

Luka Kuvač, mag.iur.<sup>1</sup>

# HARMONIZACIJA IZRAVNIH POREZA UNUTAR EU

*Stručni rad / Professional paper*

UDK 336.2 (061.1EU)

*Od osnutka EU, do danas, vrlo malo je postignuto na području harmonizacije izravnih poreza. Dolaskom multinacionalnih kompanija na područje EU, iste su počele koristiti neujednačenost poreznih propisa između država članica EU, te počele iznositi svoj kapital na područje države članice u kojoj je niža stopa poreza na dobit. Jedna od prvih direktiva koja je donesena na prostoru EU, a odnosi se na harmonizaciju izravnih poreza je Direktiva vijeća EU o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica, poznata pod kraćim imenom direktiva majka- kćer. Prvi i drugi dio rada bave se harmonizacijom izravnih i neizravnih poreza na području EU, pravnom osnovom, načinom i problemima s kojima se tijela EU suočavaju prilikom harmonizacije istih. U drugom dijelu rada obrađene su direktive koja su tijela EU donijela u na području harmonizacije izravnih poreza. Treći dio rada bavi se poreznom konkurencijom, te neželjenim efektima iste, a koja se javlja kad pojedine zemlje članice, zbog privlačenja investicija, smanjuju stope poreza na dobit ispod optimalne razine. Četvrti dio rada opisuje povijesni razvoj, izmjene i dopune Direktive vijeća EU o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica, koja je najsnažniji instrument borbe protiv štetnih efekata porezne konkurencije na području EU.*

**Ključne riječi:** porezna harmonizacija, izravni porezi, porez na dobit, multinacionalne kompanije, hibridni zajam, direktiva majka- kćer.

## 1. Uvod

Harmonizacija poreznog sustava Europske unije jedan je od tri segmenta strukture fiskalnog sustava iste. Preostala dva segmenta fiskalnog sustava EU, su proračun EU koji je relativno malen, čiji prihodi i rashodi iznose nešto iznad 1% BDP-a EU, te fiskalna pravila koja se ogledaju u Paktu o stabilnosti i Maastrichtskim kriterijima konvergencije.

Progres koji je postignut na planu fiskalne konsolidacije unutar EU, neznatan je, može se slobodno reći, u sva tri gore navedena segmenta fiskalnog sustava iste.

Budući da se EU preko Europske zajednice za ugljen i čelik (Pariški ugovor iz 1951. godine), koja je imala šest država članica, te čiji je cilj osnivanja bio kontroliranje vojne industrije zemalja članica, a zatim preko Europske ekonomske zajednice (Rimski ugovor iz 1957. godine) razvila u jedno od najsnažnijih tržišta na svijetu, uklanjanje poreznih barijera te ujednačavanje istih se nameće kao nužnost da bi se ista mogla nesmetano razvijati.

<sup>1</sup> Odvjetnički ured Elen Kuvač, Šibenik

Na harmonizaciji izravnih poreza, vrlo malo je postignuto, odnosno doneseno je vrlo malo direktiva, koje su svakako najčešće korišten instrument provođenja ujednačavanja poreznih propisa zemalja članica EU.

Najčešće korišten instrument prilikom porezne konkurencije kojim su se zemlje članice EU koristile jest sniženje stope poreza na dobit. Velike kompanije su vrlo brzo počele svoj kapital preko povezanih društava iznositi iz zemlja s visokom poreznom stopom u zemlju s niskom poreznom stopom.

Tijela EU prepoznala su ovaj problem, te izvršila brojne izmjene i dopune, direktive koja nastoji suzbiti ovaj način iskrivljavanja konkurentskih odnosa, a to je direktiva o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica.

## **2. Harmonizacija poreza u Europskoj uniji**

### **2.1. Općenito o harmonizaciji**

Već je uvodno rečeno da je harmonizacija poreza unutar granica Europske unije jedan od tri segmenta fiskalnog sustava iste. U harmonizaciji posrednih (neizravnih) poreza u koje spadaju PDV i trošarine kao dva najizdašnija, a samim tim i najvažnija oblika posrednih poreza, se daleko više postiglo, odnosno postignut je veći stupanj harmonizacije nego u neposrednim porezima.

Ugovorom o osnivanju Europske ekonomske zajednice (Rimski ugovor iz 1957. godine) utvrđene su pravne norme koje se odnose na poreze. Te norme se do danas nisu mijenjale. Prema njima svaka članica ima pravo zadržati vlastiti porezni sustav pa čak i uvoditi nove porezne oblike, uz obvezu da neke njihove elemente kao što su porezna stopa, osnovica, uskladi s odlukama tijela EU.

Kao najvažnija načela harmonizacije neposrednih poreza unutar EU mogu se navesti načelo nacionalne nadležnosti, jednoglasnosti i supsidijarnosti.

Načelo nacionalne nadležnosti znači da je nadležnost pojedinih politika u rukama zemlje članice ako Unija nema nadležnost po tom pitanju na temelju ugovora. Načelo jednoglasnosti znači da pitanja vezana za porezni sustav EU mogu biti prihvaćena samo jednoglasno, odnosno ako ih prihvate sve zemlje članice, dok je kod načela supsidijarnosti najvažniji kriterij za dodjelu funkcija određenoj razini vlasti kriterij učinkovitosti, odnosno odgovornost za određenu javnu uslugu treba dodijeliti onoj razini vlasti koja je kompatibilna s područjem korisnosti te javne usluge.

Ovlaštenje za provođenje harmonizacije sadrže odredbe Amsterdamskog ugovora, sklopljenog 02. listopada 1997. godine.<sup>2</sup> U istom je navedeno da za harmonizaciju posrednih poreza postoji izrazita ovlast Vijeća EU. Za razliku od posrednih poreza, za harmonizaciju neposrednih poreza ne postoji izrazita ovlast tijela EU.

---

<sup>2</sup> H. Arbutina- O. Lončarić- Horvat, *Osnove međunarodnog poreznog prava*, Narodne Novine, Zagreb, 2007., str. 107.

Stoga se na izravne poreze, općenito i vrlo neodređeno, primjenjuje ovlast koja se primjenjuje i na harmonizaciju upravnih i pravnih propisa, ali pod uvjetom da oni neposredno djeluju na uređenje ili na funkcioniranje zajedničkog tržišta.

Povezujući postupak harmonizacije s načelom supsidijarnosti Komisija EU, zauzela je stajalište, da na području izravnih poreza (koji su ionako u isključivoj nadležnosti država članica) nema osnove provoditi harmonizaciju. Stoga je to područje ostavljeno primjeni i djelovanju načela supsidijarnosti. Prioritetno ovlaštenje za harmonizaciju izravnih (neposrednih) poreza pripada država članicama. Tek ako se ti uvjeti ne mogu ispuniti, tijela EU imaju ovlaštenje primijeniti svoje mjere u postupku harmonizacije.

Komisija EU ovlaštena je da se u slučajevima kada razlike u nacionalnim propisima država članica uzrokuju iskrivljavanje konkurentskih odnosa na zajedničkom tržištu, savjetuje s državama članicama, o čijim se propisima radi. Svrha savjetovanja postizanje je dogovora o uklanjanju izvora iskrivljavanja konkurentskih odnosa. Ne postigne li se svrha savjetovanja, Vijeće EU je na osnovi Ugovora iz Amsterdama ovlašteno da većinom glasova, na prijedlog Komisije EU, donese odgovarajuće propise iz skupine sekundarnog prava EU (uredbe, direktive).

Uredba ima opću važnost i obilježja općeg pravnog akta, ona neposredno obvezuje države članice i njihove građane. Uredba uređuje određene odnose imajući u vidu neodređen krug osoba. Obvezujuća je u cijelosti i za sve subjekte, kako na nivou EU, tako i na nivou nacionalnog pravnog poretka, pri čemu ovo drugo nije posredovano bilo kakvom intervencijom nacionalnih institucija ili zakonodavca. U toj točki leži suštinska razlika između uredbe i direktive. Kod uredbe nacionalna intervencija u cilju neposredne primjene i njezinog djelovanja ne samo da nije potrebna, nego je kao takva nedopuštena.<sup>3</sup>

Direktiva je pravnoobvezujući akt upućen državama članicama, pri čemu su države članice obvezne ciljem i sadržajem direktive, ali ne i načinom njihovog ostvarivanja u nacionalnom pravnom poretku. Dakle implementacija direktive je obvezna, ali su sredstva primjene stvar izbora države članice. Odnos koji je reguliran direktivom u jednoj državi može biti predmet zakonske regulacije, u drugoj upravne regulacije, a u trećoj već postojeće sudske prakse. Direktiva može imati i neposredno djelovanje, odnosno stvarati prava i obveze za privatno-pravne subjekte koje je moguće ostvariti pred nadležnim državnim organima. U pogledu harmonizacije poreza, direktive su često korištene u posrednim porezima.

Za izravne poreze među kojima su najvažniji porez na dohodak, porez na dobit, porez na imovinu, poreza na nasljedstva i darove, može se reći da je proces harmonizacije započeo tek nakon visokog stupnja harmonizacije neizravnih poreza prvenstveno PDV-a i trošarina. Razlog tome ogleđa se u ispunjenju primarnog cilja EU a to je uspostava zajedničkog, slobodnog tržišta, te samim tim uklanjanje poreznih barijera u slobodnom kretanju četiriju osnovnih sloboda. Što se tiče slobode kretanja kapitala, u poglavljima koja slijede vidjet ćemo da je kretanje istog između država članica EU praćeno brojnim problemima.

Prvo ozbiljnije razmatranje harmonizacije izravnih poreza veže se za 1990. kada je osnovana Rudingova komisija. Prije iste je bilo nekoliko pokušaja, od kojih valja izdvojiti Neumar-

<sup>3</sup> N. Misita, *Osnovi prava Europske unije*, Pravni fakultet univerziteta u Sarajevu, Sarajevo, 2007., str. 459.

kov izvještaj iz 1962. godine i Templov izvještaj iz 1970. godine, koje studije su predstavljale inicijativu za postizanjem višeg stupnja harmonizacije u oporezivanju poduzeća.

Na zahtjev Komisije EU to je tijelo 1992. godine izradilo izvještaj koji je za cilj imao utvrditi postojanost i jačinu veze između oporezivanja poduzeća u EU i izgradnje zajedničkog tržišta. No, usprkos vrijednim činjenicama i preporukama proizašlih iz tog izvještaja, izostala je snažnija potpora za većom harmonizacijom izravnih poreza.

## **2.2. Harmonizacija izravnih poreza**

Budući da je već prethodno rečeno da je u harmonizaciji izravnih poreza na području Europske unije vrlo malo postignuto, u ovom poglavlju bit će navedene i opisane najosnovnije značajke direktiva, kojima se pokušavaju riješiti problemi koji se javljaju zbog neusklađenosti poreznih propisa zemalja članica EU na polju izravnih poreza.

Poreznim paketom iz 1997. godine, prvi je put nakon 1990. godine i donošenja Direktive o zajedničkom sustavu oporezivanja, koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica, došlo do proširenja sustava harmonizacije izravnih poreza. Isti je predstavljao osnovu za donošenje Direktive Vijeća 2003/49/EC o sustavu zajedničkog oporezivanja kamata i autorskih naknada između povezanih društava u različitim zemljama članicama EU od 3. lipnja 2003. Prije donošenja iste neusklađenosti su se počele javljati u situaciji kad bi jedno društvo isplaćivalo drugom društvu u drugoj zemlji članici kamatu ili/i naknadu za autorska prava.<sup>4</sup> Prilikom takvih transakcija ubirao bi se porez po odbitku u zemlji izvora, odnosno u zemlji iz koje se isplaćuju takve transakcije. Takva barijera utjecala je na alokaciju kapitala, ali i na moguću pojavu dvostrukog oporezivanja. Direktiva 2003/49/EC propisala je da se kamate i naknade za autorska prava oporezuju u zemlji članici u kojoj je sjedište društva koje je stvarni korisnik kamata i naknada za autorska prava. Istoga dana Vijeće EU donijelo je i Direktivu 2003/48/EC o oporezivanju kamata na štednju, kao prvu direktivu na području EU koja se bavi harmonizacijom oporezivanja pojedinca. Cilj Direktive 2003/48/EC je zaštititi samog pojedinca u osiguranju jednakog poreznog tretmana, onemogućavanje diskriminacije i bježanje u porezne oaze. Prema Direktivi 2003/48/EC sve zemlje članice moraju uvesti automatsku razmjenu informacija o isplata kamata na štednju rezidentima. Na osnovi tako razmijenjenih podataka, kamate od štednje će se oporezivati u zemlji prebivališta prema tamo mjerodavnim poreznim zakonima.

Može se slobodno reći da EU u segmentu izravnog oporezivanja ulaže više napora u razvijanje međusobne suradnje među zemljama članicama EU, nego u samu harmonizaciju porezno-pravnog zakonodavstva.

## **3. Porezna konkurencija na području EU**

Porezna konkurencija svakako je jedno od najaktualnijih pitanja u području poreza unutar granica Europske Unije. Većina autora definira je kao vid konkurencije koji će dovesti do suboptimalne razine oporezivanja i podcijenjenosti javnih dobara, što pak u konačnici dovo-

<sup>4</sup> J. Šimović- H. Šimović, *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*, Pravni fakultet Zagreb, Zagreb, 2006., str. 222.

di do erozije države blagostanja. Porezna konkurencija može se pojaviti u svakoj vrsti poreza, no budući da se ista sve više pojavljuje pri oporezivanju poduzeća, gdje centralno mjesto pripada porezu na dobit, ovaj dio rada posvetit ću poreznoj konkurenciji koja se pojavljuje pri oporezivanju poduzeća.

U uvjetima kada je mobilnost kapitala visoka, a vlade zemalja članica EU su spremne učiniti sve što je u njihovoj moći da privuku strane investicije, iste se služe najlakšim mehanizmom, smanjenjem stope poreza na dobit. Efekt koji pri tom nastaje jest smanjenje poreznih prihoda zemlje iz kojih se kapital iznosi te povećanje poreznih prihoda zemlje u koju dolazi. Sposobnost multinacionalnih kompanija da presele poreznu osnovicu iz zemlje s visokim poreznim opterećenjem u zemlju s niskim poreznim opterećenjem dovela je do toga da su se u većini zemalja počele primjenjivati takve fiskalne mjere koje su ispod optimalne razine. To izaziva razvijanje teze o „utrci do dna.“<sup>5</sup> Ova teza presumira pad blagostanja stanovnika zemalja članica, koje sudjeluju u istoj. Postavlja se pitanje, budući da je EU slobodno tržište, što je sa zemljama članicama koje ne sudjeluju u istoj, budući da će investitor svoj kapital plasirati na tržište s manjim poreznim opterećenjem, a znajući da će pad investicija u određenoj zemlji voditi ka padu BDP-a.

Mnogi znanstvenici bavili su se istraživanjem djelovanja porezne konkurencije. Jedni autori došli su do zaključka kako od porezne konkurencije više koristi imaju male zemlje u odnosu na veće zemlje, dok su drugi autori došli do zaključka kako više koristi imaju veće zemlje u odnosu na male. No ipak, u većini radova koji se bave poreznom konkurencijom naglašava se gubitak općeg blagostanja, a svi su prvenstveno fokusirani na učinke koji pritom generira mobilni kapital.

Bitno je naglasiti da porezno opterećenje koje pojedina kompanija ima u određenoj zemlji svakako nije jedini, ponekad ni najvažniji, faktor koji utječe na to hoće li ista investirati u određenu zemlju. Kao bitni faktori pri donošenju odluka o investiciji u određenoj zemlji spadaju i stupanj obrazovanja radne snage, prisutnost novih tehnologija, troškovi energenata i još mnogi drugi.

Također, bitno je za istaknuti kako je efektivna porezna stopa najbolji pokazatelj stupnja opterećenja koju pojedina kompanija ima u određenoj zemlji. Ona se izračunava kao dio ubranog poreza u dobiti koji još nije prilagođen zakonskim odredbama izračunavanja dobiti (tzv. dobit prije oporezivanja). Dakle, osnovica sada nije dobit ispravljena za porezna oslobođenja i olakšice već cjelokupna ostvarena dobit. Efektivna porezna stopa tako izražava stvarni ekonomski porezni teret poduzeća, za razliku od prosječne porezne stope koja taj teret prikazuje većim. Također, efektivne granične porezne stope koje se primjenjuju na najviše dohodovne razrede, pri tom misleći na dohodak poduzeća- profit, daleko su manje nego prosječne i efektivno prosječne porezne stope. Ti podatci dokazuju postojanje štetne porezne konkurencije među zemljama članicama EU.

Porezna konkurencija nije problem samo unutar granica EU. Ista se u procesu globalizacije može promatrati kao međunarodno pitanje koje utječe na društveno- ekonomske odnose

<sup>5</sup> N. Sokol, *Analiza učinaka porezne konkurencije pri oporezivanju dobiti poduzeća u Europskoj uniji*, Ekonomski fakultet u Zagrebu, Zagreb, 2008.

u cijelom svijetu. Na globalnoj razini najpoznatiji model borbe protiv štetne porezne konkurencije je svakako model Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD).

Na području Europske unije model borbe protiv štetne porezne konkurencije sadržan je u Kodeksu ponašanja pri oporezivanju poduzeća koji je sastavni dio zaključka Vijeća ECOFIN-a (Vijeće ministara gospodarstva i financija zemalja EU) održanog 01. prosinca 1997. godine.

Kodeks ponašanja pri oporezivanju poduzeća je dokument kojim se države članice Europske unije obvezuju da neće prihvaćati nove sustave oporezivanja koji bi među njima uzrokovali štetnu poreznu konkurenciju. Tim se dokumentom zemlje članice EU obvezuju da postupno uklanjaju stare, odnosno postojeće sustave koji u sebi sadrže razne oblike poreznih poticaja i drugih instrumenata koji uzrokuju poreznu utakmicu među zemljama članicama EU. Važno je napomenuti kako Kodeks nije obligatorna zakonska uredba. Kodeks se može shvatiti kao smjernica koje bi se zemlje članice trebale pridržavati prilikom donošenja, izmjena i provođenja svojih poreznih propisa. Sam Kodeks sastoji se od nekoliko dijelova. Prvo je naglašena politička važnost Kodeksa, zatim su navedene potencijalno štetne porezne mjere. U nastavku dokumenta definirano je područje pružanja i revizije informacija među zemljama EU, područje suzdržavanja zemalja EU od uvođenja novih štetnih mjera. U posebnom dijelu dokumenta obrađuje se područje evazije, zatim problem državnih poticaja i potpora, te na samom kraju nužnost godišnjeg izvještavanja.

Kao primjer konkretnog rješavanja utrke u snižavanju stope poreza na dobit, može se navesti inicijativa austrijskog ministra financija iz 2004. god. Karla-Heinza Yrassera koji je predložio ograničavanje najniže dopuštene stope poreza na dobit na 15 %. Ta inicijativa je ostala bez podrške.

Najveće proširenje Europske unije dogodilo se 2004. god., kada je u istu ušlo 10 novih članica, pretežito zemalja u kojima je do raspada SSSR vladao socijalistički, plansko-privredni ekonomski model. Ove države prilikom ulaska u EU, imale su puno manju stopu poreza na dobit od takozvanih „starih“ država članica, te je postojala bojazan „starih“ država članica da će iste neloyalnom poreznom konkurencijom privući većinu multinacionalnih kompanija odnosno stranih investicija.

Slovačka je ulaskom u EU smanjila stopu poreza na dobit sa 25% na 19%, uvela sustav oporezivanja pojedinca jedinstvenom stopom poreza na dohodak od 19%, također uvela jednostopni sustav PDV-a od 19%. Danas je vidljivo da su je Slovačka ovim i još drugim mjerama koje su olakšale i pojeftinile investiranje u tu zemlju, privukla velik broj stranih investicija, prije svega automobilske strane industrije.

Hrvatska je zemlja u kojoj je prije 1990-tih godina vladao isti ekonomski model kao tada u Slovačkoj. Jednostopni sustav poreza na dobit, poreza na dohodak i PDV-a smatra se njemačkim modelom poreznog sustava. No tijekom vremena on je napušten, te su se počele uvoditi različite porezne stope, brojne porezne olakšice, što unutar jedne države vodi do iskrivljavanja konkurentskih odnosa, te neloyalne porezne utakmice.

Svakako ovo nije jedini razlog zašto Republika Hrvatska danas na gospodarskom planu stoji tako loše, a Slovačka puno bolje, no svakako je jedan od bitnih čimbenika sadašnjih gospodarskih prilika u ove dvije države.

#### **4. Direktiva Vijeća EU o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica**

Kao jedan od najsnažnijih instrumenata borbe protiv štetne porezne konkurencije unutar područja EU svakako je Direktiva Vijeća 90/435/EEC o zajedničkom sustavu oporezivanja, koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (u daljnjem tekstu: Direktiva 90/435/EEC) od 23.07.1990.

Ista je donesena iz razloga što se nastojalo ukloniti dvostruko oporezivanje dividendi između društva majke i društva kćeri, koje su se nalazile u različitim državama članicama. Do dvostrukog oporezivanja dolazilo je zbog različitih propisa u državi članici gdje se nalazilo društvo majka, i države članice gdje se nalazilo društvo kćer. Direktivom je bilo propisano da se dividenda koju isplaćuje zavisno društvo matičnom, ne oporezuje. Ista je točno definirala uvjete kojima bi određeno poduzeće smatralo matičnim u nekoj zemlji članici. Matično društvo (društvo majka) smatra se ono društvo koje ima minimalno 20% udjela, odnosno 20 % glasačkih prava u zavisnom društvu. Kasnijim izmjenama i dopunama direktive ovaj je omjer smanjen na 10%.

Od uvođenja Direktive 90/435/EEC do danas prošlo je točno 25 godina. Ekonomski odnosi u svijetu su se promijenili, na tržište EU svoj su kapital plasirale velike svjetske multinacionalne kompanije. Dolaskom multinacionalnih kompanija na tržište kapitala Europske unije, dolazi do velikih promjena. Multinacionalne kompanije, koristeći svoje porezne savjetnike, vrlo dobro iskorištavaju područje Europske unije, neujednačenosti i raznolikost propisa između pojedinih država članica, što vodi do porezne evazije. Porezna evazija se definira kao rezultat činidaba i propuštanja koje porezni obveznik poduzima radi izbjegavanja plaćanja poreza. Može biti zakonita ili dopuštena koja nije u sukobu sa zakonom ili drugim propisima, te nezakonita koja za sobom povlači sankcije. Porezna evazija znači izostanak poreznih prihoda za iznos neplaćenog poreza.

Poznat je slučaj izbjegavanja poreza tzv. „dupli irski“, gdje su poznate multinacionalne kompanije složenom procedurom otkupa autorskih prava, zatim otvaranjem fiktivnih sjedišta u Republici Irskoj, te provlačenjem novca kroz račune u više država, snizili stopu poreza na dobit koji iste plaćaju Republici Irskoj na ispod 1%. Ovim legalnim, ali svakako nepoštenim postupkom, iste su sebi „uštedjele“ milijarde eura koje su trebale uplatiti kao poreznu obvezu.

Ovakvi primjeri zakonitog izbjegavanja plaćanja poreza doveli su tijela EU pred zid, odnosno isti su morali donijeti direktivu koja će u budućnosti, ako bar ne spriječiti ovakve slučajeve, onda ih barem smanjiti.

Zanimljivo je istaknuti da je razlog uvođenja ove Direktive 90-tih godina prošlog stoljeća bilo dvostruko oporezivanje poduzeća u različitim članicama EU, dok su 20 godina poslije tijela EU izvršila velike izmjene i dopune direktive, s ciljem da se spriječi dvostruko neoporezivanje kompanija unutar različitih država članica EU.

Posebni primjer dvostrukog neoporezivanja utvrdila je 2009. godine skupina za kodeks ponašanja pri oporezivanju poslovanja u pogledu određenih financijskih hibridnih neusklađenosti. Kao primjer dvostrukog neoporezivanja skupina za Kodeks istaknula je hibridne zajmove. Zbog različitih poreznih obilježja koja su države članice dale hibridnim zajmovima



(dug ili kapital) plaćanja prekograničnog hibridnog zajma smatraju se porezno priznatim troškom u jednoj državi članici (država članica isplatelj- dug), a u drugoj državi članici (država članica primatelja- kapital) raspodjelom dobiti oslobođenom od poreza. Skupina za Kodeks predložila je da nijedno plaćanje hibridnog zajma ne bi trebalo biti oslobođeno poreza ako je porezno priznato u državi članici isplatelju. Prijedlog Skupine za kodeks bio je u suprotnosti sa Direktivom 90/435/EEC, koja je propisala da su države članice dužne osloboditi od oporezivanja raspodjelu dobiti koju matična društva dobivaju od društva kćeri u drugoj državi članici. To se primjenjuje čak i kad se raspodjela dobiti smatra porezno priznatim plaćanjem u državi članici u kojoj je društvo kćer.

Očito je da je trebalo promijeniti ili osmisлити drugo rješenje u skupini za kodeks ili promijeniti direktivu. Rješenje je nađeno u donošenju Direktive Vijeća 2003/123/EC o izmjenama Direktive Vijeća 90/435/EEC o zajedničkom oporezivanju koje se primjenjuje na trgovačka društva majke i trgovačka društva kćeri različitih država članica od 13.01.2004., gdje je članom 1. propisano da država članica matičnog društva oporezuje raspodjelu dobiti koju to društvo prima od društva kćeri iz druge države članice.

Smatra se kako će ovo rješenje doprinijeti stvaranju jednakih uvjeta za grupe matičnih društava i društva kćeri različitih država članica te grupe i matičnih društava i društva kćeri iste države članice.

## 5. Zaključak

Harmonizacija izravnih poreza jedno je od najkompleksnijih pravnih pitanja na području Europske unije. Fiskalnom politikom unutar jedne države može se utjecati na čitav niz ne samo ekonomskih, već i mnogih drugih faktora. Harmonizacijom država članica gubi dio svog fiskalnog suvereniteta, čime država gubi dio upravljanja svojim financijama. Svakako da su financije za državu jedno od najosjetljivijih područja, te posljedično ni jedna se država ne želi olako odreći potpunog fiskalnog suvereniteta. To je najvažniji razlog zašto se harmonizacija poreza, posebno izravnih, na području EU razvija tako sporo.

Problem s kojim se susreću predstavnici EU jest kako nagovoriti vlade zemalja koje su porezne oaze, bile one oaze samo za jednu vrstu ili više vrsta poreza, da usklade svoje porezne propise s propisima ostalih zemalja EU. Među zemlje koje se navode kao porezne oaze su Cipar, Monako, Luksemburg, Austrija i Nizozemska.

Problema kao što su porezna konkurencija i porezna evazija uvijek će biti, odnosno uvijek će porezni obveznici nastojati platiti što manje poreza, dok s druge strane država će nastojati u potpunosti naplatiti svoj porezni prihod. Na području EU brojne su mogućnosti da se iskorištavanjem neusklađenosti poreznih propisa država članica, izbjegne ili smanji porezna obveza, te je zadatak tijela i institucija EU smanjiti taj prostor na najmanju mjeru.

Fragmentarnost prava EU u području poreza rezultat je povijesnih i ekonomskih odnosa unutar samih zemalja članica, te odnosa između država članica međusobno.

Europska unija može u današnjem svijetu globalizacije uspjeti samo kao jedno ujednačeno tržište, na kojem vrijede ista pravila na području svake zemlje članice.



Svakako na kraju vrijedi istaknuti Transatlantski trgovinski i investicijski sporazum, koji se pregovara između SAD-a i EU, te je jako teško predvidjeti što ovaj Sporazum, imajući na umu razlike u vrsti i stopama poreza, u daljnjoj budućnosti može donijeti na polju ujednačavanja poreza, između ova dva, barem zasad najrazvijenija tržišta svijeta.

## LITERATURA

H. Arbutina- O. Lončarić- Horvat, *Osnove međunarodnog oporezivanja*, Narodne Novine, Zagreb, 2007.

N. Misita, *Osnovi prava Europske unije*, Pravni fakultet univerziteta u Sarajevu, Sarajevo, 2007.

N. Sokol, *Analiza učinaka porezne konkurencije pri oporezivanju dobiti poduzeća u Europskoj uniji*, Ekonomski fakultet u Zagrebu, Zagreb, 2008.

J. Šimović- H.Šimović, *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*, Pravni fakultet u Zagrebu, Zagreb, 2006.

### Summary

#### **HARMONIZATION OF DIRECT TAXES WITHIN EU**

*From the foundation of EU up to now only very little has been achieved in the field of the harmonization of direct taxes. Arriving at the area of EU the multinational companies have started to use the unevenness of tax regulations among the EU members and they have begun to bring their own capital to the area of a member state with a lower profit tax. One of the first directives issued in the area of EU regarding the harmonization of direct taxes is the Directive of EU European Council about the common taxation system being applied to basic companies and their subsidiaries coming from different member states, known under a short name: the directive basic company – subsidiary. The first and the second part of this paper are dealing with the harmonization of direct and indirect taxes in the area of EU, a legal base, the ways and problems the EU institutions face during the harmonization hereof. The second part of the paper deals with the directives issued in the field of the harmonization of direct taxes by EU institutions. The third part of the paper explains the tax competition and the unwanted effects hereof, appearing when certain member states, due to the withdrawal of investments, reduce the profit tax rates below the optimal level. The fourth part of the paper describes a historical development, the amendments to the Directive of EU European Council about the common taxation system being applied to basic companies and their subsidiaries coming from different member states, thus being the strongest instrument of a fight against the detrimental effects of the tax competition in EU.*

**Key words:** tax harmonization, direct taxes, profit tax, multinational companies, hybrid loan, directive basic company – subsidiary.