naplatu određenog poreza tehnikom po odbitku od strane poreznih obveznika i, s druge strane, poreznih administracija. Neodređenost normativnog reguliranja u Direktivi otvorila je mogućnost Europskom sudu da, rješavajući nekoliko predmeta, formuliра kriterije određenja postojanja poreza po odbitku.⁵¹ Odlučujući u predmetu *Epson Europe*⁵², Sud je zauzeo stav da

⁴⁶ LONČARIĆ HORVAT, ARBUTINA, str. 301.

⁴⁷ Predmet *Denkavit*.

⁴⁸ TERRA, WATTEL, str. 517, jasno se opredjeljuju za obveznost izuzimanja za državu zavisnog društva, otklanjajući mogućnost primjene oporezivanja dividende porezom po odbitku te kasnijeg povrata toga poreza, dok Tenore prepušta, kao i u slučaju pitanja stjecanja prava na primjenu Direktive u vezi s osiguranjem poštivanja razdoblja držanja udjela tj. glasova, rješenje unutrašnjem pravu država članica, što znači da su moguće obje varijante; “No bez obzira na odabrano rješenje, države članice moraju poštovati temeljne slobode, te ne smiju propisivati teže ili strože zahtjeve koje mora ispuniti matično društvo da bi postiglo izuzimanje od porez po odbitku.” TENORE, str. 105.

⁴⁹ Sintagma “porez po odbitku“ je skraćeni naziv porezno-tehničkog postupka. Puni naziv, koji bi naglasio porezno-tehničku prirodu ali bi bio duži i stoga nespretna za češću primjenu, bio bi – naplata poreza odbitkom iznosa dužnog poreza prije isplate dohotka/dobiti primatelju.

⁵⁰ Tipičan (i masovno zastupljen) primjer naplate poreza tehnikom po odbitku jest naplata poreza na dohodak od nesamostalnog rada (oporezivanje plaća).

⁵¹ S obzirom na njihovu važnost za formuliranje kriterija za prosudbu postojanja poreza po odbitku, prva tri predmeta iz prakse Europskog suda s tom problematikom (*Epson Europe*, *Athinaiki Zythopii* i *Océ van der Grinten*) izložena su unekoliko opširnije

⁵² Predmet C-375/98, *Ministério Público and Fazenda Pública v Epson Europe BV* [2000] ECR I-4243.

“termin 'porez po odbitku' nije ograničen na određene vrste poreza država članica (a u kontekstu sistematizacije poreza i njihovog nazivlja prema nahodanju tih država, op.a.)”⁵³, i dalje:

„23 Jasno je da je ISD⁵⁴ porez po odbitku za koji je oporeziva činjenica isplata dividendi ili bilo kojeg drugog dohotka (tj. dobiti, nazivljem hrvatskog poreznog prava, op.a.) temeljem udjela (u trgovačkom društvu, op.a.), da je oporezivi iznos prinos temeljem udjela i da je oporeziva osoba imatelj udjela. ISD stoga ima isti učinak kao i porez na dohodak (tj. dobit, op.a.). Nije od važnosti u vezi s time što se on zove 'porez na nasljedstva i darove', te što se ubire paralelno s IRC⁵⁵.“

Dakle, Sud je definirao kriterije za prosudbu postojanja poreza po odbitku za potrebe primjene Direktive. To su: 1. oporeziva činjenica⁵⁶ je isplata raspodijeljene dobiti, 2. oporezivi iznos (tj., porezna osnovica) jest isplaćeni iznos raspodijeljene dobiti (prinos) temeljem udjela, 3. oporeziva osoba (porezni obveznik) jest imatelj udjela. Ovakvim stavom Sud se opredijelio, a činit će to i kasnije, za primjenu načela prednosti sadržaja nad formom (*substance over form*). Time je određen kriterij za postupanje Suda i u budućim slučajevima; naime, kad bi primjena Direktive zavisila isključivo od naziva poreza i nekih njegovih tehničkih karakteristika, “njezina svrha mogla bi biti zaobiđena jednostavnim postupcima država članica, kojima bi dividende bile oporezovane porezom po odbitku svrstanim u neku drugu kategoriju poreza”⁵⁷. U predmetu *Athinaiki Zythopii*⁵⁸, objekt prethodne rješidbe koja je zatražena od Europskog suda bio je grčki porez na raspodijeljenu dobit. Naime, prema tada važećem konceptu, Grčka je dodatno oporezovala dobit trgovačkih društava u slučaju njezine raspodjele; u tom slučaju, u osnovicu poreza na dobit su uključivani raspodjeljivani iznosi dobiti koji bi inače, da do raspodjele nije došlo, bili izuzeti ili oporezovani prema posebnom (privilegirajućem) sustavu. *Athinaiki Zythopii*, grčko zavisno društvo čije je matično društvo bilo *Amstel International BV*, rezidentno u Nizozemskoj, je 1996. godine zatražilo povrat poreza naplaćenog na opisani način, smatrajući da je takvo oporezivanje nezakonito.⁵⁹ Sud je, rješavajući u predmetu, naglasio neophodnost oslanjanja na izričaj norme, pri čemu je ponovio stanovište zauzeto u slučaju *Epson*, da pojam “porez po odbitku” iz Direktive nije ograničen na određene vrste poreza država članica, te da je sudskom praksom već utvrđeno da “priroda poreza ili drugog javnog davanja mora biti određena od strane Suda, prema pravu Zajednice, u skladu s objektivnim karakteristikama njegovog ubiranja, bez obzira na njegovu sistematizaciju u pravu države članice (...)”⁶⁰. U predmetu *Athinaiki Zythopii* Sud je analizirao porezno-tehničke karakteristike poreza koji je bio predmet spora, te zaključio da je oporeziva činjenica – isplata dividendi (par. 28 presude). K tome, iznos poreza je izravno povezan s iznosom tih dividendi, što taj porez čini porezom po odbitku u smislu Direktive. U vezi, pak, argumenta grčke Vlade o postojanju poreznog ugovora između Grčke i Nizozemske, kojim je regulirana mogućnost oporezivanja dividende za obje ugovorne strane,

⁵³ Par. 22. presude.

⁵⁴ Akronim za izvorni portugalski naziv, *Imposto sobre as Sucessões e Doações*, porez na nasljedstva i darove, porez koji je bio predmet spora u postupku.

⁵⁵ Akronim za izvorni portugalski naziv, *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, porez na dobit.

⁵⁶ Oporeziva činjenica (ili oporezivi događaj) je pravna činjenica čije postojanje za posljedicu ima nastanak porezne obveze. JELČIĆ, B., LONČARIĆ HORVAT, O., ŠIMOVIĆ, J., ARBUTINA, H., MIJATOVIĆ, N., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008, str. 292.

⁵⁷ DE CÂMARA, F. de S., „Parent-Subsidiary Directive: The *Epson* Case“, *European Taxation* br. 9/2001, str. 309; vidjeti također i par. 24 presude u predmetu *Epson*.

⁵⁸ Predmet C-294/99, *Athinaiki Zythopii AE v Elleniko Dimosio* [2001] ECR I-6797.

⁵⁹ STAVROPOULOS, I., „ECJ: Greek Income Tax Provision is a Withholding within the Meaning of the Parent-Subsidiary Directive“, *European Taxation* br. 2/2002, str. 94-95.

⁶⁰ Par. 26 i 27 presude. Što se tiče utvrđene sudske prakse, Sud se poziva na par. 39 presude u spojenim predmetima C-197/94 and C-252/94 *Bautiaa and Société française maritime* [1996] ECR I-505.

što treba dovesti u vezu s čl. 7. st. 2. Direktive, prema kojem Direktiva nema utjecaja na odredbe poreznih ugovora kojime je cilj uklanjanje ili smanjenje ekonomskog dvostrukog oporezivanja, Sud je zaključio kako odredba grčko-nizozemskog ugovora na koje se poziva grčka Vlada upravo omogućuje dvostruko oporezivanje (dajući objema ugovornim stranama pravo oporezivanja dividende). Stoga se ona ne uklapa u izuzeće propisano Direktivom (dakle, ostaje izvan regulative Direktive), te kao takva ne može derogirati njezine odredbe, imajući u vidu višu pravnu snagu prava Zajednice. Presuda u predmetu *Athinaiki Zythopiia* ponovno je pokazala da Sud u rješavanju predmeta inzistira na suštinskim karakteristikama nekog poreza; vanjske okolnosti (kao što je, npr., svrstavanje nekog poreznog oblika u poreznom sustavu države članice ili njegov naziv) nisu relevantne. Sud je u ovom predmetu odstupio od kriterija za određenje postojanja poreza po odbitku, formuliranih u predmetu *Epson*. U tom slučaju, bila su formulirana tri kriterija.⁶¹ U predmetu *Athinaiki Zythopiia*, Sud se ograničio samo na jedan – postojanje oporezive činjenice (isplate raspodijeljene dobiti).⁶² To, međutim, kao što pokazuju kasniji slučajevi, nije ostalo trajno opredjeljenje suda. U predmetu *Océ van der Grinten*⁶³, Sud je odlučivao o primjeni članaka 5., st. 1., i čl. 7. st. 2. Direktive. Océ UK Ltd, zavisno društvo nizozemskog društva Océ van der Grinten NV, isplatilo je 1992. i 1993. godine dividendu svom matičnom društvu, na što je naplaćen (u vrijeme isplate dividende u UK važeći) ACT (*advance corporate tax*). Primateelj dividende (Océ NV) imao je pravo, temeljem poreznog ugovora između Nizozemske i UK, na odbitak polovine iznosa poreza kojega bi rezidentna fizička osoba-primatelj dividende u UK mogla odbiti u cijelosti, poreza naplaćenog na isplaćene dividende. Iznos tog odbitka, uvećan za iznos isplaćene dividende, trebao je, međutim, biti opterećen 5%-tnim porezom, također u skladu s navedenim poreznim ugovorom. Océ NV osporio je ovo oporezivanje kao kršenje čl. 5. st. 1. Direktive; Posebni povjerenici za porez na dohodak/dobit (*Special Commissioners of Income Tax*) Ujedinjenog Kraljevstva iznijeli su slučaj pred Europski sud. Sud je presudio da 5%-tni porez jest porez po odbitku, ali samo u mjeri u kojoj se odnosi na isplaćenu dividendu. Sud je do toga zaključka došao primijenivši tri kriterija temeljem kojih je prosuđivao karakteristike toga poreza, a koja je već ranije formulirao⁶⁴. U pogledu odbitka poreza, Sud je utvrdio da je on sredstvo izbjegavanja ekonomskog dvostrukog oporezivanja, a ne isplata dividendi, a porez kojim je taj odbitak opterećen nije porez po odbitku, pa on stoga nije obuhvaćen Direktivom (par. 56 i 57 presude). Što se tiče odredbe čl. 7. st. 2. Direktive, ona glasi: “Ova Direktiva neće utjecati na primjenu odredbi unutrašnjeg prava ili odredbi koje se temelje na ugovoru, a koje su usmjerene na uklanjanje ili smanjenje ekonomskog dvostrukog oporezivanja dividendi, a naročito na odredbe koje se odnose na isplate odbitka poreza primateljima dividendi.” Ovime je razgraničen učinak Direktive; kao dio prava Zajednice, ona je po pravnoj snazi nadređena tuzemnim pravima država članica, pa tako i odredbama poreznih ugovora, tj., kao *lex superior*, derogira ih. No prema čl. 7. st. 2., takav učinak Direktive suspendiran je zadovoljenjem propisanih uvjeta. Dakle, temeljem te odredbe, Sud je dopustio da UK primjenjuje i drugi dio poreza (par. 89 presude). Time je njome derogiran čl. 5. st. 1. Direktive, koji sadrži opću odredbu zabrane poreza po odbitku; čl. 7. st. 2. je, prema tome, *lex specialis*, izuzetak od odredbe čl. 5. st. 1., koja je, pak, jedna od temeljnih normi Direktive, jer sadrži ključno načelo, jedno do dva zbog kojih je Direktiva i donesena. Zbog toga je Sud i ovom prilikom naglasio da izuzetke od općeg načela treba interpretirati strogo ograničeno. U kritičkim prosudbama, presuda je kritizirana napose zbog nepriznavanja statusa dividende isplati odbitka poreza. Da je učinjeno tako, Sud je mogao primijeniti čl. 7. st. 2.

⁶¹ Predmet *Epson*, vidjeti *supra*..

⁶² Tako STAVROPOULOS, str. 97-98. Međutim, Sud se pozvao i na činjenicu da je iznos poreza izravno povezan s iznosom dividendi, što može biti protumačeno kao (modificirani) drugi uvjet.

⁶³ Predmet C-58/01, *Océ van der Grinten NV v Commissionares of Inland Revenue* [2003] ECR I-9809.

⁶⁴ Predmet *Epson*, vidjeti *supra*.

samo na taj dio (i time ga izuzeti od primjene Direktive) i, konzekventno, ne dopustiti državi članici primjenu poreza po odbitku (onog dijela 5%-tnog poreza koji se odnosi samo na isplaćenu dividendu) na pravu isplatu dividende.⁶⁵ To bi, međutim, otvorilo pitanje kriterija koje je Sud formulirao s ciljem ocjene je li neki porez – porez po odbitku u smislu Direktive. Budući da se Sud i u obrazloženju ove presude pozvao na te kriterije⁶⁶, te da je upravo temeljem njih odrekao isplati odbitka poreza status isplate dividende (i time tu isplatu uklonio iz obuhvata Direktive), konačni njegov zaključak u vezi s ovim pitanjem nadaje se kao neizbježan. U predmetu *Burda*⁶⁷, Sud je potvrdio kriterije formulirane ranije (u predmetima *Epson* i *Océ van der Grinten*) (par. 52 presude). U ovoj presudi, također, izričito je naglašen treći kriterij – oporeziva osoba mora biti imatelj udjela (par. 61); dakle, Sud je time odstupio od pristupa u predmetu *Athinaiki Zythopiia*, u kojem je (čini se, tek nakratko) taj kriterij bio ispušten kao jedan od kriterija za prosudbu postojanja poreza po odbitku. Odlučujući po drugom pitanju u ovom predmetu, Sud je odlučio da sprječavanje dvostrukog opterećenja odobravanjem odbitka poreza naplaćenog društvu koje isplaćuje raspodijeljenu dobit (ili propisivanjem izuzimanja takve dobiti) nije u nadležnosti države zavisnog društva koje tu raspodjelu vrši, nego države matičnog društva koje prima raspodijeljenu dobit (par. 90 presude). U jednom drugom predmetu (*Crédit Mutuel*)⁶⁸, Sud je presudio da čl. 4. st. 2. ne priječi državama članicama uključiti u oporezivu dobit odbitak poreza koji je propisan s ciljem poništenja poreza po odbitku kojim država zavisnog društva oporezuje raspodijeljenu dobit, oporezujući time zapravo matično društvo⁶⁹ (par. 50).

5. STALNA POSLOVNA JEDINICA (PERMANENT ESTABLISHMENT)

Kao što je *supra* izloženo, osobni obuhvat Direktive proširen je, njezinim dopunama, tako da se Direktiva odnosi i na SPJ (čl. 2. st. 2.). U skladu s time, bilo je potrebno dopuniti i predmetni obuhvat Direktive, što je učinjeno dodavanjem dviju novih alineja u st. 1. članka 1. Njima su regulirane određene situacije prekogranične raspodjele dobiti u kojima je SPJ sudionik, tj., radi se o situacijama u kojima zavisno društvo raspodjeljuje dobit, koju prima SPJ njihovog matičnog društva. U literaturi su razmotreni modeli različitih varijanti ovog obrasca.⁷⁰ Norme su formulirane tako da, uvršćujući u regulativu SPJ, dopunjuju normiranje porezne pozicije država matičnog društva, njegove SPJ i zavisnog društva koje isplaćuje dividendu.

Čl. 1. st. 2. al. 3.: (Svaka država članica primjenjivat će ovu Direktivu:)

- na raspodjele dobiti koje prime SPJ-e koje se nalaze u toj državi a koje su SPJ-e trgovačkih društava rezidentnih u drugim državama članicama, koje raspodjele budu izvršene od strane zavisnih društava tih (prvospomenutih, matičnih, nap.a.) društava, zavisnih društava rezidentnih u državi članici različitoj od države članice u kojoj se nalazi SPJ.

⁶⁵ European Team of the IBFD, “The *Océ van der Grinten* Case: Implications for Other EU Member States (A Critical Assessment)”, *European Taxation* br. 11/2003, str. 396-398.

⁶⁶ Par. 56 presude.

⁶⁷ Predmet C-284/06, *Burda Verlagsgesellschaften GmbH v Finanzamt Hamburg-Am Tierpark* [2008] ECR I-04571.

⁶⁸ Predmet C-27/07, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel v Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* [2008] ECR I-02067.

⁶⁹ Iako je porezno-tehnički obveznik poreza po odbitku zavisno društvo, matično društvo faktično snosi opterećenje toga poreza (jer je za iznos poreza umanjena raspodijeljena dobit koju ono dobiva), pa stoga ono ima i pravo na odbitak tako naplaćenog poreza po odbitku.

⁷⁰ Vidjeti, npr., MAISTO, str. 163-169, BROKELIND, str. 452-453.

Prva alineja namijenjena je primjeni u tzv. trostranoj situaciji (*triangular situation*), tj. u situaciji u kojoj se, zbog rezidentnosti i smještaja subjekata na koje je Direktiva primjenjiva, mogu pojaviti tri države: SPJ se nalazi u državi članici različitoj od države rezidentnosti zavisnog društva isplatitelja dividende; matično i zavisno društvo rezidentni su u dvije različite države članice. Raspodjelu dobiti vrši zavisno društvo SPJ-i. 1. S obzirom da su zadovoljeni uvjeti koje propisuje Direktiva, u ovakvom slučaju nema prepreke za njezinu primjenu na oporezivanje raspodijeljene dobiti. Naime, dividenda koju prima SPJ prelazi granicu, tj. biva isplaćena iz jedne države članice u drugu, i to od strane zavisnog društva rezidentnog u jednoj državi članici – SPJ-i matičnog društva rezidentnog u drugoj državi članici (pri čemu se SPJ koja prima isplatu nalazi u trećoj državi članici). 2. U skladu s čl. 4. st. 1. Direktive, država rezidentnosti matičnog društva i država u kojoj je SPJ trebaju primijeniti jednu od metoda izbjegavanja ekonomskog dvostrukog oporezivanja: metodu izuzimanja, ili metodu odbitka. U skladu, pak, s čl. 5. Direktive, država rezidentnosti zavisnog društva mora izuzeti od oporezivanja dividendu koju društvo isplaćuje SPJ-i.

Čl. 1. st. 2. al. 4.: (Svaka država članica primjenjivat će ovu Direktivu:)

- na raspodjele dobiti od strane trgovačkog društva rezidentnog u toj državi SPJ-i koja se nalazi u drugoj državi članici a koje su SPJ društva rezidentnog u istoj državi u kojoj je i zavisno društvo koje isplaćuje raspodijeljenu dobit.

To znači da se SPJ nalazi u državi članici različitoj od države rezidentnosti zavisnog društva isplatitelja dividende; matično i zavisno društvo rezidentni su u istoj državi članici. I u ovom slučaju, Direktiva je primjenjiva na isplatu dividende SPJ-i, jer ona, isplatom SPJ-i, također prelazi granicu između dviju država članica. Suprotna teza mogla bi biti temeljena na argumentu da su matično i zavisno društvo rezidenti iste države, SPJ je subjekt bez svojstva pravne osobnosti, pa ovakva isplata raspodijeljene dobiti zapravo nije prekogranična (nego dividenda zapravo biva isplaćena od zavisnog matičnom društvu unutar iste države). Taj je argument, međutim, formalne prirode. Naime, u ovakvoj situaciji, “raspodijeljenu dobit oporezuje država u kojoj je SPJ koja je primila tu dobit. Primjena Direktive u takvoj je situaciji u skladu s općim ciljem koji njome treba postići, tj. uklanjanjem ekonomskog dvostrukog oporezivanja.”⁷¹ Dakle, ako Direktiva ne bi bila primjenjiva, uklanjanje ekonomskog dvostrukog oporezivanja zavisilo bi od primjene metode toga uklanjanja u umiješanim državama, a to bi onda moglo i izostati, pa bi došlo do ekonomskog dvostrukog oporezivanja, usprkos činjenici da je raspodijeljena dobit prešla granicu između država članica. Nadalje, odricanje primjene Direktive značilo bi da matično društvo, da bi postiglo tu primjenu, mora osnovati zavisno društvo u državi u kojoj ima SPJ (jer na SPJ u tom slučaju Direktiva ne bi bila primjenjiva); to bi, međutim, značilo povredu slobode poslovnog nastana za takvo matično društvo.⁷²

6. ZLOUPOTREBA DIREKTIVE

Direktivom su, kako iz gornjeg izlaganja proizlazi, propisane obveze određenih postupanja za države članice EU, kojima je postignuto eliminiranje dvostrukog opterećenja (ekonomskog dvostrukog oporezivanja) kod prekogranične isplate raspodijeljene dobiti između kvalificiranih subjekata iz tih država. Budući, dakle, da Direktiva omogućuje povoljniji porezni tretman za određeni krug subjekata, za očekivati je da će u taj krug pokušati ući i neovlašteni subjekti. Ta bi namjera mogla biti ostvarena *Directive shopping*-om (realizacija

⁷¹ TENORE, str. 108.

⁷² Isto, bilj. 287.

povlaštenja propisanih Direktivom po neovlaštenim subjektima). Subjekti (npr. trgovačka društva) iz država-nečlanica EU mogli bi osnovati (matično) trgovačko društvo u nekoj državi članici, koje bi primalo raspodijeljenu dobit od zavisnog društva takvog subjekta, također iz neke od država članica; ta bi raspodjela, temeljem primjene Direktive, bila neoporezovana. Radi omogućavanja državama članicama sprječavanja ovakvih zloupotreba, člankom 1. st. 2. Direktive propisano je da Direktiva ne isključuje primjenu unutrašnjih propisa država članica, ili odredbi međunarodnih ugovora koje su one sklopile, a kojima je cilj sprječavanje prijevare ili zloupotreba. Ovakvo koncipirana protu-zloupotrebna odredba daje široke mogućnosti državama članicama za normativno reguliranje zabranjenih postupaka; pri tome, odredba Direktive usmjerena je upravo na sprječavanje okorištenja Direktivom subjekata iz država-nečlanica EU.⁷³

7. HRVATSKI POREZNO-PRAVNI SUSTAV I DIREKTIVA O MATIČNOM I ZAVISNOM DRUŠTVU

Prema važećim hrvatskim porezno-pravnim odredbama, dividende u Republici Hrvatskoj uopće nisu oporezive, pa tako niti dividende koje bivaju isplaćene inozemnim matičnim društvima od strane njihovih zavisnih društava rezidentnih u Hrvatskoj (izlazne, *outbound*, dividende), čak i bez obzira u kojoj se državi ta društva nalazila, te bez obzira uživaju li i hrvatska matična društva takav tretman u porezno-pravnom sustavu druge države. Ulazne (*inbound*) dividende također nisu oporezive. Time je hrvatski porezno-pravni sustav u cijelosti (i na najjednostavniji način) već usklađen sa zahtjevima Direktive. No porezni sustavi podložni su promjenama. Ideja oporezivanja dividende prisutna je, tako, i u Hrvatskoj, a na snazi dobiva naročito u gospodarski kriznim vremenima, s jedne strane pod utjecajem argumenta postignuća socijalne pravednosti putem oporezivanja, a s druge temeljem sasvim fiskalnog razloga – naime, kao još jednog proračunskog prihoda. Bude li donesena odluka o takvom oporezivanju, i to porezom po odbitku na izlazne dividende, ili pak o oporezivanju dividende koju kao ulaznu ostvaruju iz inozemstva hrvatske matice, morat će, s obzirom na namjeru ulaska Hrvatske u EU, kad u pitanju budu društva iz zemalja članica EU, biti uzete u obzir i odredbe ove Direktive, tj. one će morati biti preuzete u porezno-pravni sustav Republike Hrvatske.

8. ZAKLJUČAK

Harmonizacija direktnih poreza u EU odvija se, kad su europski propisi u pitanju, samo na području oporezivanja trgovačkih društava, dakle poreza na dobit; što se tiče oporezivanja fizičkih osoba (tj. poreza na dohodak), harmonizacijski rezultati zavise isključivo od presuda Europskog suda. No i što se tiče oporezivanja trgovačkih društava, usklađivanje poreznih sustava odvija se fragmentarno, donošenjem direktiva koje reguliraju pojedine segmente toga područja, iako je formulirana koncepcija kojom bi ključna pitanja bila riješena na općoj razini – radi se, naime, o konceptu tzv. zajedničke konsolidirane korporativne porezne osnovice (engl. *CCCTB, common consolidated corporate tax base*). Ovaj koncept, u konkurenciji nekoliko postojećih, za sada je u teorijskim i u raspravama stručnjaka, najzastupljeniji u smislu prihvatljivosti. Definiranjem pravila određenja porezne osnovice za sva trgovačka društva država članica bila bi stvorena opća zajednička osnova jedinstvenog oporezivanja, u velikoj mjeri nezavisna od zakonodavstava država članica, kojima bi u nadležnosti ostalo

⁷³ KNOBBE-KEUK, str. 489.

samo određenje poreznih stopa, a to, uz jedinstvena pravila izračuna porezne osnovice, ne bi presudno utjecalo na razlike među poreznim sustavima. Uklanjanjem tih razlika uklonile bi se porezne prepreke prekograničnim poslovnim angažmanima trgovačkih društava iz različitih država članica, što bi za rezultat imalo poboljšanje učinaka jedinstvenog tržišta putem racionalnijeg poslovanja gospodarskih subjekata. Jedinstveno opće uređenje oporezivanja dobiti, međutim, trenutno se čini dalekim, jer su suprotstavljeni interesi država članica još uvijek presnažni (to su, naravno, zbog svog fiskalnog značaja), a države nespремne na kompromis opće naravi. S obzirom na nepostojanje općeg koncepta oporezivanja dobiti (koji, npr., postoji u području poreza na dodanu vrijednost, pa, u značajnoj mjeri, i u području pojedinačnih poreza na promet), harmonizacija biva provođena pravnim uređenjem pojedinih područja – jedno je od njih područje međunarodnog dvostrukog opterećenja u slučaju isplate raspodijeljene dobiti od strane zavisnih društava svojim matičnim društvima koja su rezidentna u državi članici različitoj od države rezidentnosti zavisnog društva. Ta je problematika regulirana Direktivom o matičnom i zavisnom društvu. Direktiva, koja je također plod određenih kompromisa između država članica, jest osnova za rješenje problema kojem je posvećena. Ona, propisivanjem određenih porezno-tehničkih rješenja, normativno uklanja problem ekonomskog međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Njome su regulirane obveze koje države članice moraju ispuniti kod poreznog tretmana Direktivom reguliranih raspodjela dobiti. Direktiva zapravo propisuje porezna povlaštenja za trgovačka društva koja u tim raspodjelama sudjeluju, povlaštenja u smislu neoporezivanja raspodijeljene dobiti, te time postaje zanimljiva i subjektima izvan područja EU, koji bi, koristeći metode tzv. *Directive shopping*-a, mogli pokušati neovlašteno steći porezne prednosti koje su Direktivom osigurane samo ovlaštenim subjektima s područja EU. No i Direktiva i zakonodavstva država članica pružaju dovoljnu normativnu osnovu za sprječavanje ovakvih postupanja. Direktiva je, tokom svoga postojanja, dakle od 1990. godine (uz dopune iz 2003. godine), pružila mogućnost za diskusiju o nizu pitanja teorijske i provedbene naravi, ali i za konkretna djelovanja. Napose, neke opće formulacije iz Direktive, i neke nejasnoće u primjeni, otvorile su mogućnost za djelovanje Europskog suda. On je, rješavajući u više predmeta, zauzimao stav o različitim aspektima primjene Direktive, napose o određenju pojma “porez po odbitku“, ali, npr., i o pitanju osobnog obuhvata Direktive, o tretmanu različitih stavki u kontekstu njihovog uvrštenja u porezu osnovicu, ili o zabrani nejednakog postupanja kod izbora metode sprječavanja međunarodnog dvostrukog opterećenja. Temeljem dosadašnjih razvoja, za očekivati je da će praksa Europskog suda vezana za odredbe ove Direktive biti sve opsežnija. Direktiva o matičnom i zavisnom društvu možda može biti shvaćena, uz druge direktive koje se odnose na oporezivanje trgovačkih društava, i kao probni teren za ispitivanje ideje o jedinstvenom uređenju sustava oporezivanja dobiti na razini EU, te kao priprema država članica za uvođenje takvog sustava (jednog dana). Međutim, ona je svakako, uz praksu Europskog suda, sredstvo rješavanja konkretnih problema u vezi s oporezivanjem raspodijeljene dobiti. Hrvatska, zadrži li sadašnji sustav poreznog tretmana takve dobiti, s njezinom primjenom ne bi trebala imati nikakvih problema.

Summary

AN ATTEMPT TO ACHIEVE HARMONIZATION OF CORPORATE TAXATION IN THE EUROPEAN UNION: DIRECTIVE ON TAXATION OF PARENT-SUBSIDIARY DIVIDENDS

In view of the exclusively general norms of European law, varying results have been obtained in harmonization of taxation in the EU, depending on the type of taxation: regarding indirect taxes (VAT, special turnover taxes, i.e. excise taxes) directives have attained a high level of harmonization which almost renders further measures unnecessary (VAT), or a level that is relatively high (excises). On the other hand, the situation is different regarding direct taxes (income tax, corporate tax); thus, income tax of natural persons has not been regulated by general norms, while the situation with corporate taxes is better due to directives regulating specific issues. The paper analyzes the Directive on parent and subsidiary companies (abbreviated title). Since its entry into force, it has regulated in a uniform way the taxation of dividends which subsidiary companies, resident in one Member State of the EU, pay to their parent companies, resident in another Member State. The problem involved here is double tax burden (known also as economic double taxation). Such payments were subject to taxation both in the country where dividends originated and in the country of their recipients exclusively due to the fact that the paying company and recipient company were resident in different Member States. This situation undoubtedly aggravated the position of an entrepreneur only because of his cross-border activities in another Member State. The directive has eliminated this problem, which has contributed to the realization of the EU common market with uniform policies. The article explains the problem on account of which the Directive had to be passed, presents the conditions for the application (personal scope) of the Directive and normative solutions for the problem of double tax burden on dividends (material scope) and presents the case law of the European Court regarding its application.

Key words: taxes, indirect taxes, direct taxes, Directive on Taxation of Parent-Subsidiary Dividends, double tax burden, double taxation.

