

Pravila o kontroliranim inozemnim društvima i njihov utjecaj na obračun poreza na dobit za 2019. godinu

U Zakonu o porezu na dobit iz 2018. godine uvedena su Pravila o inozemnim kontroliranim društvima („Controlled Foreign Company Rules“ ili „CFC Rules“). Pravila su implementirana u hrvatsko zakonodavstvo temeljem Direktive EU 2016/1164. Prema ovim Pravilima od 2019. godine određeni porezni obveznici će u svoju poreznu obvezu za obračun hrvatskog poreza na dobit uključiti i dobit nekih svojih kontroliranih inozemnih društava. Autorica članka interpretirala je i obrazložila sve relevantne informacije za implementaciju ovih Pravila na obračun poreza na dobit za 2019. godinu.

1. UVOD

Pravila o kontroliranim inozemnim društvima (engl. „Controlled Foreign Company Rules“ ili „CFC Rules“; dalje u tekstu „CFC“ pravila), uvedena su u hrvatski Zakon o porezu na dobit krajem 2018. godine. Iako je u pitanju velika novina u sustavu oporezivanja porezom na dobit, ova „CFC“ pravila zasada nisu izazvala značajniji interes poreznih obveznika i stručne javnosti, a razlog je vjerojatno u tome što se ta pravila po prvi puta primjenjuju u obračunu poreza na dobit za 2019. godinu, a u trenutku njihovog uvođenja u Zakon fokus poreznih obveznika je bio na obračunima poreza na dobit za 2018. godinu.

Ukratko i pojednostavljeno, prema „CFC“ pravilima od 2019. godine određeni porezni obveznici su obvezni u svoju poreznu osnovicu za obračun hrvatskog poreza na dobit uključiti i dobit nekih svojih kontroliranih inozemnih društava, ako kontrolirana inozemna društva u svojim državama plaćaju dovoljno niski porez na dobit i ostvaruju određene vrste prihoda. Tu se ne radi o oporezivanju prihoda hrvatskog društva od primljenih dividendi koje je isplatilo inozemno društvo, a koje su i tako u pravilu izuzete od oporezivanja porezom na dobit, već se radi o oporezivanju neraspoređene i neisplaćene dobiti drugog društva odnosno drugog poreznog obveznika. Iz navedenog je jasno da se radi o velikoj novini u sustavu oporezivanja dobiti u Hrvatskoj, jer je do uvođenja ovih pravila oporezivanje određenog poreznog obveznika porezom na dobit u Hrvatskoj bilo ograničeno na dobit upravo tog poreznog obveznika.

Ova „CFC“ pravila su unesena u hrvatski porezni sustav kao obvezna implementacija pravila iz Direktive Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (dalje: EU Direktiva 2016/1164). Međutim, iako su sve države članice EU bile obvezne implementirati „CFC“ pravila sukladno toj Direktivi, to ne znači da je sustav ovih pravila harmoniziran na razini EU i to iz više razloga: zbog općenite prirode samih direktiva gdje države

članice prilikom osmišljavanja načina implementiranja odredbi direktiva imaju određenu slobodu, zatim i zbog toga što ova konkretna Direktiva određuje da se njome definira samo minimalna razina harmonizacije te da države članice imaju slobodu uvođenja strožih (ali ne i blažih) pravila od onih koja su sadržana u Direktivi, kao i zbog toga što u pojedinim dijelovima ova Direktiva propisuje određene opcije za koje se države članice mogu odlučiti. Između ostaloga, u samoj Direktivi je navedeno „Budući da bi se ta pravila trebala uklopiti u 28 zasebnih sustava poreza na dobit poduzeća, ona bi trebala biti ograničena na opće odredbe, a provedbu bi trebalo prepustiti državama članicama jer one bolje mogu oblikovati posebne elemente tih pravila na način koji najbolje odgovara njihovim sustavima poreza na dobit.“

No, kada je u pitanju Hrvatska, već je iskustvo s odredbama drugih propisa koje su u Hrvatskoj implementirane na temelju EU direktiva pokazalo da se nadležna tijela u Hrvatskoj prilikom osmišljavanja, predlaganja i usvajanja propisa koji se temelje na EU direktivama često puta previše oslone na puki sadržaj tih direktiva. Tako se u hrvatske nacionalne propise često puta preuzimaju određene odredbe iz EU direktiva upravo onakve kakve su sadržane u direktivama, a bez dovoljnog promišljanja o tome jesu li te odredbe dovoljno jasne i precizne ili bi ih trebalo razraditi prilikom implementacije u nacionalne propise. Upravo taj problem postoji i s ovim „CFC“ pravilima koja su preuzeta iz spomenute Direktive. Stoga – kako je uvodno navedeno – cilj je ovoga članka ukazati na određena nedefinirana ili nejasna područja novih „CFC“ pravila.

2. DATUM PRVE IZVJEŠTAJNE OBVEZE – KROZ PRIJAVU ČINJENICA BITNIH ZA OPOREZIVANJE

Dok će uključivanje dobiti kontroliranog inozemnog društva u PD obrazac prvi puta trebati razmotriti tek prilikom sastavljanja obračuna poreza na dobit za 2019. godinu, treba voditi računa da postoji i obveza prijave podataka koji su potrebni za utvrđivanje

kontroliranih inozemnih društava, koji se odnose na sudjelovanje u upravi, nadzoru, kapitalu ili dobiti te na osnivanje stalne poslovne jedinice u inozemstvu, a što se prijavljuje putem prijave činjenica bitnih za oporezivanje ako je od podnošenja zadnje prijave činjenica bitnih za oporezivanje došlo do izmjena. Općim poreznim zakonom propisan je opći rok za prijavu činjenica bitnih za oporezivanja od 30 dana od nastanka relevantne činjenice. **Zbog toga bi porezni obveznici o subjektima koji potencijalno mogu biti smatrani kontroliranim inozemnim društvima trebali voditi računa već i sada, tj. kontinuirano u tijeku godine, a ne tek neposredno prije obračuna poreza na dobit.**

3. NA KOJE SE HRVATSKE OBVEZNIKE POREZA NA DOBIT TO ODNOSI – SAMO REZIDENTE ILI I NEREZIDENTE?

„CFC“ pravila prilikom definiranja obveza navode kako su u pitanju obveze poreznih obveznika. Naravno, pod time se misli na porezne obveznike u kontekstu hrvatskog poreza na dobit. No obveznici hrvatskog poreza na dobit mogu biti rezidenti (koji plaćaju u Hrvatskoj porez na dobit na cjelokupnu svjetsku dobit) i nerezidenti (koji plaćaju u Hrvatskoj porez na dobit samo na dobit iz izvora u Hrvatskoj, npr. podružnice inozemnih društava). Međutim, u okviru „CFC“ pravila nije izričito navedeno da bi se ta pravila odnosila samo na porezne obveznike rezidente niti je izričito navedeno da bi porezni obveznici nerezidenti od toga bili isključeni, već se samo navodi da se ta pravila odnose na porezne obveznike. Iz toga bi se moglo zaključiti da iz „CFC“ pravila proizlazi da se obveze odnose i na rezidente i na nerezidente. No s druge strane, u čl. 30. c. st. 1. Zakona je navedeno da se iznos dobiti kontroliranog inozemnog subjekta izračunava na način propisan za porezne obveznike **rezidente** pa bi se iz toga ipak indirektno moglo zaključiti da potencijalnu obvezu uvećanja osnovice hrvatskog poreza na dobit temeljem „CFC“ pravila imaju samo porezni obveznici – rezidenti. Takvo tumačenje bi bilo u skladu i s minimumom koji se želi putem „CFC“ pravila postići Direktivom, a što je vidljivo iz točke 12. uvodnog dijela Direktive koja glasi: „Pravilima o kontroliranom inozemnom društvu (CFC) prihod kontroliranog društva kćeri koje plaća nisku stopu poreza ponovno se pripisuje matičnom društvu. U tom slučaju matično društvo plaća porez za taj pripisani prihod u državi u kojoj je **rezident** u porezne svrhe“. No s druge strane, ne treba zaboraviti da Direktiva dopušta da države uvedu i stroža pravila. **Ipak, uzimajući u obzir što se želi postići ovim odredbama i u čemu je osnovna razlika između oporezivanja rezidenata i nerezidenata, može se zaključiti da bi „CFC“ pravila trebalo primjenjivati samo na porezne obveznike rezidente. Naime, kada bi porezni obveznik – nerezident koji u Hrvatskoj plaća poreza na dobit samo po osnovi dobiti koja ima izvor u Hrvatskoj trebao u svoju osnovicu poreza na dobit uključivati i dobit kontroliranih inozemnih društava, time bi se zapravo oporezivanje proširilo i na dobit koja ima izvor izvan Hrvatske.**

4. TKO SE SMATRA KONTROLIRANIM INOZEMNIM DRUŠTVOM, KAKO SE UTVRĐUJE KONTROLA I PRIPISUJE DOBIT?

Čl. 30.b. st. 1. Zakona je propisano da se kontroliranim inozemnim društvom poreznog obveznika smatra: (i) svaki subjekt koji se pojavljuje u bilo kojem ustrojstveno pravnom obliku ili (ii) stalna poslovna jedinica smještena u drugoj državi čija dobit ne podliježe

porezu ili je neoporeziva u toj državi, ako su ispunjeni određeni uvjeti. Prema tome, termin „kontrolirana inozemna društva“, nije ograničen samo na društva, a **uvjeti koji trebaju biti ispunjeni da bi se neki subjekt smatrao kontroliranim inozemnim društvom jesu:**

1. u slučaju subjekta, ako sam porezni obveznik ili zajedno s povezanim osobama sudjeluje izravno ili neizravno s više od 50 % glasačkih prava ili je izravni ili neizravni vlasnik više od 50 % kapitala ili ostvaruje pravo na primitak više od 50 % dobiti tog subjekta i
2. stvarni porez na dobit koji je subjekt ili stalna poslovna jedinica platila u inozemstvu manji je od razlike između poreza na dobit koji bi se naplatio subjektu ili stalnoj poslovnoj jedinici prema hrvatskom Zakonu i stvarnog poreza na dobit koji je subjekt ili stalna poslovna jedinica platila.

Treba uočiti da se kod utvrđivanja kontrole u obzir treba uzeti udio u kapitalu, pravu glasa ili dobiti koji imaju i povezane osobe, s time da „CFC“ pravila ujedno definiraju tko se u tom kontekstu smatra povezanom osobom. Tako je člankom 30.b st. 7. Zakona propisano da se povezanim osobama smatraju:

- a) subjekt u kojemu porezni obveznik izravno ili neizravno posjeduje udio u smislu prava glasa ili vlasništva kapitala od 25 % ili više ili ostvaruje pravo na primitak od 25 % ili više dobiti tog subjekta
- b) fizičke osobe ili subjekti koji izravno ili neizravno posjeduju udio u smislu prava glasa ili vlasništva kapitala poreznog obveznika od 25 % ili više ili ostvaruju pravo na primitak od 25 % ili više dobiti tog poreznog obveznika i
- c) ako fizička osoba ili subjekt izravno ili neizravno posjeduje udio od 25 % ili više u poreznom obvezniku i jednom ili više subjekata, svi dotični subjekti, uključujući poreznog obveznika, smatraju se povezanim osobama.

Međutim, nije jasno definirano zbraja li se udio povezanih osoba samo kako bi se utvrdilo postojanje kontrole ili se uzima u obzir i prilikom pripisivanja dobiti nekom subjektu. Na primjer, ako se zamisle sestrinska društva: društvo A iz države A i društvo B iz države B (povezana preko vlasnika koji u A i B drži 30 % udjela) gdje svako društvo A i B pojedinačno drže 30 % udjela u kapitalu društva C iz države C, svako od društava A i B ako se gleda zasebno nema kontrolu, no prema „CFC“ pravilima kontrola postoji jer treba gledati njihov zbrojeni udio s obzirom da su to povezana društva. Postavlja se pitanje, koliko dobiti društva C treba pripisati društvu A, a koliko društvu B. Ako hipotetski pretpostavimo da države A i B imaju „CFC“ pravila jednaka onima koja su propisana u Hrvatskoj, tada bi i država A i država B smatrale da društva u tim državama imaju kontrolu nad društvom C, no postavlja se pitanje treba li društvu A pripisati 30 % ili 60 % dobiti društva C. **To odredbe hrvatskog Zakona i Pravilnika o porezu na dobit nisu jasno propisale. Naime, članak 30.c st. 1. Zakona propisuje da se udio poreznog obveznika u dobiti izračunava na način definiran u članku 30.b stavku 1. točki 1. Zakona, a ta odredba određuje kako se određuje kontrola (uzimajući u obzir i udio povezanih osoba). Takav primjer, je razmatran u okviru preporuka za djelovanje u kontekstu inicijative protiv smanjenja porezne osnovice i premještanja dobiti (BEPS) organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) („Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report“, str. 27.) gdje je preporuka OECD-a bila da, i u onim slučajevima kada se kontrola utvrđuje pripisivanjem udjela povezanih osoba, dobit bude pripisana isključivo na temelju onog postotka udjela u dobiti koji pripada određenom poreznom obvezniku.**

Nadalje, treba uočiti kako hrvatskim Zakonom i Pravilnikom o porezu na dobit nije posebno definirano što se smatra pod neizravnom kontrolom. U okviru preporuka za djelovanje u kontekstu inicijative protiv smanjenja porezne osnovice i premještanja dobiti (BEPS) Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) bile su dane određene smjernice vezane i za taj aspekt, no Direktiva 2016/1164 to nije posebno definirala odnosno ostavila je u tom dijelu slobodu državama članicama. Bilo bi dobro da je taj aspekt dodatno uređen hrvatskim propisima jer će se u praksi javljati nejasnoće. Na primjer, ako društvo X iz države X ima 55 % udjela u kapitalu, prava glasa i udjela u dobiti u društvu Y iz države Y, a društvo Y ima 55 % udjela u kapitalu, prava glasa i udjela u dobiti u društvu Z iz države Z, jasno je da društvo Y ima izravnu kontrolu nad društvom Z, no postavlja se pitanje ima li društvo X neizravnu kontrolu nad društvom Z i treba li stoga društvo X tretirati društvo Z kao svoje kontrolirano inozemno društvo. Društvo X drži neizravno preko društva Y u društvu Z samo 30,25 % (55 % x 55 %) udjela u dobiti, pravu glasa i u kapitalu pa bi – ako se formalno gleda – takva računica mogla biti argument za zaključak da društvo X ne treba tretirati društvo Z kao kontrolirano inozemno društvo. No ako se uzme u obzir da je društvo Y suštinski pod kontrolom društva X i da je društvo Z suštinski pod kontrolom društva Y, zapravo je jasno da je društvo Z suštinski pod neizravnom kontrolom društva X, iako to društvo u njemu formalno-pravno neizravno drži samo 33,25 % udjela u kapitalu, pravu glasa i udjela u dobiti. Usporediv primjer je razmatran u okviru preporuka za djelovanje u kontekstu inicijative protiv smanjenja porezne osnovice i premještanja dobiti (BEPS) Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) („Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report“, str. 29.). OECD je navedeno razmatrao upravo kao primjer situacije kod koje bi u praksi moglo biti upitno postoji li kontrola ili ne te je dana preporuka da se u takvim slučajevima kontrola određuje na temelju suštinske odnosno ekonomske kontrole (što znači da bi u danom primjeru neizravna kontrola postojala), ali da se dobit pripisuje s obzirom na to koliko bi društvu X zaista pripadalo (a u danom primjeru to znači samo 30,25 %). Ovo je samo jedan primjer mogućih situacija kod kojih će se u praksi pojaviti pitanje postoji li neizravna kontrola ili ne te koliki udio dobiti pripisati hrvatskom poreznom obvezniku. S obzirom da je to bilo prepoznato od strane OECD-a kao potencijalno problematično područje, šteta što se tome nije posvetilo više pozornosti prilikom donošenja propisa. Naravno da se propisom nisu mogle predvidjeti sve situacije, ali bi bilo dobro da su uključene barem neke dodatne smjernice vezane za taj aspekt.

5. GEOGRAFSKI OBUHVAT

Hrvatski Zakon o porezu na dobit u čl. 30.b st. 1. t. 2. navodi da se u obzir uzima porez na dobit plaćen „u inozemstvu (*drugoj državi članici*)“ iz čega bi se moglo zaključiti da se nova „CFC“ pravila odnose samo na subjekte iz drugih država članica. No s druge strane, Pravilnik o porezu na dobit navodi u članku 39.b. st. 8.: „Ako se subjekt ili stalna poslovna jedinica nalaze u državi koja nije država članica EU, a s kojom je potpisan i u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, tada porezni obveznik ne primjenjuje druge odredbe članka 30.b. i članka 30.c Zakona i ovoga članka, osim dostave podataka na obrascu Prijave činjenica bitnih za oporezivanje.“. Znači, iz Pravilnika proizlazi da se „CFC“ pravila primjenjuju u slučaju subjekata iz trećih država (onih koje nisu članice EU), ali samo onda ako s trećom državom nije u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Stoga se može zaključiti da prethodno navedena

odredba Zakona nije za svrhu imala ograničiti pripisivanje dobiti samo na kontrolirana inozemna društva iz drugih država članica EU te da je vjerojatno u pitanju greška.

Nadalje, Direktiva je u čl. 7. st. 2. propisala da države mogu odlučiti ne primijeniti pravilo o pripisivanju dobiti: „Ako je kontrolirano inozemno društvo rezident ili se nalazi u trećoj zemlji koja nije stranka Sporazuma o EGP-u...“. To, primjerice, znači da iz Direktive proizlazi obvezna primjena na društvo koje je rezident Norveške (koja nije članica EU, ali je članica Sporazuma o EGP), dok iz članka 39.b. st. 8. hrvatskog Pravilnika o porezu na dobit proizlazi da u tom slučaju „CFC“ pravila ne bi bila primjenjiva. Stoga se može zaključiti da postoji određena neusklađenost između onog što je obvezno trebalo implementirati prema Direktivi i onoga što je zaista implementirano u Hrvatskoj.

6. VREMENSKI OBUHVAT

Predmetna Direktiva, a također i hrvatski propisi nisu definirali određene aspekte vezane za vremenski obuhvat. Određena pozornost posvetila se tome da se definira što se smatra kontrolom, no zanemareno je definirati kako vremenski obuhvat (trajanje) kontrole (posebno ako ona započinje ili prestaje unutar određenog poreznog razdoblja) utječe na primjenu „CFC“ pravila. Na primjer, nije uređeno kako postupiti ako je kontrola postojala samo u prva tri mjeseca poreznog razdoblja ili ako je stečena posljednji tjedan poreznog razdoblja i slično.

7. RELEVANTNE KATEGORIJE PRIHODA

Direktiva 2016/1164 je državama članicama dala opciju moguće primjene dva modela oporezivanja dobiti kontroliranih inozemnih društava. Hrvatska se odlučila za model kod kojeg se oporezuje dobit kontroliranih inozemnih društava samo ako proizlazi iz određenih kategorija prihoda, kao što je propisano čl. 30. b. st. 2. Zakona, a što uključuje prihode od:

1. kamata ili drugog prihoda od financijske imovine
2. naknada za licencije ili bilo kojeg drugog prihoda od intelektualnog vlasništva
3. dividende, udjela u dobiti i prihoda od raspolaganja dionicama ili udjelima
4. financijskog leasinga
5. osiguranja, bankarstva i ostalih financijskih djelatnosti
6. od prodaje i usluga, nastalih od robe i usluga nabavljenih od povezanih društava i prodanih povezanim društvima, s malo ili nimalo dodane gospodarske vrijednosti.

S obzirom da je usvojena opcija koja oporezuje dobit samo od određenih kategorija prihoda, u praksi će se javljati poteškoće s time kako utvrditi dobit od određene kategorije prihoda te kako utvrditi koliko je poreza na dobit plaćeno u inozemstvu po osnovi dobiti od određene kategorije prihoda. Naravno, takvih poteškoća neće biti ako će kontrolirano inozemno društvo ostvarivati dobit samo od prethodno navedenih kategorija prihoda, a što često puta neće biti slučaj.

Također, posljednja kategorija prihoda („od prodaje i usluga, nastalih od robe i usluga nabavljenih od povezanih društava i prodanih povezanim društvima, s malo ili nimalo dodane gospodarske vrijednosti“) će u praksi otvarati puno pitanja. Između ostalog, nije propisao što se smatra pod „malo ili nimalo dodane gospodarske vrijednosti“ te nije jasno odnosi li se to samo na transakcije gdje je isporuka istodobno i primljena od povezanog društva i pružena povezanom društvu ili je dovoljno da je samo primljena od povezanog društva ili samo pružena povezanom društvu.



8. IZUZEĆA

Jedno od propisanih izuzeća od primjene „CFC“ pravila je sadržano u čl. 30.b. st. 3. Zakona, a čime je propisano da uvećanje dobiti za dobit od određenih kategorija prihoda kontroliranog inozemnog društva nije potrebno provoditi „ako kontrolirano inozemno društvo obavlja **znatnu** gospodarsku djelatnost s pomoću osoblja, opreme, imovine i zgrada, što se potvrđuje relevantnim činjenicama i okolnostima“. Međutim, **upitno je kako će ovo izuzeće biti tumačeno, provođeno i kontrolirano u praksi, a s obzirom da nisu propisani baš nikakvi kriteriji pomoću kojih bi porezni obveznik mogao sa sigurnošću zaključiti je li ispunjen uvjet da kontrolirano inozemno društvo obavlja znatnu gospodarsku djelatnost s pomoću osoblja, opreme, imovine i zgrada, i da zbog toga ne potpada pod „CFC“ pravila. Dodatno zbunjuje i to što Pravilnik o porezu na dobit u čl. 39.b. st. 4. ne koristi termin iz Zakona („znatna gospodarska djelatnost“), već drugačiji termin („stvarna gospodarska djelatnost“). Općenito, radi se o dokazivanju postojanja dovoljne gospodarske suštine pa bi u razmatranju ovog aspekta od pomoći mogle biti neke presude Suda Europske unije (vezano za postojanje gospodarske suštine), no donositelj propisa je to trebao uzeti u obzir prilikom donošenja propisa te ovu odredbu preciznije propisati. Iako bi teško bilo obuhvatiti sve moguće situacije, barem neke odrednice su trebale biti uključene u relevantne propise kako bi porezni obveznici navedeno izuzeće mogli primijeniti s razumnom mjerom sigurnosti.**

Nadalje, članak 30.b st. 4. Pravilnika o porezu na dobit propisuje da ako prihodi iz stavka 2. istog članka čine jednu trećinu ili manje od jedne trećine ukupnih prihoda subjekta ili stalne poslovne jedinice, subjekt ili stalna poslovna jedinica ne smatra se kontroliranim inozemnim društvom. Uz to, članak 30.b. st. 5. propisuje da se financijska društva ne smatraju kontroliranim inozemnim društvima ako jedna trećina ili manje od jedne trećine prihoda iz stavka 2. istog članka proizlazi iz transakcija s poreznim obveznikom ili njegovim povezanim društvima. Navedena izuzeća se ne primjenjuju kada se subjekt ili stalna poslovna jedinica nalazi u državama koje se nalaze na EU popisu nekooperativnih jurisdikcija u porezne svrhe. Treba uočiti da hrvatski Pravilnik o porezu na dobit ova izuzeća vezuje za udio određenih prihoda u ukupnim prihodima (1/3), dok Direktiva navedena izuzeća definira s obzirom na udio dobiti od određenih vrsta prihoda ili transakcija u odnosu na ukupnu dobit (također

1/3). Također, treba uočiti da čl. 30.b. st. 2. Pravilnika o porezu na dobit koristi termin „dobit“, a st. 4. i 5. istog članka koriste termin „prihod“, dok Direktiva u svim relevantnim odredbama na kojima se temelje ova sva tri stavka koristi isti termin „income“ pa nije jasno zašto hrvatski Pravilnik također ne koristi isti termin u ova sva tri stavka. To je bitno jer, ovisno o tome provodi li se izračun na temelju prihoda ili dobiti, zaključak o primjenjivosti „CFC“ pravila može biti različit. **Stoga se otvara pitanje je li riječ o namjernom odstupanju od Direktive ili tek o jezičnoj nedosljednosti koja nije za namjeru imala odstupanje od Direktive.**

9. IZRAČUN I USPOREDBA POREZA

Sukladno čl. 39.b. Pravilnika o porezu na dobit, hrvatski porezni obveznik morat će za svako svoje kontrolirano inozemno društvo i to za njegovu dobit od određenih kategorija prihoda, utvrditi koliko bi poreza bilo plaćeno u Hrvatskoj te izvršiti usporedbu s porezom koji je kontrolirano inozemno društvo dužno platiti u inozemstvu i to po osnovi njegove dobiti od tih istih kategorija prihoda. Znači, neće biti dovoljno samo znati kolika je stopa poreza na dobit u nekoj državi i kolika je dobit kontroliranog inozemnog društva. **Ovisno od okolnosti taj izračun u praksi može biti kompliciran (praktično kao da se radi jedan ili više dodatnih obračuna hrvatskog poreza na dobit) pa bi porezni obveznici trebali na vrijeme započeti voditi računa o ovim obvezama i postupku putem kojeg će na vrijeme dobiti na uvid sve relevantne inpute, izvršiti sve potrebne izračune i provjere.**

10. TRETMAN POREZNOG GUBITKA

Kada su u pitanju gubici, Direktiva izričito navodi da se gubici ne uključuju u poreznu osnovicu, ali da se mogu prenositi prema pravilima koja su određena nacionalnim propisima i koristiti u narednim razdobljima. Sukladno članku 30.c. Zakona, gubici kontroliranog inozemnog subjekta ne uključuju se u poreznu osnovicu hrvatskog obveznika poreza na dobit, no hrvatski propisi izričito nisu spomenuli mogućnost prijenosa poreznih gubitaka kontroliranog inozemnog društva u okviru „CFC“ pravila (tj. za potrebe utvrđivanja oporezive dobiti kontroliranog inozemnog društva). **Logično bi bilo zaključiti da pravila o prijenosu poreznih gubitaka tijekom 5 godina vrijede i za potrebe „CFC“ pravila, no kako to nije izričito navedeno u hrvatskim propisima, to može ostaviti mjesta i drugačijim tumačenjima. Stoga bi bilo puno bolje da je mogućnost prijenosa izričito navedena u hrvatskim propisima, na način kako je to izričito spomenuto u Direktivi.**

11. IZBJEGAVANJE DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

Direktiva u čl. 8. u st. 5., 6. i 7. sadrži i tri odredbe koje za cilj imaju izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. U nastavku se razmatra jesu li te odredbe i na koji način implementirane u hrvatske nacionalne propise i kakvi učinci mogu nastati u praksi.

U navedenim odredbama Direktiva predviđa sljedeće:

- „5. Ako subjekt raspodijeli dobit poreznom obvezniku i ako se ta raspodijeljena dobit uključi u oporezivi prihod poreznog obveznika, iznos prihoda prethodno uključen u poreznu osnovicu u skladu s člankom 7. oduzima se od porezne osnovice kod izračuna iznosa porezne obveze za raspodijeljenu dobit kako bi se osiguralo da nema dvostrukog oporezivanja.“

- „6. Ako porezni obveznik ustupi svoj udio u subjektu ili u poslovanju koje obavlja stalna poslovna jedinica, i ako je svaki dio nastalih prihoda prethodno uključen u poreznu osnovicu u skladu s člankom 7., taj iznos oduzima se od porezne osnovice kod izračuna iznosa porezne obveze za te prihode kako bi se osiguralo da nema dvostrukog oporezivanja.“
- „7. Država članica poreznog obveznika odobrava odbitak poreza koji je platio subjekt ili stalna poslovna jedinica od porezne obveze poreznog obveznika u njegovoj državi porezne rezidentnosti ili mjestu. Odbitak se izračunava u skladu s nacionalnim pravom.“. Znači, u pitanju su tri aspekta izbjegavanja dvostrukog oporezivanja:

- (a) Izbjegavanje dvostrukog oporezivanja istog subjekta vezano za isplatu dobiti (izbjegavanje dvostrukog oporezivanja one dobiti koja je prethodno već oporezovana primjenom „CFC“ pravila, a ostvari se kroz isplatu dividende) – kroz umanjene porezne osnovice
- (b) Izbjegavanje dvostrukog oporezivanja istog subjekta vezano za prodaju udjela u kapitalu iz kojeg dobit proizlazi (izbjegavanje dvostrukog oporezivanja one dobiti koja je prethodno već oporezovana primjenom „CFC“ pravila, a ostvari se kroz prodaju udjela) – kroz umanjene porezne osnovice
- (c) Izbjegavanje dvostrukog oporezivanja iste dobiti na razini više subjekata (izbjegavanje dvostrukog oporezivanja iste dobiti jednom kroz redovno oporezivanje kontroliranog inozemnog društva i drugi puta kroz oporezivanje primjenom „CFC“ pravila u društvu koje ima kontrolu) – kroz odobravanje odbitka inozemnog poreza, tj. kroz umanjene tuzemnog poreza na dobit za iznos poreza koji je kontrolirano inozemno društvo platilo u inozemstvu.

Treba uočiti kako odredba iz čl. 8. st. 5. Direktive koja osigurava izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u slučaju opisanom pod (a) uopće nije preuzeta u hrvatske nacionalne propise. Može se zaključiti kako ta odredba vjerojatno nije uključena iz razloga što su prihodi od primljenih dividendi u pravilu neoporezivi prihod prilikom izračuna hrvatskog poreza na dobit pa stoga isplatom dobiti (dividende) u pravilu neće doći do dvostrukog oporezivanja iste dobiti. No s druge strane, ne treba zaboraviti da je još krajem 2014. godine Zakon o porezu na dobit izmijenjen na način da su u njega uvedeni određeni uvjeti koji moraju biti ispunjeni da bi prihodi od dividendi bili neoporezivi pa su stoga moguće i neke iznimne situacije u kojima je prihod od dividendi ipak oporezivi prihod u kontekstu hrvatskog poreza na dobit. Stoga je, zbog takvih iznimnih situacija, bilo potrebno preuzeti u hrvatske propise prethodno navedenu odredbu iz Direktive jer će bez toga u nekim slučajevima dolaziti do dvostrukog oporezivanja.

Nadalje, treba uočiti kako odredba iz čl. 8. st. 6. Direktive koja osigurava izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u slučaju opisanom pod (b) također uopće nije preuzeta u hrvatske nacionalne propise, iako su kapitalni dobici od prodaje udjela ili dionica oporezivi porezom na dobit. No za razliku od situacije opisane pod (a), ovdje je veza između dobiti oporezovane primjenom „CFC“ pravila i prihoda od prodaje udjela u kapitalu iz kojeg dobit proizlazi ipak nešto udaljenija pa je moguće da je to bio razlog za neuključivanje ove odredbe u hrvatske nacionalne propise.

Međutim, treba uočiti kako je odredba iz čl. 8. st. 5. Direktive koja osigurava izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u slučaju

opisanom pod (c) preuzeta u hrvatske nacionalne propise te je sadržana u čl. 30.c. st. 3. Zakona o porezu na dobit koji glasi: „Ako je kontrolirani inozemni subjekt ili stalna poslovna jedinica platila porez na dobit za porezno razdoblje u kojemu je ta dobit bila sukladno članku 30.b stavku 2. ovoga Zakona uključena u poreznu osnovicu, plaćeni porez uračunava se u skladu s člankom 30. ovoga Zakona.“.

No, osim toga, hrvatski Pravilnik o porezu na dobit u čl. 39. st. 7. propisuje i sljedeću odredbu koja za cilj ima izbjegavanje dvostrukog oporezivanja, a koja nije sadržana u samoj Direktivi: „U slučaju kada je poreznom obvezniku utvrđena obveza uključivanja dobiti kontroliranog inozemnog društva (ili stalne poslovne jedinice) iznos dobiti kontroliranog inozemnog subjekta koja se uključuje u poreznu osnovicu može se umanjiti iznosom dobiti koje su ovisne povezane osobe uključile u poreznu osnovicu temeljem pravila o kontroliranim inozemnim društvima.“. U ovom dijelu se hrvatski zakonodavac ipak odmaknuo od pukog sadržaja Direktive te je predvidio nešto što nije predviđeno samom Direktivom. Treba uočiti kako se ova odredba ne primjenjuje na sve povezane osobe, već samo one koje su ovisne pa bi to značilo da se ne primjenjuje na npr., povezano društvo – majku ili povezano društvo – sestru, ali da se primjenjuje na povezano društvo – kćer ili povezano društvo – unuku. **Dobro je da je to dodatno predviđeno hrvatskim propisima, no kad su već uvedena CFC pravila - bilo bi još bolje da se i ovo pravilo temelji na uračunavanju inozemnog poreza, a ne na umanjenju oporezive dobiti.** Takva je preporuka bila dana u okviru preporuka za djelovanje u kontekstu inicijative protiv smanjenja porezne osnovice i premještanja dobiti (BEPS) organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) („Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report“, str. 66.), no rješenje koje je Hrvatska usvojila nije u skladu s tome preporukom.

Zamislamo sljedeći primjer: društvo H iz Hrvatske plaća porez na dobit po stopi od 18 % te je 100 %-tni vlasnik društva A iz države A čija se dobit u državi A oporezuje porezom na dobit po stopi od 10 % (i koje ne ostvaruje one kategorije prihoda koje su relevantne za primjenu „CFC“ pravila), a društvo A je 100 %-tni vlasnik društva B iz države B čija se dobit u državi B oporezuje po stopi od 2 % te je ostvarilo dobit od 100 novčanih jedinica (i to on onih kategorija prihoda koje su relevantne za primjenu „CFC“ pravila). Ako se hipotetski pretpostavi da je država A usvojila „CFC“ pravila, kao i pravilo uračunavanja poreza kojeg je platilo inozemno kontrolirano društvo koje za svrhu ima izbjegavanje dvostrukog oporezivanja, tada bi proizlazilo da će po osnovi dobiti društva B biti plaćeno: 2 novčane jedinice u državi B te 8 novčanih jedinica u državi A (10 umanjeno za uračunati porez plaćen u državi B od strane društva B), dok u Hrvatskoj po toj osnovi neće biti plaćen dodatni porez na dobit! No da je Hrvatska uvela malo drugačije pravilo – prema prethodno spomenutoj preporuci OECD-a – tada bi situacija bila drugačija, tj. tada bi po osnovi dobiti društva B bilo plaćeno: 2 novčane jedinice u državi B te 8 novčanih jedinica u državi A (10 umanjeno za uračunati porez plaćen u državi B od strane društva B), dok bi u Hrvatskoj po toj osnovi bilo plaćeno još 8 novčanih jedinica (18 umanjeno za uračunati porez plaćen u državi A po osnovi „CFC“ pravila na razini ovisnog povezanog društva i umanjeno za uračunati porez plaćen u državi B plaćen od strane kontroliranog inozemnog društva).