



Uputa o podnošenju informacija o prekograničnim poreznim aranžmanima (DAC6)

Radi ujednačene, pravilne, pravodobne i učinkovite provedbe članaka od 35.b. do 35.k Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza (Nar. nov., br. 115/16, 130/17, 106/18 i 121/19 - dalje tekstu: Zakon), ravnatelj Porezne uprave u skladu s člankom 9. stavkom 1. točkom 7. Zakona o Poreznoj upravi (Nar. nov., br. 115/16 i 98/19) dana 28.10.2020. donio je Uputu o podnošenju informacija o prekograničnim poreznim aranžmanima (Kl. 410-01/20-01/2076, Ur. broj: 513-07-21-01-20-1). Tekst navedene Upute prenosimo u cijelosti u nastavku (izvor: www.porezna-uprava.hr).

Zakon je usklađen s odredbama Direktive Vijeća (EU) 2018/822 od 25. svibnja 2018. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje (Službeni list L 139, 5.6.2018., u daljnjem tekstu: DAC6). Cilj je učinkovita razmjena informacija o prekograničnim poreznim aranžmanima kako bi se podigla transparentnost i stvorile pretpostavke za pravedniji i učinkovitiji porezni sustav uvođenjem mjera za sprječavanje agresivnog poreznog planiranja.

Pravilnik o automatskoj razmjeni informacija u području poreza (Narodne novine, broj 18/17, 1/19 i 1/20, dalje u tekstu: Pravilnik) usklađen je s Prilogom IV. DAC6 te propisuje obilježja koja moraju imati prekogranični aranžmani da bi podlijegali obveznoj razmjeni informacija, pravila izvješćivanja i način utvrđivanja izuzeća od obveze izvješćivanja kada postoji više posrednika ili relevantnih poreznih obveznika koji sudjeluju u istom prekograničnom aranžmanu o kojemu se izvješćuje.

Pravilnikom se detaljnije određuje sljedeće: pojam aranžmana, pojam prekograničnog aranžmana, pojam ispitivanja osnovne koristi, pet kategorija obilježja prema kojima se određuje podliježe li aranžman razmjeni ili ne, izuzeće od obveze izvješćivanja na temelju instituta profesionalne tajne te način podnošenja informacija.

1. Prekogranični aranžman

Aranžman podrazumijeva bilo koju transakciju, radnju, aktivnost, shemu, plan ili prijedlog kao i bilo koji sporazum, dogovor, razumijevanje, obećanje ili preuzetu obvezu, koja je izvršena ili namijenjena

izvršenju. Isto tako, može se odnositi na slijed ili splet prethodno navedenih okolnosti. Nadalje, aranžman može biti sklopljen ili dogovoren od strane jedne ili više osoba koje djeluju sporazumno ili ne, koje su sklopile aranžman ili su ga dogovorile u cijelosti ili djelomično izvan Republike Hrvatske ili koje su sklopile ili dogovorile aranžman kao dio većeg aranžmana ili u vezi s bilo kojim drugim aranžmanom ili više njih.

Prekogranični aranžman u smislu Zakona podrazumijeva aranžman koji se odnosi na više od jedne države članice ili na jednu državu članicu i treću zemlju, pri čemu je ispunjen najmanje jedan od sljedećih uvjeta:

- 1) sudionici u aranžmanu nisu svi rezidenti u porezne svrhe u istoj jurisdikciji,
- 2) jedan ili više sudionika u aranžmanu istodobno su rezidenti u porezne svrhe u više od jedne jurisdikcije,
- 3) jedan ili više sudionika u aranžmanu posluje u drugoj jurisdikciji preko stalne poslovne jedinice koja se nalazi u toj jurisdikciji, a taj je aranžman dio poslovanja ili cjelokupno poslovanje te stalne poslovne jedinice,
- 4) jedan ili više sudionika u aranžmanu obavlja djelatnost u drugoj jurisdikciji, a da pritom nije rezident u porezne svrhe u toj jurisdikciji niti je u njoj uspostavio stalnu poslovnu jedinicu ili
- 5) takav aranžman može imati učinak na automatsku razmjenu informacija ili identifikaciju stvarnog vlasništva.

Prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje podrazumijeva svaki prekogranični aranžman koji sadrži najmanje jedno obilježje koje ukazuje na potencijalni rizik od izbjegavanja plaćanja poreza.

Isto tako, potrebno je razlikovati dvije vrste prekograničnih aranžmana o kojima se izvješćuje: tržišne i posebno prilagođene aranžmane. Tržišni aranžmani su oni prekogranični aranžmani koji su osmišljeni, stavljeni na tržište, spremni za provedbu ili su stavljeni na raspolaganje radi njihove provedbe, a da pritom ne trebaju znatnu prilagodbu odnosno mogu ih koristiti različiti porezni obveznici. Posebno prilagođeni aranžman podrazumijeva svaki prekogranični aranžman koji nije tržišni aranžman.

Prilikom utvrđivanja radi li se o aranžmanu o kojem se izvješćuje ključno je utvrditi odnosi li se aranžman na više od jedne države članice ili jurisdikcije. Da bi se aranžman smatrao prekograničnim potrebno je da aranžman bude od materijalnog značaja za samu državu članicu koja sudjeluje u aranžmanu.

Primjer 1.

Poduzeće je rezident u porezne svrhe u jednoj državi članici, ali obavlja djelatnost putem stalne poslovne jedinice u drugoj državi članici. Poduzeće može preko svoje stalne poslovne jedinice sudjelovati u aranžmanu koji se odnosi samo na tu stalnu poslovnu jedinicu (i druge sudionike također rezidente u državi članici u kojoj je i stalna poslovna jedinica) i nema nikakvih odnosa s drugim državama. U ovom primjeru, činjenica da je poduzeće rezident u porezne svrhe u državi članici različitoj od države u kojoj su rezidenti u porezne svrhe ostali sudionici aranžmana ne znači samo po sebi da se aranžman odnosi na više od jedne države članice. Aranžman bi, u ovom primjeru, bio između stalne poslovne jedinice u državi članici X i ostalih sudionika također rezidenata u državi članici X, te isti ne bi bio od materijalnog značenja za državu članicu u kojoj je poduzeće rezident u porezne svrhe.

2. Obveznici podnošenja izvješća o prekograničnim aranžmanima

Posrednici i relevantni porezni obveznici u skladu sa Zakonom mogu podlijevati obvezi podnošenja izvješća o prekograničnim aranžmanima o kojima se izvješćuje. Relevantni porezni obveznici tu obvezu trebaju ispuniti samo u tri slučaja, i to:

- 1) ako nema posrednika (porezni obveznik je samostalno osmislio aranžman, kao u slučaju tzv. *in-house* stručnjaka),
- 2) ako se posrednik poziva na obvezu čuvanja profesionalne tajne i
- 3) ako je posrednik izvan Europske unije.

2.1. Posrednik

Posrednik podrazumijeva svaku osobu koja osmišljava, stavlja na tržište ili organizira prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje ili takav aranžman stavlja na raspolaganje s ciljem njegove provedbe ili upravlja njegovom provedbom.

Posrednik je i svaka osoba koja, uzimajući u obzir relevantne činjenice i okolnosti i na temelju dostupnih informacija i relevantnog stručnog znanja i razumijevanja potrebnog za pružanje takvih usluga, zna ili bi se od nje u razumnoj mjeri moglo očekivati da zna da se obvezala na pružanje, izravno ili posredstvom drugih osoba, potpore, pomoći ili savjeta u pogledu osmišljavanja, stavljanja na tržište, organiziranja, stavljanja na raspolaganje s ciljem provedbe, ili upravljanja provedbom prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje.

Posrednik u skladu sa Zakonom mora ispunjavati najmanje jedan od sljedećih dodatnih uvjeta:

- 1) rezident je u porezne svrhe u Republici Hrvatskoj,
- 2) u Republici Hrvatskoj ima stalnu poslovnu jedinicu preko koje se pružaju usluge u vezi s aranžmanom,

- 3) osnovan je ili je uređen prema zakonima Republike Hrvatske ili
- 4) registriran je pri strukovnom udruženju u području pravnih, poreznih savjetodavnih usluga u Republici Hrvatskoj.

Definicija posrednika obuhvaća dvije vrste posrednika: 1) osobe koje osmišljavaju, stavljaju na tržište ili organiziraju prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje ili takav aranžman stavljaju na raspolaganje s ciljem njegove provedbe ili upravljaju njegovom provedbom (dalje u tekstu: organizator), i 2) osobe koje pružaju pomoć, potporu ili savjet u pogledu osmišljavanja, stavljanja na tržište, organiziranja, stavljanja na raspolaganje s ciljem provedbe, ili upravljanja provedbom prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje (dalje u tekstu: savjetnik).

Bilo da se radi o posredniku koji je organizator ili savjetnik, obveza izvješćivanja je u osnovi jednaka. Dvije su ključne razlike: 1) savjetnik može dokazivati da nije posrednik jer nije znao ili se u razumnoj mjeri nije moglo očekivati da zna da je bio uključen u prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje i 2) postoji dodatni rok za izvješćivanje koji se odnosi na savjetnike na temelju kojeg su obvezni podnijeti informacije u roku 30 dana počevši od dana nakon što su, izravno ili posredstvom drugih osoba, pružili potporu, pomoć ili savjet.

Postoji mogućnost da savjetnik doista nije znao ili se u razumnoj mjeri nije moglo očekivati da zna da je bio uključen u prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje jer je bio uključen samo u određeni dio šireg aranžmana. U tom slučaju savjetnik ne mora imati saznanja o širem aranžmanu, i što je još važnije, ne mora imati saznanja ima li aranžman jedno od obilježja koji ga svrstavaju u aranžmane o kojima se izvješćuje. U tom slučaju, od posrednika (savjetnika) se ne može očekivati da podnese izvješće iz razloga što nije znao, niti se u razumnoj mjeri moglo očekivati da zna, da je uključen u aranžman o kojem se izvješćuje.

Za razliku od savjetnika, za organizatora se smatra da ima sve relevantne informacije o aranžmanu u smislu obveze izvješćivanja. Od onoga tko je uključen u osmišljavanje, stavljanje na tržište ili organiziranje prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje ili takav aranžman stavlja na raspolaganje s ciljem njegove provedbe ili upravlja njegovom provedbom, može se očekivati znanje o funkcioniranju aranžmana u cjelini i o njegovom učinku. Zbog toga, ne postoji mogućnost da organizator nije znao ili u razumnoj mjeri nije mogao znati da sudjeluje u prekograničnom aranžmanu o kojem se izvješćuje.

Nadalje, od savjetnika se ne očekuje da provode značajnu dodatnu dubinsku analizu kako bi utvrdili radi li se o aranžmanu o kojem se izvješćuje. Savjetnik treba provesti dubinsku analizu uobičajenu za određenu vrstu transakcije i određene klijente. Ako savjetnik propusti provesti uobičajenu dubinsku analizu ili pronađe načina da namjerno ne postavi određena pitanja kako bi saznao sve potrebne informacije tada se može preispitivati je li se u razumnoj mjeri od njega moglo očekivati da zna sudjeluje li u aranžmanu o kojem se izvješćuje.

U onim situacijama gdje se od organizatora može očekivati da ima saznanja o aranžmanu zbog svoje obveze sudjelovanja u osmišljavanju, stavljanju na tržište ili provedbi, savjetnik može biti izuzet od obveze izvješćivanja do određene mjere do koje pruža savjet, usluge ili pomoć u odnosu na navedeno.

Definicija posrednika u kategoriji savjetnika namjerno je široko postavljena kako bi se osiguralo da sve osobe uključene u izvještajni aranžman imaju obvezu izvješćivanja. "Savjet, pomoć ili potpora" može uključivati stručnost ili znanje, razmjenu iskustava ili pružanje računovodstvenih savjeta.





Dakle, ako osoba pruža pomoć, potporu ili savjet postavlja se pitanje pruža li se pomoć u odnosu na osmišljavanje, stavljanje na tržište, organiziranje, stavljanje na raspolaganje s ciljem njegove provedbe ili upravljanje provedbom izvještajnog prekograničnog aranžmana. Definicija posrednika ne uključuje kao savjetnika osobu koja naknadno dobije saznanja o aranžmanu.

Primjer 1.

Revizor, tijekom provođenja postupka revizije financijskih izvještaja u određenom poduzeću, otkrije transakciju koja ulazi u kategoriju prekograničnih aranžmana o kojima se izvješćuje. U tom slučaju, revizor se neće smatrati posrednikom samo zato što ima saznanja o aranžmanu koji je izvještajan, ukoliko nije učinio ništa drugo što bi ga svrstalo u kategoriju posrednika. To je iz razloga što revizor neće pružiti "pomoć, potporu ili savjet u odnosu na osmišljavanje, stavljanje na tržište, organiziranje, stavljanje na raspolaganje s ciljem provedbe ili upravljanje provedbom prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje". Revizor će dobiti saznanja o aranžmanu nakon što je isti izvršen pa stoga neće pomoći u njegovom stvaranju, stavljanju na raspolaganje i sl.

Da bi informacije bile izvještajne od strane posrednika on mora imati o njima saznanja, one moraju biti u njegovom posjedu ili pod njegovom kontrolom. Bilo koja osoba, u ispunjavanju svoje obveze izvješćivanja, mora uzeti u obzir informacije o kojima ima saznanja i informacije koje su joj dostupne, iz tog razloga treba pregledati svu dokumentaciju i proći kroz sve podatke u vezi s aranžmanom kako bi se utvrdile informacije koje su izvještajne.

Posrednik neće morati prolaziti kroz cijeli računalni sustav društva kako bi pronašao informacije koje su povezane s relevantnim poreznim obveznikom samo kako bi provjerio jesu li relevantne. Međutim, tamo gdje postoji namjera da se posao i znanje raspodjeli između zaposlenika koji rade na određenom aranžmanu samo kako bi se pokušalo izbjeći da se o određenim informacijama izvijesti, Ministarstvo financija, Porezna uprava će u tom slučaju ipak smatrati da je posrednik imao saznanja o tim informacijama, da su bile u njegovu posjedu ili pod njegovom kontrolom.

Primjer 2.

Savjetnici često pripremaju studije o transfernim cijenama za ranija porezna razdoblja za klijente gdje se njihov angažman u stvari odnosi na prikupljanje povijesnih podataka o transakcijama društva s povezanim društvima nakon što su iste već bile implementirane i provedene. U tom slučaju savjetnik nema obvezu izvješćivanja o aranžmanu čak i ako bi sam aranžman sadržavao barem jedno obilježje s obzirom na to da nije bio uključen u transakciju u njenoj fazi planiranja i implementacije. Obveza izvješćivanja u tom slučaju pada na samog poreznog g obveznika ili savjetnika (posrednika) koji je osmislio transakciju, odnosno koji se obvezao na pružanje potpore, pomoći ili savjeta u pogledu osmišljavanja, stavljanja na tržište, organiziranja, stavljanja na raspolaganje radi provedbe ili upravljanja provedbom prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje. Posrednikom se neće smatrati osoba koja naknadno dobije saznanja o aranžmanu nakon što je isti izvršen, jer nije mogla sudjelovati u njegovom osmišljavanju, stavljanju na raspolaganje i sl.

2.1.1. Obveza izvješćivanja u RH

Posrednik će biti dužan podnijeti izvješće Ministarstvu financija, Poreznoj upravi u sljedećim slučajevima:

- 1) ako je rezident u porezne svrhe u Republici Hrvatskoj,

- 2) ako ima stalnu poslovnu jedinicu u Republici Hrvatskoj preko koje se pružaju usluge u vezi s aranžmanom, a nije rezident u porezne svrhe u bilo kojoj drugoj državi članici,
- 3) ako je osnovan ili je uređen prema zakonima Republike Hrvatske, a uvjeti iz točke 1. i 2. nisu ispunjeni u nekoj drugoj državi članici ili
- 4) ako je registriran pri strukovnom udruženju u području pravnih, poreznih ili savjetodavnih usluga u Republici Hrvatskoj, a uvjeti iz točke 1., 2. i 3. nisu ispunjeni u nekoj drugoj državi članici.

Kada je posrednik povezan s više država članica koje potpadaju u jednu od ranije navedenih kategorija, izvješće se treba podnijeti u državi članici gdje je posrednik rezident u porezne svrhe. Ako nema takve države izvješće se podnosi tamo gdje se nalazi stalna poslovna jedinica preko koje se pružaju relevantne usluge. Ako taj uvjet nije ispunjen, izvješće se podnosi u državi članici gdje je posrednik osnovan, ili državi članici prema čijim zakonima je uređen. Samo ako niti jedan od prethodno navedenih uvjeta nije ispunjen, izvješće se podnosi u državi članici gdje je posrednik registriran pri strukovnom udruženju u području pravnih, poreznih ili savjetodavnih usluga.

Ukoliko postoji obveza izvješćivanja u više država članica, posrednik se izuzima od obveze podnošenja informacija Ministarstvu financija, Poreznoj upravi ako ima dokaz da su iste informacije podnesene u drugoj državi članici. U tu svrhu, posrednik će Ministarstvu financija, Poreznoj upravi dostaviti broj prekograničnog aranžmana dodijeljen od strane nadležnog tijela druge države članice. Rok za dostavu navedenog broja prekograničnog aranžmana je 15 dana od dana zaprimanja informacije o dodijeljenom broju prekograničnog aranžmana putem sustava ePorezna.¹

Primjer 1.

Poduzeće koje pruža porezne savjete u vezi prekograničnog aranžmana je osnovano i registrirano u državi članici X koja poreznu rezidentnost utvrđuje prema mjestu registracije sjedišta. Mjesto stvarne uprave poduzeća nalazi se u drugoj državi članici Y koja upravo tu okolnost smatra relevantnom za utvrđivanje porezne rezidentnosti. U ovom slučaju radi se o poduzeću koje je dvostruki porezni rezident i kao posrednik u obvezi je podnošenja izvješća o prekograničnom aranžmanu u državi X i u državi Y. Navedeni posrednik izuzet će se od podnošenja informacija u državi članici X ako ima dokaz, da su iste informacije podnesene u državi Y (i obrnuto), a sve u svrhu sprječavanja pretjeranog administrativnog opterećenja.

2.1.2. Profesionalna tajna - razlog za oslobođenje od obveze izvješćivanja

DAC6 propisuje mogućnost oslobođenja od obveze podnošenja informacija o prekograničnim aranžmanima, ako bi se obvezom izvješćivanja prekršila obveza čuvanja profesionalne tajne u skladu s domaćim propisima kojima se uređuje profesionalna tajna.

U hrvatskom pravnom sustavu, davanje obavijesti o činjenicama bitnima za oporezivanje poreznom tijelu kao i uskrata obavijesti propisana je Općim poreznim zakonom (Narodne novine, broj 115/16, 106/18, 121/19, 32/20 i 42/20, dalje u tekstu: OPZ), a obveza čuvanja profesionalne tajne propisana je posebnim propisima. Budući da je obveza čuvanja profesionalne tajne za odvjetnike i porezne savjetnike propisana posebnim propisima koji uređuju njihove samostalne djelatnosti, a mogućnost uskrate obavijesti o činjenicama bitnim za oporezivanje propisana im je člankom 84. stavkom 1. točkom 3. OPZ-a, odvjetnici i porezni savjetnici koji se nađu u ulozi posrednika

¹ Propisano u članku 122.1 Pravilnika o automatskoj razmjeni informacija u području poreza

mogu se pozvati na profesionalnu tajnu i na taj način biti oslobođeni od obveze podnošenja informacija o prekograničnim aranžmanima o kojim se izvješćuje.

Ako se odvjetnici ili porezni savjetnici pozovu na profesionalnu tajnu, obvezni su u roku tri dana obavijestiti pisanim putem sve druge posrednike, ili ako takvih posrednika nema, relevantnog poreznog obveznika o obvezi izvješćivanja. U tom slučaju obveza izvješćivanja prelazi na druge posrednike ili na relevantnog poreznog obveznika, ako drugih posrednika nema. Oni tada imaju obvezu izvješćivanja o prekograničnom aranžmanu prema pravilima države u kojoj su rezidenti u porezne svrhe.

2.2. Relevantni porezni obveznici

Obveza izvješćivanja prelazi na relevantnog poreznog obveznika umjesto posrednika u tri slučaja:

- posrednik ima pravo na izuzeće od izvješćivanja zbog profesionalne tajne, ili
- posrednika uopće nema, već je porezni obveznik samostalno osmislio porezni aranžman, ili
- posrednik je izvan Europske unije.

Relevantni porezni obveznik podrazumijeva svaku osobu kojoj se prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje stavlja na raspolaganje s ciljem njegove provedbe, ili koja je spremna provesti prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje, ili koja je provela prvi korak takvo aranžmana. Bitno je naglasiti kako osoba ne treba provesti aranžman ili započeti s njegovom primjenom, niti je potrebno da odluči da će započeti s njegovom primjenom jer je samo stavljanje aranžmana na raspolaganje s ciljem provedbe ili spremnost na njegovu provedbu dovoljan razlog za izvješćivanje.

Aranžman može biti stavljen na raspolaganje relevantnom poreznom obvezniku na mnogo različitih načina. Porezni obveznik može pristupiti posredniku tražeći savjet ili rješenje, a posrednik može učiniti dostupnim aranžman kao odgovor na njegov zahtjev. Isto tako, aranžman bi se mogao učiniti dostupnim i tijekom obavljanja nekog drugog posla između posrednika i klijenta, ako, na primjer, posrednik prepozna potencijalnu potrebu klijenta i ponudi aranžman kao rješenje.

Isto tako, proaktivni marketing aranžmana od strane posrednika može imati značenje kao da je aranžman stavljen na raspolaganje mogućim klijentima. To može uključivati internetsko oglašavanje aranžmana ili putem osobne ponude potencijalnim klijentima. Svi detalji aranžmana ne moraju biti finalizirani kako bi se smatralo da je aranžman stavljen na raspolaganje sve dok je suštinu samog aranžmana moguće utvrditi. Na primjer, ako je aranžman osmišljen i ponuđen klijentu, ali klijent odustane od njegove primjene, i dalje će se smatrati da je aranžman "stavljen na raspolaganje" i samim tim podliježe izvješćivanju. Osoba je spremna provesti aranžman ako je na poziciji kada može poduzeti prvi korak u primjeni aranžmana s ciljem da se aranžman provede nakon toga.

Obveza relevantnog poreznog obveznika da izvjesti o prekograničnom aranžmanu Ministarstvo financija, Poreznu upravu postoji samo ako nema posrednika koji je u obvezi podnijeti izvješće o prekograničnom aranžmanu o kojem se izvješćuje, ili kada je posrednik oslobođen obveze izvješćivanja zbog pozivanja na profesionalnu tajnu, ili je posrednik izvan Europske unije.

Ako je relevantni porezni obveznik dužan nadležnim tijelima u više od jedne države članice podnijeti informacije o prekograničnim aranžmanima o kojima se izvješćuje, takve informacije podnose se samo Ministarstvu financija, Poreznoj upravi u sljedećim slučajevima:

- 1) ako je rezident u porezne svrhe u Republici Hrvatskoj,
- 2) ako ima stalnu poslovnu jedinicu u Republici Hrvatskoj koja ostvaruje koristi od aranžmana, a nije rezident u porezne svrhe u bilo kojoj drugoj državi članici,
- 3) ako ostvaruje dohodak ili dobit u Republici Hrvatskoj, a nije rezident u porezne svrhe i nema stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi članici ili
- 4) ako obavlja djelatnost u Republici Hrvatskoj, a uvjeti iz točke 1., 2. i 3. nisu ispunjeni u nekoj drugoj državi članici.

Ukoliko postoji više obveza izvješćivanja, relevantni porezni obveznik se izuzima od obveze podnošenja informacija Ministarstvu financija, Poreznoj upravi ako ima dokaz da su iste informacije podnesene u drugoj državi članici. U tu svrhu, posrednik će Ministarstvu financija, Poreznoj upravi dostaviti broj prekograničnog aranžmana dodijeljen od strane nadležnog tijela druge države članice. Rok za dostavu navedenog broja prekograničnog aranžmana je 15 dana od dana zaprimanja informacije o dodijeljenom broju prekograničnog aranžmana. Dostava broja prekograničnog aranžmana odvija se putem sustava ePorezna.

3. Informacije koje se razmjenjuju

Ministarstvo financija, Porezna uprava putem automatske razmjene informacija dostavlja nadležnim tijelima svih drugih država članica sljedeće informacije o prekograničnim aranžmanima o kojima se izvješćuje:

- 1) identifikaciju posrednika i relevantnih poreznih obveznika, uključujući njihovo ime, datum i mjesto rođenja (u slučaju fizičke osobe), rezidentnost u porezne svrhe i porezni identifikacijski broj te, po potrebi, osobe koje su povezana poduzeća relevantnog poreznog obveznika,
- 2) pojedinosti o obilježjima koja ukazuju na potencijalni rizik od izbjegavanja plaćanja poreza zbog kojih nastaje obveza izvješćivanja o prekograničnim aranžmanima,
- 3) sažetak sadržaja prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje, uključujući upućivanje na ime pod kojim je općenito poznat, ako postoji, apstraktni opis relevantnih poslovnih aktivnosti ili aranžmana na način da se ne otkriva poslovna, industrijska, ili profesionalna tajna, ni poslovni proces, ni informacije koje bi bile u suprotnosti s javnim poretom,
- 4) datum poduzimanja prvog koraka u provedbi prekograničnog aranžmana ili datum na koji će biti poduzet prvi korak u provedbi prekograničnog aranžmana,
- 5) pojedinosti o propisima koji uređuju prekogranični aranžman,
- 6) vrijednost prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje,
- 7) podatke o državi članici relevantnog poreznog obveznika ili više njih i svih drugih država članica na koje bi prekogranični aranžman mogao utjecati i
- 8) podatke o svim drugim osobama u državi članici na koje bi prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje mogao utjecati, uz navođenje država članica s kojima je ta osoba povezana.

Izraz "osobe na koje bi prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje mogao utjecati" podrazumijeva osobe na koje bi prekogranični aranžman mogao financijski utjecati (porezni učinak), a ne osobe na koje bi taj aranžman mogao utjecati na neki općenitiji način, ne utječući značajno na samo financijsko stanje društva.





4. Rokovi i vrste izvješćivanja o prekograničnim aranžmanima

Prvo izvješćivanje odnosi se na prijelazno razdoblje, odnosno na vremensko razdoblje, od 25. lipnja 2018. do 30. lipnja 2020. Posrednici i relevantni porezni obveznici, prema potrebi, informacije o prekograničnim aranžmanima čiji je prvi korak učinjen upravo u tom prijelaznom razdoblju podnose do 28. veljače 2021.

Kod izmjene ili nadopune postojećih aranžmana kod kojih je prvi korak bio poduzet prije 25. lipnja 2018. te se stoga o aranžmanu nije izvješćivalo iako je aranžman imao neko od obilježja, obveza izvješćivanja ovisit će o vrsti izmjena/dopuna svakog pojedinog aranžmana (izmjenama ili dopunama se potvrđuje/osnažuje obilježje koje je već prethodno postojalo ili ako izmjene ili dopune ispunjavaju novo obilježje).

U slučaju da je nakon tog datuma došlo do značajnijih izmjena i dopuna takvog aranžmana, isti bi se mogao smatrati novim aranžmanom koji bi podlijegao obvezi izvješćivanja. Međutim, ukoliko je došlo samo do manjih dopuna aranžmana odnosno aranžman nije mijenjan, tada nije potrebno izvješćivati o takvom aranžmanu.

Nakon tog prijelaznog razdoblja, posrednici su obvezni informacije u vezi s prekograničnim aranžmanima o kojima se izvješćuje, a koje su im poznate, u njihovom su posjedu ili se nalaze pod njihovom kontrolom, dostaviti Ministarstvu financija, Poreznoj upravi u roku od 30 dana od :

- 1) dana nakon što je prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje stavljen na raspolaganje s ciljem njegove provedbe, ili
- 2) dana nakon što je prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje spreman za provedbu, ili
- 3) trenutka kada je napravljen prvi korak u provedbi prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje, ovisno o tome što nastupi ranije.

Posrednici koji su okarakterizirani kao savjetnici obvezni su podnijeti informacije u roku 30 dana počevši od dana nakon što su, izravno ili posredstvom drugih osoba, pružili potporu, pomoć ili savjet.

Prethodno navedeni rokovi od 30 dana za dostavu informacija o prekograničnim aranžmanima započinju teći od 1. siječnja 2021. za:

- 1) prekogranične aranžmane stavljene na raspolaganje radi njihove provedbe, ili koji su spremni za provedbu, ili čiji je korak u provedbi napravljen od 1. srpnja 2020. do 31. prosinca 2020.
- 2) posrednike koji su izravno ili posredstvom drugih osoba, pružili potporu, pomoć ili savjet u razdoblju od 1. srpnja 2020. do 31. prosinca 2020.

Osim osnovnog izvješćivanja, postoji obveza za podnošenjem naknadnih izvješća o prekograničnim aranžmanima o kojima se izvješćuje. Tako su u slučaju tržišnih ih aranžmana posrednici obvezni svaka tri mjeseca sastaviti periodično izvješće s ažuriranim informacijama o prekograničnim aranžmanima o kojima se izvješćuje, a koje su postale dostupne nakon podnošenja posljednjeg izvješća, i dostaviti ga Ministarstvu financija, Poreznoj upravi. Informacije koje je potrebno ažurirati su sljedeće:

- identifikaciju posrednika i relevantnih poreznih obveznika, uključujući njihovo ime, datum i mjesto rođenja (u slučaju fizičke osobe), rezidentnost u porezne svrhe i porezni identifikacijski broj te, po potrebi, osobe koje su povezana poduzeća relevantnog poreznog obveznika,
- datum poduzimanja prvog koraka u provedbi prekograničnog aranžmana ili datum na koji će biti poduzet prvi korak u provedbi prekograničnog aranžmana,

- podatak o državi članici relevantnog poreznog obveznika ili više njih i svih drugih država članica na koje bi prekogranični aranžman mogao utjecati,
- podatak o svim drugim osobama u državi članici na koje bi prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje mogao utjecati, uz navođenje država članica s kojima je ta osoba povezana.

Periodično izvješće podnosi se Ministarstvu financija, Poreznoj upravi putem sustava ePorezna u roku od jednog mjeseca od završetka tromjesečja u kojem su informacije postale dostupne. Prvo periodično izvješće podnosi se do 30. travnja 2021.

Nadalje, relevantni porezni obveznik obavezan je Ministarstvu financija, Poreznoj upravi podnositi informacije o upotrebi aranžmana za svaku godinu u kojoj je :

- zaključio bilo koju transakciju koja je ili čini prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje

ili

- ostvario ili nastojao ostvariti poreznu pogodnost iz prekograničnog aranžmana.

Obavijest o upotrebi aranžmana podnosi se putem sustava ePorezna u roku od tri mjeseca nakon isteka godine u kojoj se aranžman upotrebljavao.

5. Obveza izvješćivanja kada postoji više posrednika ili više relevantnih poreznih obveznika

Ako postoji više posrednika, obvezu podnošenja informacija o prekograničnom aranžmanu o kojem se izvješćuje imaju svi posrednici koji sudjeluju u istom prekograničnom aranžmanu o kojem se izvješćuje. Posrednik se izuzima od obveze podnošenja informacija samo u mjeri u kojoj ima dokaz da je iste informacije o prekograničnom aranžmanu o kojemu se izvješćuje podnio drugi posrednik. Postoje slučajevi kada je posrednik koji je podnio izvješće o prekograničnom aranžmanu uključen samo u dio puno šireg aranžmana, pa samim time ne mora imati saznanja o detaljima cjelokupnog aranžmana. Radi toga će drugi posrednik, koji ima saznanja o informacijama o kojima prvi posrednik nije izvjestio, biti u obvezi podnijeti izvješće o prekograničnom aranžmanu.

Kao dokaz koristit će se broj prekograničnog aranžmana dodijeljen od strane Ministarstva financija, Porezne uprave ili nadležnog tijela druge države članice u trenutku prijave prekograničnog aranžmana od strane posrednika. Posrednik koji je izvršio inicijalnu prijavu prekograničnog aranžmana u RH će broj prekograničnog aranžmana dodijeljen od strane Ministarstva financija, Porezne uprave pisanim putem (elektroničkom poštom i sl.) dostaviti svim posrednicima i relevantnim poreznim obveznicima koji sudjeluju u tom prekograničnom aranžmanu. Osim broja prekograničnog aranžmana potrebno je imati i dokaz da su informacije u tom aranžmanu već predane Ministarstvu financija, Poreznoj upravi ili nadležnom tijelu druge države članice, a koji će posrednik čuvati u svojim evidencijama u slučaju nadzora ili drugih provjera od strane poreznih tijela. Posrednik će se osloboditi obveze podnošenja izvješća o prekograničnom aranžmanu dostavljanjem broja prekograničnog aranžmana Ministarstvu financija, Poreznoj upravi kroz sustav ePorezna.

Ako obvezu izvješćivanja ima relevantni porezni obveznik i ako postoji više od jednog relevantnog poreznog obveznika, obvezu podnošenja informacija ima onaj relevantni porezni obveznik koji se nalazi prvi na sljedećem popisu:

- 1) relevantni porezni obveznik koji je s posrednikom dogovorio prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje

- 2) relevantni porezni obveznik koji upravlja provedbom aranžmana.

Relevantni porezni obveznik se izuzima od obveze podnošenja informacija samo u mjeri u kojoj ima dokaz da je iste informacije već dostavio drugi relevantni porezni obveznik, isto kao i kod posrednika. Dokaz se odnosi na broj prekograničnog aranžmana dodijeljen od strane Ministarstva financija, Porezne uprave ili nadležnog tijela druge države članice u trenutku prijave prekograničnog aranžmana od strane relevantnog poreznog obveznika. Osim broja prekograničnog aranžmana potrebno je imati i dokaz da su informacije o tom aranžmanu predane Ministarstvu financija, Poreznoj upravi ili nadležnom tijelu druge države članice. Relevantni porezni obveznik će se osloboditi obveze podnošenja izvješća o prekograničnom aranžmanu dostavljanjem broja prekograničnog aranžmana Ministarstvu financija, Poreznoj upravi kroz sustav ePorezna.

6. Obilježja prekograničnih aranžmana o kojima se izvješćuje

Kako bi prekogranični aranžman bio izvještajan mora ispunjavati jedno ili više obilježja koja su podijeljena u pet kategorija i obuhvaćaju svojstva ili karakteristike koje se najčešće pronalaze u aranžmanima agresivnog poreznog planiranja. Kategorije obilježja prekograničnih aranžmana su:

- 1) opća obilježja povezana s ispitivanjem osnovne koristi,
- 2) posebna obilježja povezana s ispitivanjem osnovne koristi,
- 3) posebna obilježja povezana s prekograničnim transakcijama,
- 4) posebna obilježja u vezi s automatskom razmjenom informacija i stvarnim vlasništvom,
- 5) posebna obilježja povezana s transfernim cijenama.

Postojanje bilo kojeg od navedenih obilježja neće nužno značiti da aranžman predstavlja neprihvatljivo porezno planiranje, ali ukoliko je bilo koje od navedenih obilježja prisutno kod prekograničnih aranžmana, takav aranžman smatrat će se izvještajnim u skladu s odredbama Zakona i Pravilnika.

6.1. Ispitivanje osnovne koristi

Obilježja koja se mogu uzeti u obzir samo ako zadovoljavaju ispitivanje osnovne koristi su: a) opća obilježja povezana s ispitivanjem osnovne koristi, b) posebna obilježja povezana s ispitivanjem osnovne koristi te e) posebna obilježja povezana s prekograničnim transakcijama koje obuhvaćaju aranžman koji uključuje prekogranična plaćanja između dvaju ili više povezanih društava koja se mogu odbiti od poreza, pri čemu je ispunjen uvjet gdje je primatelj rezident u porezne svrhe u određenoj jurisdikciji koja ne propisuje obvezu plaćanja poreza na dobit, ili propisuje plaćanje nulte ili gotovo nulte stope poreza na dobit, te ako je plaćanje u potpunosti izuzeto od poreza u jurisdikciji u kojoj je primatelj rezident u porezne svrhe i kada plaćanje podliježe povlaštenom poreznom režimu u jurisdikciji u kojoj je primatelj rezident u porezne svrhe.

Ispitivanje osnovne koristi smatra se zadovoljenim ako se može utvrditi da je ostvarivanje porezne pogodnosti osnovna korist ili jedna od osnovnih koristi za koje, uzimajući u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti, osoba može razumno očekivati da će proizići iz aranžmana.

Ispitivanje je objektivne prirode. Nije nužno ispitivati posebne motive ili namjeru osobe koja ulazi u aranžman. Drugim riječima nije važno očekuje li osoba ostvarivanje porezne pogodnosti koja će proizaći iz aranžmana ili bilo koji drugi razlog koji osoba može imati za ulazak u aranžman. Važno je razmotriti je li aranžman takav da je

porezna pogodnost osnovna korist ili jedna od osnovnih koristi za koje, uzimajući u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti, osoba može razumno očekivati da će proizići iz aranžmana.

6.2. Porezna pogodnost

Porezna pogodnost može podrazumijevati sljedeće:

- porezno oslobođenje ili uvećano porezno oslobođenje,
- povrat poreza ili uvećan povrat poreza,
- izbjegavanje ili smanjivanje obračuna poreza ili procjene poreza,
- izbjegavanje moguće procjene poreza,
- odgoda plaćanja poreza ili predujma poreza,
- izbjegavanje obveze odbitka ili obračuna poreza.

Osnovna korist aranžmana, u smislu Pravilnika, u tom slučaju neće biti postizanje porezne pogodnosti ako su porezne posljedice aranžmana u potpunosti u skladu s ciljem koji se namjeravao postići donošenjem određenog zakona kojim se uređuje aranžman. To znači da se kod upotrebe određenih proizvoda koji su osmišljeni i imaju za cilj ostvariti određeni povoljniji porezni ishod neće automatski smatrati da je ispitivanje osnovne koristi zadovoljeno. Međutim, važno je napomenuti da takvi proizvodi mogu biti dio nekog većeg aranžmana koji je osmišljen kako bi omogućio porezni ishod drugačiji od onog predviđenog zakonom. Takav ishod će se smatrati "porezno pogodnosti" te bi se ispitivanje osnovne koristi u tom slučaju ipak moglo provesti.

6.3. Opća obilježja povezana s ispitivanjem osnovne koristi

Obilježja iz kategorije općih obilježja povezanih s ispitivanjem osnovne koristi podliježu ispitivanju osnovne koristi. Prema tome, aranžmani koji imaju jedno ili više obilježja neće se smatrati izvještajnim osim ako se može utvrditi da je ostvarivanje porezne pogodnosti osnovna korist ili jedna od osnovnih koristi koja će proizići iz aranžmana.

6.3.1. Povjerljivost

Opća obilježja povezana s ispitivanjem osnovne koristi obuhvaćaju aranžmane u kojem se relevantni porezni obveznik ili sudionik u aranžmanu obvezuje ispuniti uvjet povjerljivosti kojim se od njega može zahtijevati da drugim posrednicima ili poreznim tijelima ne otkriva način na koji bi se tim aranžmanom mogla osigurati porezna pogodnost.

Posrednik ima namjeru zadržati i određene detalje o provedbi samog aranžmana (ili dijela aranžmana) u tajnosti od Ministarstva financija, Porezne uprave, ili poreznog tijela neke druge države članice, s ciljem smanjivanja rizika od provjere ili nadzora, ili sprječavanje poreznog tijela u poduzimanju zakonskih ili drugih radnji s ciljem zaustavljanja provedbe aranžmana. Isto tako, posrednik može željeti zadržati detalje aranžmana u tajnosti prema drugim posrednicima kako bi zadržao svoju konkurentnost na tržištu, smanjio konkurentnost drugih posrednika koji bi mogli postaviti sličan aranžman ili smanjio rizik da detalji aranžmana budu prijavljeni poreznim tijelima od strane drugih.

Dokaz o postojanju uvjeta povjerljivosti uključuje:

- sporazum o povjerljivosti,
- pisanu prepisku uključujući zahtjev, koji može biti izričit ili koji se podrazumijeva, da se detalji aranžmana ne otkrivaju ili dijele, ili
- dokaz od strane korisnika ili potencijalnih korisnika, usmeni ili drugi sporazum, o postojanju uvjeta povjerljivosti





Navedeni popis nije iscrpan i može uključivati i druge dokaze o postojanju uvjeta povjerljivosti koji se trebaju uzeti u obzir prilikom utvrđivanja postojanja potrebnih obilježja.

6.3.2. Naknada povezana s poreznom pogodnosti

Opća obilježja povezana s ispitivanjem osnovne koristi obuhvaćaju i aranžmane u kojima posrednik ima pravo na naknadu (ili udio, naknadu za trošak financiranja ili druge naknade) za aranžman i ta je naknada određena uzimajući u obzir:

- iznos porezne pogodnosti i
- je li ta porezna pogodnost zaista proizašla iz aranžmana, a što bi uključivala obvezu posrednika da djelomično ili u cijelosti izvrši povrat naknade ako se namjeravana porezna pogodnost iz aranžmana ne ostvari djelomično ili u cijelosti.

Navedeno obilježje može se primijeniti samo uz sudjelovanje posrednika (organizatora ili savjetnika) u aranžmanu.

Obilježje je namjerno postavljeno široko kako bi se osiguralo da sve vrste naknada i drugih financijskih dogovora uključujući kamate, nagrade i druge naknade budu obuhvaćene.

6.3.3. Standardizirana dokumentacija

U kategoriju općih obilježja povezanih s ispitivanjem osnovne koristi ubraja se i aranžman koji obuhvaća bitno standardiziranu dokumentaciju i/ili strukturu te je dostupan više nego jednom relevantnom poreznom obvezniku i za njegovu provedbu nije potrebna bitna prilagodba.

Mnogi financijski proizvodi i instrumenti koriste u većini standardiziranu dokumentaciju, i široko su dostupni različitim korisnicima. Međutim, aranžmani koji koriste takve proizvode bit će obuhvaćeni navedenom kategorijom obilježja samo ako porezni ishod aranžmana nije u skladu s namjerom zakonskog propisa na temelju kojeg je i aranžman sklopljen.

6.4. Posebna obilježja povezana s ispitivanjem osnovne koristi

Obilježja iz kategorije posebnih obilježja povezanih s ispitivanjem osnovne koristi podliježu ispitivanju osnovne koristi. Prema tome, za aranžmane koje imaju jedno ili više obilježja se neće smatrati da su izvještajni osim ako se može utvrditi da je ostvarivanje porezne pogodnosti osnovna korist ili jedna od osnovnih koristi za koje, uzimajući u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti, osoba može razumno očekivati da će proizići iz aranžmana.

6.4.1. Stjecanje poduzeća koje posluje s gubitkom

Navedeno obilježje primjenjuje se na svaki aranžman na temelju kojeg sudionik u aranžmanu poduzima umjetne korake radi stjecanja poduzeća koje posluje s gubitkom, prekida glavne djelatnosti tog poduzeća i upotrebu njegovih gubitaka kako bi smanjio porezne obveze, uključujući prijenos tih gubitaka u drugu jurisdikciju ili ubranu primjenu tih gubitaka.

6.4.2. Pretvaranje prihoda u kapital

Navedeno obilježje obuhvaća aranžmane koji imaju učinak pretvaranja prihoda u kapital, darove ili u druge vrste prihoda koji se oporezuju nižom poreznom stopom ili se na njih ne plaća porez.

Budući da se ispitivanje osnovne koristi primjenjuje na navedeno obilježje, pretvaranje prihoda u kapital na način koji je u potpunosti u skladu s namjerom i svrhom samog zakonskog propisa na teme-

lju kojeg se pretvaranje provodi neće proizvesti poreznu pogodnost kako je definirano Pravilnikom, pa se stoga ovo obilježje na navedeni slučaj neće primijeniti.

Primjer 1.

Zaposlenik je izaslan na privremeni rad u povezano društvo u drugoj jurisdikciji pri čemu radnik može ostati zaposlen u matičnoj zemlji, sklopiti lokalni ugovor o radu u zemlji izaslanja, obavljati određenu funkciju u više društava grupacije u više zemalja. RH može biti ili zemlja domaćin (zemlja primateljica) izaslanog radnika ili matična zemlja (zemlja iz koje je radnik upućen na izaslanje). U navedenom primjeru dolazi do mogućeg ispunjenja dvaju obilježja:

- aranžman koji obuhvaća standardiziranu dokumentaciju iliti strukturu te je dostupan više nego jednom poreznom obvezniku i za provedbu nije potrebna bitna prilagodba i
- pretvaranje prihoda u kategorije koje se oporezuju nižom stopom ili su neoporezivi (npr. kapital, darovi, itd.).

Oba ova obilježja podložna su testu osnovne koristi, ali je prije toga potrebno odgovoriti i na sljedeća pitanja:

- Koji su razlozi za izaslanje?
- Uključuje li izaslanje EU zemlje ili EU i treće zemlje?
- Oporezuju li se primanja izaslanog radnika po nižoj stopi u drugoj jurisdikciji (u koju je radnik izaslan u odnosu na zemlju iz koje je radnik izaslan i u kojoj je porezni rezident) te se time stječe porezna pogodnost za zaposlenika ili društvo/poslodavca?
- Postoji li poseban porezni režim za izaslane radnike koji rezultira oporezivanjem po nižoj poreznoj stopi? Je li porezna prednost u skladu s načelima i ciljevima važećeg zakona?

U navedenom slučaju savjetnici pomažu klijentima da ispune zaokonske obveze, izaslan radnik u pravilu ostvaruje pravo na standardni kompenzacijski paket (redovan primitak/dohodak - plaća, dohodak u naravi (automobil, smještaj, naknada za povećane troškove života, plaćanje školarine za djecu, plaćanje troškova aviona za povrat u svoju zemlju i sl.). Izvan standardnih kompenzacijskih paketa, izaslan radnik može ostvariti i pravo na isplatu dodatnih nagrada za postignuća u radu („bonus“). Savjetnik u većini slučajeva asistira pri određivanju poreznog tretmana unaprijed zadanog kompenzacijskog paketa, pomoć u ispunjavanju mjesečnih i godišnjih poreznih obveza, odnosno priprema poreznih obračuna i pratećih poreznih mjesečnih i godišnjih obrazaca.

Primjer 2.

RH kao zemlja primateljica i savjetnik u pravilu ne sudjeluju u kreiranju samog aranžmana izaslanja radnika niti kompenzacijskog paketa koji je već prethodno dogovoren već se usluga odnosi na primjenu pozitivnih poreznih propisa na radnika koji je izaslan u RH, odnosno na primanja koja prema ugovoru o radu s matičnim društvom ostvaruje.

RH kao matična zemlja, gdje savjetnik pruža savjet o poreznom tretmanu kompenzacijskog paketa, i daje savjete o obvezama izvještavanja poslodavca i radnika.

U oba slučaja ponekad savjetnik sudjeluje u kreiranju politike izaslanja gdje se u suradnji s uredima iz zemlje domaćina, provodi porezno planiranje (npr. trošak smještaja isplaćen od strane hrvatskog društva za izaslanog radnika je neoporezivi primitak pod određenim uvjetima te se u takvim slučajevima sagledava porezni tretman u zemlji domaćina i provodi porezno strukturiranje/savjetovanje kako bi se iskoristila pogodnost neoporezivog primitka ako je to moguće). Dodatno, razlozi za izaslanje prvenstveno su poslovne prirode. Na rad u inozemstvo šalju se radnici koji u pravilu imaju određena

posebna znanja i iskustvo te izaslanje u nijednom slučaju nije motivirano poreznom pogodnošću.

Samo usluga podrške u obliku poreznog savjetovanja i priprema poreznih obrazaca za izaslane radnike koji za vrijeme izaslanja ostvaruju pravo na redovan kompenzacijski paket obuhvaćeno Zakonom te stoga ista izaslanja ne bi spadala u "aranžmane o kojima je potrebno izvijestiti". Međutim, ako postoje saznanja da je takav aranžman sklopljen radi ostvarivanja porezne pogodnosti odnosno na temelju testa ispitivanja osnovne koristi, tada takav aranžman podliježe obvezi izvješćivanja.

Naime navedena obilježja iz članka 122.c i 122.d Pravilnika podliježu prethodnom ispitivanju osnovne koristi, koristi te se uzimaju u razmatranje samo ako se utvrdi da je porezna pogodnost osnovna korist ili jedna od osnovnih koristi za koje se očekuje da će proizići iz aranžmana.

6.4.3. Kružne transakcije

Navedeno obilježje obuhvaća aranžmane koji uključuju kružne transakcije koje za posljedice imaju fiktivno trgovanje financijskim sredstvima i to uključivanjem posrednih subjekata bez druge primarne komercijalne svrhe, ili transakcije koje se međusobno prebijaju, ili poništavaju, ili koje imaju slične značajke.

Kako bi se ispunilo navedeno obilježje, prvenstveno se treba raditi o kružnoj transakciji koja za posljedicu imaju fiktivno trgovanje financijskim sredstvima. Isto tako, jedan od sljedeća tri uvjeta mora biti zadovoljen :

- uključeni posredni subjekti bez druge primarne komercijalne svrhe,
- uključene transakcije koje se međusobno prebijaju ili poništavaju,
- i ostale slične značajke.

Navedeno obilježje će se zajednički primjenjivati na sve aranžmane gdje se sredstva premještaju preko offshore jurisdikcija, neovisno o tome što imaju domaći izvor, a sve u svrhu ostvarivanja pogodnosti iz povlaštenih odredbi poreznih ugovora ili druge slične pogodnosti. To se obično događa s izravnim stranim ulaganjima, gdje se može činiti da su izravna strana ulaganja iz prekomorske jurisdikcije, ali su u stvari premještana kružnim transakcijama i zapravo potječu iz krajnje određene jurisdikcije. Kružne transakcije služe malo ili niti malo u komercijalne svrhe, a provode se prvenstveno radi postizanja određenog povlaštenog tretmana koje može biti dostupno.

Mogu li subjekti imati primarnu komercijalnu svrhu ovisit će o činjenicama iz svakog pojedinog slučaja. Međutim, jasno je da bi se utvrdilo nepostojanje navedenog obilježja, komercijalna svrha mora biti primarna, tako da u slučajevima gdje postoji mala ili supsidijarna komercijalna svrha aranžman će se smatrati izvještajnim.

6.5. Posebna obilježja povezana s prekograničnim transakcijama

Navedena obilježja obuhvaćaju određene vrste prekograničnih transakcija. Ispitivanje osnovne koristi primjenjuje se samo na određena obilježja iz navedene kategorije i to na aranžmane koji uključuju prekogranična plaćanja između dvaju ili više povezanih društava koja se mogu odbiti od poreza :

- pri čemu je primatelj rezident u porezne svrhe u jurisdikciji koja ne propisuje obvezu plaćanja poreza na dobit ili propisuje plaćanje nulte ili gotovo nulte stope poreza na dobit,
- plaćanje je u cijelosti izuzeto od poreza u jurisdikciji u kojoj je primatelj rezident u porezne svrhe,
- plaćanje podliježe povlaštenom poreznom režimu u jurisdikciji u kojoj je primatelj rezident u porezne svrhe.

Dakle, u sklopu posebnih obilježja povezana s prekograničnim transakcijama ispitivanje osnovne koristi primjenjuje se samo na navedene tri vrste prekograničnih transakcija, ostali aranžmani koji uključuju plaćanja između povezanih poduzeća, a koja se mogu odbiti od poreza ne podliježu testu osnovne koristi.

6.5.1. Prekogranična plaćanja koja se mogu odbiti od poreza

Navedeno obilježje obuhvaća aranžman koji uključuje plaćanja između dvaju ili više povezanih poduzeća koja se mogu odbiti od poreza, pri čemu je ispunjen najmanje jedan od sljedećih uvjeta:

- a) primatelj nije rezident u porezne svrhe ni u jednoj jurisdikciji (ne podliježu testu osnovne koristi),
- b) iako je primatelj rezident u porezne svrhe u određenoj jurisdikciji, ta jurisdikcija;
 - 1) ne propisuje obvezu plaćanja poreza na dobit ili propisuje plaćanje nulte ili gotovo nulte stope poreza na dobit ili
 - 2) uvrštena je na popis jurisdikcija trećih zemalja koje su države članice ocijenile kao nesudjelujuće (ne podliježu testu osnovne koristi),
- e) plaćanje je u cijelosti izuzeto od poreza u jurisdikciji u kojoj je primatelj rezident u porezne svrhe ili
- f) plaćanje podliježe povlaštenom poreznom režimu u jurisdikciji u kojoj je primatelj rezident u porezne svrhe.

Povezano poduzeće definirana su člankom 35. d stavkom 1. Zakona te podrazumijevaju osobu koja je povezana s drugom osobom na najmanje jedan od sljedećih načina:

- 1) osoba sudjeluje u upravljanju druge osobe tako što može ostvariti znatan utjecaj na tu drugu osobu,
- 2) osoba sudjeluje u kontroli nad drugom osobom na temelju udjela glasačkih prava koji premašuje 25%,
- 3) osoba sudjeluje u kapitalu druge osobe na temelju prava vlasništva koje izravno ili neizravno premašuje 25% kapitala ili
- 4) osoba ima pravo na najmanje 25% dobiti druge osobe.

Mogu li se plaćanja odbiti od poreza ovisit će o svim činjenicama te o primjeni relevantnog prava isplatiteljeve jurisdikcije. Posrednik neće uvijek znati mogu li se plaćanja odbiti od poreza, osobito posrednik koji se smatra savjetnikom. Ako posrednik ne zna ili se od njega u razumnoj mjeri ne može očekivati da zna koji će učinak plaćanja biti, u tom slučaju posrednik neće imati obvezu podnošenja izvješća o prekograničnom aranžmanu. Učinak transakcije će uvijek ovisiti o činjenicama i okolnostima svake pojedine situacije.

Relevantni porezni obveznik treba znati gdje je rezident u porezne svrhe, pa se stoga smatra da je u mogućnosti utvrditi radi li se o izvještajnom aranžmanu ili ne.

Prilikom utvrđivanja postoji li primatelj koji je rezident u porezne svrhe u jurisdikciji koja je uvrštena na popis jurisdikcija trećih zemalja koje su države članice ocijenile kao nesudjelujuće treba uzimati u obzir popis koji je na snazi na dan kada je obveza izvješćivanja nastala. Ako se popis nesudjelujućih država naknadno izmjeni, nema potrebe ponovnog utvrđivanja je li obilježje ispunjeno.

Ne postoji konačni popis što to čini "povlašten i porezni režim" u svrhu utvrđivanja obilježja iz navedene kategorije. Općenito, to može uključivati povlaštene režime za intelektualno vlasništvo (*Patent Box Regimes*) ili posebne gospodarske zone koje pružaju određene porezne olakšice.

6.5.2. Amortizacija

Obilježje se primjenjuje na slučajeve kada se amortizacija za istu imovinu može odbiti u više od jedne jurisdikcije (ne podliježu testu osnovne koristi).



6.5.3. Oslobođenje od dvostrukog oporezivanja

Navedeno obilježje se primjenjuje na slučajeve kada se oslobođenje od dvostrukog oporezivanja u pogledu iste stavke prihoda ili kapitala potražuje u više od jedne jurisdikcije (ne podliježu testu osnovne koristi).

6.5.4. Prijenos imovine

Navedeno obilježje obuhvaća aranžmane koji predviđaju mogućnost prijenosa imovine i u kojem postoji bitna razlika s obzirom na uvećanje vrijednosti imovine koje se primjenjuje u uključenim jurisdikcijama (ne podliježu testu osnovne koristi).

6.6. Posebna obilježja u vezi s automatskom razmjenom informacija i stvarnim vlasništvom

Obilježja iz navedene kategorije dijele zajedničko stajalište u značajnom dijelu s Pravilima obveznog izvješćivanja (Mandatory Disclosure Rules (MDR)) koje je razvila Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (Organisation for Economic Cooperation and Development-OECD). DAC6 i navedena Pravila obveznog izvješćivanja su potpuno dva odvojena instrumenta koja sadrže različita pravila, kao na primjer o rokovima izvješćivanja. Međutim, u samoj preambuli DAC6 jasno se navodi kako se države članice mogu koristiti radom OECD-a za potrebe ilustracije ili tumačenja, a posebice njegovim predloškom Pravila o obveznom izvješćivanju kao i pripadajućim komentarom, prilikom tumačenja posebnih obilježja u vez i s automatskom razmjenom informacija.

Obilježja iz navedene kategorije ne podliježu ispitivanju osnovne koristi, te se aranžmani koji ispunjavaju jedno od obilježja smatraju izvještajni bez obzira da li iz njih proizlazi određena porezna pogodnost.

6.6.1. Obveze izvješćivanja

Navedeno obilježje obuhvaća aranžmane kojima se može dovesti u pitanje obveza izvješćivanja u skladu s propisima kojima se provode propisi Europske unije ili bilo kojim jednakovrijednim sporazumom o automatskoj razmjeni informacija o financijskim računima, uključujući sporazume s trećim zemljama, ili kojima se iskorištava nepostojanje takvog zakonodavstva ili sporazuma. Takvi aranžmani uključuju najmanje sljedeće :

- upotrebu računa, proizvoda ili ulaganja koje nije, ili se za njega tvrdi da nije, financijski račun, ali ima značajke koje su u bitnoj mjeri slične značajkama financijskog računa,
- prijenos financijskog računa ili imovine u jurisdikciju koja nije obvezna provoditi automatsku razmjenu informacija o financijskim računima s državom rezidentnosti relevantnog poreznog obveznika,
- ponovnu klasifikaciju prihoda i kapitala u proizvode ili plaćanja koji ne podliježu automatskoj razmjeni informacija o financijskim računima,
- prijenos ili pretvorbu financijske institucije, ili financijskog računa, ili njihove imovine u financijsku instituciju, ili financijski račun, ili imovinu koji ne podliježu izvješćivanju u skladu s automatskom razmjenom informacija o financijskim računima,
- upotrebu pravnih subjekata, aranžmana ili struktura kojima se uklanja ili se za njih tvrdi da uklanjaju izvješćivanje jednog ili više imatelja računa ili osoba koje imaju kontrolu u skladu s automatskom razmjenom informacija o financijskim računima, te

- aranžmane kojima se dovode u pitanje postupci dubinske analize ili iskorištavaju slabosti postupaka dubinske analize kojima se financijske institucije služe radi ispunjavanja svojih obveza izvješćivanja informacija o financijskim računima, uključujući upotrebu jurisdikcija s neprimjerenim ili slabim sustavima provedbe zakonodavstva o sprječavanju pranja novca ili sa slabim zahtjevima u pogledu transparentnosti za pravne osobe ili pravne aranžmane.

Ispitivanje u navedenoj kategoriji obilježja je objektivne prirode. Nije važno postoji li namjera da se aranžmanom dovede u pitanje obveza izvješćivanja, već je bitno samo proizlazi li izbjegavanje obveze izvješćivanja na temelju aranžmana. Prilikom utvrđivanja dovodi li se aranžmanom u pitanje obveza izvješćivanja, posrednik mora uzeti u obzir učinak aranžmana kao cjeline. Kada posrednik ima saznanja samo o određenom koraku, i nema razloga smatrati taj korak dijelom aranžmana koji dovodi u pitanje obvezu izvješćivanja, u tom slučaju ne postoji obveza izvješćivanja za posrednika.

Aranžman nema učinak nepoštivanja ili zaobilazanja propisa o automatskoj razmjeni informacija o financijskim računima samo zato što, kao posljedica aranžmana, nije došlo do automatske razmjene informacija o financijskim računima.

6.6.2. Prikrivanje stvarnih vlasnika

Navedeno obilježje primjenjuje se na aranžmane koji uključuje netransparentan lanac pravnog ili stvarnog vlasništva uz upotrebu osoba, pravnih aranžmana ili struktura:

- koje ne obavljaju znatnu gospodarsku djelatnost koja se obavlja uz pomoć odgovarajućeg osoblja, opreme, imovine i zgrada i
- koje su osnovane ili pod kontrolom ili se njima upravlja ili imaju rezidentnost ili poslovni nastan u jurisdikciji koja nije jurisdikcija rezidentnosti jednog ili više stvarnih vlasnika imovine koju drže takve osobe, pravni aranžmani ili strukture i
- pri čemu se ne može identificirati stvarne vlasnike takvih osoba, pravnih aranžmana ili struktura, u skladu s propisima kojima se uređuje sprječavanje pranja novca i financiranje terorizma.

Obilježje iz točke e) biti će zadovoljeno u slučajevima kada se s razlogom može zaključiti da aranžman omogućuje osobi da bude stvarni vlasnik sredstava dok joj se u isto vrijeme ne dozvoljava da se identificira kao stvarni vlasnik, ili se stvara privid da osoba nije stvarni vlasnik.

Do prikrivanja stvarnog vlasništva dolazi u slučajevima kada se u aranžmanima koriste jurisdikcije gdje ne postoji obveza čuvanja informacija o stvarnim vlasnicima ili ne postoje mehanizmi koji bi to omogućili, ili gdje ne postoji obveza ili mehanizmi za otkrivanje stvarnih vlasnika dionica, ili ne postoji obveza davanja obavijesti subjekta o promjenama u vlasništvu ili kontroli entiteta, ili udjela u njemu.

6.7. Posebna obilježja povezana s transfernim cijenama

Ispitivanje osnovne koristi se ne primjenjuje na ovu kategoriju obilježja, stoga aranžman može biti izvještajan bez obzira proizlazi li iz njega porezna pogodnost koja nije u skladu sa svrhom samog zakonskog propisa.

6.7.1. Jednostrana pravila sigurne luke

Posebna obilježja povezana s transfernim cijenama obuhvaćaju aranžmane koji uključuju upotrebu jednostranih pravila sigurne luke.

Prethodni sporazumi o transfernim cijenama iz članka 14.a stavka 1. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16,

106/18, 121/19 i 32/20) između poreznog obveznika i Ministarstva financija, Porezne uprave te povezanih osoba poreznog obveznika i poreznih tijela drugih država u kojima su povezane osobe rezidenti neće se smatrati jednostranim pravilima sigurne luke. To je sporazum koji se sklapa radi utvrđivanja poreznog tretmana jedne ili više transakcija između povezanih osoba prije nego što su transakcije započele i kao takav neće se smatrati izvjestajnim aranžmanom.

Kamate između povezanih osoba koje propisuje ministar financija u skladu s člankom 14. Zakona o porezu na dobit smatra se pravilom sigurne luke. U skladu s tim, zajmovi primljeni od povezanih društava ili zajmovi odobreni povezanim društvima podliježu obvezi izvješćivanja. Međutim, aranžman i koji uključuju zajmove između povezanih društava dogovorene bez korištenja kamatne stope koju ministar financija donosi u skladu s člankom 14. Zakona o porezu na dobit, ali se razlika kamatne stope iskazuje kao uvećanje u prijavi poreza na dobit, ne podliježu obvezi izvješćivanja. Isto tako, društvo koje ne primjenjuje propisanu kamatnu stopu, ali primjenjuje tržišnu kamatnu stopu (što dokazuje dokumentacijom o transfernim cijenama), nema obvezu izvješćivanja.

Prilikom utvrđivanja postojanja navedenog obilježja moguće je koristiti smjernice OECD-a za transferne cijene za multinacionalna poduzeća i porezne uprave iz 2017. (poglavlje IV: E).

Primjer 1.

Kada se radi o zajmovima/kreditima koji su ugovoreni prije 25. lipnja 2018., a u kojima je ugovorena kamatna stopa jednaka kamatnoj stopi koja je propisana odlukom ministarstva za određenu kalendarSKU godinu, i u kojima ugovornim odnosima nije bilo nikakve izmjene i dopune u narednim razdobljima (od 2019. godine pa na dalje) već se isključivo na zajam/kredit primijenila propisana kamatna stopa za odnosnu godinu, neće se smatrati da je prvi korak poduzet nakon 25. lipnja 2018. U ovom konkretnom slučaju, ako nije došlo do značajne izmjene aranžmana, smatra se da uvjet nije zadovoljen i da nema obveze izvješćivanja.

6.7.2. Nematerijalna imovina čiju je vrijednost teško utvrditi

Navedeno obilježje obuhvaća aranžmane koji uključuju prijenos nematerijalne imovine čiju je vrijednost teško utvrditi. Pojam nematerijalne imovine čiju je vrijednost teško utvrditi obuhvaća nematerijalnu imovinu ili prava u okviru nematerijalne imovine za koju, u trenutku njihova prijenosa između povezanih društava:

- ne postoje pouzdane usporedive vrijednosti i
- u vrijeme pokretanja transakcije, predviđanja budućih novčanih tokova ili prihoda za koje se očekuje da će proizici iz prenesene nematerijalne imovine ili pretpostavke koje se primjenjuju pri utvrđivanju vrijednosti nematerijalne imovine vrlo su nepouzdana, zbog čega je teško predvidjeti konačni uspjeh u vezi s nematerijalnom imovinom u trenutku prijenosa.

Obilježje se primjenjuje samo u slučajevima prijenosa nematerijalne imovine ili prava između povezanih poduzeća. Kako bi se utvrdilo postojanje navedenog obilježja, posrednik mora razmotriti može li se na činjenicama i okolnostima zaključiti, da u konkretnom slučaju nema pouzdanih usporedivih vrijednosti za transakciju, te da su predviđanja novčanih tokova ili prihoda vrlo nepouzdana.

Primjer 1.

Društvo A iz države A je patentiralo farmaceutsku supstancu, poduzelo pred-klinička ispitivanja za supstancu te provelo supstancu kroz Fazu 1 i Fazu 2 kliničkih ispitivanja. Društvo A je prenijelo u godini O prava na patent povezanom društvu S iz države S. Društvo

S će biti odgovorno za provođenje Faze 3 kliničkih ispitivanja nakon transfera.

Vežano za prijenos nematerijalne imovine koju je teško utvrditi potrebno je uzeti u obzir Smjernice OECD-a za transferne cijene za multinacionalna poduzeća i porezne uprave iz 2017., (Poglavlje VI: naslov D.4.) koje definiraju nematerijalnu imovinu čiju je vrijednost teško utvrditi kao nematerijalnu imovinu koja ima jednu ili više od sljedećih karakteristika:

- nematerijalna imovina je samo djelomično razvijena u trenutku transfera,
- ne očekuje se komercijalno korištenje nematerijalne imovine prije nego pretekne nekoliko godina od transakcije,
- nematerijalna imovina je integralni dio druge nematerijalne imovine čiju je vrijednost teško utvrditi,
- očekuje se korištenje nematerijalne imovine na novi način, čime nije moguće pouzdano korištenje projekcija postojeće nematerijalne imovine,
- nematerijalna imovina se prenosi u visini fiksnog iznosa,
- nematerijalna imovina se koristi ili razvija u sklopu sporazuma o raspodjeli troškova ili sličnih aranžmana.

Primjer 2.

Između društva A iz države A i društva B iz države B uspostavljen je zajednički razvoj nematerijalne imovine (primjerice u sferi informatičkih programa) i principi razvoja i ključevi podjele su utemeljeni projektom koji je proveden u razdoblju prije stupanja 25. lipnja 2018. te se kontinuirano kroz godine istovrsna nematerijalna imovina i dalje razvija i po istim principima i dijeli između dvaju društava. U ovom slučaju nema obveze izvješćivanja jer se radi o prekograničnom aranžmanu kod kojeg je prvi korak poduzet prije 25. lipnja 2018. Samo u slučaju da je došlo do značajnijih izmjena i dopuna takvog aranžmana, isti bi se mogao smatrati novim aranžmanom koji bi podlijezao obvezi izvješćivanja.

6.7.3. Prekogranične transakcije

Obilježje koje se primjenjuje na aranžmane koji uključuju prekogranični prijenos funkcija i/ili rizika i/ili imovine unutar skupine ako predviđena godišnja dobit prije kamata i poreza (EBIT) tijekom trogodišnjeg razdoblja nakon prijenosa, prenositelja ili više prenositelja, iznosi manje od 50% predviđenog godišnjeg EBIT-a tog prenositelja ili tih prenositelja u slučaju da prijenos nije izvršen.

Obilježje koje uzima u obzir očekivanu dobit tijekom trogodišnjeg razdoblja nakon prijenosa i projekcije u istom razdoblju ako se prijenos ne bi izvršio. Velika je vjerojatnost da će poduzeće ili njezini savjetnici prilikom procjene hoće li se izvršiti transakcija koja uključuje prekogranični prijenos funkcija, rizika i imovine, izraditi detaljne projekcije planiranih troškova i ishoda transakcija. Očekuje se da će se poduzeće i posrednici oslanjati upravo na te projekcije prilikom utvrđivanja ispunjavaju li se uvjeti iz obilježja ili ne, a ne na izradu projekcija posebno u tu svrhu.

Prekogranični prijenos funkcija i/ili rizika i/ili imovine unutar skupine podrazumijeva prijenos između povezanih poduzeća na stalne poslovne jedinice nerezidenta. Status stalne poslovne jedinice nerezidenta valja odrediti u skladu s odgovarajućim ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a u slučaju ne postojanja takvog ugovora, u skladu s člankom 45. OPZ-a. U smislu OPZ-a stalnom poslovnom jedinicom smatra se stalno mjesto poslovanja putem kojega poduzetnik nerezident obavlja djelatnost u cijelosti ili djelomično što, između ostalog, podrazumijeva i podružnicu.

