

dr. sc. Hrvoje Arbutina *

DIREKTIVA 2003/49/EZ O ZAJEDNIČKOM SUSTAVU OPOREZIVANJA ISPLATE KAMATA I AUTORSKIH NAKNADA IZMEĐU POVEZANIH TRGOVAČKIH DRUŠTAVA RAZLIČITIH DRŽAVA ČLANICA – ANALIZA DIREKTIVE I HRVATSKOG PRIJEVODA NEKIH TERMINA IZ DIREKTIVE**

U radu su kritički analizirani prijevodi nekih termina u Direktivi EU-a o oporezivanju kamata i autorskih naknada na hrvatski jezik. Riječ je o terminima royalty (autorska naknada), beneficial owner (stvarni korisnik) i permanent establishment (stalna poslovna jedinica). Nakon te analize ukratko je prikazan i sadržajni aspekt Direktive. Službeni prijevod direktiva EU-a važan je, prvo, zbog njihove implementacije u pravne sustave država članica, a zatim i zbog mogućnosti izravne primjene direktiva pod određenim uvjetima. Sadržajno, Direktiva uređuje raspodjelu prava na oporezivanje primitaka od ulaganja (u obliku kamate na zajam i autorske naknade) dajući pravo oporezivanja državi rezidentnosti primatelja kamate i/ili autorske naknade. To je, napose što se tiče kamata na zajmove, bitno odstupanje od koncepta OECD modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Termini spomenuti u kontekstu njihova prijevoda na hrvatski ključni su tehnički (provedbeni) elementi primjene Direktive.

Ključne riječi: *Direktiva o kamatama i autorskim naknadama, royalty (autorska naknada), beneficial owner (stvarni korisnik), permanent establishment (stalna poslovna jedinica), europsko porezno pravo*

1. UVOD

Tijekom vremena materija europskoga poreznog prava postajala je sve opsežnija. Ta je materija rasla po kvantiteti – s vremenom je bilo sve više propisa i sve više ko-

* Dr. sc. Hrvoje Arbutina, redoviti profesor u trajnom zvanju na Katedri za financijsko pravo i financijsku znanost Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu i redoviti član Akademije pravnih znanosti Hrvatske (Full Professor tenure, Chair of Financial Law and Financial Science, Faculty of Law, University of Zagreb and Full Member of the Croatian Academy of Legal Sciences): hrvoje.arbutina@pravo.hr
ORCID ID: orcid.org/0000-0003-4883-8606

** Autor zahvaljuje anonimnom recenzentu na primjedbama koje su, po autorovu mišljenju, znatno pridonijele kvaliteti teksta rada.

mentara tih propisa u znanstvenoj i stručnoj literaturi te na znanstvenim i stručnim skupovima svih vrsta. Gotovo je nepotrebno reći – kvantitativni rast onoga što je normativno regulirano i potom znanstveno i stručno analizirano rezultirao je kvalitativnom složenosti; posljedica je sve veći broj različitih instituta međunarodnoga poreznog prava i njihovih analiza koji, promatrani zajedno, čine zasebnu znanstvenu disciplinu u sklopu šireg područja poreznog prava.

Danas je teško jednim radom, čak i kvantitativno vrlo opsežnim, obuhvatiti sve detalje koncepta europskoga poreznog prava u njegovu regulatornom aspektu (primarno i, osobito, sekundarno pravo Europske unije) te u aspektu presuda Suda Europske unije. Stoga je uobičajeno u literaturi naići na istraživanja pojedinih instituta europskoga poreznog prava.

Temelj je koncepta europskog prava da su države članice prenijele dio svoje suverenosti na Uniju, pa je time stvoren specifičan autonomni pravni poredak.¹ U području oporezivanja primarnim je pravom EU-a normirana samo obveza država članica – uskladiti propise o oporezivanju u području neizravnih (prometnih) poreza, ponajprije u području poreza na dodanu vrijednost. Što se tiče izravnih poreza (porez na dohodak, porez na dobit), takva obveza nije propisana primarnim europskim pravom, dakle u tom je području normiranje u cijelosti prepušteno državama članicama.²

Norme međunarodnog i europskog poreznog prava ne uvode nove porezne obveze niti povećavaju postojeće, nego su njima propisane pogodnosti za porezne obveznike.³ Polazeći od navedenog, postavlja se pitanje – koje su funkcije (da ne kažemo – koji je smisao) europskoga poreznog prava, naime, ako to nije temeljna funkcija u području oporezivanja – propisivanje porezne obveze u svim njezinim elementima? Odgovor je – pokušaj uspostavljanja ravnoteže između, s jedne strane, podmirenja porezne obveze, a s druge – uklanjanja poreznih zapreka poslovnim i osobnim odnosima pravnih i fizičkih osoba u njihovim prekograničnim transakcijama i angažmanima. Cilj je također spriječiti izbjegavanje porezne obveze.

Što se tiče uspostavljanja ravnoteže, riječ je o ravnoteži između poreznih obveza koje mogu nastati prekograničnim djelatnostima fizičkih i pravnih osoba. Cilj je dokumentata međunarodnoga poreznog prava, bilo *soft law* obrazaca za sklapanje poreznih ugovora bilo sklopljenih ugovora, dvostranih i višestranih koji, naravno, imaju obvezujući karakter, opteretiti poreznog obveznika bilo samo jednom poreznom obvezom bilo, ako je tih obveza više – iznosom poreza koji ne prelazi iznos jedne (u pravi-

¹ Čapeta, Rodin 2011, 3.

² Svakako, međutim, treba spomenuti praksu Suda Europske unije kao sredstvo tzv. „tihe harmonizacije“.

³ Iznimka je razmjerno novija direktiva EU-a – Direktiva 2016/1164 o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (ATAD), OJ L 193, 19. 7. 2016.

lu najviše od mogućih) porezne obveze, dakle, ili spriječiti međunarodno dvostruko oporezivanje, ili ukloniti njegove negativne posljedice. To je jedna strana ravnoteže, povoljna za poreznog obveznika. Druga je strana, također povoljna za poreznog obveznika koji nema namjeru izbjegavanja porezne obveze – ukloniti mogućnost izbjegavanja porezne obveze, bilo zakonitog bilo nezakonitog (npr. spriječiti dvostruko neoporezivanje).

Važan je aspekt primjene europskog prava, pa onda i europskoga poreznog prava – implementacija određene kategorije europskih propisa – direktiva – u pravo država članica. U tom je procesu bitan naizgled tehnički aspekt – prijevod tih propisa na jezike država članica. U ovome radu kritički su analizirani prijevodi nekih termina iz Direktive 2003/49/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i autorskih naknada između povezanih trgovačkih društava različitih država članica⁴,⁵ na hrvatski jezik. Konkretno, riječ je o terminima *royalty* (autorska naknada), *beneficial owner* (stvarni korisnik) i *permanent establishment* (stalna poslovna jedinica). U drugom dijelu rada ukratko je prikazan i sadržajni aspekt Direktive.

Što se tiče prijevoda, problem je samo na prvi pogled striktno lingvističke naravi. Uobičajen je europski zakonodavni postupak – implementacija direktiva u pravo država članica propisom države članice. U vezi s time mogu se pojaviti određeni problemi. Ako bi i pri implementaciji bio zadržan pogrešan prijevod, to bi moglo dovesti do pogrešne primjene europskog prava u pravnoj praksi države članice. Ako bi, pak, prijevod termina iz direktive bio drukčiji u implementacijskom propisu, (nepotrebno) je otvoreno pitanje jače pravne snage propisa – je li izvor prava prijevod teksta direktive, ili je to implementacijski propis, opet u kontekstu moguće izravne primjene direktive, jer se pod određenim okolnostima mogu steći uvjeti i za takvu primjenu direktive EU-a.⁶ U takvu slučaju pogrešan prijevod dijelova direktive može dovesti do pogrešne primjene prava.

Izvan je kvantitativno zadanog opsega ovog rada razmatranje navedenih pitanja; ono bi tražilo znatno više prostora. Stoga je rad ograničen na analizu pogrešaka u prijevodu navedenih termina i na kratak prikaz sadržajnog aspekta Direktive.

Sadržajno, Direktivom je pravo oporezivanja kamata i autorskih naknada dodijeljeno državi rezidentnosti investitora, tj. zajmodavca i/ili primatelja autorske naknade. Takav pristup slabije razvijene države članice svakako mogu doživjeti kao nerazmje-

⁴ Dalje u tekstu: Direktiva o kamatama i autorskim naknadama, Direktiva.

⁵ Direktiva Vijeća 2003/49/EZ od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i autorskih naknada između povezanih trgovačkih društava različitih država članica, *OJ L 157*, 26. 6. 2003.

⁶ „Standardni je izričaj u vezi s direktivama da se na njihove odredbe koje su bezuvjetne i dovoljno precizne u pogledu njihova sadržaja pojedinci mogu pozivati pred nacionalnim sudovima.“ (Ćapeta, *Rodin* 2011, 91).

ran (nepravedan) jer će zajmodavci i/ili primatelji autorskih naknada u većini dolaziti iz razvijenih država članica, pa će one u najvećoj mjeri i prikupljati iznose poreza. Čak i OECD model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, koji normativno preteže u korist razvijenih država, propisuje da u slučaju zajma država izvora ima pravo oporezovati kamatu s do 10 % njezina iznosa. Termini čiji su prijevodi podvrgnuti kritičkoj analizi bitni su za provedbu Direktive, pa ta analiza nadrasta usko lingvistički pristup.

Cilj je rada sažeto prikazati sadržaj Direktive s posebnim osvrtom na prijevod nekih njezinih termina na hrvatski jezik. Potonji cilj pojavio se naknadno, nakon autorova uvida u prijevode koji su privukli pozornost svojom netočnošću i razlikovanjem od (ispravnih) prijevoda u implementacijskom propisu.

Rad se sastoji od četiriju dijelova, pri čemu su prvi i četvrti dio uvod i zaključak. U drugom dijelu izložena je kritička analiza prijevoda nekih od ključnih (*supra* navedenih) termina Direktive na hrvatski jezik. U trećem dijelu prikazan je sadržaj Direktive; njegovo podrobnije izlaganje tražilo bi znatno više prostora koji, s obzirom na zadano kvantitativno ograničenje, nije bio dostupan.

2. KORIŠTENI TERMINI – ASPEKT PRIJEVODA DIREKTIVE

U engleskom tekstu Direktive korištena su, između ostalog, tri termina na čije se prijevode u njezinu hrvatskom tekstu vrijedi osvrnuti: *royalty*, *beneficial owner* i *permanent establishment*.

2.1. *Royalty*

U tekstu Direktive na hrvatskom jeziku termin *royalty* preveden je s „licencija“. Međutim, najopćenitije, licencija je mogućnost korištenja autorskih prava i drugih prava iz područja prava industrijskog vlasništva.⁷ U slučaju Direktive riječ je o oporezivanju naknade dobivene korištenjem autorskih prava i drugih prava iz područja prava industrijskog vlasništva. Prevoditi, dakle, *royalty* iz engleskog izvornika naziva i teksta Direktive s „licencija“ jednako je kao i prevesti *interest*, također iz naziva i teksta Direktive, sa „zajam“ (ili „kredit“). U obama su slučajevima mogućnosti korištenja autorskih prava i drugih prava iz područja prava industrijskog vlasništva (tj. licencija), kao oblika intelektualnog vlasništva, i zajam, izvori, ekonomski i pravom reguli-

⁷ Preciznije, „(L)icencija (engl. *licence*, njem. *Lizenz*) je izraz koji se upotrebljava za različite ekonomske i pravne odnose, ali uvijek u vezi s određenim dobrenjem, dopuštenjem ili pravom na osnovi kojega se koristi određena tehnologija, robni ili uslužni žig, te umijeća i iskustva kojima davalac licencije raspolaže.“ <https://fima-vrijednosnice.hr/podrska/rjecnik/L/> (6. 12. 2020.).

rani temelji⁸ nastanka nove vrijednosti koju porezni sustav prepoznaje kao predmet oporezivanja i na čijem se postojanju zasniva čitava konstrukcija porezne obveze, tj. onoga što u konačnici dovodi do definiranja poreznog obveznika i porezne osnovice, institutâ koji, uz postojanje porezne stope, rezultiraju utvrđenjem iznosa porezne obveze. Ono što je ključno za oporezivanje – stvorena nova (ili dodana) vrijednost, u ovim su slučajevima – kamata i autorska naknada. To je ujedno i ono što može biti oporezovano, nova (dodana) vrijednost koja nastaje iz nečega što ima tek potencijal tu vrijednost stvoriti; na to, uostalom, upućuje i riječ „isplate“ iz naziva Direktive. Činjenica da netko ima autorsko pravo i/ili neko drugo pravo iz područja prava industrijskog vlasništva, tj. netko drugi određen iznos slobodnog, nevezanog kapitala (u slučaju potencijalnog zajmovnog odnosa), sama po sebi ne dovodi do nastanka porezne obveze. Tek ostvarenje tržišnog potencijala tih vrijednosti (prodaja/davanje na upotrebu autorskog prava i/ili drugog prava iz područja prava industrijskog vlasništva, davanje novčanih sredstava u zajam) jest poreznopravno relevantno.⁹ Ako nema isplate, nema ni oporezivo dobro ni oporezive činjenice.¹⁰

Direktivom (hrvatski tekst) su, doduše, definirani njezini ključni termini, pa je tako termin „isplata licencije“¹¹ određen kao (čl. 2., (b)): „isplate svih vrsta koje su izvršene

⁸ Riječ je o pravno reguliranim ekonomskim odnosima koji rezultiraju nastankom nove (dodane) vrijednosti, pogodne za oporezivanje – kamate i autorske naknade. Pritom, konkretne pojmove pravno usložnjava, pa time i otežava za potrebe objašnjenja, činjenica da je zajam sam po sebi odnos, dok autorska prava i druga prava iz područja prava industrijskog vlasništva to nisu. Ona su oblici intelektualnog vlasništva koje treba biti otuđeno ili dano na ograničeno korištenje da bi bila ostvarena oporeziva naknada. Tim transakcijama (prodaja, davanje na ograničeno korištenje) nastaje pravno obvezujući odnos koji će rezultirati oporezivom vrijednošću – autorskom naknadom. Prije sklapanja pravnog posla, otuđenja ili davanja na ograničeno korištenje, postojeća autorska prava i druga prava iz područja prava industrijskog vlasništva samo su potencijalno izvor primitka ili prihoda za svog vlasnika, dok je kod zajma taj potencijal realiziran jer je sklopljen pravno obvezujući ugovor (ugovor o zajmu) na temelju kojega nastaju obveze za ugovorne strane.

Kod zajma pravno obvezujući odnos postoji u samom začetku situacije koja rezultira oporezivom vrijednošću – kamatom. Kod autorske naknade u začetku su autorska prava i druga prava iz područja prava industrijskog vlasništva, pa zatim nastaje pravni odnos (licencija) kojim je to pravo za svoga vlasnika materijalizirano u vrijednost u obliku autorske naknade.

To je objašnjenje striktno vezano za termine korištene u hrvatskom tekstu Direktive. Naime, općenitija analiza uzela bi svakako u obzir činjenicu da je izvorište zajmovnog odnosa (pa time i ugovora o zajmu) – određena količina zamjenjivih stvari (u pravilu novca) koju ima na raspolaganju zajmodavac, a treba ih zajmoprimac.

⁹ Naravno, samo u kontekstu razmatrane situacije; dok tržišno nerealizirana autorska prava i druga prava iz područja prava industrijskog vlasništva nikako ne mogu biti izvor poreznopravne vrijednosti, slobodan kapital to ipak može biti i tržišno nerealiziran (npr. fizička ili pravna osoba ima određen iznos na bankovnom računu – taj iznos može, u različitim poreznim sustavima, biti oporeziv i u takvu obliku, kao novčana imovina podložna oporezivanju).

¹⁰ Oporeziva činjenica pravna je činjenica uz koju pravni poredak veže nastanak porezne obveze (povod za oporezivanje).

¹¹ Pogrešan, kao što je napomenuto *infra*, jer nije riječ o „isplati licencije“, nego o isplati autorske naknade (protuvrijednost za korištenje licencijom).

kao naknada za korištenje ili pravo na korištenje svih autorskih prava na književni, umjetnički ili znanstveni rad, uključujući: filmove i software, patente, zaštitne znakove, dizajn ili model, plan, tajnu formulu ili postupak ili za informacije koje se odnose na industrijsko, trgovačko ili znanstveno iskustvo. Plaćanja za korištenje ili za pravo na korištenje industrijske, trgovačke ili znanstvene opreme smatra se licencijama“. No, već je i u toj definiciji vidljiva nespretnost prijevoda: „isplate svih vrsta koje su izvršene kao naknada za korištenje...autorskih prava...“. Ako „licencija“ znači korištenje autorskog prava i drugog prava iz područja prava industrijskog vlasništva, onda ne može isti termin označavati i isplatu po osnovi tržišne realizacije toga prava – pogotovo ako postoji točan, prikladan i uobičajen termin – „naknada po osnovi korištenja autorskog prava“ ili „autorska naknada“.¹² Zakonom o porezu na dobit, koji je implementacijski propis za Direktivu, termin autorske naknade određen je pozitivno-pravno dosljedno, bez nejasnoća kojima je opterećen službeni prijevod Direktive. Odredbom toga zakona, normom kojom je za potrebe primjene Direktive definiran termin „autorska naknada“, termin iz Direktive, pogrešan – „isplata licencije“ – zamijenjen je terminom „autorska naknada“: „autorskim naknadama se smatraju isplate bilo koje vrste primljene kao naknada za korištenje ili pravo korištenja bilo kojeg autorskog prava na književno, umjetničko ili znanstveno djelo, uključujući kinematografske filmove i softver, bilo kojeg patenta, zaštitnog znaka, uzorka ili modela, plana, tajne formule ili postupka ili za obavijesti koje se odnose na industrijska, komercijalna ili znanstvena iskustva. Plaćanja za korištenje ili za pravo na korištenje industrijske, komercijalne ili znanstvene opreme smatra se autorskom naknadom“.¹³

Dakle, umjesto prijevoda termina *royalty* s „licencija“, trebalo bi ga prevesti s „autorska naknada“, što je, što se oporezivanja tiče, pandan terminu „kamata“ – a Direktiva se odnosi upravo na te vrijednosti.

2.2. Beneficial owner

2.2.1. Pojam „stvarni korisnik“ – aspekt međunarodnoga poreznog prava

Pojam „stvarni korisnik“ (engl. *beneficial owner*) izvorno je pojam *common law* pravnog područja (područja precedentnog prava). U osnovi je riječ o razlici između vlasnika u pravnom smislu (*de iure* vlasnik) i osobe koja ima stvarna ovlaštenja u odnosu na određenu imovinu.

¹² Tako i Zakon o porezu na dobit, NN, br. 177/04 i dalje, u člancima 31.a – 31.d; dalje u tekstu termin „autorska naknada“ bit će, kao i u Zakonu o porezu na dobit, korišten za sve u definiciji navedene oblike prihoda (isplata).

¹³ Zakon o porezu na dobit, čl. 31.a, t. 2.

Stvarni korisnici često su fizičke osobe, otuda i definicija:

„Stvarni korisnik je fizička osoba koja stvarno kontrolira ili ima koristi od određenog pravnog stanja. Ta kontrola ili gospodarska korist može biti ostvarena na različite načine. Najuobičajeniji je – putem vlasništva nad značajnim postotkom (npr. više od 25%) udjela u trgovačkom društvu, također i ostvarenjem kontrole temeljem značajnog postotka glasačkih prava ili temeljem ovlaštenja na imenovanje ili zamjenu članova upravnog odbora određenog subjekta.“¹⁴

Institut stvarnog korisnika, prenesen u međunarodno porezno pravo, tj. u kontekst ugovora o izbjegavanju međunarodnoga dvostrukog oporezivanja (dalje u tekstu: porezni ugovor), ima funkciju sprječavanja zloupotrebe ugovornih povlastica (engl. *treaty shopping*). Naime, porezni ugovor za porezne obveznike rezidente država ugovornica regulira određene povlastice. Kao što mu i naziv kaže, porezni je ugovor, u osnovi, instrument sprječavanja (izbjegavanja) međunarodnoga dvostrukog oporezivanja, ali kao nadogradnju takvi ugovori sadržavaju i neke druge pogodnosti u smislu smanjenja porezne obveze za neke oblike dohotka i dobiti. Privučene takvim ugovornim povlasticama, njih nastoje iskoristiti i neovlaštene osobe, tj. osobe koje nisu fiskalni rezidenti država ugovornica.¹⁵

No sadržaj pojma „stvarni korisnik“ nije jednoznačan u svim situacijama u kojima se pojavljuje. To naglašava i Komentar OECD modela ugovora o dohotku i kapitalu (dalje u tekstu: OECD model), koji je relevantan izvor za tumačenje i za određenje pojma za potrebe prava poreznih ugovora. U Komentaru su navedeni neki instrumenti koji su u funkciji suzbijanja određenih nezakonitih radnji, a u kojima je također korišten termin „stvarni korisnik“. Tako je, primjerice, u kontekstu borbe protiv pranja novca i financiranja terorizma u Komentaru navedena definicija stvarnog korisnika: „fizička osoba koja je vlasnik ili koja nadzire kupca i/ili osobu u čije je ime transakcija provedena. Ovo određenje obuhvaća također i osobe koje provode efektivni nadzor nad pravnom osobom ili određenim aranžmanom.“¹⁶

¹⁴ *Inter-American Development Bank. Regulation of Beneficial Ownership in Latin America and Caribbean*, dostupno na <https://publications.iadb.org/en/regulation-beneficial-ownership-latin-america-and-caribbean>, str. 3, 4 (17. 1. 2020.).

¹⁵ Porezni ugovori, u pravilu bilateralni, primjenjivi su samo na fiskalne rezidente država ugovornica. Definicija fiskalnog rezidenta, fizičke ili pravne osobe, razlikuje se u različitim poreznopravnim sustavima.

¹⁶ *Financial Action Task Force, International Standards on Combating Money Laundering and The Financing of Terrorism & Proliferation – The FATF Recommendations* (OECD-FATF, Parris, 2012), prema: Model Tax Convention on Income and Capital, Commentary (dalje: MTCIC, Comm.), C(10)-7, t. 12.7, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page631 (11. 11. 2020.).

2.2.2. Aspekt prijevoda termina *beneficial owner* iz Direktive o kamatama i autorskim naknadama na hrvatski

U tekstu Direktive taj je termin preveden s „ovlašteni korisnik“.¹⁷ Taj prijevod, što se tiče sadržaja pojma, nije potpuno pogrešan iako bi mu se moglo naći zamjerki. Na primjer, i posrednici, provodno trgovačko društvo, te agent, opunomoćenik ili ovlašteni potpisnik, kako je *supra* izloženo, mogli bi imati određena, sigurno vrlo ograničena ovlaštenja koja im je prenio stvarni korisnik (stvarni vlasnik), pa termin „ovlašteni korisnik“ potencijalno nije uvijek točan. No i bez te primjedbe, mijenjati postojeći, ustaljeni i prihvaćeni termin novim ili uvoditi za isti pojam još jedan termin uz postojeći, sigurno je loše nomotehničko rješenje.

„Stvarni korisnik“ točan je, lingvistički i sadržajno prikladan termin te, osim tih osobina, s još jednom prednošću – kao što je rečeno, on je ukorijenjen i uobičajen. Svakako, sam termin i koncept stvarnog korisnika izvorno je stran hrvatskomu pravnom sustavu, pa i općenito, kontinentalnim pravnim sustavima.¹⁸ No u te je sustave (pa i u hrvatski) taj koncept recipiran na različite načine, primjenom međunarodnoga poreznog prava, a najprije putem prava međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, i to pogotovo dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine. Republika Hrvatska sklopila je više od četrdeset takvih ugovora koji su u primjeni, a trend je, svakako, rasta njihova broja. Hrvatska se pri sklapanju poreznih ugovora oslanja na OECD model (kao, uostalom, i brojne druge države), i to gotovo u njegovu doslovnom tekstu, pa je prijevod termina *beneficial owner* kao „stvarni korisnik“ prisutan u svim spomenutim ugovorima. Stoga nije dobro odstupati, bez jakog razloga, od prihvaćenih prijevoda, to više što su oni sasvim primjereni.

2.3. *Permanent establishment*

Termin *permanent establishment* u hrvatskom tekstu Direktive preveden je s „poslovni nastan“. Najkraće rečeno, „poslovni nastan“ širi je pojam od *permanent establishment*. Potonji je, k tomu, vrlo uobičajen i ukorijenjen u međunarodnome poreznom pravu, napose u poreznim ugovorima, s često ponavljanom općeprihvaćenom definicijom. Tako je *permanent establishment*, prema članku 5., st. 1. OECD modela „stalno mjesto poslovanja preko kojega se poslovanje društva obavlja u cijelosti ili djelomično“. To je opće određenoje normirano, uostalom, i Direktivom (čl. 3., (c)), ali je u njezinu hrvatskom tekstu pogrešno prevedeno terminom „poslovni nastan“.

Koncept je definicije stalne poslovne jedinice, prema OECD modelu, takav da je, nakon općeg određenja iz članka 5., st. 1. modela, regulirano u stavku 2. što se posebno

¹⁷ Vidjeti, npr, ad (5), preambula Direktive o kamatama i autorskim naknadama, *et passim*.

¹⁸ Vidjeti *supra* izlaganje o podrijetlu koncepta.

smatra stalnom poslovnom jedinicom: „Izraz ‘stalna poslovna jedinica’ uključuje posebno: a) mjesto uprave; b) podružnicu; c) ured; d) tvornicu; e) radionicu; i f) rudnik, naftni ili plinski izvor, kamenolom ili bilo koje drugo mjesto iskorištavanja prirodnih bogatstava.“ U hrvatskome poreznom pravu termin *permanent establishment* preveden je terminom „stalna poslovna jedinica“ (pravo međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja) ili terminom „tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika“ (Zakon o porezu na dobit). Uočljivo je da ni opće određenje ni navedena konkretizacija oblika stalne poslovne jedinice ne uključuju pravnu osobu (trgovačko društvo). Doista, po svom konceptu, stalna poslovna jedinica nema pravnu osobnost, dio je svoga osnivača za kojega stječe prava i obveze i može sudjelovati u pravnom prometu kao pravna osoba (trgovačko društvo), a poreznopravno ima status nerezidentnoga poreznog obveznika.

Termin „poslovni nastan“ – engl. *establishment*, tj. „sloboda poslovnog nastana“, *freedom of establishment*, kao jedna od sloboda na kojima je utemeljen EU, ima drukčiji sadržaj. Ugovorom o funkcioniranju Europske unije (UFEU), poglavlje 2., Pravo poslovnog nastana, čl. 49., st. 1., propisano je: „U okviru niže navedenih odredaba (poglavlje se odnosi i na druge članke UFEU-a, op. H. A.), ograničivanje slobode poslovnog nastana državljana jedne države članice na državnom području druge države članice se zabranjuje. Ta se zabrana odnosi i na ograničivanje osnivanja zastupništava, podružnica ili društava kćeri od strane državljanina bilo koje države članice s poslovnim nastanom na državnom području bilo koje druge države članice.“¹⁹ U drugoj rečenici analiziranog stavka izričito je, dakle, propisana zabrana ograničavanja osnivanja u drugoj državi članici EU-a zastupništava i zavisnih društava (društava kćeri), odnosno propisana je puna sloboda takva osnivanja²⁰; to je sadržaj slobode poslovnog nastana, tj. – to su (između ostalog) oblici poslovnog nastana. Ni jedno ni drugo nisu oblici stalne poslovne jedinice. Prema tome, kada Direktiva regulira stalnu poslovnu jedinicu (*permanent establishment*), taj se pojam iz Direktive ne odnosi na poslovni nastan, koji je, kao što je rečeno, širi po obuhvatu, nego samo na stalnu poslovnu jedinicu kao jednu vrstu subjekata s namjenom obavljanja poslovne djelatnosti. Drukčije rečeno, svaka stalna poslovna jedinica, koju je osnovalo trgovačko društvo jedne države članice u drugoj državi članici EU-a, jest poslovni nastan, ali svaki poslovni nastan nije stalna poslovna jedinica. Prevoditi *permanent establishment* terminom „poslovni nastan“ pogrešno je i s mogućim štetnim posljedicama do kojih može doći primjenom Direktive. Netočan („licencija“) i nedovoljno točan („ovlašteni korisnik“) termin jednostavno su loši prijevodi koji tumačenjem onih koji će Direk-

¹⁹ Engl.: “Within the framework of the provisions set out below, restrictions on the freedom of establishment of nationals of a Member State in the territory of another Member State shall be prohibited. Such prohibition shall also apply to restrictions on the setting-up of agencies, branches or subsidiaries by nationals of any Member State established in the territory of any Member State.”

²⁰ Tako i Lazarov 2020, 67–68.

tivu primjenjivati mogu u praksi biti ispravno primijenjeni (teleološko tumačenje, u skladu s namjerom europskog zakonodavca). Netočan termin „poslovni nastan“ može, međutim, onako kako je preveden, biti pogrešno primijenjen u praksi jer, naime, oni koji ga budu primjenjivali nemaju razloga za njegovo preispitivanje jer je riječ o terminu koji može biti uklopljen u kontekst norme bez potrebe za tumačenjem drukčijim od, u pravilu, najjednostavnijeg – gramatičkog. Takvom interpretacijom izvorno (od zakonodavca) normiran termin „stalna poslovna jedinica“ bit će, zbog pogrešnog prijevoda, tumačen kao poslovni nastan te će obuhvatiti i subjekte koji prema namjeri zakonodavca Direktivom nisu trebali biti obuhvaćeni (predstavništva, trgovačka društva).²¹

2.4. Zaključno – o analiziranim prijevodima

Bilo bi dobro kod prevođenja europskog zakonodavstva, ali i u drugim slučajevima u kojima postoji potreba za prijevodima stranih termina²², neki strani termin prevoditi jedinstveno u svim dokumentima pravne naravi, a napose u obvezujućim pravnim propisima. Dakle, općenito je poželjno ujednačavati pravnu terminologiju. To omogućuje lakše sporazumijevanje među stručnjacima koji se njome služe, ujednačenu primjenu prava te pridonosi koherentnosti pravnog sustava. Pritom je svakako imperativ – koristiti se, gdje postoje, već uvriježenim terminima. Naglašavanje imperativnosti opravdano je važnošću pravne sigurnosti koja je, ne u nebitnoj mjeri, utemeljena i na jedinstvenu nazivlju za pojedine pravne institute.

U nastavku analize teksta Direktive, a u kontekstu predmeta ovog rada, bit će korišteni termini „stvarni korisnik“, „autorska naknada“ i „stalna poslovna jedinica“. Ti su termini uobičajeni prijevod termina na engleskom jeziku navedenih *supra* i kao takvi ukorijenjeni su u hrvatskome poreznopravnom nazivlju. Samo činjenica da je riječ o prijevodima engleskih termina, međutim, nikako nije i presudni razlog za njihovo korištenje u ovom radu. Ključni je argument da su oni jednostavno bili jedini točni (što znači da su termini u hrvatskom tekstu Direktive netočni – ti su netočni termini „licencija“ i „poslovni nastan“) ili je termin u hrvatskom tekstu Direktive manje točan („ovlašteni korisnik“), kako je već za sve njih *supra* razloženo.

²¹ I u slučaju tog termina zakonodavac se, implementirajući Direktivu, koristio ispravnim prijevodom (stalna poslovna jedinica – vidjeti Zakon o porezu na dobit, članci navedeni *supra*, bilj. 29).

²² Konkretno, u kontekstu ovog rada misli se na poreznopravne termine, ali preporuka je sigurno primjenjiva i u drugim (ako ne i svim) pravnim disciplinama.

3. DIREKTIVA O KAMATAMA I AUTORSKIM NAKNADAMA – SADRŽAJNI ASPEKT

3.1. Koncept oporezivanja kamata i autorskih naknada i uloga instituta stvarnog korisnika

Cilj je Direktive o kamatama i autorskim naknadama raspodijeliti pravo oporezivanja kamata i autorskih naknada između država članica EU-a. Zapravo, termin „raspodijeliti“ nije sasvim primjeren, bolji bi bio – „dodijeliti“. Direktivom je pravo oporezivanja dodijeljeno državi rezidentnosti primatelja kamata i autorskih naknada, i to tako što je propisana obveza države izvora, ukinuti poreze koji se ubiru u njoj, dok država primatelja kamata i autorskih naknada oporezuje tu isplatu. Tako definiran cilj Direktive sredstvo je u funkciji postizanja strateškog cilja – osigurati da isplate kamata i naknada za autorska prava i druga prava iz prava industrijskog vlasništva ne budu oporezovane u više od jedne države (sprječavanje dvostrukog oporezivanja).

Isplate kamata i autorskih naknada koje nastaju u državi članici neće biti oporezovane u državi izvora uz uvjet da je stvarni korisnik kamata ili autorskih naknada trgovačko društvo iz druge države članice EU-a ili stalna poslovna jedinica koju je osnovao poduzetnik iz jedne države članice, a koja se nalazi u drugoj državi članici.

U usporedbi s ostalim propisima iz međunarodnog i europskog poreznog prava (međunarodni porezni ugovori, direktive EU-a), vidljiv je isti strateški cilj svih tih propisa – spriječiti dvostruko oporezivanje uzrokovano prekograničnom aktivnošću gospodarskih subjekata (uz pravne, i fizičkih osoba u kontekstu njihovih poduzetničkih pothvata i osobnih odnosa s poreznim posljedicama, ali ta je problematika izvan opsega ovog rada).²³ Riječ je o trajnom problemu u međunarodnim poslovnim odnosima, a u vezi s oporezivanjem: prekogranični poslovni angažmani poželjni su u pravilu i za države iz kojih dolaze poduzetnici i kapital i za države u kojima su ti poduzetnici sa svojim kapitalom prekogranično angažirani (tj. angažirani su u državama svoje nerezidentnosti). Kada ne bi bilo poreza, točnije, kad ne bi bilo neograničene porezne obveze – oporezivanja svjetskog dohotka rezidenata – problemi prekogranične poslovne aktivnosti bili bi svedeni na odnose ponude i potražnje, na poduzetničke sposobnosti prekogranično aktivnih sudionika poslovnih pothvata. Porezi, međutim, usložnjavaju situaciju jer potencijalno nameću nerezidentnim poduzetnicima najmanje dvije porezne obveze – jednu u državi njihove rezidentnosti, a drugu u državi izvora oporezive vrijednosti (koja je država

²³ Svakako, strateški je cilj navedenih propisa i osigurati oporezivanje dohotka i imovine s prekograničnim elementom, ali detaljna analiza tog cilja također je izvan opsega ovog rada.

njihove nerezidentnosti). Drukčije rečeno, javlja se problem međunarodnoga dvostrukog oporezivanja.²⁴,²⁵

Opisani je problem uočen davno, i puno je učinjeno na njegovu sprječavanju. U tom kontekstu treba promatrati i već spomenuti OECD model, pravni dokument *soft law* naravi koji je, po nomotehničkom konceptu, u procesu stalnog mijenjanja i dopunjavanja.

U Europskoj uniji također postoji svijest o problemu međunarodnoga dvostrukog oporezivanja i o potrebi njegova sprječavanja. Štoviše, u EU-u je taj problem i naglašeniji nego u međudržavnim odnosima općenito s obzirom na čvršću povezanost država članica i na njihovo odricanje od dijela svoje suverenosti ulaskom u EU. Uspostava jedinstvenog tržišta jedan je od ključnih elemenata postojanja Unije, a međunarodno dvostruko oporezivanje bitna je zapreka na putu te uspostave, stoga je jedan od bitnih ciljeva poreznog prava EU-a – njegovo eliminiranje. U tom kontekstu treba promatrati određene dijelove europskog zakonodavstva – npr. Direktivu o matičnom i zavisnom društvu, pa onda i Direktivu o oporezivanju kamata i autorskih naknada.

Prema Direktivi, isplate kamata i autorskih naknada koje nastaju u državi članici ne oporezuju se u navedenoj državi bez obzira na to je li riječ o tehnici naplate odbitkom poreza na izvoru ili razrezom, tj. na temelju utvrđivanja, obračuna i naplate od poreznog obveznika (sustav uplate predujmova, uz konačno utvrđenje poreza na osnovi porezne prijave), uz uvjet da je stvarni korisnik kamata ili autorskih naknada poduzeće iz druge države članice ili stalna poslovna jedinica trgovačkog društva²⁶ jedne države članice u drugoj državi članici. S ekonomskog aspekta, destimulirajuće je za prekograničnu poslovnu aktivnost trgovačkih društava država članica oporezivati isplate kamata i autorskih naknada i u državi izvora i u državi rezidentnosti vlasnika dionica i/ili autorskih prava; posljedično međunarodno dvostruko oporezivanje izravno negativno utječe na odluku o prekograničnom angažmanu, tj., izrijeком Direktive (st. 1. preambule): „(J)edinstveno tržište ima značajke unutarnjeg tržišta,

²⁴ Termin „dvostruko oporezivanje“ ne znači da je riječ o nastanku samo dviju poreznih obveza; njih može biti i više, čak i puno više. Djelovanje dviju poreznih vlasti različitih država istim povodom minimalni je uvjet za postojanje dvostrukog oporezivanja te ujedno njegova najjednostavnija inačica.

²⁵ Na rješavanje tog problema usmjerena je i Direktiva o matičnom i zavisnom društvu (skraćeni naziv, uobičajeno korišten u literaturi i u nastavi, punog naziva: Direktiva Vijeća 2011/96/EU o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (OJ L 345, 29. 12. 2011.), samo što ta Direktiva rješava pitanje oporezivanja isplate dividende od zavisnog društva rezidenta jedne države članice matičnom društvu rezidentnom u drugoj državi članici (problem dvostrukog opterećenja, tzv. ekonomskoga dvostrukog oporezivanja).

²⁶ Nije jasno zašto se, uz termin „trgovačko društvo“, koristi, i to u istom stavku istog članka, i termin „poduzeće“ u hrvatskom tekstu Direktive. U engleskom tekstu korišten je u obama slučajevima termin *company*, koji je ispravno prevesti s „trgovačko društvo“.

transakcije između trgovačkih društava različitih država članica se ne bi trebale oporezivati pod nepovoljnijim poreznim uvjetima od onih koji se primjenjuju za istu transakciju izvršenu između trgovačkih društava u istoj državi članici.“ te kao izlaz iz krize: „(P)otrebnost je osigurati da se isplate kamata i licencije oporezuju samo jednom u državi članici.“ (st. 3. preambule).

Provedbeno je ta koncepcija riješena tako što je isključivo pravo oporezivanja tih vrijednosti dano državi rezidentnosti primatelja kamate ili autorske naknade. To znači da je razmjerno radikalan pristup OECD modela, prema kojem država izvora kamate oporezuje s najviše 10 %, a autorske naknade uopće ne oporezuje (nego je isključivo pravo oporezivanja dano državi rezidentnosti vlasnika autorskog prava) još i „pooštreno“ jer je država izvora isključena od oporezivanja i kamata i autorskih naknada. Pritom treba imati na umu da je OECD model *soft law*, države ugovornice mogu ga modelirati prema svojim potrebama, pa i ne ga uzimati u obzir pri sklapanju ugovora. Direktiva je, naprotiv, *ius cogens*, države članice EU-a moraju je primijeniti sa sadržajem kakav je stupio na snagu.

Korištenje institutom stvarnog korisnika u kontekstu Direktive regulirano je, uvodno, u stavku (5.) preambule Direktive: „Dogovori (engl. *arrangements*) se primjenjuju na onaj iznos, ukoliko postoji, isplaćenih kamata i autorske naknade koji je dogovoren između isplatitelja i stvarnog korisnika u odsutnosti posebnih odnosa.“²⁷

Člankom 1., st. 1. Direktive određeno je da isplate kamata i autorskih naknada koje nastaju u državi članici neće biti oporezovane u navedenoj državi bez obzira na to je li riječ o odbitku na izvoru ili razrezu poreza, uz uvjet da je stvarni korisnik kamata ili autorskih naknada trgovačko društvo iz druge države članice ili stalna poslovna jedinica trgovačkog društva jedne države članice u drugoj državi članici. Time je konkretizirana uloga stvarnog korisnika u primjeni Direktive – on mora biti ili trgovačko društvo države članice ili nerezidentni porezni obveznik (stalna poslovna jedinica) u državi članici, pri čemu osnivač stalne poslovne jedinice mora biti trgovačko društvo druge države članice EU-a. Tim ograničenjem primjena Direktive jasno je određena samo za subjekte država članica. Cilj je odredbe dvojak: prvo, osigurati jednake uvjete za sve subjekte Europske unije (trgovačka društva i njihove stalne poslovne jedinice) i tako postići djelovanje jedinstvenog tržišta i drugo, spriječiti zloupotrebu Direktive od trgovačkih društava iz trećih država. Naime, Direktiva ne uvodi dodatno oporezivanje poreznih dobara (kamata i autorskih naknada), nego olakšava položaj poreznih obveznika eliminirajući međunarodno dvostruko oporezivanje, stoga može poreznim obveznicima biti samo od koristi. U tom smislu, ona bi mogla biti od koristi i trgovačkim društvima iz trećih država, tj. oni bi se mogli okoristiti, u smislu postizanja neoporezivanja, primjenom odredbi Direktive na isplate kamata i autor-

²⁷ O sintagmi „posebni odnosi“ više *infra*, ad 3.2.4.

sikh naknada koje subjekti iz područja EU-a izvrše njima. Bez primjene Direktive postoji realna mogućnost da te isplate budu dva puta oporezovane – prvi put, po isplati iz države članice EU-a, npr. porezom po odbitku na izvoru, a zatim u državi rezidentnosti primatelja isplate. Nastojanje Direktivom neovlaštenih subjekata (nerezidenata država članica EU-a) postići koristi koje su njome propisane samo za ovlaštene subjekte (rezidente država članica EU-a) jest zloupotreba Direktivom propisanih povlastica (engl. *directive shopping*), po analogiji sa *supra* opisanom zloupotrebom ugovornih povlastica (engl. *treaty shopping*) u kontekstu međunarodnih poreznih ugovora.

Takav pristup jasno je definiran odredbom (čl. 1., st. 4.) prema kojoj se trgovačko društvo države članice smatra stvarnim korisnikom kamata ili autorskih naknada samo ako prima te isplate za vlastitu dobrobit, a ne kao posrednik kao što je to npr. agent, opunomoćenik ili ovlašteni potpisnik za neku drugu osobu.

3.2. Povezani subjekti

Direktivom je propisna primjena članka 1. samo ako je trgovačko društvo koje je isplatitelj ili trgovačko društvo čija je stalna poslovna jedinica isplatitelj kamate ili autorske naknade povezano²⁸ s trgovačkim društvom koje je stvarni korisnik ili čija se stalna poslovna jedinica smatra stvarnim korisnikom te kamate ili te autorske naknade. S obzirom na to da je člankom 1. definirano područje primjene, i s obzirom na naziv Direktive (... između povezanih ...), norma može biti interpretirana u smislu njezina važenja za čitavu Direktivu. Ipak, ostaje pitanje zašto otvarati prostor za dodatna tumačenja, koja mogu biti i različita, unošenjem ograničenja primjene na jedan članak Direktive kad je to moglo biti lako nomotehnički izbjegnuto.

3.3. Plaćanja koja nisu isplate kamata ili autorskih naknada – posebni odnos

Određena plaćanja, iako mogu imati karakteristike isplata kamata ili autorskih naknada, odredbom Direktive isključena su kao takva kada je riječ o primjeni Direktive. Cilj je toga isključenja uskratiti pogodnosti regulirane Direktivom za porezne obveznike. U prvom stavku članka 4. navedene su isplate koje, ako bi bile zadovoljene njihove karakteristike, omogućuju državi članici, uskratiti pogodnosti iz Direktive. U drugom stavku istog članka regulirana je situacija u kojoj se javlja stvarni korisnik s posljedicom, također, uskrate pogodnosti iz Direktive:

²⁸ U hrvatskom tekstu Direktive stoji „pridruženo“ (a ne „povezano“). Nejasno je zašto je korišten termin „pridruženo“ kao prijevod engleskog termina *associated* koji je, ispravno, u naslovu preveden s „povezanih“. Pritom treba naglasiti da termin „povezan“ (povezano društvo) ima normativno definirani i u tom smislu jasan sadržaj, i u poreznom pravu i u pravu društava, dok „pridružen“, u najboljem slučaju, traži dodatno tumačenje – što termin uopće znači.

„Ako zbog posebnih odnosa između isplatitelja i stvarnog korisnika kamata ili autorskih naknada, ili između jednog od njih i neke druge osobe, iznos kamata ili autorskih naknada prelazi iznos koji bi bio dogovoren između isplatitelja i stvarnog korisnika kad takvog odnosa ne bi bilo, odredbe ove Direktive primjenjuju se samo na potonji iznos, ako ga bude.“

Tom odredbom preuzet je u porezno pravo EU-a (u direktivu) koncept posebnog odnosa, razvijen u OECD modelu za potrebe sklapanja bilateralnih ili multilateralnih poreznih ugovora. Konkretno, odredba o posebnom odnosu nije usmjerena na izbjegavanje međunarodnoga dvostrukog oporezivanja, nego na sprječavanje zloupotrebe ugovornih povlastica (sprječavanje *treaty shoppinga*).

4. ZAKLJUČAK

Direktiva o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i autorskih naknada između povezanih trgovačkih društava različitih država članica još je jedan korak u harmoniziranju poreznopravnih sustava država članica. Njezin je osnovni cilj pojasniti odnose između država članica u području oporezivanja određenih oblika dobiti ostvarene ulaganjem, i to dobiti ostvarene u obliku kamata i autorskih naknada. Pitanje raspodjele poreznog prihoda ostvarenog oporezivanjem tih oblika dobiti (ali i dohotka, ako je riječ o poreznim obveznicima – fizičkim osobama) već je dugo predmet reguliranja i u međunarodnome poreznom pravu općenito. Autoritativni izvor (iako *soft law* dokument) – OECD model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine – prednost u raspodjeli prihoda daje državi rezidentnosti investitora (zajmodavca, vlasnika autorskog prava i drugog prava iz područja prava industrijskog vlasništva). Direktiva čini i korak dalje i isključivo pravo oporezivanja daje tim državama. Pritom je kriterij određenja države rezidentnosti – rezidentnost stvarnog korisnika kamate, odnosno autorske naknade.

Dodjeljivanje prava na oporezivanje, kako je opisano, svakako može biti osnova za propitivanje koncepcije Direktive, tj. za propitivanje pravednosti normiranog rješenja. Nomotehnički, međutim, rješenja u Direktivi usmjerena su na izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. Poreznom obvezniku može biti nevažno kojoj će poreznoj vlasti platiti porez toliko dugo dok je oporezovan samo jedanput po osnovi ostvarene dobiti. Institut „stvarnog korisnika“ je, nomotehnički gledano, ključni instrument provedbe Direktive – rezidentnost stvarnog korisnika u državi članici, prvo, osigurava sprječavanje dvostrukog oporezivanja i, drugo, onemogućuje tzv. *Directive shopping* – zloupotrebu Direktive od neovlaštenih subjekata, tj. rezidenata država nečlanica.

Točan prijevod bitnih termina iz zakonodavstva EU-a od ključnog je značenja za implementaciju toga zakonodavstva u pravne sustave država članica – to je slučaj i s

Direktivom o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i autorskih naknada između povezanih trgovačkih društava različitih država članica. Stoga je bilo potrebno kritički analizirati njezin prijevod na hrvatski jezik. Neki termini, zaključak je, prevedeni su pogrešno, osobito uzimajući u obzir već ukorijenjene i prihvaćene pravne definicije. Riječ je o terminima *royalty* (autorska naknada), *beneficial owner* (stvarni korisnik) i *permanent establishment* (stalna poslovna jedinica). Bez sumnje, ti instituti mogu biti predmet znanstvenog i stručnog propitivanja; napose „stvarni korisnik“ i „stalna poslovna jedinica“ to u (međunarodnom) poreznom pravu i jesu. Ipak, dugotrajnim korištenjem u tom području oni su stekli određeno značenje i njihovi prijevodi na hrvatski također su već dulje vrijeme ustaljeni recepcijom međunarodnoga poreznog prava u hrvatski poreznopravni sustav. Stoga je i pogrešno i nepotrebno te prijevode, bez utemeljena obrazloženja, mijenjati. Neprikladnost prijevoda navedenih termina u službenom tekstu Direktive na hrvatskom jeziku još je i naglašena razlikama u prijevodu u implementacijskom propisu – Zakonu o porezu na dobit.

LITERATURA

1. Čapeta, T.; Rodin, S. (2011). *Osnove prava Europske unije*, II. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Narodne novine, Zagreb.
2. Lazarov, I. (2020). *The relevance of the fundamental freedoms for direct taxation*, u: Lang, M., Pistone, P., Schuh, J., Staringer, C. (eds.). *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 6th Edition, Linde, Wien, str. 67–68.

Pravni izvori:

1. Direktiva Vijeća 2003/49/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica, OJ L 157, 26. 6. 2003.
2. Direktiva Vijeća 2011/96/EU o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica, OJ L 345, 29. 12. 2011.
3. Direktiva Vijeća 2016/1164 o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg (ATAD), OJ L 193, 19. 7. 2016.
4. Zakon o porezu na dobit, NN, br. 177/04 i dalje

Mrežni izvori:

1. *Inter-American Development Bank. Regulation of Beneficial Ownership in Latin America and Caribbean*. <https://publications.iadb.org/en/regulation-beneficial-ownership-latin-america-and-caribbean> (17. 1. 2020.)
2. <https://fima-vrijednosnice.hr/podraska/rjecnik/L/> (6. 12. 2020.)

3. OECD. *Financial Action Task Force, International Standards on Combating Money Laundering and The Financing of Terrorism & Proliferation – The FATF Recommendations* (OECD-FATF, Parris, 2012). OECD. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page631 (11. 11. 2020.)

Summary

DIRECTIVE 2003/49/EC ON A COMMON SYSTEM OF TAXATION APPLICABLE TO INTEREST AND ROYALTY PAYMENTS MADE BETWEEN ASSOCIATED COMPANIES OF DIFFERENT MEMBER STATES – ANALYSIS OF THE DIRECTIVE AND THE CROATIAN TRANSLATION OF SOME TERMS FROM THE DIRECTIVE

The paper critically analyses translations into Croatian of some terms in the EU Directive on Taxation applicable to interest and royalty payments, namely the term royalty, beneficial owner and permanent establishment. After the analysis, the contents of the Directive are briefly presented. The official translation of EU directives is important because of their implementation in the legal systems of member states and because of the possibility of direct application of directives under certain conditions. In terms of its content, the Directive regulates the distribution of the rights to taxation on investments (in the form of interest and/or royalty payments), conferring the right to taxation on the state of residence of the receiver of interest or royalty payments. This constitutes a considerable departure from the concept of OECD Model agreement on avoidance of double taxation. The terms mentioned in the context of their translation into Croatian are important technical (implementing) elements in the application of the Directive.

Key words: Directive on interest and royalty payments, royalty, beneficial owner, permanent establishment, European tax law.

