



EUROPSKA
KOMISIJA

Bruxelles, 25.11.2013.
SWD(2013) 473 final

RADNI DOKUMENT SLUŽBI KOMISIJE

SAŽETAK OCJENE UČINKA

uz

Prijedlog Direktive Vijeća

o izmjeni Direktive 2011/96/EU o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica

{COM(2013) 814 final}

{SWD(2013) 474 final}

{SWD(2013) 475 final}

RADNI DOKUMENT SLUŽBI KOMISIJE

SAŽETAK OCJENE UČINKA

uz

Prijedlog Direktive Vijeća

o izmjeni Direktive 2011/96/EU o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica

1. POSTUPOVNA PITANJA I SAVJETOVANJE ZAINTERESIRANIH STRANA

Kontekst EU-a

Neusklađenosti hibridnog zajma

Skupina za kodeks postupanja je kao dio svog rada na narušavajućem utjecaju neusklađenosti razmotrila hibridne oblike duga između povezanih društava pod imenom zajmovi s pravom sudjelovanja u dobiti („PPL”). Problem je bio u tome što su se plaćanja u okviru prekograničnog PPL-a tretirala kao porezno priznata u državi članici isplatitelja i kao raspodjela dobiti (dividenda) oslobođena poreza u državi članici primatelja, što je rezultiralo dvostrukim neoporezivanjem.

U svibnju 2010. skupina za kodeks postupanja utvrdila je da bi država članica primatelj trebala primjenjivati način oporezivanja (tj. kao dug ili kapital) koji ishodišna država članica primjenjuje na plaćanja hibridnog zajma kako bi se izbjeglo dvostruko neoporezivanje (doc. 10033/10 FISC 47).

Međutim, u listopadu 2011., analiza Komisije pokazala je da se ovo rješenje kosi s Direktivom o matičnim društvima i društvima kćerima¹. Postoje dva načina da se riješi ovo pitanje: i. osmisliti drugo rješenje u skupini za kodeks o postupanju pri oporezivanju poslovanja ili ii. izmijeniti Direktivu o matičnim društvima i društvima kćerima. Na sastanku stručnjaka država članica u radnoj skupini Komisije zaključeno je da je ciljana izmjena te Direktive bolje rješenje za države članice.

Ta je izmjena uključena u akcijski plan koji je Komisija donijela 6. prosinca 2012. (COM (2012)722) za jačanje borbe protiv porezne utaje i prijevare kao mjera koju je potrebno provesti u kratkom roku (u 2013.). Kao nastavak na akcijski plan, Komisija je u travnju 2013. održala dva konzultacijska sastanka za stručnjake iz država članica i vanjske dionike iz privatnog sektora, akademsku zajednicu, poslovne organizacije i porezna udruženja kako bi se raspravila dva prijedloga mjera.

U okviru prijedloga A1 isplate raspodjele dobiti koje su porezno priznate u državi članici isplatitelju bile bi isključene iz Direktive. Prema prijedlogu A2 koristi poreznih izuzeća iz Direktive uskraćivale bi se za isplate raspodjele dobiti koje se mogu odbiti u državi članici isplatitelju.

Osam od petnaest država članica koje su sudjelovale izrazito su podržale prijedlog A2. Jedna država članica prihvatila je izmjenu Direktive radi jasnoće, dajući malu prednost ovoj opciji.

¹ Direktiva 2011/96/EU o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (preinaka), kako je izmijenjeno Direktivom Vijeća 2013/13/EU prilagodbom određenih direktiva u području oporezivanja zbog pristupanja Republike Hrvatske.

Četiri države članice izjavile su da bi prihvatile izmjenu u svrhu pojašnjenja, iako vjeruju da izmjena Direktive nije potrebna. Jedna država članica dala je prednost prijedlogu A1. Druga je država članica bila otvorena za obje opcije i zatražila brzu izmjenu. Četiri države članice nisu prisustvovala.

Na sastanku dionika izražena su različita mišljenja. Iako su reakcije na javno savjetovanje iz 2012. bile općenito usuglašene oko toga da su takve neusklađenosti nepoželjne, neki poslovni predstavnici nisu smatrali dvostruko neoporezivanje negativnim. Posebno je nepopularan bio prijedlog A2 jer se njime ograničavaju prava poreznih obveznika i država članica. Dopuštanje dvostrukog neoporezivanja smatralo se mogućim namjernim izborom država članica. Drugi poslovni predstavnici podržali su prijedlog A1. Suprotno tome, nevladine organizacije i akademska zajednica uglavnom su podržali prijedlog A2.

Europski parlament donio je 21. svibnja 2013. rezoluciju² kojom države članice potiče da prihvate akcijski plan Komisije i u potpunosti provedu Preporuku o agresivnom poreznom planiranju. Isto tako, Europski parlament pozvao je Komisiju da riješi problem hibridnih neusklađenosti među različitim poreznim sustavima u državama članicama te da u 2013. predstavi prijedlog revizije Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima u cilju revizije odredbe o zlouporabi i ukidanja dvostrukog neoporezivanja u EU-u.

U svojim zaključcima od 22. svibnja 2013., Europsko vijeće zatražilo je ubrzan napredak u rješavanju određenih problema u području oporezivanja i najavilo da „Komisija namjerava predstaviti prijedlog za reviziju Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima do kraja godine”³.

Odredba protiv zlouporabe

Aksijski plan Komisiju obvezuje da preispita odredbe za sprečavanje zlouporabe u Direktivi o matičnim društvima i društvima kćerima te u direktivama o kamatama, licencijskim naknadama i udruživanjima u cilju provedbe načela iz Preporuke o agresivnom poreznom planiranju.

Preporukom se predlaže da države članice donesu opće pravilo protiv zlouporabe („GAAR”) kako bi suzbile agresivno porezno planiranje koje ne ulazi u područje primjene postojećih određenih pravila protiv utaje. Međutim, preporuka se ne primjenjuje na direktive o porezu na dobit te se ne može osloniti na njezina temeljna načela bez zakonodavnog djelovanja.

Prijedlog za GAAR temelji se na pristupu iz članka 13. predložene Direktive kojim se provodi poboljšana suradnja u području poreza na financijske transakcije („FTT”)⁴. Savjetovanja s državama članicama i dionicima održana su u travnju 2013.

Četiri od pet država članica koje su izrazile svoje stajalište bile su protiv umetanja GAAR-a u direktive. Te države prednost daju nacionalnim GAAR-ovima. Dvije države članice vjeruju i da je GAAR moguće poboljšati.

Jedna država članica podržala je izmjenu sve tri direktive, ali uz određeni rad na izradi GAAR-a. Ta je država članica kasnije u pisanom obliku ponovila svoju podršku izmjeni Direktive u cilju obvezivanja na donošenje pravila protiv zlouporabe.

Dionici se nisu složili oko toga treba li izmijeniti direktive s GAAR-om, ali poslovni predstavnici uglavnom su bili za nacionalne GAAR-ove. S druge strane, nevladine

² Rezolucija Europskog parlamenta od 21. svibnja 2013. o borbi protiv porezne prijevare, utaje poreza i poreznih utočišta (2013/2060(INI)).

³ EUCO 75/1/13 REV 1.

⁴ COM(2013)71 završna verzija, 14. veljače 2013.

organizacije i jedan predstavnik društva dali su prednost uključivanju odredbe o GAAR-u u direktive.

Međunarodni kontekst

Pitanje erozije osnovice poreza na dobit ima veliku važnost u političkim programima mnogih država u Europskoj uniji i izvan nje i dio je programa posljednjih sastanaka G20 i G8⁵. Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) trenutačno započinje s radom na eroziji porezne osnovice i prijenosu dobiti (BEPS)⁶ koji je široko prihvaćen.

U ožujku 2012. OECD je objavio i izvješće naslovljeno „Neusklađenosti hibridnih postupaka: porezna politika i pitanja usklađenosti” kojim se zemljama preporučuje uvođenje ili revizija pravila kojima se uskraćuju olakšice u slučaju određenih neusklađenosti hibridnih konstrukcija. Neusklađenosti hibridnih konstrukcija i arbitraže utvrđeni su kao još jedan ključan element projekta BEPS.⁷

Iako Komisija prepoznaje važnost globalnog rješenja, EU bi trebao riješiti pitanja neusklađenosti i zlouporabe uzimajući u obzir postojeće zakonodavstvo EU-a i sudsku praksu Suda. Komisija vjeruje da revizija Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima može značajno pridonijeti projektu BEPS OECD-a jer bi se time uspostavila najbolja praksa u suzbijanju erozije porezne osnovice.

2. DEFINICIJA PROBLEMA

Opis problema

Neusklađenosti hibridnog zajma

Hibridni zajmovi financijski su instrumenti koji imaju obilježja i duga i kapitala. Zbog različitih poreznih obilježja koja su države članice dale hibridnim zajmovima (dug ili kapital), plaćanja prekograničnog hibridnog zajma smatraju se porezno priznatim troškom u jednoj državi članici (država članica isplatitelja), a u drugoj državi članici (država članica primatelja) raspodjelom dobiti oslobođenom od poreza, što za posljedicu ima nepoželjno dvostruko neoporezivanje.

Odredba protiv zlouporabe

Države članice već mogu na temelju članka 1. stavka 2. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima donositi nacionalne odredbe za sprečavanje zlouporabe. Međutim, postojeće mjere država članica za sprečavanje zlouporabe vrlo su raznolike, budući da su osmišljene za rješavanje konkretnih pitanja država članica i obilježja njihovih poreznih sustava, što vodi do nedostatka jasnoće za porezne obveznike i porezne uprave. Sadašnja situacija može dovesti do nepravilne uporabe Direktive ako su odredbe za sprečavanje zlouporabe u nekim državama članicama blaže ili nepostojeće.

Na koga to utječe?

Utječe na države članice zbog smanjenih poreznih prihoda. Utječe na poduzeća jer velika trgovačka društva s prekograničnim poslovanjem koja si mogu priuštiti plaćanje usavršenih poreznih planova imaju tržišnu prednost nad malim i srednjim poduzećima te velikim

⁵ Zaključne izjave sa sastanka vodećih zemalja G20 od 18. – 19. lipnja 2012.; Priopćenje o sastanku G20 financijskih ministara i guvernera središnjih banaka od 5. – 6. studenog 2012., od 15. – 16. veljače 2013. i od 18. – 19. travnja 2013.; Zajednička izjava ministra financija Velike Britanije i ministra financija Njemačke o granici sastanka G20 u studenom 2012.; Priopćenje o sastanku vodećih zemalja G8 od 17. – 18. lipnja 2013.

⁶ OECD, Rješavanje erozije porezne osnovice i prijenosa dobiti, 2013.

⁷ OECD, Akcijski plan za eroziju porezne osnovice i prijenos dobiti, 2013.

trgovačkim društvima koja nisu uključena u agresivno porezno planiranje. Neizravno utječe na građane zbog smanjenja proračuna za javne službe i socijalne naknade. Mogućnost ostvarivanja koristi od neusklađenosti koju imaju neki porezni obveznici može utjecati na povjerenje javnosti u poštenost poreznog sustava.

Supsidijarnost i proporcionalnost

Inicijativom se žele ukloniti određene financijske neusklađenosti u okviru Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima i uvesti opće pravilo za sprečavanje zlouporabe kako bi se zaštitilo djelovanje te Direktive.

Zbog toga je potrebno izmijeniti Direktivu. U pitanjima izravnih poreza, primjenjivi pravni temelj je članak 115. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (TFEU) u skladu s kojim Komisija može izdavati direktive za usklađivanje odredaba država članica koje izravno utječu na funkcioniranje unutarnjeg tržišta.

Države članice ne mogu jednostrano postići ciljeve inicijative u zadovoljavajućoj mjeri. Upravo su razlike u nacionalnom zakonodavstvu u pogledu oporezivanja hibridnog financiranja te koje omogućuju poreznim obveznicima, a posebno grupama društava, da primjenjuju prekogranične strategije poreznog planiranja koje uzrokuju poremećaje u kretanju kapitala i tržišnom natjecanju na unutarnjem tržištu. Predloženim se izmjenama stoga poštuje načelo supsidijarnosti. Njima se poštuje i načelo razmjernosti budući da ne nadilaze ono što je potrebno da se riješe sporna pitanja i ostvare ciljevi Ugovora, posebice ispravno i učinkovito funkcioniranje unutarnjeg tržišta.

3. CILJEVI

Neusklađenosti hibridnog zajma

Željeni je učinak da se sva poduzeća oporezuju na ostvarenu dobit u dotičnoj državi članici EU-a i da nijedno društvo ne može izbjeći oporezivanje zbog propusta koji nastaju hibridnim financiranjem u prekograničnim situacijama. Inicijativa ima za cilj osigurati učinkovito djelovanje protiv dvostrukog neoporezivanja u ovom području. Primjenom Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima ne smije se nehotice sprečavati takvo djelovanje.

Odredbe za sprečavanje zlouporabe

Inicijativom se nastoji pružiti sigurnost i jasnoća za porezne obveznike i porezne uprave i osigurati da društva ne ostvaruju nepropisnu korist na temelju odredbi Direktive.

4. OPCIJE POLITIKE

Neusklađenosti hibridnog zajma

Razmatraju se sljedeći prijedlozi mjera:

Opcija A0: Bez djelovanja (osnovni scenarij)

Opcija A1: Raspodjele dobiti koje su porezno priznate u državi članici isplatitelju isključuju se iz Direktive.

Opcija A2: Porezno izuzeće iz Direktive uskraćuje se za isplate raspodjele dobiti koje su porezno priznate u ishodišnoj državi članici. Prema tome, država članica društva primatelja (matično društvo ili stalna poslovna jedinica matičnog društva) oporezuje dio isplate raspodjele dobiti koji se odbija u državi članici u kojoj se nalazi društvo kćer isplatitelj.

Odredba protiv zlouporabe

Za potrebe jasnoće i sigurnosti, razmatraju se sljedeći alternativni načini za poboljšanje odredbe o sprečavanju zlouporabe u Direktivi:

Opcija B0: Bez djelovanja (osnovni scenarij)

Opcija B1: Ažuriranje postojećih odredbi za sprečavanje zlouporabe u Direktivi u kontekstu GAAR-a predloženog u Preporuci o agresivnom poreznom planiranju iz prosinca 2012. Direktiva bi bila izmijenjena tako da se uključi zajedničko pravilo za sprečavanje zlouporabe. U skladu s ovim prijedlogom, država članica može izabrati hoće li donijeti pravilo o sprečavanju zlouporabe.

Opcija B2: Ista kao B1, ali uz dodatak da bi u skladu s ovim prijedlogom države članice bile obvezne donijeti zajedničko pravilo o sprečavanju zlouporabe.

5. ANALIZA UČINAKA

Hibridne financijske neusklađenosti

Sljedeća tablica nudi sažetak analize učinaka (uzlazna ljestvica od --- do +++)

Očekivani učinak			
	Opcija A0: bez djelovanja	Opcija A1: isključiti isplate hibridnih zajmova iz Direktive*	Opcija A2: isključiti isplate hibridnih zajmova iz poreznih olakšica iz Direktive.
Učinkovitost u postizanju cilja prijedloga	=	+	+++
Četiri slobode	=	=	=
Gospodarski učinak	=	+	+++
Socijalni učinak	=	+	++
Učinak na porezne obveznike/porezne uprave	=	+	+++
Učinak na proračun EU-a	=	=	=
Učinak na druge strane	=	=	=

* očekivani učinci bili bi jednaki kao u opciji A2 kad bi sve države članice provele smjernice skupine za kodeks postupanja

Odredba protiv zlouporabe

Sljedeća tablica nudi sažetak analize učinaka (uzlazna ljestvica od --- do +++)

Očekivani učinak

	Opcija B0: bez djelovanja	Opcija B1: izborna odredba protiv zlouporabe u Direktivi*	Opcija B2: obvezna odredba protiv zlouporabe u Direktivi
Učinkovitost u postizanju cilja prijedloga	=	+	+++
Četiri slobode	=	+	+
Gospodarski učinak	=	=	+
Socijalni učinak	=	=	=
Učinak na porezne obveznike/porezne uprave	=	+	+
Učinak na proračun EU-a	=	=	=
Učinak na druge strane	=	=	=

* očekivani učinci bili bi jednaki kao u opciji B2 kad bi sve države članice provele preporučeno pravilo o sprečavanju zlouporabe

6. USPOREDBA PRIJEDLOGA

Hibridne financijske neusklađenosti

Opcijom A0 ne rješava se pitanje dvostrukog neoporezivanja niti se državama članicama omogućuje da u svojim nacionalnim zakonodavstvima provedu politički dogovoreno rješenje u skupini za kodeks postupanja. Osnovni scenarij stoga znači da će i dalje postojati rupe u sustavu.

Opcija A1 u skladu je s rješenjem donesenim u Direktivi o kamatama i licencijskim naknadama, ali ne rješava moguće dvostruko neoporezivanje uzrokovano isplatom hibridnih zajmova, tako da države članice moraju na svoj način prilagoditi svoja nacionalna pravila smjernicama skupine za kodeks o postupanju.

Opcija A2 učinkovitija je od opcije A1 u suzbijanju hibridnih financijskih postupaka i osigurava dosljednost u postupanju diljem EU-a.⁸

Opcija A2 pridonosi ostvarivanju temeljne svrhe Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, tj. stvaranju jednakih uvjeta za grupe društava iz različitih država članica i grupe iz iste države članice. Porast prekograničnih ulaganja omogućuje prekograničnim grupama da upotrijebe hibridne financijske instrumente kako bi iskoristili neusklađenosti između različitih

⁸ U Vijeću postoji prijedlog na čekanju za usklađivanje dioničarskog praga u direktivi o kamatama i licencijskim naknadama s 10 % iz Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, prijedlog Direktive Vijeća o zajedničkom sustavu primjenjivom na kamate i licencijske naknade među povezanim društvima iz različitih država članica (preinaka) (COM (2011) 714).

nacionalnih poreznih sustava. To vodi do narušavanja natjecanja između prekograničnih i nacionalnih grupa unutar EU-a, što je suprotno svrsi Direktive.

Nadalje, opcija A2 u skladu je s preporukama OECD-a i sadašnjim političkim pristupom EU-a i izvan EU-a za sprječavanje erozije porezne osnovice i agresivnog poreznog planiranja.

Stoga je opcija A2 najbolja opcija.

Odredba protiv zlouporabe

Opcija B0 ne osigurava jasnoću i sigurnost s obzirom na odredbe za sprečavanje zlouporabe. Ne osigurava ni sprečavanje nepropisne primjene Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima.

Opcija B1 pruža prednosti jasnoće budući da je odredba u skladu sa sudskom praksom CJEU-a o zlouporabi prava, ali ne sprečava zlouporabu Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima.

Opcija B2 je jedina opcija kojom se onemogućuje zlouporaba Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima. Ta je mogućnost učinkovitija od opcije B1 i u smislu postizanja zajedničkog standarda za odredbe za sprečavanje zlouporabe Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima. Zajednička odredba za sprečavanje zlouporabe u svim državama članicama osigurala bi jasnoću i sigurnost za sve porezne obveznike i porezne uprave. Opcijom B2 bi se osiguralo da se mjerama protiv zlouporabe koje donose i provode države članice ne stvaraju problemi usklađenosti na razini EU-a.

Stoga je opcija B2 najbolja opcija.

7. PRAĆENJE I OCJENJIVANJE

Komisija ima utvrđenu praksu praćenja provedbe direktiva EU-a od strane država članica. Pravne promjene predviđene inicijativom toliko su jasne da nije potrebno provesti studiju o tome jesu li ciljevi inicijative ispunjeni. Dovoljno je pratiti prenose li države članice pravila u nacionalno zakonodavstvo.