

Porezni izdaci u kontekstu presuda Europskog suda: aspekti oporezivanja dohotka i dobiti

Arbutina, Hrvoje

Source / Izvornik: **Skrivena javna potrošnja: sadašnjost i budućnost poreznih izdataka, 2012, 197 - 206**

Conference paper / Rad u zborniku

Publication status / Verzija rada: **Published version / Objavljena verzija rada (izdavačev PDF)**

<https://doi.org/10.3326/bpi.2012.15>

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:242:867254>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial 4.0 International](#)/[Imenovanje-Nekomercijalno 4.0 međunarodna](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-14**



Repository / Repozitorij:

[Institute of Public Finance Repository](#)

POREZNI IZDACI U KONTEKSTU PRESUDA EUROPSKOG SUDA: ASPEKTI OPOREZIVANJA DOHOTKA I DOBITI

HRVOJE ARBUTINA

PRAVNI FAKULTET, ZAGREB

JEL KLASIFIKACIJA: H21

doi: 10.3326/bpi.2012.15

SAŽETAK

Autor u radu analizira utjecaj presuda Europskog suda na porezne izdatke, definirane kao smanjenje poreznih prihoda država članica Europske unije temeljem normativnog reguliranja mogućnosti korištenja poreznih povlaštenja u porezno-pravnim sustavima država članica. U tome cilju, analizirane su dvije bitne presude Suda, jedna koja se odnosi na oporezivanje dohotka fizičkih osoba, i druga u vezi s oporezivanjem dobiti pravnih osoba.

Ključne riječi: porezni izdaci, Europska unija, države članice EU, Europski sud, predmet Schumacker, predmet Lankhorst/Hohorst, ograničenje porezne jurisdikcije država članica EU

1. Uvod

Države su slobodne u kreiranju svojih poreznih sustava, odnosno ne postoji međunarodno obvezujuće pravilo, ili sustav pravila, koji bi ih u tome sprječavao ili usmjeravao. No ovo osnovno načelo ipak, kad je o Europskoj uniji (EU) riječ, trpi izuzetke. Naime, na svim razinama propisa EU (primarno i sekundarno pravo EU, presude Europskog suda), postoje pravila obvezujuća za države članice. U vezi s time, uvriježena je sintagma "harmonizacija poreznih sustava država članica". No ta harmonizacija nije u svim segmentima koji čine porezne sustav jednako poduprta propisima. Drugim riječima, neki su porezni oblici na razini EU harmonizirani u velikoj mjeri, pa je državama članicama značajno smanjen prostor samostalnog reguliranja (npr. porez na dodanu vrijednost), drugi porezi su manje, ali još uvijek značajno harmonizirani (npr. posebni porezi na promet), a u slučajevima tzv. izravnih (direktnih) poreza razina harmoniziranosti propisima EU je niska (porez na dobit), ili takvih propisa uopće nema (porez na dohodak). Ovakvo stanje izvjesno je i posljedica normativnog reguliranja na razini primarnog europskog zakonodavstva. Naime, usklađivanje sustava oporezivanja prometa obveza je normirana primarnim pravom EU, dok takve obveze, kad su izravni porezi u pitanju nema, tj. ona nije izrijekom propisana tim pravom. No to ne znači da potrebe za usklađivanjem izravnih poreza nema – naprotiv, ona je, vremenom trajanja najprije Europske ekonomske zajednice, a potom i EU, postajala sve izraženija, diktirana potrebom integracije tržišta država članica, tj. uklanjanjem poreznih prepreka slobodnom kretanju osoba, kapitala, roba i usluga.¹

¹ Upravo je uklanjanje barijera slobodnom kretanju roba i usluga, predviđeno kao glavna prepreka integraciji tržišta država članica, uzrokom propisivanja obveze usklađivanja sustava oporezivanja prometa u primarnom europskom pravu – dakle, može biti riječi o anticipiranom problemu koji je normativno riješen još u fazi donošenja prve verzije primarnog prava EU (tj., tada, Europske zajednice).

Te prepreke svakako nisu utjelovljene samo u različitostima sustava oporezivanja prometa, nego i u različitostima sustava izravnih poreza. Budući da primarno pravo EU ne normira obvezu usklađivanja sustava izravnih poreza država članica, te budući da je potreba za njime naglašena, primijenjeni su drugi instrumenti takvog usklađivanja. Jedan su direktive, kao instituti sekundarnog prava EU – obvezujuće za države članice s obzirom na ciljeve koje njima treba postići, ali uz pravo država članica na izbor oblika i metode ostvarivanja tih ciljeva (Čapeta i Rodin, 2010:11). Direktive su u funkciji ostvarenja harmonizacije izravnih poreza korištene u kontekstu oporezivanja trgovačkih društava; niti jedna nije donesena koja bi regulirala oporezivanje dohotka fizičkih osoba (osim što se tiče suradnje poreznih administracija država članica). No i kad je riječ o porezu na dohodak, ostvareni su pomaci u pravcu usklađivanja; samo, oni nisu posljedica postojanja jedne ili više općih normi, nego djelovanja Europskog suda² sa sjedištem u Luksemburgu. U danas već značajnom broju svojih presuda, taj se Sud bavio poreznom problematikom, pa tako i problematikom oporezivanja dohotka fizičkih osoba.

U ovom radu, u kontekstu formulirane opće teme, bit će analizirana dva bitna predmeta iz prakse Europskog suda, jedan u kojem je rješavano pitanje oporezivanja dohotka fizičke osobe (predmet Schumacker³), i drugi koji se odnosi na oporezivanje dobiti trgovačkih društava (predmet Lankhorst Hohorst⁴). U oba slučaja, Europski sud je, odlučujući o mogućnostima umanjenja porezne obveze, zapravo demonstrirao svoju nadređenost zakonodavnim ovlastima država članica u području oporezivanja. Takvih je situacija, naravno, bilo i više. No opseg rada, o kojemu treba voditi računa, diktira restriktivan pristup, tj. analizu svedenu na slučajeve koji se zbog svoga značaja ističu kao smjerokazi za buduće odluke, barem tako dugo dok slični predmeti ne budu riješeni drugačije.

Cilj je ovoga rada – pokazati, kroz analizu pojedinih elemenata presuda u dva bitna predmeta, te u vezi s poreznim izdacima definiranim, u najširem smislu, kao smanjenje poreznih prihoda država članica EU temeljem normativnog reguliranja mogućnosti korištenja poreznih povlaštenja u porezno-pravnim sustavima država članica, utjecaj koji Europski sud, kao sudsko sredstvo ograničenja porezne jurisdikcije država članica, svojim presudama ima (ili može imati) na proračunske prihode tih država. Kroz takvo svoje djelovanje, Sud se javlja kao još jedan čimbenik ograničenja suverenosti država članica.

Nakon prvog, uvodnog, u drugom dijelu rada općenito su izložena neka osnovna pitanja uređenja porezne obveze – zabrana diskriminacije i svojstvo rezidentnosti. U trećem i četvrtom dijelu analizirani su predmeti Schumacker i Lankhorst Hohorst; izložena je uža porezno-pravna problematika tih slučajeva, te je skrenuta pažnja na utjecaj presuda donesenih u tim predmetima na drugačije uređenje poreznih izdataka od strane država članica EU. Peti dio rada sadrži zaključke proizašle iz prethodnih izlaganja.

2. ZABRANA DISKRIMINACIJE I SVOJSTVO REZIDENTNOSTI KAO BITNI KRITERIJ KOD OPOREZIVANJA

Jedan od temeljnih postulata postojanja EU su četiri slobode: sloboda kretanja roba, osoba, usluga i kapitala, te, uz njih posebno regulirana, sloboda poslovnog nastana. Njihovo ostvarenje provedeno je zabranom nejednakog postupanja (diskriminacije) u odnosu na njihove objekte. Presuđujući u predmetima iz različitih grana prava, predmetima koji se odnose na diskriminacijska postupanja država članica, Europski sud je bitan instrument uklanjanja takvih postupanja, te time uspostave jedinstvenog unutarnjeg tržišta, determiniranog navedenim slobodama.

² Eng.: European Court of Justice.

³ Predmet 270/93 (Finanzamt Köln-Altstadt v *Roland Schumacker*), [1995] ECR I-225.

⁴ Predmet C-234/00 (Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt), [2002] ECR I-11779.

Takva je njegova funkcija i u području oporezivanja, tj. u porezno-pravnim predmetima. U području izravnih poreza, a napose primarnim i sekundarnim pravom sasvim nereguliranog poreza na dohodak, presude Europskog suda su i bitan instrument harmonizacije poreznih sustava država članica. Imajući kao predmet spora postupke poreznih administracija za koje je pitanje jesu li po svojoj naravi diskriminacijski, Sud, presuđujući, formulira norme obvezne za sve države članice te tako utječe na harmonizaciju njihovih poreznih sustava.

Opisani mehanizam usklađivanja uvijek polazi od normi Ugovora o funkcioniranju EU⁵ (UFEU) koji zabranjuju neki od oblika diskriminacije. U predmetima koji će biti analizirani u ovome radu, riječ je o zabrani diskriminacije u vezi sa slobodnim kretanjem osoba (radnika) i u vezi sa slobodom poslovnog nastana. U oba slučaja, UFEU zabranjuje diskriminaciju osoba iz država članica koja bi bila utemeljena na državljanstvu, tj. na državljanjskoj pripadnosti različitoj od državljanstva države koja diskriminaciju provodi.

Što se tiče određenja kriterija za utvrđivanje postojanja nejednakog postupanja njega je razvio "Sud Europske zajednice"⁶: diskriminacija nastaje primjenom različitih pravila na iste ili slične situacije, ili primjenom istog ili sličnog pravila na različite situacije.⁷

Otvorena diskriminacija je nejednako postupanje do kojega dolazi ispunjenjem normama UEZ-a⁸ izričito reguliranih kriterija; obveza njegovog sprječavanja je tim normama također izričito regulirana. Što se tiče čl. 39. UEZ-a⁹ i čl. 24. st. 1. i 2. OECD Modela¹⁰, njihova je zajednička karakteristika – zabrana diskriminacije fizičkih osoba temeljem državljanstva. Polazeći od gramatičkog tumačenja norme, to znači da oba pravna dokumenta zabranjuju samo takvu diskriminaciju, koja je u teoriji poznata kao otvorena (*overt*) diskriminacija. Time je usvojen tzv. "formalni" pristup, tj., nejednako postupanje postoji ako se takvo postupanje uklapa u normativni opis¹¹. To, pak, znači (*arg. a contrario*), da je prikrivena (*covert*) diskriminacija moguća.

Polazeći očito od navedenog (gramatičkog) tumačenja, Sud je u prvim desetljećima svojim presudama suzbijao samo otvorenu (na državljanstvu utemeljenu) diskriminaciju. Tek od slučaja *Sotgiu*^{12,13}, Sud svojim odlukama intervenira i protiv prikrivene diskriminacije, temeljem stava da 'pravila koja se odnose na jednako postupanje zabranjuju ne samo otvorenu diskriminaciju zasnovanu na državljanjskoj pripadnosti, nego i oblike prikrivene diskriminacije koja, putem primjene drugih kriterija razlikovanja, ima za posljedicu iste učinke' (kao i otvorena diskriminacija, op. autora). Time je otvorena mogućnost borbe protiv nejednakog postupanja u poreznim stvarima, jer niti jedna od država članica ne definira obuhvat porezne obveze temeljem državljanstva poreznog obveznika, nego temeljem koncepta rezidentnosti (Staringer i Schneeweiss, 2007:231).

⁵ Niz presuda poziva se, naravno, na raniji naziv propisa koji je zadnjim izmjenama, Lisabonskim ugovorom, nazvan Ugovorom o funkcioniranju EU, tj. na Ugovor o Europskoj zajednici.

⁶ Današnji naziv, prihvaćen u hrvatskom pravnom nazivlju: Europski sud.

⁷ Predmet C-107/94 (*P. H. Asscher v Staatssecretaris van Financiën*), [1996] ECR I-03089, par. 36; Predmet C-391/97 (*F. Gschwind v. Finanzamt Aachen-Aussenstadt*), [1999] ECR, I-5451, par. 21.

⁸ Ugovor o Europskoj zajednici.

⁹ Čl. 45. UFEU.

¹⁰ OECD Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine.

¹¹ Tako, za slučajeve interpretacije čl. 24. OECD Modela.: Staringer, Claus, i Hermann Schneeweiss, *Tax Treaty Non-Discrimination and EC Freedoms*, u: Lang, Schuch i Staringer (2007:231).

¹² Predmet 152/73 (*Giovanni Maria Sotgiu v Deutsche Bundespost*), [1974] ECR 153, par. 11.

¹³ Opširno o prikrivenoj (posrednoj) diskriminaciji vidjeti, npr.: Loenen (2000).

Sud je, u predmetu Schumacker, potvrdio stav o zabrani diskriminacije utemeljene na kriterijima drugačijim od državljanstva; naime, ako i nema diskriminacije temeljem državljanstva, nego temeljem nerezidentnosti, nerezidenti su u pravilu i nedržavljeni, pa kad država diskriminira njih, zapravo prikriveno diskriminira nedržavljanje.¹⁴

3. PREDMET SCHUMACKER

Umanjenje oporezivog dohotka općenito je karakteristično za sustave oporezivanja dohotka fizičkih osoba svih država članica EU. Naravno, različite države primjenjuju različita umanjena. Što se tiče normativne regulacije tih umanjena, to može biti učinjeno izravno umanjnjem oporezivog dohotka, s posljedicom umanjnja porezne obveze, ili s obzirom na osobne okolnosti poreznog obveznika, tj. u vezi s njegovim postojanjem kao fizičke osobe ili u vezi s određenim okolnostima što se tiče njegove obitelji (što će u konačnici također rezultirati umanjnjem porezne obveze.

"Ako fizička osoba ostvari dohodak u inozemstvu, pitanje je – u kojoj će državi ostvariti pravo na osobni odbitak i odbitak eventualno postojećih porezno relevantnih troškova. Presude Europskog suda ukazuju na razlikovanje između odbitaka (koji su objektivne naravi, H. A.) vezanih isključivo za dohodak (npr. troškovi poslovanja, povrat preplaćenog poreza na plaće (po odbitku), isplata odbitka po osnovi računanja poreza plaćenog na dividende, itd.), i odbitaka subjektivne naravi, vezanih za osobe poreznog obveznika i članove njegove obitelji (npr. osnovni osobni odbitak, podjela dohotka između supružnika, odbitak troškova liječenja ili isplate alimentacije, itd.)" (Terra i Wattel, 2005:83). Odbitci osobne naravi ne mogu biti vezani uz određenu državu, kao što mogu biti oni subjektivne naravi, koji su, povodom ostvarenja dohotka, upravo vezani za državu izvora. Stoga se, kad su odbici subjektivne naravi u pitanju, može pojaviti pitanje – koja država (rezidentnosti ili izvora) ih je obvezna primijeniti. U slučaju država članica EU, takva pitanja je u određenim predmetima, a povodom zahtjev za rješavanjem prethodnog pitanja, rješavao Europski sud. On se, povodom odlučivanja o prethodnom pitanju, uvijek bavi interpretacijom ili ocjenom valjanosti normi europskog prava; često je takvo odlučivanje u vezi s problemom nejednakog postupanja. U vezi s time, treba formulirati kriterij (ili kriterije) za odgovor na pitanje – je li neka situacija, koja je referirana Sudu radi rješavanja prethodnog pitanja za određenu osobu diskriminatorna ili nije.

Ovako kako je *supra* izloženo, moguće je doći do zaključka kako se radi o isključivo pravnim pitanjima. U pozadini, međutim, onoga što bez sumnje može biti definirano kao pravno pitanje, često su ekonomski učinci. Tako, odlučujući o pitanjima tumačenja ili ocjene valjanosti normi europskog prava, Sud često zapravo odlučuje i o tome kojoj će državi članici pripasti određeni, možda i značajni porezni prihodi, ili će joj porezni prihodi biti umanjeni. Ovakav pristup može izazvati nedoumice kad je oporezivanje u pitanju, tj. može potaknuti primjedbu o narušavanju načela apsolutnosti porezne jurisdikcije države (kao jednog izraza državne suverenosti). Europski sud je zauzeo stav da čl. 48. (kasnije čl. 39., op. H. A.) Ugovora o Europskoj zajednici omogućuje ograničenje suverenosti država članica u vezi s izravnim porezima, tj. njihovo pravo određenja uvjeta i postupaka za oporezivanje državljanima drugih država članica. Naglašeno je da, iako izravni porezi nisu u normativnoj nadležnosti Zajednice, ovlaštenja država članica u vezi s njima moraju biti korištena u skladu s pravom Zajednice¹⁵ (IBFD, 2010:259). Iz ovoga slijedi mogućnost značajnog utjecaja Europske unije, kroz djelovanje Europskog suda, na oblikovanje poreznih sustava država članica. Takva je mogućnost u više navrata i ostvarena, pa tako i u predmetima koji su objekti analize u ovome radu.

¹⁴ Predmet 270/93 (*Schumacker*), [1995] ECR I-225, par. 28.

¹⁵ Predmet 270/93 (*Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker*), [1995] ECR I-225, Summary, par. 1.

Europski sud je, rješavajući predmet Schumacker, kao o bitnom zauzeo stav i o pitanju – jesu li rezidenti i nerezidenti u istoj situaciji kad je u pitanju oporezivanje, tj. utvrđenje obuhvata porezne obveze? Opće je pravilo, tj. standardno rješenje u području poreznog prava (internog i međunarodnog) – da su rezidenti i nerezidenti, u odnosu na porezno-pravni sustav određene države, u različitom položaju. U pravilu su pretežni dio dohotka (ako ne i čitav dohodak), te poslovne i osobne okolnosti rezidenta vezani za državu njegove rezidentnosti. Stoga će upravo ta država imati najpotpuniji uvid u bitne odrednice sposobnosti određene fizičke osobe (njezinog rezidenta) za podmirenje porezne obveze: u njezinu ukupnu imovinu, pa time i u njezinu neto imovinu (tj., poreznu sposobnost, sposobnost obveznika podmiriti poreznu obvezu)¹⁶, a također i u druge porezno-pravno relevantne njezine osobne i obiteljske okolnosti¹⁷. Zato je u toj državi, općenito, lakše ustanoviti sve okolnosti bitne za oporezivanje. Jedna je od posljedica ovakve situacije – neograničena porezna obveza rezidenta u državi njegove rezidentnosti (drugim riječima, njegovo oporezivanje u toj državi po načelu svjetskog dohotka, tj. dobiti ako se radi o pravnoj osobi). "Posljedično, činjenica da država članica ne omogućuje nerezidentu korištenje određenih poreznih povlaštenja na koja ima pravo rezident u pravilu nije diskriminatorna, jer ove dvije kategorije poreznih obveznika nisu u usporedivom položaju."¹⁸

Predmet Schumacker je specifičan jer je g. Schumacker ostvario čitav svoj dohodak izvan države svoje rezidentnosti (Belgija), tj. u državi svoje nerezidentnosti (država zaposlenja, izvora, Njemačka). Ako mu Njemačka odbije dati osobne povlastice u vezi s porezom na dohodak, on je u neravnopravnom položaju; u Belgiji nema oporezivi dohodak pa stoga ne može ostvariti porezno povlaštenje, a u Njemačkoj nije rezident, pa mu je po toj osnovi osobna porezna povlastica zanijekana.

Postavljeno je također i pitanje porezne progresije u tome predmetu: da je njemački rezident, Schumacker bi se mogao koristiti povlasticom ublažavanja porezne progresije; naime, Njemačka omogućuje rezidentnim supružnicima podjelu dohotka, tj. oni ukupni ostvareni dohodak mogu podijeliti na dva jednaka dijela (*income splitting sustav*), što u konačnici može, putem smanjenja primijenjene marginalne gornje porezne stope (tj. poreznih stopa) zbog smanjenja oporezivog dohotka na koji će biti primijenjene te stope, rezultirati smanjenjem porezne obveze koja tereti tako podijeljeni ukupni dohodak. G. Schumacker bi, isključujući li se element rezidentnosti, upravo i bio u situaciji okoristiti se ovim mehanizmom. Naime, on je ostvarivao cjelokupni oporezivi dohodak u bračnoj zajednici, i taj je dohodak ostvarivao u SR Njemačkoj. Da je mogao podijeliti ostvareni dohodak na dva dijela (*income splitting*), porezna obveza koja je teretila taj dohodak bila bi, ukupno, znatno niža. Kao nerezident, međutim, on opisanu povlasticu nije mogao koristiti. Sud se, nakon priznanja opravdane nejednakosti rezidenata i nerezidenata, našao u situaciji opravdati rezidentski tretman nerezidenata, za koji je smatrao da ga u određenim okolnostima treba priznati. Učinio je to na sljedeći način: ako nerezident ostvari najveći dio svog dohotka u državi svoje nerezidentnosti, a u državi svoje rezidentnosti ne ostvari značajniji dohodak, nerezident će se, u pravilu, naći u situaciji da mu osobne okolnosti neće biti uopće priznate. To bi ga stavilo u nejednak položaj, tj. bila bi prekršena norma Ugovora o Europskoj zajednici, i time je to situacija u kojoj, prema Europskom sudu, treba učiniti iznimku od pravila da su rezidenti i nerezidenti u različitim pozicijama, što inače opravdava njihov različiti porezni tretman.

¹⁶ Ekonomskim rječnikom, u onaj dio ekonomske snage određene osobe podoban za podmirenje porezne obveze (eng.: *ability to pay*).

¹⁷ To su, npr., činjenica postojanja samog poreznog obveznika, broj uzdržanih članova obitelji, invalidnost uzdržavanog člana obitelji (u vezi s time, vidjeti, npr., hrvatski Zakon o porezu na dohodak).

¹⁸ Predmet 270/93 (*Schumacker*), [1995] ECR I-225, par. 34.

Sud je stao na stanovište da je različit tretman rezidenata i nerezidenata neopravdan (diskriminatoran) ako nerezident ostvari najveći dio¹⁹ svog dohotka izvan države svoje rezidentnosti; u tom slučaju, on neće moći ostvariti porezne olakšice osobne naravi niti u državi svoje rezidentnosti (jer tamo nije ostvario oporezivi dohodak, pa niti u izračun takvog dohotka, prema tada vrijedećem belgijskom pravu, ne mogu biti uvrštene spomenute olakšice), niti u državi svoje nerezidentnosti (jer država izvora, u pravilu, za nerezidente ne propisuje uzimanje u obzir takvih olakšica). U takvim slučajevima, porezna je osnovica u državi rezidentnosti naprosto premalena i, objektivno, nema značajne razlike između položaja rezidenta i nerezidenta (Metzler, 2008:48). Time je Sud formulirao jedno moguće opravdanje za nerazlikovanje rezidenata i nerezidenata, s, naravno, značajnim posljedicama s obzirom na njihovo porezno opterećenje, ali i, potencijalno, s obzirom na porezne izdatke država članica, pa time i s obzirom na njihove proračunske prihode.

Njemačka je Vlada izložila argumente opravdanja diskriminatornog postupanja prema nerezidentima, braneci tako svoju fiskalnu jurisdikciju i pravo na reguliranje poreznih izdataka u svom poreznom sustavu. Prvi je bio – kohezija poreznog sustava. To je zapravo argument za drugačije oporezivanje nerezidenata. Rezidenti plaćaju porez na svjetski dohodak, stoga trebaju biti uzete u obzir sve okolnosti koje utječu na tako utvrđenu poreznu obvezu, napose osobne i obiteljske okolnosti obveznika. Država izvora (nerezidentnosti) ne treba uzimati u obzir navedene okolnosti jer bi, ako to učini, te okolnosti mogle biti obvezniku uračunate dva puta, što bi ga neopravdano stavilo u povoljniji položaj u odnosu na one koji nisu bili podvrgnuti takvom tretmanu. Sud je odbio ovaj argument; s obzirom da, u razmatranom slučaju, država rezidentnosti nije u mogućnosti uzeti u obzir osobne i obiteljske okolnosti obveznika, „načelo jednakog postupanja iziskuje to od države zaposlenja, koja u tom slučaju mora osigurati iste porezne pogodnosti koje uživaju i rezidenti“ (IBFD, 2010:260).

Drugi argument njemačke Vlade bio je argument fiskalnog nadzora. Prema tom argumentu, naime, Njemačka nije u mogućnosti osigurati nerezidentima tretman jednak onome koji imaju rezidenti, jer, u vezi s njima, nije u mogućnosti pribaviti sve informacije koje može pribaviti o rezidentima. Ovaj argument Sud je također odbio, upućujući Njemačku na Direktivu o uzajamnoj administrativnoj suradnji u području izravnih poreza, koja regulira načine pribavljanja informacija između država članica, koje se odnose na izravne poreze.

Nakon odluke Suda, Njemačka je izmijenila svoj porezni sustav, interpretirajući dio odluke Suda o tome kako nerezidente treba u tretmanu izjednačiti s rezidentima ako "najveći dio" svog dohotka ostvare izvan države svoje rezidentnosti. Njemačko tumačenje ove odredbe našlo je odraz u reguliranju mogućnosti da nerezidenti koriste porezna povlaštenja dostupna rezidentima pod sljedećim uvjetima: 1. da je ukupni dohodak supružnika u najmanje 90%-tnom iznosu podložan njemačkom porezu na dohodak, i 2. da dohodak koji nije oporeziv prema t. 1. ne premašuje određeni iznos (IBFD, 2010:262).

4. PREDMET LANKHORST HOHORST

Predmet Lankhorst Hohorst pokazuje da i u području prava oporezivanja trgovačkih društava primjena načela jednakog postupanja od strane Europskog suda može za posljedicu imati ograničavanje porezne jurisdikcije²⁰ suverenih država.

Lankhorst-Hohorst je bilo njemačko trgovačko društvo, zavisno društvo nizozemskog trgovačkog društva (LH BV), koje je bilo u vlasništvu drugog nizozemskog trgovačkog društva (LT BV). U razdoblju 1996.-98., LH je ostvario gubitak u poslovanju. Radi pokrivanja ovog

¹⁹ "The major part", dikcijom presude (Predmet 270/93 (Schumacker), [1995] ECR I-225, par. 38.).

²⁰ Termin "jurisdikcija", iako može značiti sudbenu vlast i sudbenu nadležnost određene države, u ovom radu korišten je kao sinonim za termin "nadležnost" u općenitijem smislu (dakle, ne samo u kontekstu sudbenosti).

gubitka, LT BV mu je odobrio interni zajam u iznosu od (tadašnjih) 300.000 DEM, na rok od 10 godina, uz kamatu od 4,5%. Pri tome je LT BV uputio pismo potpore, kojim se odriče svoje rate kredita ako treći vjerovnik ustane tužbom protiv Lankhorst Hohorsta. Njemačka porezna uprava je, utvrđujući poreznu obvezu za Lankhorst Hohorst, stala na stanovište da je kamata koju je LH isplaćivao po osnovi zajma LT BV-u zapravo skrivena isplata dobiti; to je, prema tada važećem čl. 8.a. njemačkog Zakona o porezu na dobit značilo da će ta kamata biti oporezovana po stopi od 30%. Kamata plaćena dioničarima (a LT BV je bio dioničar Lankhorst Hohorsta), koja nije bila priznata kao rashod, bila je reklasificirana kao dividenda (koja jest oporeziva). Kriterij za takvu reklasifikaciju bio je da ukupni odnos zajam/kapital prelazi odnos 3:1 (osim ako porezni obveznik može dokazati da je isti zajam mogao uzeti od treće strane pod sličnim okolnostima). Uz ovakvo tumačenje njemačke porezne administracije, LT BV nije bio ovlašten koristiti odbitak poreza prema tada važećem njemačkom imputacijskom sustavu ublažavanja dvostrukog opterećenja²¹, jer taj sustav, namijenjen sprječavanju dvostrukog opterećenja dividende koju raspodjeljuje njemačko trgovačko društvo, jest dostupan samo rezidentnim poreznim obveznicima, a ostalima samo ako dionice drže posredno putem njemačkog poslovnog subjekta ili stalne poslovne jedinice. Kako je LT BV bio nerezidentni obveznik bez njemačke stalne poslovne jedinice, nije imao pravo na odbitak poreza na dobit. Naposljetku, omjer duga i kapitala (3:1) je bio premašen, a izuzetak, koji bi spriječio reklasifikaciju kamate kao dividende, nije mogao biti primijenjen jer Lankhorst Hohorst nije mogao dokazati da je zajam mogao dobiti od treće strane pod sličnim okolnostima. Lankhorst Hohorst je osporio utvrđenu obvezu i iznio argument europskog prava (diskriminatorno postupanje). U nastavku postupka, došlo je do spora pred Financijskim sudom u Münsteru. Taj je sud iznio predmet pred Europski sud, s pitanjem o usklađenosti njemačkih propisa o potkapitaliziranju s europskim pravom.

Europski sud je svojom presudom utvrdio da je člankom 8.a. njemačkog Zakona o porezu na dobit bio propisan različit tretman rezidentnih trgovačkih društava, zavisno od sjedišta njihovih matičnih društava. Takvim je poreznim tretmanom poslovanje u SR Njemačkoj učinjeno manje privlačnim, jer nerezidenti mogu (samo) zbog toga odustati od osnivanja zavisnog društva u Njemačkoj, što znači narušavanje slobode poslovnog nastana kao jedne od temeljnih sloboda na kojima je zasnovano postojanje i funkcioniranje jedinstvenog tržišta. Time je Europski sud dao za pravo obvezniku (Lankhorst Hohorst). Posljedice ove odluke su štetne po proračun SR Njemačke; ona bi značila izostanak određenog iznosa proračunskih prihoda, dakle, prihoda koji su do presude doticali u proračun temeljem oporezivanja u Njemačkoj rezidentnih trgovačkih društava koja imaju nerezidentne vlasnike. No takva presuda Europskog suda obvezujuća je ne samo u konkretnom slučaju (za konkretnog poreznog obveznika, za konkretnu državu), nego i za sve države članice u istim ili bitno istovrsnim slučajevima; drugim riječima, te presude mogu²² biti izvor prava ne samo *inter partes*, već i *erga omnes* (Čapeta, Rodin, 2010:14). S obzirom da su presude Europskog suda obvezujuće za države članice, time je on postao sredstvo harmonizacije pravnih poredaka država članica, pa tako i porezno-pravnih poredaka; neki ga, u vezi s time, prepoznaju kao sredstvo tzv. "tije harmonizacije".

U postupcima pred Europskim sudom, države članice ovlaštene su braniti svoje interese. S obzirom da je, kako je navedeno, nepovoljna presuda ugrozila njezin javno-financijski interes, Njemačka joj je prigovorila, opravdavajući diskriminatorno nacionalno pravilo time što ono jest u skladu s legitimnim ciljem, a to znači da je kompatibilno s

²¹ Dvostruko opterećenje poznato je u literaturi pod proširenijim nazivom "ekonomsko dvostruko oporezivanje".

²² Riječ "mogu" je unekoliko neprecizna, čak netočna, jer ostavlja dojam da države članice imaju ovlaštenje odlučiti hoće li ili ne primijeniti odluku Europskog suda. Nije, međutim, tako – i sami autori, neznatno kasnije, navode: "Države članice imaju obvezu poštivati i provoditi odluke ES" (Europskog suda, prim, H. A.) (Čapeta, Rodin, 2010:15).

prevladavajućim razlogom javnog interesa (*overriding reason of public interest*). Prigovarajući pravno-tehnički tako, Njemačka je (kao i u predmetu Schumacker) zapravo (materijalno, ekonomski gledano) stala u obranu svog proračunskog prihoda.

U vezi s navedenim argumentom, Europski sud je morao ispitati može li po njemu diskriminatorno nacionalno pravilo biti opravdano. Argumenti protiv stava Europskog suda, a u prilog razlogu javnog interesa bili su:

- smanjenje poreznih prihoda zbog izbjegavanje porezne obveze; Sud je ovaj prigovor odbio jer sporna odredba nema, kao isključivu svrhu, sprječavanje u cijelosti artificijelnih aranžmana (*wholly artificial arrangements*), nego se primjenjuje na svaku situaciju u kojoj je matično društvo njemački nerezident;
- kohezija poreznog sustava, jer je sporna odredba u skladu s međunarodno prihvaćenim načelom nepristrane transakcije. Sud je stao na stanovište da je ovaj argument opravdan samo ako postoji izravna veza na razini iste osobe između poreznog povlaštenja i poništenja toga povlaštenja porezom, i to povodom istog poreza. Očuvanje te veze bitno je za očuvanje kohezije poreznog sustava. U predmetu Lankhorst Hohorst nema takve veze, jer trgovačko društvo (Lankhorst Hohorst) i dioničar (LT BV) nisu ista osoba;
- Ujedinjeno Kraljevstvo, kao intervenijent²³, istaklo je argument fiskalnog nadzora – nacionalni propis (čl. 8.a njemačkog Zakona o porezu na dobit) osigurava učinkovit fiskalni nadzor. Europski sud je odbio i ovaj argument, s obrazloženjem da “nije predočen niti jedan argument koji pokazuje kako su pravila klasifikacije u čl. 8.a takva da osiguravaju njemačkoj poreznoj upravi nadzor nad iznosom oporezive dobiti”²⁴

5. ZAKLJUČAK

Porezni izdaci, u smislu, normativno reguliranih instituta koji za posljedicu imaju smanjenja poreznih prihoda proračuna, u nadležnosti su pojedinih suverenih država – ovaj postulat, općenito, nije upitan kad je riječ o porezno-pravnoj problematici u međunarodnom komparativnom kontekstu. Ograničenje bi moglo biti jedino primjena međunarodnih ugovora koji su u cijelosti ili djelomično posvećeni reguliranju porezne problematike između država ugovornica. Osnutak Europske zajednice, kao nadnacionalne tvorevine, i njezino prerastanje u Europsku uniju, međutim, značio je izuzetak od ovog inače do samorazumljivosti prihvaćenog načela. U području izravnih poreza, a u nedostatku normativne obveze njihove harmonizacije u primarnom pravu EU, bitan je čimbenik takve harmonizacije Europski sud, tj. njegove presude u poreznim stvarima. Te presude, u kontekstu oporezivanja, mogu biti tumačene na različite načine, i ta su tumačenja danas predmet već opsežne pravne književnosti. U ovom radu, pažnja je posvećena njihovom djelovanju na području poreznih izdataka. S ciljem prikaza takvog njihovog djelovanja, analizirana su dva bitna predmeta porezne tematike, koja je rješavao Europski sud – predmeti Schumacker i Lankhorst-Hohorst.

Ova dva predmeta, jedan koji se odnosi na fizičku osobu i oporezivanje dohotka, a drugi – na pravnu osobu (trgovačko društvo) i oporezivanje dobiti, pokazuju kako odredbe na kojima je utemeljena EU i njihova primjena od strane Europskog suda, mogu dovesti do poreznog izdatka za određenu državu članicu EU, tj. do smanjenja njezinog proračunskog prihoda. Njemačka je (u oba slučaja) morala, temeljem presude Europskog suda, umanjiti svoj proračunski prihod jer je Sud zaključio da je ona svojim poreznim propisima narušila slobode na kojima je utemeljeno unutrašnje tržište EU. Time je Sud, tumačeći navedene slobode i

²³ Država članica koja nije izravno uključena u spor, ali ima pravni interes sudjelovati u njemu (u pravilu, na strani države čije su porezne norme predmet propitivanja od strane Europskog suda).

²⁴ Predmet C-234/00 (Lankhorst-Hohorst), [2002] ECR I-11779, par. 44.

primjenjujući ih u konkretnim poreznim predmetima, promoviran u potencijalno svakako, a od slučaja do slučaja i po učinku, bitan instrument preraspodjele poreznih prihoda između država članica, te samim time i u bitan čimbenik ograničenja njihove jurisdikcije u području oporezivanja. Ustroj poreznog sustava, pa time i porezni izdatak kao njegov dio, dakle, kad su u pitanju države članice EU više ne zavisi samo od njihove suverene volje, nego i od obvezujućih odluka jednoga sudbenog tijela nadležnog za područje čitave Unije. Naime, presude u analizirana dva predmeta, naravno, svojim učinkom nisu ograničene samo na njih; one imaju značaj dalekosežnih presedana, obvezujućih za tijela koja oblikuju porezno-pravne sustave svih država članica, presedana koji mogu dovesti do promjena u njihovim poreznim sustavima.²⁵

Danas je jasno da se Europski sud, u tumačenju primarnog i sekundarnog prava EU, ali i temeljem svojih dosadašnjih presuda, etablirao kao jako i učinkovito sredstvo harmonizacije pravnih, pa tako i porezno-pravnih, sustava zemalja članica. Dok je ova konstatacija nesporna, ostaje, međutim, još za vidjeti kako će Sud u budućnosti definirati svoju ulogu²⁶; to će, u svakom slučaju, biti vidljivo iz njegovih daljnjih presuda. One će bez sumnje, u području oporezivanja, i nadalje imati potencijal sredstva modeliranja, pa i preraspodjele, poreznih prihoda zemalja članica i između njih, u smislu da će za neke od njih to značiti i utjecaj na njihovu politiku poreznih izdataka.

LITERATURA

Arbutina, H., 2008. *Mobilnost radne snage u EU i primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja*. Zbornik radova sa simpozija "Financije i računovodstvo u funkciji jačanja konkurentnosti hrvatskog gospodarstva", Pula.

Čapeta, T. i Rodin, S., 2010. *Osnove prava Europske unije*. Zagreb: Narodne novine.

IBFD, 2010. *ECJ Direct Tax Compass 2010*. Amsterdam: IBFD.

Loenen, M. L. P., 2000. *Indirect Discrimination as a Vehicle for Change*. Dostupno na: [<http://www.austlii.edu.au/au/journals/AJHR/2000/21.html>].

Metzler, V. E., 2008. "The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation" u: P. Lang [et al.], eds. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. Wien: Linde, 48.

Staringer, C. i Schneeweiss, H., 2007. "Tax Treaty Non-Discrimination and EC Freedoms" in: P. Lang [et al.] eds. *Tax Treaty Law and EC Law*. Wien: Linde, 231.

Terra, B. J. M. i Wattel, P. J., 2005. *European Tax Law*. The Hague: Kluwer.

Lang, M., Schuch, J. i Staringer, C. (eds.), 2007. *Tax Treaty Law and EC Law*. Wien: Linde.

POPIS PREDMETA – EUROPSKI SUD

Predmet 152/73 (Giovanni Maria Sotgiu v Deutsche Bundespost), [1974] ECR 153.

Predmet 270/93 (Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker), [1995] ECR I-225.

Predmet C-107/94 (Asscher), [1996] *European Court Reports* (dalje: ECR) I-03089.

Predmet C-391/97 (F. Gschwind v. Finanzamt Aachen-Aussenstadt), [1999] ECR I-5451.

Predmet C-234/01 (Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord), [2003] ECR I-5933.

²⁵ U razmatranim slučajevima, to se i dogodilo – svoje porezne sustave presudama su prilagodile Njemačka, ali i Ujedinjeno Kraljevstvo (povodom presude u predmetu Lankhorst-Hohorst).

²⁶ U vezi s time, u literaturi je poznata sintagma potrage Europskog suda za načelima (*European Court of Justice in search for principles*).

TAX EXPENDITURES IN THE CONTEXT OF JUDGEMENTS OF THE EUROPEAN COURT OF JUSTICE: THE ASPECTS OF PERSONAL AND CORPORATE INCOME TAXATION

HRVOJE ARBUTINA

FACULTY OF LAW, ZAGREB

JEL CLASSIFICATION: H21

SUMMARY

In this paper, the author analyses the influence of judgements of the European Court of Justice on tax expenditures defined as reductions in tax revenues of EU member states on the basis of the normative regulation of possible uses of tax preferences in the tax law systems of the member states. For this purpose, two important judgements of the Court have been analysed, one relating to the personal income taxation and the other dealing with the corporate income taxation.

Keywords: tax expenditures, European Union, EU member states, European Court of Justice, Case Schumacker, Case Lankhorst Hohorst, limited tax jurisdiction of EU member states