

Pregledni znanstveni rad
Scientific review

JEL Klasifikacija: G3, H2, H3

Mirela Čokić-Džinić • Mario Jašić *

OPOREZIVANJE DOHOTKA PRIVREDNIH DRUŠTAVA BOSNE I HERCEGOVINE U SVJETLU SMJERNICA POREZNOG SISTEMA EVROPSKE UNIJE

CORPORATE INCOME TAXATION IN BOSNIA AND HERZEGOVINA THROUGH THE LIGHT OF EUROPEAN UNION TAX SYSTEM DIRECTIVES

Sažetak

U BiH već odavno postoje tendencije za pristup i članstvo u EU. Međutim, ovaj proces je itekako zahtjevan i kompleksan, posebno ako se ima na umu usaglašavanje nacionalne legislative s legislativom EU. U kontekstu oporezivanja dobiti, ovo ima višedimenzionalni karakter kada je neophodno tri zakona u oblasti oporezivanja privrednih društava na nivou entiteta i Brčko distrikta, usaglasiti sa pravnom stečevinom EU. Naime, ovdje je naglasak na usaglašavanju Zakona o porezu na dobit privrednih društava Federacije BiH sa tri smjernice i jednom Konvencijom EU u oblasti poreza. Riječ je o sljedećim smjernicama i konvenciji, i to: Smjernica o matičnom i zavisnom društvu, Smjernica o fuziji, Smjernica o kamatama i autorskim naknadama povezanih privrednih društava, te Konvencija o arbitražnom postupku. Na ovaj način i uz pomoć ovih legislativnih akata, EU na

Primljeno: 24.03.2016; Prihvaćeno: 10.05.2016

Submitted: 24-03-2016; Accepted: 10-05-2016

- **Dr sc. Mirela Čokić-Džinić, docent, pravni fakultet Univerzitet u Tuzli**
- **Mario Jašić, mag.iur., Doktorant na Sveučilištu Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku**
-

jednom širem ekonomsko-pravno-interesnom području (jedinstvenom ekonomskom tržištu), uspjeva otkloniti sve porezne barijere koje su postojale između država članica EU. Stoga je i cilj ovoga rada, da pokuša iznaći eventualna rješenja i prevazići pravno-ekonomske barijere u oblasti poreza, izналаžeći problematiku i usaglašavajući postojeće legislativne osnove s onima koje vrijede u EU.

Ključne riječi: *porez na dobit, pravna stečevina, privredno društvo, EU, BiH.*

Abstract

For a long time in BiH there are tendencies for a access and membership in EU. However, this process is very demanding and complex, especially if you pay attention on the harmonization of national legislation with EU legislation. In the context of taxation, this has a multidimensional character, because it is necessary to harmonize three laws in the area of corporate tax at the entity level and Brcko District with EU acquis. In fact, here is the emphasis on harmonization of the Tax Law in Federation BiH with three directives and one convention of the EU in the field of taxation. It is about following directives and the Convention, namely: "parent-subsidiary directive", "directive on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different member states and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States", "directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States", and the "arbitration convention". On this way and with the help of these legislative acts, EU in a wider economic and legal area of interest (single economic market), managed to eliminate all tax barriers that existed between the EU Member States. Therefore, the objective of this paper is to try to find possible solutions and overcome the legal and economic barriers in the field of taxation, by finding issues and harmonizing existing legislative base with those that are worth in the EU.

Keywords: *corporate taxation, acquis, company, EU, BiH*

UVOD

U cilju integracije BiH u EU nužno je nužno je stvoriti pretpostavke i vrijednosti koje vladaju u legislative navedenog sistema. Naime, preuzimanjem europskih vrijednosti i standarda nastoji se stvoriti što bolji ambijent življenja, zaštite prava, organizacije, te funkcioniranja društvenih zajednica, kao i sigurnosti stanovnika BiH. Zbog toga je neminovno što prije početi s građenje vlastitog puta prema EU. Prvi koraci su priprema i harmonizacija pravnog, političkog i ekonomskog sistema legislativi EU. U tom pogledu, bit će ili je već neophodno analizirati i usaglasiti razlike koje postoje. Posebno iz razloga što pravna stečevina EU obuhvata obiman opus legislativnih akata i rješenja koja se

stalno mijenjaju. S dobijanjem statusa kandidata BiH će trebati usaglasiti sve zakonske propise s 35. pregovaračkih poglavlja stečevine EU. Direktno oporezivanje, a time i oporezivanje dobiti privrednih društava je sadržano u poglavlju 16. pravne stečevine EU. Pravna stečevina predstavlja cjelokupno do sada akumulirano pravo EU koje obavezuje države članice. Takođe, i države koje žele postati dio EU moraju usaglasiti svoje zakonodavstvo s pravnom stečevinom EU.

Zbog ustavne složenosti BiH, a samim time i porezne strukture koja prati ustavnu, bit će neophodno uspostaviti efikasne načine usklađivanja zakonodavstava koji su na nivou entiteta. Ne smije se dozvoliti da entiteti uređuju pitanja koja su pod njihovim nadležnostima zasebno, jer bi moglo doći do pravne neujednačenosti i različitog usaglašavanja s pravnom stečevinom na području direktnih poreza, kao i ostalih zakona. Analiziranjem pozitivnih propisa u BiH i pravne stečevine EU pokušava se dati odgovor na nivo međusobne usaglašenosti propisa.

Područje direktnih poreza u EU obuhvata samo određene aspekte oporezivanja i to oporezivanja dobiti privrednih društava i poreza na dohodak od štednje pojedinca. Oporezivanje dobiti u EU je jednim dijelom harmonizirano, te se odnosi na privredna društva koja obavljaju svoju djelatnost na području više država članica EU. Nailazeći na prepreke u poslovanju i obavljanju svojih djelatnosti, ista privredna društva su dovedena u neravnopravan položaj u EU. Kako EU osigurava jedinstveno tržište i zabranu bilo kakvih povlaštenih položaja, te bilo kakvu diskriminaciju (u našem slučaju poreznu), morala se donijeti određena legislativa kako bi se otklone sve prepreke. Primarno zakonodavstvo nije predviđalo harmonizaciju direktnih poreza, pa su se institucije EU u oblasti poreza morale okrenuti k sekundarnom zakonodavstvu. Sukladno tome, smjernica - direktiva kao akt sekundarnog zakonodavstva jest najvažniji instrument za približavanje poreznih sistema država članica EU. Tako danas, na području direktnog oporezivanja imamo tri smjernice, koje su vezane za oporezivanje dobiti privrednih društava, od kojih je jedna smjernica, koja se odnosi na oporezivanje kamata štednje fizičkih lica, te dvije dodatne, koje su vezane za sve poreze, carine i druge oblike prikupljanja javnih sredstava.

Svi navedeni aspekti su sadržani u poglavlju 16. pravne stečevine EU (pregovaračko poglavlje pod nazivom *Porezi*).

Stoga, cilj ovog rad jeste da da pregled najbitnijih dijelova Zakona o porezu na dobit u FBiH te da recipira osnove nastanka, razvoja i sadržine smjernice o fuziji i smjernice o kamatama i autorskim naknadama povezanih privrednih društava, koje su svakako dio pravne stečevine EU.

1. POJAM I KARAKTERISTIKE POREZA NA DOBIT

U cilju sređivanja računovodstvenog stanja i sistema poslovanja jednog privrednog društva neophodno je osnovno predznanje o postojanju poreznih sistema. Tako prema obliku uređenja određene države, razlikujemo tri osnovna porezna sistema, i to: (1) unitarni, (2) federalni i (3) konfederalni, koji se može djelom okarakterisati i kao mješoviti porezni sistem.

*Unitarni porezni sistem*¹ dozvoljava centralnoj vlasti da rukovodi fiskalnim sistemom u potpunosti, uz mogućnosti eventualnog prenošenja poreznih ovlaštenja na na

¹ Prema osnovama državnog uređenja, V. Britanija, Mađarska, Hrvatska, Poljska i Francuska.

niže jedinice – državnog uređenja – kantoni, općine, gradovi etc...²

*Federalni porezni sistem*³ se odnosi na višerazredni nivo odlučivanja, koji se kreće od onog više liberalnog u Njemačkog, do onog više krutog, koji ne dozvoljava velike porezne slobode, kao što je onaj u Austriji. Zbog toga i najčešće se javljaju problemi u ovakvim sistemima prilikom raspodjele prihoda od poreza, jasno zbog višeslojnosti i djelovanja unutar ovakvog uređenja svake jedinice ponaosob.⁴

*Konfederalno uređen sistem*⁵ se nalazi po osnovu ubiranja i raspodjele dobiti od poreza, između unitarnog i federalnog modela. Tako uređen fiskalni suverenitet se nalazi između središnje, kantonalne i općinske vlasti, primjer koji slijede Švicarska i BiH. No, treba naglasiti, da identičnost modelarnog uređenje i pripadnost istom fiskalnom sistemu ni iz bliza nisu novčano jaki. Disparitet je osjetan i evidentan u finansijskoj i fiskalnoj moći svake od ovih država ponaosob.⁶

U kontekstu navedenih sistema, odnosno modela, u svakom od njih posebnu ulogu ima važan porez, porez na dobit, koji predstavlja oblik kojim se oporezuju pravna lica. Osim toga naziva se još i porez na dohodak korporacija, društveni porez, porez na profit, porez na dohodak pravnih lica. Prvi porezi na dobit se javljaju u u prvoj polovini XX. stoljeća i to u Sjedinjenim Američkim Državama 1909. godine, te u Njemačkoj 1920 godine.⁷ "Osnovna pretpostavka za uvođenje poreza na dobit u porezni sistem bilo je sređivanje računovodstvenog stanja, odnosno izvornih podataka relevantnih za oporezivanje ostvarene i raspodijeljene dobiti".⁸

Tri su osnovna modaliteta oporezivanja dobiti i to:

1. *Klasični sistem ili sistem separacije*, kojim se najprije oporezuje dobit – raspodjeljena i neraspodjeljena – porezom na dobit, potom se raspodjeljeni dio dobiti ponovno oporezuje kao dio dohodka ulagača porezom na dohodak;

2. *Sistem djelomične integracije* u kojem se raspodijeljena dobit oporezuje blaže od ostalih prihoda ulagača;

3. *Sistem potpune integracije*, u kojem ulagač pri plaćanju poreza na dohodak odbija porez na dobit koji tereti raspodijeljenu dobit. Obilježava ga činjenica što je dobit u privrednim društvima djelomično ili u cijelosti uključena (integrirana) u osnovicu poreza na dohodak ulagača.⁹

² Primjer oporezivanja dobiti u unutaristički uređenom poreznom sustavu - Poljska, Vidi šire - Šantić Z., *Oporezivanje dobiti u EU*, "Revija za pravo i ekonomiju", god. 14. br.1., Mostar, 2013., str. 38. preuzeto sa:

www.hgd.mvpei.hr/gospodarski_prikaz/poljska

³ Njemačka, SAD-e, Austrija, Kanada, Australija.

⁴ Primjer oporezivanja dobiti u federalno uređenom poreznom sustavu - Njemačka, vidi šire – Šantić Z., op.cit. str. 40. preuzeto sa: [www.hgd.mvpei.hr/gospodarski_prikaz/njemacka](http://documents.axa-im.com/Product_Legal/Germany_Prospectus/axa_prospectus_2997_de.pdf) -Zwischensteuern

http://documents.axa-im.com/Product_Legal/Germany_Prospectus/axa_prospectus_2997_de.pdf

<http://elearn.jku.at/wiki/index.php/Zwischenbesteuerung>

⁵ Švicarska, Bosna i Hercegovina

⁶ Primjer oporezivanja dobiti u konfederalno-mješovito uređenom poreznom sustavu - Poljska, v. šire – Šantić Z., op.cit., str. 38. i pristup: www.hgd.mvpei.hr/gospodarski_prikaz/svicarska/1/

⁷ Natuknica "Porez", *Pravni leksikon*, Leksiografski zavod Miroslav Krleža, Zagreb, 2007., str. 1131.

⁸ Ibidem. Postojali su raniji pokušaju oporezivanja dobiti privrednih društava i to u 19. stoljeću ali je bilo moguće samo oporezovati onaj bio dobiti privrednog društva koji je u obliku dividendi ili udjela bio podijeljen njihovim ulagačima)

⁹ Natuknica "Porez", *Pravni leksikon*, op.cit. str. 1132.

2. NAČIN OPOREZIVANJA DOBITI U FEDERACIJI BiH

Zakon o porezu na dobit¹⁰ kao i Pravilnik o primjeni zakona o porezu na dobit¹¹ kojim se pobliže razrađuju odredbe zakona, uređuju plaćanje dobiti na teritoriji FBiH. U kontekstu definisanja pojma poreza na dobit Zakon obuhvata sljedeće: "[...]obveznika poreza na dobit, metodologiju utvrđivanja porezne osnovice, plaćanje i naplata poreza na dobit, otklanjanje dvostrukog oporezivanja, grupno oporezivanje, oporezivanje kod statusnih promjena, porezni poticaji, transferne cijene, kaznene odredbe za prekršaje koji se odnose na povrede odredbi ovog zakona kao i druga pitanja od značaja za utvrđivanje poreza na dobit koji se prema ovom zakonu plaća u FBiH."¹²

Stoga su obveznici poreza na dobit su sva pravna lica koja privrednu djelatnost obavljaju samostalno i trajno prodajom proizvoda i pružanjem usluga na tržištu radi ostvarivanja dobiti. U tu kategoriju se ubrajaju i rezidenti kao i nerezidenti¹³ koji ostvaruju dobit na području FBiH.¹⁴ Tako, poslovna jedinica nerezidenta iz člana 5. stav 2., ovog Zakona označava stalno mjesto poslovanja preko kojeg nerezident obavlja stalnu djelatnost u cijelosti ili djelimično na teritoriji FBiH. Poslovnom jedinicom nerezidenta smatra se: "sjedište uprave, filijala, poslovnicu, tvornica, radionica, mjesto iskorištavanja prirodnih bogatstava, gradilište (građevinski ili montažni projekt) ako radovi traju duže od šest mjeseci, pružanje savjetodavnih ili poslovnih usluga koje traju duže od tri mjeseca uzastopno u periodu od 12 mjeseci, zastupnik koji samostalno djeluje u ime nerezidenta a vezano je za aktivnosti sklapanja ugovora u ime i za nerezidenta, drži zalihe proizvoda koje isporučuje u ime nerezidenta."¹⁵ Nerezidenti kojima je stvarna uprava u RS-u ili BD BiH, a posluju putem stalnih poslovnih jedinica na području FBiH, plaćaju porez na dobit za dobit koju su ostvarili na području FBiH.¹⁶

Porezna osnovica predstavlja kvalitativnu i kvantitativnu konkretizaciju poreznog objekta.¹⁷ Zakon o porezu na dobit navodi da se osnovica utvrđuje u poreznom bilansu usklađivanjem rashoda i prihoda, te kapitalne dobiti i gubitaka iskazanih u finansijskim izvještajima.¹⁸

Porezne stope poreza na dobit se međusobno u svijetu u većoj ili manjoj mjeri razlikuju. "Upoređivanje poreznog opterećenja je dosta otežano zbog činjenice da se dobit oporezuje primjenom različitih oblika poreza na dobit, da postoje veće ili manje razlike u formiranju porezne osnovice, da se ovaj porez plaća ne samo na razini cijele države nego u mnogim državama članicama, a i na nivou užih političko-teritorijalnih jedinica, da se

¹⁰ Zakon o porezu na dobit Federacije Bosne i Hercegovine, Službene novine FBiH, br. 15/16.

¹¹ Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dobit, Službene novine FBiH, br.88/16.

¹² Zakon o porezu na dobit FBiH, Službene novine FBiH, br. 15/16, član 1.

¹³ Zakon o porezu na dobit FBiH član 5. stav 1-2. Zakon o porezu na dobit nadalje daje definiciju rezidenta, te navodi da je rezident pravno lice čije je sjedište (registracija) upisano u registar društava u FBiH ili kojem se stvarna uprava i nadzor nad poslovanjem nalazi u FBiH. Za nerezidenta se navodi da je pravno lice koje je osnovano i čije je sjedište ili kojem su stvarna uprava i nadzor nad poslovanjem van teritorije FBiH.

¹⁴ Zakon o porezu na dobit FBiH, Službene novine FBiH, br. 15/16, član 3. stav 1-4.

¹⁵ Zakon o porezu na dobit FBiH, Službene novine FBiH, br. 15/16, član 6. stav 2-4.

¹⁶ Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dobit, Službene novine FBiH, br. 88/16, član 6. stavka 2.

¹⁷ Natuknica "Porezna osnovica", Pravni leksikon, op.cit., str. 1141.

¹⁸ Zakon o porezu na dobit FBiH, Službene novine FBiH, br. 15/16, član 7.

privredna društva u pojedinim državama oporezuju i primjenom drugih poreza."¹⁹ Visina stope na ostvarenu oporezivu dobit je 10%, te je ujednačena na podučiju BiH. Rezident FBiH je oslobođen plaćanja dobiti iz poslovanja putem podružnice u RS-u i BD BiH za onaj iznos koji je platio ili treba platiti na dobit ostavarnu u ovim dijelovima BiH.²⁰

Prema Zakonu o porezu na dobit FBiH porezni obveznik je dužan da podnese nadležnoj jedinici porezne uprave FBiH dokaze o visini dobiti i plaćenom porezu nerezidentne poslovne jedinice.²¹ Što se tiče ostvarene dobiti poslovanjem van teritorije BiH, ako plati porez u inostranstvu uračunat će mu se do iznose poreza na dobit koji bi za tako ostvarni prihod ili na tako ostvarnu dobit platio u FBiH.²² Naravno za priznavanje plaćenog poreza obveznik je dužan priložiti dokaz poreznoj upravi.

Porez po odbitku²³ predstavlja tehniku naplate koja se obračunava na prihod koji nerezident ostvari na teritoriji FBiH. Osnovica koja se obračunava porez po odbitku je bruto iznos koji isplaćuje rezident FBiH nerezidentu po osnovu:

- dividendi, kamata, autorskih prava i drugih prava intelektualnog vlasništva;
- naknade za usluge istraživanja, poreznog savjetovanja, revizorske usluge;
- zabavnih i sportskih događaja;
- premija osiguranja za osiguranje i reosiguranje od rizika u FBiH;
- telekomunikacijske usluge između FBiH i druge države kao i sve druge usluge

koje su obavljene na teritoriji FBiH. Porez po odbitku se plaća po stopi od 10%, a na dividendu po stopi od 5%.²⁴

Utvrđivanje poreza na dobit privrednih društava vrši se rješenjem mjerodavne porezne uprave poslije provedenog poreznog postupka. Porezni bilans, kao i formular porezne prijave propisuje federalni ministar finansija, pri čemu je obveznik dužan da poreznu prijavu sa tačnim podacima podnese mjerodavnoj ispostavi porezne uprave FBiH u roku od 30 dana po isteku roka propisanog za podnošenje godišnjeg obračuna rezultata poslovanja. Uz poreznu prijavu obveznik podnosi i porezni bilans i ostalu dokumentaciju propisanu zakonom.

3. NASTANAK EUROPSKE POREZNE POLITIKE

Europska porezna politika bila je bazirana na uvjerenju da ne postoji potreba za dubokom harmonizacijom poreznih sistema država članica, naročito u oblasti direktnih poreza. Što se tiče indirektnih poreza, njihova harmonizacija je u nadležnosti EU, pa je tu postignut značajan uspjeh prilikom usklađivanja propisa. Razlog tome je jer su propisi o indirektnim porezima inkorporirani u europske osnivačke ugovore dok to nije bio slučaj s direktnim porezima koji ostaju u nacionalnom domenu.

Tokom prvih desetljeća nastanka EU gotovo da nije postojala regulativa vezana za direktne poreze. Analizirajući prvotne osnivačke ugovore, jasno da se u njima uopće

¹⁹ Konjhodžić H. i dr., *Fiskalna znanost*, Pravni fakultet Sveučilista u Mostaru, Mostar, 2009., str. 223.

²⁰ Zakon o porezu na dobit FBiH, Službene novine FBiH, br. 15/16, član 32.

²¹ Zakon o porezu na dobit FBiH, Službene novine FBiH, br. 15/16, član 33.

²² Zakon o porezu na dobit FBiH, Službene novine FBiH, br. 15/16, član 32 stav 2.

²³ Uvriježeno je mišljenje da porez po odbitku predstavlja vrstu poreza ali to nije tačno. Porez po odbitku predstavlja tehniku naplate poreza.

²⁴ Zakon o porezu na dobit FBiH, Službene novine FBiH, br. 15/16, član 38.

ne spominju direktni porezi, pa je odredbe vezane za direktno oporezivanje potrebo tražiti u općim propisima osnivačkih ugovora. Iako su postojali prijedlozi tijekom 60. i 70. godina od strane Newarkove komisije onda i 1975. iniciranje, uz pomoć Van den Temelovog izvještaja²⁵, tek se određena legislativa vezana za direktno oporezivanje javlja 90-tih godina. Problematika je nastala oko dvostrukog oporezivanja dobiti privrednih društava. Tjekom tog vremena, porezna politika u oblasti direktnog oporezivanja nastoji na prvom mjestu da otkloni problem dvostrukog oporezivanja, prevenciju porezne evazije i na koncu pokušava da približi porezne sisteme u oblasti oporezivanja dobiti.²⁶ Međutim, EU u oblasti direktnog oporezivanja ima samo mogućnost da uskladi nacionalne propise i to samo u onoj mjeri u kojoj je potrebno za ostvarivanje i funkcionisanje unutrašnjeg tržišta.

3.1. Oporezivanje dobiti privrednih društava u okviru primarnog prava EU

U kontekstu ovlasti koje su vezane za porezni sistem i uvođenje poreza ponaosob u svaku državu članicu EU, kao nadnacionalna organizacija, EU nema pravo da uvodi poreze. Njen zadatak u oblasti direktnog oporezivanja je da kroz donošenje određenih akata poboljša koordinaciju između članica i da na najbolji način otkloni administrativne barijere, te uspostavi saradnju poreznih uprava unutar EU.

Tako da se Pariški ugovor gotovo i ne bavi direktnim oporezivanjem. Dok i Rimski ugovori, izravno ne spominju direktno oporezivanje, te ne sadrže neke posebne odredbe o usklađivanju istih pod okriljem EU. Jedan od autora navodi da usklađivanje direktnih poreza pod okriljem EU treba tražiti u tzv. općim propisima rimskih ugovora koji se tiču ujednačavanja propisa među državama članicama.²⁷ Sukladno tome, a analizirajući član 100., Rimskog Ugovora²⁸ navodi se kako na prijedlog komisije i nakon savjetovanja s Europskim parlamentom, te ekonomskim i socijalnim odbor, Vijeće jednoglasnom odlukom izdaje smjernice za ujednačavanje onih zakona, propisa i upravnih odredbi država članica koji izravno utječu na uspostavu i djelovanje zajedničkog tržišta. Samim tim, vidi se, da se prvotnim ugovorima ujednačavanje direktnih poreza moglo vršiti samo u funkciji uspostavljanja zajedničkog tržišta. Generalno rimski ugovori daju neke opće odredbe ali nigdje izravno ne spominjanje usaglašavanja direktnog oporezivanja. Tako član 220., Ugovora o europskoj ekonomskoj zajednici²⁹ propisuje da će države članice, ukoliko je to potrebno, ući u međusobne pregovore s ciljem osiguranja koristi svojih državljana i u slučaju ukidanja dvostrukog oporezivanja u Zajednici. Osim toga, navedeni član se odnosi i na zadržavanje pravne osobnosti privrednih društava iz jedne članice u drugu, te mogućnost spajanja privrednih društava. Ostale dopune osnivačkih ugovora kroz jedinstveni europski akt, Ugovor iz

²⁵ Trinxet Lorca S., *European union direct taxes*, Asset protection publishing, United Kingdom, 2010, str. 12.

²⁶ Kandžija V. i Cvečić I., *Makrosustav Europske unije*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2008, str. 200.

²⁷ Mintas Hodak Lj., *Europska unija*, Mate d.o.o. Zagreb, 2010., str. 405.

²⁸ Treaty Establishing the European Economic Community, 298 U.N.T.S. 11, 1957, član 100.

²⁹ Treaty Establishing the European Economic Community, 298 U.N.T.S. 11, 1957, član 220.

Mastrihta, Ugovor iz Nice (član 293.³⁰ - zapravo već navedeni član 220. Ugovora o europskoj ekonomskoj zajednici), pa do Lisabonskog Sporazuma, preuzimaju ovu konstrukciju, te izravno i ne spominju direktno oporezivanje. Zanimljivo je da se Lisabonskim Sporazumom ukida član 293., no tumačenjem općih odredbi člana 4., stava 3., ugovora o EU³¹ (Lisabonski Sporazum) propisuje se, da su države članice dužne omogućiti ostvarivanje zadaće EU, te se suzdržati od bilo kakvih mjera koje bi mogle ugroziti postizanje ciljeva EU. Ovdje prvobitno misleći na ostvarivanje zajedničkih ciljeva i dejstva jedinstvenog tržišnog prostora koji je osnova zajedničkog strategijskog djelovanja i egzistiranja nadnacionalne organizacije kakva je EU.

3.2. Oporezivanje dobiti privrednih društava u okviru sekundarnog prava EU

"Sekunradno pravo proizilazi iz Osnivačkih ugovora na temelju njihovih izričitih odredbi te nastaje aktivnošću institucija Europske unije".³² Tu spadaju uredbe, smjernice, odluke i presuda Europskog suda pravde kao obavezni akti (*hard law*), te preporuke i mišljenja kao neobavezni akti (*soft law*).

Uredbe imaju opću primjenu, te su obavezujuće u cijelosti. Izravno se primjenjuju u svim državama članicama. Smjernice su obavezujuće za države članice kojima su upućene, te obavezuju s ostvarenim rezultatom ili ciljem koji se očekuje da će proizvesti. Državi se ostavlja na izbor, na koji će način doći do tog cilja.³³ Odluke su također obavezujući akti ali samo za adresate kojima su upućeni.³⁴ Vezano za direktno oporezivanje najbitnija je smjernica kao akt sekundarnog zakonodavstva EU. Smjernice vezane za direktno oporezivanje moraju biti implementirane i interpretirane ujednačeno u svim nacionalnim pravima – članicama EU. U tom slučaju vrijedi pravilo da bi prema presudama Europskog suda pravde, države članice trebale primjenjivati i ponašati se u skladu s njihovom obvezom prema jedinstvenom tržišnom prostoru.

Tako danas sveukupna legislativa iz domena oporezivanja dobiti privrednih društava obuhvata sljedeće:

1. *Smjernicu o matičnom i zavisnom privrednom društvu* (2011/96/EU³⁵);
2. *Smjernicu o fuziji* (90/434/EEZ odnosno 2005/19/EZ³⁶);
3. *Smjernicu o kamatama i autorskim naknadama* (IR smjernica 2003/49/EZ³⁷ - plaćanje

³⁰ Treaty of Nice amending the Treaty on the European Union, the Treaties Establishing the European Communities and Certain Related Acts, Službeni list EU, C 80/1, 2001., član 293.

³¹ Consolidated Version of the Treaty on European Union, Službeni list EU, C 83/01, 2010. i Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union, Službeni list EU, C 115/47, 2008.

³² Čapeta T. i Rodin S., *Osnove prava Europske unije*, Drugo izmjenjeno i dopunjeno izdanje, Narodne novine, Zagreb, 2011, str. 11.

³³ Iako postoje smjernice recimo u radnom pravu koje utvrđuju najniže standarde ujednačene u čitavoj EU pa se tako može reći da dolazi do postepene unifikacije smjernicom.

³⁴ Čapeta T. i Rodin S., op.cit., str. 11-12.

³⁵ Smjernica Vijeća EU 2011/96/EU o zajedničkom sistemu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica, Službeni list EU, L 345/8. Prijašnje smjernice su bile pod brojem 90/435/EEZ, 2003/123/EZ.

³⁶ Smjernica Vijeća EU 2009/133/EU o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, djelomične podjele, prijenose imovine i zamjene dionica društava iz različitih država članica te na prijenos sjedišta SE-a ili SCE-a iz jedne države članice u drugu, Službeni list EU, L 310/34.

kamata i pristojbi na ime licencija između povezanih privrednih društava), te
4. *Konvenciju o arbitražnom postupku (90/436/EEZ*³⁸).

Imajući u vidu opsežnu legislativu, koja se posebno ogleda u činjenici, obveznosti primjene (u smislu hard law) na jedinstvenom ekonomskom-tržišnom području kakvo je EU, smjernice, kao i Konvencija ovog tipa, zaslužuju detaljnu analizu u nastavku rada.

3.2.1. Smjernica o fuziji (2009/133/EU)

Osnovni tekst Smjernice o fuziji je donesen od strane Vijeća EU 1990., kao Smjernica 90/434/EEZ³⁹, potom je dopunjen i izmjenjen 2005., da bi 2009., bila utvrđena posljednja verzija kodifikacije, pod asistencijom Europskog parlamenta, te Europskog ekonomskog i socijalnog odbora (koji su u tome imali više ulogu savjetodavnog karaktera).

Smjernica o fuziji⁴⁰ ima za cilj ukloniti probleme oko oporezivanja vezane za spajanje i dijeljenje, te transfer imovine i udjela među privrednim društvima⁴¹ unutar zemalja članica EU. Ovo bi se moglo da odnosi na prijenos svih prava i obveza privrednog društva iz Francuske na sestrinsko privredno društvo u Belgiji, pri čemu Francusko privredno društvo prestaje postojati, uz obavezu da se ispune i ostali uvjeti iz smjernice. Ovo bi nadalje značilo spajanje po osnovama i propozicijama ove smjernice ali pod uvjetom da dioničari za uzvrat iz Francuskog privrednog društva dobiju papire u Belgijskom privrednom društvu. Tako bi dijeljenje u ovom slučaju prema smjernici bilo transakcija, gdje Francusko privredno društvo, prestaje s radom bez ulazak u proces likvidacije, te prebacuje *sva svoja prava i obaveze* na privredno društvo koje drži sve vrijednosne papire - u ovom slučaju u nadređenom privrednom društvu u npr., Njemačkoj.⁴² Konkretnije, ova smjernica sprečava da bilo kakva podjela društava izazove porezne posljedice, odnosno da bude razlika u oporezivanju između stvarne vrijednosti privrednog društva i prikazane vrijednosti u vidu, aktive i pasive. Smjernica pokušava osigurati da države članice EU ne ograničavaju prekograničnu reorganizaciju privrednog društava na koju se odnosi smjernica.

Reorganizacija privrednog društava mora biti porezno neutralna, te identična reorganizaciji domaćih društava unutar iste države. Privredno društvo koje potpada pod obuhvat smjernice, ne smije izazvati trenutne posljedice direktnim oporezivanjem

³⁷ Smjernica Vijeća EU 2003/49/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica, Službeni list EU, L 157/49.

³⁸ Konvencija Vijeća EU 90/436/EEZ o ukidanju dvostrukog oporezivanja u vezi s usklađivanjem dobiti povezanih poduzeća, Službeni list EU, L 225/10.

³⁹ Smjernica Vijeća EU 90/434/EEZ o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje kod spajanja, podjele, prijenosa imovine i zamjene dionica društava iz različitih država članica, Službeni list L 225.

⁴⁰ Poznata još kao smjernica o spajanju, jer fuzija terminološki ima značenje, spajanja - Smjernicu o fuziji 90/434/EEZ odnosno 2005/19/EZ.

⁴¹ U literaturi se koriste još nazivi trgovačka društva, kompanije, preduzeća, zavisno od prevoda ali misli se na sve privredne subjekte koji posluju na području više država i ostvaruju dobit.

⁴² Survey of the implementation of Council Directive 90/434/EEC, Ernst&Young, str. 2, istraživanje preuzeto s oficijelne stranice Europske komisije ;

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf, pristupljeno 27.01.2017.

privrednih društava i njegovih dioničara tijekom reorganizacije.⁴³ Oporezovati se smije tek onda kada imovina bude prebačena na drugo privredno društvo, odnosno kada dionice budu emitovane po osnovu statusne promjene, te kada se prodaju i ostvari kapitalni dobitak. Smjernica se odnosi samo na međudržavnu reorganizaciju privrednih društava unutar EU. Reorganizacija između privrednih društava jedne države članice ne potpadaju pod opseg smjernice, odnosno u slučaju kada jedno od privrednih društava ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi članici, te gdje jedno od privrednih društava ima dioničare u drugoj državi članici. Ova smjernica se ne odnosi na reorganizaciju sa strankama koje nisu članice EU. Mada se mogu tražiti određene porezne olakšice i prednosti kod reorganizacije između privrednih društava koje se nalaze u EU i zemalja izvan EU. Neophodan uvjet za to je, sklopljen sporazom o sveobuhvatnoj razmijeni podataka o porezima, kao i da je to država članica europskog gospodarskog prostora. Da bi privredno društvo države članice bilo obuhvaćeno ovom smjernicom⁴⁴ potrebno je da se ispune sljedeći uslovi: da je ustrojeno *u jednom od oblika* koje se navodi u prilogu i dijelu A smjernice, da se u skladu s poreznim propisima države članice *smatra rezidentom te države članice* u poreznom smislu, te se na temelju odredbi sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja zaključenog s trećom zemljom *ne smatra poreznim rezidentom izvan EU*.

Posljednji uvjet jeste da društvo bude obveznik jednog od poreza u smislu priloga I dijela B smjernice o fuziji, bez mogućnosti izbora ili izuzeća ili bilo kojeg drugog poreza koji može zamijeniti pomenute poreze. Svi navedeni uvjeti moraju biti ispunjeni kumulativno. No zanimljivo je da sva tri kriterija nisu nepohodna da se ispune u jednoj državi članici nego je dovoljno da se ispuni svaki od kriterija u po jednoj državi članici. Zakonodavci nekih država članica nisu preuzeli sve moguće nacionalne forme u skladu s prilogom i dijelom A smjernice. Ali su sukladno tome donijeli odluku da sva privredna društva koje potpadaju pod nacionalno pravo države dolaze pod djelokrug smjernice ispunjavanjem druga dva uvjeta člana 3., smjernice. Ovako široka formulacija je praktična, jer je manje vjerovatno da će dovesti do sukoba sa jednom od temeljnih vrijednosti EU.⁴⁵ Naravno široko i općenito određivanje oblika privrednih društava može dovesti do sukoba ukoliko države definiraju privredna društva drugačije.⁴⁶ Što se tiče trećeg uvjeta bitno je da je tvrtka obveznik jednog od poreza koji se navodi u prilogu I dijelu B smjernice o fuziji te da ne postoji mogućnost oslobađanja. Prilog I dio B smjernice pokriva različite poreze na dohodak i poreze na dobit država članica. rezidenost mora biti u državi članici EU. Esencijalno je spomenuti da smjernica o fuziji ne daje definiciju stalne poslovne jedinice kao što to daje smjernica o matičnom i zavisnom privrednom društvu.

Također, ne postoje presude Europskog suda pravde o stalnoj poslovnoj jedinici niti da li koncept stalne poslovne jedinice ima isto značenje kao u smjernici o matičnom i zavisnom privrednom društvu.⁴⁷

⁴³ V. šire - Čokić-Džinić, M., *Postupak reorganizacije stečajnog dužnika u legislativi BiH i zemljama Common Law/Civil Law pravnog sistema*, Off-Set, Tuzla, 2015.

⁴⁴ Smjernica 2011/133/EU, op.cit. član 3.

⁴⁵ Helminen M., *EU Tax law: direct taxation*, IBFD, Amsterdam, 2013, str. 189.

⁴⁶ Ibidem.

⁴⁷ Ibidem, str. 204.

Smjernica o fuziji u članu 5.,⁴⁸ navodi da države članice moraju osigurati mjere u određenim situacijama, kao i član 6., smjernice o fuziji⁴⁹ koji se odnosi na preuzimanja gubitaka. Osnovni princip je da reorganizacija prekograničnog privrednog društva mora biti usmjerena ka korisnom postupanju, te u skladu s nacionalnim zakonodavstvom. Svaka država članica iz koje dolazi preneseno privredno društvo će primijeniti odredbe nacionalnog zakonodavstva kojim dopušta privrednom društvu preuzimatelju, preuzimanje gubitak od prenesnog društva, a koji još nije iscrpljen u porezne svrhe. Te odredbe moraju biti proširene kako bi se obuhvatilo i preuzimanje takvih gubitaka od strane stalne poslovne jedinice društva preuzimatelja. Potrebno je spomenuti i situaciju kada privredna društva preuzimatelji imaju udio u kapitalu prenesenog društva prije reorganizacije. Tada svi dobiti koje ima privredno društvo preuzimatelj po ukidanju njegovog udjela ne podliježe oporezivanju.⁵⁰ Još se i navodi da se može odstupiti od navedenog kada je udio privrednog društva preuzimatelja u kapitalu privrednog društva koji se prenosi manji od 10%⁵¹. Nadalje član 8., smjernice o fuziji odnosi se na porezni tretman dioničara u vezi sa spajanjem, potpunoj podjeli ili razmjeni dionica. Dodjela vrijednosnih papira koji predstavljaju kapital od privrednog društva preuzimatelja ili društva stjecatelja, dioničaru prenesnog društva ili stečenog društva u zamjenu za vrijednosne papire, koje predstavljaju kapital istih, ne smije dovesti do oporezivanja prihoda, dobiti ili kapitalnih dobitaka tog dioničara.⁵² Što se tiče djelomične podjele, "dodjela vrijednosnih papira, koji predstavljaju kapital privrednog društva preuzimatelja, dioničaru prenesnog društva sama po sebi ne smije dovesti do oporezivanja prihoda, dobiti ili kapitalnih dobitaka tog dioničara".⁵³

Poglavlje V. smjernice o fuziji odnosno članovi od 12.-14., uređuju pravila koja se primjenjuju na europska društva⁵⁴ i europske zadruge⁵⁵. Prije nego što se pređe na uređivanje oporezivanje vezano za ovu vrstu pravnih osoba bit će potrebno da se donesu zakoni o europskom društvu i europskoj zadrugi. (Republika Hrvatska je donijela poseban zakon o ovim vrstama pravnih osoba).⁵⁶ Postoji mogućnost da država članica u cijelosti ili djelomice odbije primijeniti sve gore navede odredbe ili preuzeti koristi koje proizilaze iz istih. To će uraditi onda kada je reformiranje privrednog društva jedan od

⁴⁸ Smjernica o 2011/133/EU, op.cit., član 5.

⁴⁹ Smjernica o 2011/133/EU, op.cit., član 6.

⁵⁰ Smjernica o 2011/133/EU, op.cit., član 7.

⁵¹ Smjernica o 2011/133/EU, op.cit., član 7. stavka 2.

⁵² Smjernica o 2011/133/EU, op.cit., član 8. stavka 1.

⁵³ Smjernica o 2011/133/EU, op.cit., član 8. stavka 2.

⁵⁴ Europsko društvo je oblik dioničkog društva koje je u skladu s pravom EU. Mogu ga osnovati dva ili više dionički društava ili društava s ograničenom odgovornošću. Potrebno je da se ispune i određeni uvjeti za osnivanje europskog društva pa tako moraju biti osnovane po pravu jedne od država članica Eu, te da imaju registrirano sjedište i glavnu upravu na teritoriji zajednice (glavna uprava u različitim državama članicama te da imaju društva kćeri ili filijale u različitoj državi članici EU, od one u kojoj imaju glavnu upravu) Kapital europskog društva mora biti veći od 120,000 eura te mora biti podijeljen u dionice.- V. šire: Čović, Š., Poslovno pravo, Pravni fakultet Univerziteta u Sarajevu, Sarajevo, 2003., str. 468.

⁵⁵ Europska Zadruga su prvenstveno skupine fizičkih ili pravnih osoba, s posebnim načelima poslovanja koja su različita od načela poslovanja drugih gospodarskih subjekta. Ta načela uključuju načela demokratske strukture i nadzora, te načelo podjele neto dobiti ostvarene u financijskoj godini na pravičnoj osnovi. - Uredba Vijeća EU 1435/2003 o Statutu europskih zadruga (SCE) (SL L 207

⁵⁶ Koristit primjer Republike Hrvatske, vidi više na www.sabor.hr/fgs.axd?id=11739 Oficijelna stranica sabora Republike Hrvatske.

glavnih ciljeva, a posljedica toga utaja ili izbjegavanje poreza. Pretpostavka se može temeljiti na činjenici da se postupak ne provodi radi valjanih privrednih razloga poput restrukturiranja ili racionalizacije poslovanja u privrednom društvu.⁵⁷

3.2.2. Smjernica o kamatama i autorskim naknadama povezanih privrednih društava (2003/49/EZ)

Smjernica o kamatama i autorskim naknadama povezanih privrednih društava (IR smjernica) bavi se oporezivanjem kamata i autorskih naknada između povezanih privrednih društava. Cilj smjernice je da eliminiira duplo oporezivanja kamata i autorskih naknada na jedinstvenom tržištu EU. Transakcije između društava različitih država članica ne smiju biti u manje povoljnim poreznim uvjetima od onih koji se primjenjuju na iste transakcije između društava iste države.⁵⁸ Smjernica je donesena od strane Vijeća EU 2003., te sadrži 11 članova i prilog koji obuhvata popis privrednih društava država članica EU na nacionalnim jezicima.⁵⁹

Kamate i autorske naknade koje su nastale u državi članici moraju biti izuzete od bio kakvih poreza nametnutih na uplate u toj državi (bilo po odbitku na izvoru ili razrezu). Uvjet za navedeno je da se ovlaštenu korisnik kamata ili autorskih naknada, odnosno privredno društvo ili stalna poslovna jedinica po osnovu sjedišta i poslovnog djelovanja nalazi u drugoj državi članice.⁶⁰ Navedeno izuzeće od oporezivanja na temelju smjernice vrijedi u slučaju kamata ili autorskih naknada u bilo kojem odnosu između povezanih društava. Ako su platilac i primalac kamate ili autorske naknade iz iste države, u tom slučaju država izvora ima pravo oporezivanja. Odredba o zabrani bilo kakvog oporezivanja na državi izvora ne zabranjuje državi izvora da uzme u obzir kamate i autorske naknade primljene od privrednog društva države članice, stalne poslovne jedinice tih privrednih društava ili stalne poslovne jedinice smještene u toj državi. Smjernica nalaže da država izvora izuzme plaćanje kamata ili autorskih naknada bez obzira na veličinu poreza u državi prebivališta primatelja ili u državi u kojoj primatelj ima stalnu poslovnu jedinicu.⁶¹ Međutim smjernica se odnosi na primatelja kvalificiranog plaćanja koji je stvarni vlasnik plaćanja. Poslovna jedinica se može okvalifikovati kao stvarni vlasnik samo ako isplata podliježe određenoj razini poreza države u kojoj se nalazi.⁶²

Kamate i autorske naknade koje potpadaju pod obuhvat smjernice moraju biti izuzete u trenutku plaćanja. Nije u skladu s smjernicom da se oporezuju uplate, te da se kasnije vraća porez na zahtjev poreznog obveznika. Države članice međutim mogu zahtijevati od poreznih obveznika da se povinuju određenim administrativnim

⁵⁷ Smjernica o 2011/133/EU, op.cit., član 15. stav 1. podstavka a i b.

⁵⁸ Smjernicom je izjednačen status i onih privrednih društava unutar EU, ali i privrednih društava u dotičnoj državi članici u smislu primjene nacionalnog prava.

⁵⁹ Na ovaj način se želi zaštititi jedinstveni ekonomski prostor EU koje u svakom slučaju ima obvezu primjene propisa nadnacionalnog prava u odnosu na nacionalno, a koje na isti način štiti tržište kako zemlje članice, tako i EU. Taksativno navođenje, ponaosob svih privrednih društava koja u ovom domenu podpadaju pod dejstvo Smjernice (2003/49/EZ) ima za cilj, osiguranje pravne sigurnosti i očuvanja ekonomskog integriteta.

⁶⁰ Smjernica 2003/49/EZ, op. cit., član 1. stavka 1.

⁶¹ Ovo je relativno određeno, jer ovisi od situacije dali je primatelj fizičko ili pravno lice.

⁶² Helminen M., *EU tax law - direct taxation*, Amsterdam, IBFD, 2015, str. 196.

formalnostima kako bi imali određene koristi od izuzeća.⁶³

Država izvora ima pravo zahtijevati od *privrednog društva* ili *stalne poslovne jedinice* da preda potvrdu uz zahtjev za izuzeće od poreza, čime se potvrđuje ispunjenje svih uvjeta iz smjernice u momentu plaćanja. Ako takva potvrda nije dostavljena, država izvora ima pravo da oporezuje plaćanje kamata i autorskih naknada.⁶⁴

Da bi potvrda bila validna mora biti izdata u roku od najmanje jedne, a najviše do tri godine, za svaki ugovor o isplati. Osim toga, mora sadržavati sljedeće podatke:

1. dokaz o poreznom *prebivalištu, odnosno sjedištu*, privrednog društva primatelja kamata ili autorskih naknada;

2. dokaz o postojanju *stalne poslovne jedinice* potvrđene od strane poreznih vlasti države članice, u kojoj privredno društvo primatelj je *rezident* ili u kojoj je stalna poslovna jedinica *smještena*;

3. dokaz o činjenici da je privredno društvo ili stalna poslovna jedinica primatelj *stvarni vlasnik*;

4. dokaz da je privredno društvo *subjekt* jednog od poreza propisanih smjernicom; minimalni udio ili kriterij minimalnog udjela u glasačkim pravima i vremensko razdoblje koje je neophodno da društvo postoji.⁶⁵

Ako privredno društvo ili stalna poslovna jedinica koja isplaćuje kamate ili autorske naknade plati porez u državi izvora, a plaćanje istog je trebalo biti izuzeto, može poslati zahtjev za vraćanje poreza. U takvom slučaju država izvora mora dokazati da plaćanje obuhvata sve kriteriji za primjenu smjernice. Zahtjev za vraćanje poreza mora biti podnesen u određenom roku, koji je barem 2 godine od dana kada su plaćene kamate ili autorske naknade.⁶⁶

Država izvora mora vratiti višak poreza u roku od jedne godine od dospijea prijave i pratećih informacija koje se mogu tražiti. Ako porez nije vraćen u tom periodu, privredno društvo platioc ili poslovna jedinica imaju pravo po isteku godine na kamate i na porez po stopi koja odgovara nacionalnoj kamatnoj stopi u sličnim slučajevima prema nacionalnom pravu države izvora.⁶⁷ Država izvor ne smije oporezivati kamate ili autorske naknade ako je stvarni vlasnik plaćanja privredno društvo druge države članice ili stalne poslovne jedinice privrednog društva države članice smještno u drugoj državi članici.

Plaćanje spada pod obuhvat smjernice u slučaju plaćanja zavisnog privrednog društva koje je rezident jedne države članice, matičnom privrednom društvu koje je rezident druge države članice i obrnuto. Smjernica također, obuhvata situacije u kojima plaćanje i primanje privrednog matičnog i zavisnog društva su rezidenti iste države članice, ako je plaćanje povezano s stalnom poslovnom jedinicom primatelja ili platitelja u drugoj državi članici. No, plaćanje izvršeno između matičnog i zavisnog privrednog društva koji su rezidenti iste države, također, može doći pod dejstvo smjernice u slučaju konflikta dvostrukog prebivališta i ako ne postoji stalna poslovna jedinica. Plaćanje dolazi pod opseg smjernice ako se jedno od privrednih društava smatra rezidentom druge

⁶³ Postoji prijedlog za izmjenu smjernice na način da država izvora mora izuzeti kvalificirane isplate samo ako je plaćanje oporezovano u državi prebivališta ili državi stalne poslovne jedinice.

⁶⁴ Helminen M., *EU tax law - direct taxation*, 2015., op.cit., str. 183.

⁶⁵ Smjernica 2003/49/EZ, op. cit., član 1.stavka 3. podstavka a -e.

⁶⁶ Smjernica 2003/49/EZ, op. cit., član 1. stavka 15.

⁶⁷ Smjernica 2003/49/EZ, op. cit., član 1. stavka 16.

države članice, jer je konflikt dvojnog prebivališta riješen ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Svakako, može se pojaviti i problem ako je sjedište uprave jednog od privrednih društava smješteno u drugoj državi članici, a koje je u praksi veoma teško utvrditi.⁶⁸

Smjernica obuhvata situacije kada su uključene i tri države članice koje nemaju zaključen bilateralni porezni ugovor. Također, postoje situacije u kojima je isplata izvršena između matičnih i zavisnih privrednih društava dvije različite države članice i isplatu povezanu s stalnom poslovnom jedinicom jednog od ovih privrednih društava, smještene u trećoj državi članici. Tako u konfliktu dvostrukog prebivališta, plaćanje se može ticati, kao što vidimo i tri države članice. Plaćanje izvršeno između matičnog i zavisnog privrednih društva koji su rezidenti dvije različite države članice potpada pod obuhvat smjernice, čak i kada se treća država smatra utočištem privrednih društava koja su rezident iste. Plaćanje unutar jedne zemlje ne potpada pod opseg i dejstvo smjernice. Npr. plaćanje izvršeno od strane privrednog društva države članice ka društvu druge države članice ne potpada pod obuhvat smjernice, ako je plaćanje povezano sa stalnom poslovnom jedinicom privrednog društva primatelja smještenog u državi rezidentnosti privrednog društva platitelja. Također i uplate između privrednih društava dvije različite države članice, koje su povezane s stalnom poslovnom jedinicom platitelja ili primatelja smještenoj u državi (ne)članici, ne potpadaju pod obuhvat smjernice. Stalna poslovna jedinica smještena izvan EU ne spada pod obuhvat smjernice ni kada su platilac i primalac rezidenti EU. Isto slijedi i kada su isplate izvršene od strane poslovne jedinice privrednog društva u (ne)članici, koja ne potpada pod obuhvat smjernice, ni kada je uplata povezana s stalnom poslovnom jedinicom platioca u EU. Matična i zavisna privredna društva, te stalne poslovne jedinice, koja nemaju sjedište u EU ne potpadaju pod obuhvat i dejstvo smjernice.⁶⁹ Ono privredno društvo koje se pojavljuje u jednom od oblika navedenih u prilogu ove smjernice, za koje se u skladu s poreznim zakonima države članice smatra da ima sjedište u toj državi članici, odnosno poslovna jedinica, te koje se bez izuzimanja oporezuje porezima navedenim u smjernici⁷⁰, a može i porezom koji je znatno sličan ili isti, biva obuhvaćeno dejstvom odredbi IR Smjernice.⁷¹

3.2.3. Smjernica o matičnom i zavisnom privrednom društvu (2011/96/EU)

Prvobitna smjernica o matičnom i zavisnom društvu⁷² (dalje: 2011/96/EU) donesena je 1990. godine i više puta je izmijenjena i dopunjena, pa se svakako kao konačna uzima posljednja, koja je donesena 2011. godine. Ista je donesena na prijedlog Europske komisije uz mišljenje Europskog parlamenta i Europskog ekonomskog i socijalnog odbora od strane Vijeća EU. Neki od autora su mišljenja "da je prvotni razlog

⁶⁸ In favorem, svakog slučaja u praksi koji se pojavi kao potencijalni problem kada je u pitanju utvrđivanje tačnog sjedišta uprave privrednog društva, razmatra se ponaosob, bez mogućnosti pogreške i špekuliranja, jer od toga najvećim dijelom i ovisi spor po osnovama dvojnog oporezivanja, prema mjestu prebivališta, odnosno smještaja poslovne jedinice društva.

⁶⁹ U koneksitetu s dejstvom i obuhvatom Smjernice u odnosu na privredna društva i poslovne jedinice jasno je data definicija na koga i u kojim slučajevima se ona odnosi, tj. primjenjuje.

⁷⁰ V. šire - Smjernica 2003/49/EZ, op.cit., član 3.3.a. - uglavnom radi se o nazivima poreza u državama članicama EU.

⁷¹ Smjernica 2003/49/EZ, op. cit., član 3.

⁷² Drugi naziv u uporednoj literaturi jest smjernica o privrednom društvu „majci i kćeri“.

uvođenja ove smjernice '90-ih godina prošlog stoljeća bilo dvostruko oporezivanje poduzeća u različitim članicama EU, dok su 20 godina poslije tijela EU izvršila velike izmjene i dopune smjernice, s ciljem da se spriječi dvostruko neoporezivanje kompanija unutar različitih država članica EU."⁷³

U cilju sprečavanja ove negativne pojave u smislu dvostrukog oporezivanja donesena je Smjernica (2011/96/EU), kojom se nastoji osigurati jedinstveni poreznopravni okvir za jedan segment kretanja kapitala unutar EU.⁷⁴ Njome se nastoji ukloniti dvostruko oporezivanje i dividendi između matičnog i zavisnog privrednog društva, koje se nalazi u različitim državama članicama. Poslovanje matičnih i zavisnih društava odvija se najčešće na području više država članica EU. Kako su porezni sistemi bili uređeni, da je uslijed različitosti propisima dolazilo do dvostrukog oporezivanja dividendi koje isplaćuje zavisno društvo ka matičnom. Ova Smjernica (2011/96/EU) propisuje da se dividenda koju isplaćuje zavisno društvo matičnom, ne oporezuje. "Nadalje, ona sprečava dvostruko oporezivanje ukidanjem poreza po odbitku, koji je država izvora dividendi naplaćivala zavisnom privrednom društvu, koje je vršilo isplatu tih dividendi matičnom privrednom društvu smještenom u drugoj državi članici. Dvostruko opterećenje je spriječeno time što država članica, u kojoj je matično privredno društvo rezident, mora propisati ili izuzimanje od oporezivanja primljenih dividendi ili obavezu priznavanja odbitka poreza na dobit, koji je platilo zavisno privredno društvo u državi izvora od obaveze poreza na dobit u državi rezidentnosti matičnog privrednog društva te bilo kakvog (eventualno postojećeg) poreza po odbitku."⁷⁵ Na ovaj način, Smjernica (2011/96/EU) dozvoljava da se kod obračunavanja poreza koje duguje matično privredno društvo uzme u obzir iznos poreza, koje su platila zavisna privredna društva drugim zavisnim društvima, kako bi se u cijelosti izbjeglo dvostruko oporezivanje.⁷⁶

Kako se radi o oporezivanju dividendi zavisnog privrednog društva jedne države prema matičnom društvu koje se nalazi u drugoj državi članici, cilj je neoporezivanje tako isplaćenih dividendi, što zahtijeva djelovanje obiju država. U literaturi se još navodi da tu treba imati u vidu četiri vrste razreza i to: porez na dobit,⁷⁷ porez na isplaćene dividende države u kojoj je zavisno društvo rezident, porez na dobit⁷⁸ i eventualno porez na primljene dividende države u kojoj je rezident matično privredno društvo.⁷⁹

⁷³ Kuvač L., *Harmonizacija direktnih poreza u EU*, Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku, Vol. No. 1-2/2015, 2015., str. 237.

⁷⁴ Lončarević-Horvat O. i Arbutina H., *Osnove međunarodnog poreznog prava*, Narodne novine, Zagreb, 2007., str. 300.

⁷⁵ Ibidem.

⁷⁶ Mintas Hodak LJ., op.cit., str. 410.

⁷⁷ Prema direktivi o matičnom i zavisnom društvu država članica obavezna izuzeti oporezivanja dividende koje zavisno društvo rezident države članice isplaćuje svome matičnom društvu koje je rezident druge države članice. Takve isplate po pravilu se oporezuju porezom po odbitku. Država će zavisno društvo oporezovati porezom na dobit (ovdje se misli na prvi porez na dobit). Kako ne bi bilo zabune u kontekstu navedenog nabranjanja, jer autor navodi dva puta po sličnim osnovama „porez na dobit“.

⁷⁸ Drugi put, autor pri nabranjanju koristi isti naziv „porez na dobit“ pri tome misleći (i odnosu na prvo navedeni porez) nešto sasvim drugo, a to je da, zavisno društvo nakon oporezivanja porezom na dobiti dio ostvarene dobiti isplati svom matičnom društvu, odnosno dividendu, pa tako isplaćenu dividendu država rezidentnosti zavisnog društva neće oporezovati.

⁷⁹ Lončarević-Horvat O. i Arbutina H., op.cit., str. 301.

3.2.4. Konvencija o arbitražnom postupku (90/436/EEZ)

Konvencija o arbitražnom postupku,⁸⁰ takođe se bavi dvostrukim oporezivanjem te se njome uvodi arbitražni postupak koji ima za cilj da *riješi sporove* između članica EU koje različito tumače transferne cijene za zajedničke aktivnosti povezanih privrednih društava.

Za razliku od ostalih smjernica, Konvencija o arbitražnom postupku nije automatski primjenjiva na nove države članice, odnosno prvo je država članica mora potpisati/ratifikovati, a potom primjenjivati. Konvencija, za razliku od ostalih smjernica, nije instrument prava EU nego je međunarodni multilateralni akt, tj. multilateralna konvencija.

Što se tiče Konvencije posebno je značajno spomenuti tri stavke i to da:

1. ne postoji nadležnost Europskog suda pravde nad njome - provedbom;
2. učinak konvencije zavisi od nacionalnog prava – uređenost - normiranje;
3. nije potrebna implementacija kao kod smjernica, nego ratifikacija - potpis.⁸¹

Konvencija za razliku od smjernice mnogo više ograničava integraciju i ujednačavanje u području direktnih poreza. Kao posljedica ostaje veći nivo suverenosti⁸² u državama potpisnicama konvencije.⁸³ Konvencija ima široku primjenu pa tako obuhvata sve poreze kojima se oporezuje dobit samostalnih privrednih društava u EU. To se odnosi na bilo koju situaciju, u kojoj je *dobit privrednog društva jedne države* ugovornice, uključena u dobit *privrednog društva u drugoj državi ugovornici*.

ZAKLJUČAK

Može se zaključiti da je porezni sistem BiH veoma kompleksan, te da će u dogledno vrijeme uslijediti nužno usaglašavanje s pravnom stečevinom EU. Kako su porezi najznačajniji prihodi države, zakoni koji uređuju ovu oblast trebaju biti preciznije kreirani, kako bi se na najbolji mogući način izbjegle sumnje u eventualno izbjegavanje, a u najgorem slučaju evazije i utaje poreza. Posebno zabrinjava ova oblast (direktnih poreza) u BiH, jer je u nadležnosti entiteta i BD BiH koji su odgovorni za njihovo donošenje i sprovođenje.

Porezna politika na nivou EU nema namjeru da unificira porezne sisteme država članica već da olakša suradnju između istih, te da otkloni prepreke u funkcionisanju jedinstvenog tržišta. Primarni izvori prava EU ne spominju oporezivanje dobiti, osim ako tumačimo opšte odredbe koje se odnose na funkcionisanje jedinstvenog tržišta. Sukladno tome odredbe je potrebno tražiti u sekundarnim izvorima EU. Smjernica kao *akt*

⁸⁰ Drugi naziv je Konvencija o ukidanju dvostrukog oporezivanja u vezi s usklađivanjem dobiti povezanih poduzeća.

⁸¹ Terra B., Wattel P., *European tax law*, Wolters Kluwer, Fifth edition, Netherlands, The Hague, 2008, str. 275.

⁸² Suverenosti u smislu moguće primjene nacionalnog prava, a ne nadnacionalnog kada je u pitanju smjernica.

⁸³ Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer C., *Introduction to european tax law on direct taxation*, 4th edition, Lunde, Austria, str. 261.

sekundarnog zakonodavstva predstavlja najvažniji instrument na nivou EU vezano za oporezivanje dobiti, te obavezuje *ciljem* ali ne i načinom kojim će se doći do naplate istog. *Sve smjernice* u oblasti oporezivanja dobiti do sada je donijelo Vijeće EU na prijedlog Europske komisije. O osjetljivosti oporezivanja dobiti privrednih društava govori i činjenice da je jedno od rijetkih oblasti o kojoj se *odlučuje jednoglasno*. Smjernice iz oblasti oporezivanje dobiti u EU odnose se na oporezivanje vezanih za dijeljenje, spajanje, te transfer imovine i udjela među privrednim društvima. Nadalje nastoje otkloniti dvostruko oporezivanje privrednih društava te osigurati *eliminisanje duplog oporezivanja* kamata i autorskih naknada privrednih društava na jedinstvenom tržištu EU.

Tako, da bi se ispunili uvjeti iz *smjernice o fuziji* bit će potrebno promijeniti zakone o porezu na dobit (čl. 25. – 27. Zakona o porezu na dobit FBiH, čl. 15. – 18. Zakona o porezu na dobit Republike Srpske(RS), odnosno čl. 16. - 18. Zakona o porezu na dobit BD BiH) i to u smislu neoporezivanja transakcija pri statusnim promjenama privrednih društava u prekograničnim transakcijama. Neoporezivajne podrazumijeva i *odgodu plaćanja poreza* do trenutka prodaje privrednog društava, te time porezni sistem nije prepreka slobodi kretanja kapitala. Nadalje u sva tri zakona o porezu na dobit morat će se implementirati odredbe smjernice koje se odnose na statusne promjene privrednih društva i transakcije vezan se iste. Sukladno tome bit će potrebno i promijeniti pravilnike o primjeni Zakona o porezu na dobiti FBiH, RS-a i BD BiH. Pošto smjernica obuhvata i nove pravne oblike poput europskog društva i europske zadruge, koristeći primjer Republike Hrvatske bit će potrebno donijeti zakone kojima se definišu ove vrste pravnih lica. Potrebno je naročito obratiti pažnju na prilog Ia smjernice koji daje nacionalne forme privrednih društava. *Prilog Ia smjernice o fuziji* se ne mora preuzeti već postoji mogućnost da se privredno društvo smatra društvom u smislu smjernice ako ispune uvjeti iz čl. 3., st. b. i c. ove smjernice. To znači, da se privrednim društvom smatra svako društvo koje je u skladu s poreznim *propisima države članice smatra rezidentom* iste u poreznom smislu te da je obveznik jednog od poreza priloga Ia smjernice ili bilo kojeg poreza koji može zamijeniti te poreze. Države koje nisu preuzele prilog Ia, već su tumačili privredna društva u skladu s čl. 3. st. b. i c. smjernice o fuziji, su imale određene probleme. Dešavalo da određeni pravni subjekti ne potpadnu pod obuhvat smjernice, a trebali su i obratno. Posmatrajući to može se desiti da određeni pravni subjekti potpadnu pod obuhvat smjernice, a određeni ne i to unutar jedne države. To bi *značilo divergentna zakonska rješenja unutar jedne države*, a samim time i pravnu neujednačenost.

Da bi ispunili uvjete iz smjernice o kamatama i autorskim naknadama povezanih privrednih društava potrebno je ukloniti odredbe koje se odnose na kamate i autorske naknade za nerezidente na području FBiH, a prema uvjetima određenim smjernicom. Ova odredba direktno se odnosi na čl. 41. Zakona o porezu na dobit FBiH (član 29. Zakona o porezu na dobit BD BiH, član 28. Zakon o porezu na dobit RS-a) koji navodi da isplatioc plaća porez po odbitku i za nerezidente, a prema smjernici *porez se mora platiti u državi nerezidenta*. To znači da smjernica zahtijeva da se *porez plati u državi rezidentnosti primaoca uplate* dok BiH zakoni nalažu da *platioc plaća porez u svojoj zemlji*. Sukladno tome ove članove će biti potrebno usaglasiti. Osim toga bit će potrebno u zakon implementirati i druge dijelove smjernice i to naročito definicije o kamatama i autorskim naknadama. Morat će se preuzeti definicija kada se privredno društvo smatra isplatteljem, te kada se privredno društvo smatra povezanim s drugim društvom.

LITERATURA

a) Knjige i članci

- 1) Alijagić, M., Lazibat, T., Knego, N., Konjhodžić, H., Nikolić, N., *Monetarna ekonomija*, Ekonomski i Pravni fakultet Univerziteta u Bihaću, 2004.
- 2) Čokić-Džinić, M., *Postupak reorganizacije stečajnog dužnika u legislativi BiH i zemljama Common Law/Civil Law pravnog sistema*, Off-Set, Tuzla, 2015.
- 3) Čović, Š., *Poslovno pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Sarajevu, Sarajevo, 2003.
- 4) Čapeta, T., Rodin, S., *Osnove prava Europske unije*, Drugo izmjenjeno i dopunjeno izdanje, Narodne novine, Zagreb, 2011.
- 5) Helminen, M., *EU Tax law: direct taxation*, IBFD, Amsterdam, 2013
- 6) Helminen, M., *EU tax law - direct taxation*, IBFD, Amsterdam, 2015.
- 7) Konjhodžić, H., Sabljčić, V., *Monetarna znanost*, Pravni fakultet Mostar, 2007.
- 8) Konjhodžić, H., et.al., *Fiskalna znanost*, Pravni fakultet Sveučilista u Mostaru, Mostar, 2009.
- 9) Kandžija, V., Cvečić, I., *Makrosustav Europske unije*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2008.
- 10) Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., *Introduction to european tax law on direct taxation*, 4th edition, Lunde, Austria, 2016.
- 11) Mintas Hodak, Lj., *Europska unija*, Mate d.o.o. Zagreb, 2010.
- 12) Šantić, Z., *Oporezivanje dobiti u EU*, Revija za pravo i ekonomiju, god. 14. br. 1, Mostar, 2013.
- 13) Terra, B.J.M., Wattel, P., *European tax law*, Wolters Kluwer, Fifth edition, Netherlands, The Hague, 2008.
- 14) Trinxet Lorca, S., *European union direct taxes*, Asset protection publishing, United Kingdom, 2010.

b) Legislativa i priručnici

- 15) Pravni leksikon, Leksiografski zavod Miroslav Krleža, Zagreb, 2007.
- 16) Treaty of Nice amending the Treaty on the European Union, the Treaties Establishing the European Communities and Certain Related Acts, Službeni list EU, C 80/1, 2001.
- 17) Treaty Establishing the European Economic Community, 298 U.N.T.S. 11, 1957.
- 18) Survey of the implementation of Council Directive 90/434/EEC, Ernst&Young, str 2 , istraživanje preuzeto s oficijelne stranice Europske komisije.
- 19) Zakon o porezu na dobit, Službene novine FBiH, br 15/16.
- 20) Pravilnik o primjeni Zakon o porezu na dobit, Službene novine FBiH, br.88/16.
- 21) Consolidated Version of the Treaty on European Union, Službeni list EU, C 83/01, 2010.
- 22) Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union , Službeni list EU, C 115/47, 2008.
- 23) Konvencija Vijeća EU 90/436/EEZ o ukidanju dvostrukog oporezivanja u vezi s usklađivanjem dobiti povezanih poduzeća , Službeni list EU , L 225/10.
- 24) Smjernica Vijeća EU 2011/96/EU o zajedničkom sistemu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica, Službeni list EU, L 345/8.

25) Smjernica Vijeća EU 2009/133/EU o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, djelomične podjele, prijenose imovine i zamjene dionica društava iz različitih država članica te na prijenos sjedišta SE-a ili SCE-a iz jedne države članice u drugu, Službeni list EU, L 310/34.

26) Smjernica Vijeća EU 2003/49/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica, Službeni list EU, L 157/49.

27) Smjernica Vijeća EU 90/434/EEZ o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje kod spajanja, podjele, prijenosa imovine i zamjene dionica društava iz različitih država članica, Službeni list L 225.

28) Uredba Vijeća EU 1435/2003 o Statutu europskih zadruga (SCE) (SL L 207).

c) Web adrese

www.hgd.mvpei.hr/gospodarski_prikaz/poljska_20.3.2017.

www.hgd.mvpei.hr/gospodarski_prikaz/njemacka_10.1.2017.

http://documents.axaim.com/Product_Legal/Germany_Prospectus/axa_prospectus_2997_de.pdf *Zwischensteuern* - 10.1.2017.

<http://elearn.jku.at/wiki/index.php/Zwischenbesteuerung> - 10.1.2017.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf, pristupljeno 15.2.2017.

www.sabor.hr/fgs.axd?id=11739, pristupljeno 15.01.2017