

Pitanja/odgovori

- Zakon o administrativnoj suradnji u području poreza (NN, br. 115/16, 130/17, 106/18, 121/19, dalje u tekstu: Zakon)
- Pravilnik o automatskoj razmjeni u području poreza (NN, br. 18/17, 1/19 i 1/20, dalje u tekstu: Pravilnik)
- Direktiva 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 (SL L 139, 5.6.2018., dalje u tekstu: DAC6)

Pitanje 1.

„Kako je dalje potrebno postupiti i izvijestiti ako se radi o zajmovima kod kojih je prvi korak poduzet nakon 25. lipnja 2018. i koji će zbog korištene kamate ministra financija već biti izvještajni 28. veljače 2021., a zajmovi će se koristiti i u 2021. i dalje, a jedina izmjena će biti vezano za kamatnu stopu tj. koristit će se ona propisana od strane ministra financija. Je li takve aranžmane moguće prijaviti jednom godišnje za 2021. (i dalje za godine u kojima je aranžman korišten), točnije 3 mjeseca nakon isteka godine u kojoj se aranžman upotrebljavao (čl.122.m Pravilnika). U aranžmanu ne sudjeluju posrednici?“.

Odgovor na 1. pitanje;

Budući da se u 1. pitanju navodi aranžman koji uključuje pravila sigurne luke odnosno uključuje zajmove na koje se primjenjuje kamatna stopa koju propisuje ministar financija na temelju članka 14. stavka 3. 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, 32/20 i 138/20), propisana je obveza izvješćivanja u skladu s člankom 122.g Pravilnika. Ukoliko je došlo do značajnijih izmjena i dopuna 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. Nastavno na prethodno navedeno, ukoliko je jedina izmjena u izvještajnom aranžmanu vezana za kamatnu stopu (budući da je vezana za kamatnu stopu propisanu od strane ministra financija koja se određuje odlukom ministra na godišnjoj razini) tada se neće smatrati da se radi o novom aranžmanu. Nakon prve prijave navedenog prekograničnog aranžmana u 2021. godini, ostaje obveza podnošenja obavijesti o upotrebi aranžmana za svaku godinu u kojoj se aranžman upotrebljavao, a kako je propisano člankom 122.m Pravilnika.

Pitanje 2.

„Kada je potrebno prijaviti aranžmane zajmova (zbog korištenja kamatne stope ministra financija) koji su sklopljeni u siječnju 2021. na razdoblje od jedne godine i duže? Je li moguće primijeniti odredbu članka 122.m Pravilnika ili je potrebno izvještavati na mjesečnoj bazi sve do kad zajam traje? U aranžmanu ne sudjeluju posrednici?“.

Odgovor na 2. pitanje

Rok za prijavu aranžmana koji su sklopljeni u siječnju 2021. propisan je člankom 35.i Zakona (ukoliko nema posrednika već se radi o relevantnom poreznom obvezniku) i iznosi 30 dana počevši od dana stavljanja na raspolaganje, spremnosti za provedbu ili od kada je učinjen prvi korak. Ukoliko nije došlo do značajnih izmjena/dopuna aranžmana već je isti sklopljen na duži period tada će nakon prve prijave aranžmana, jedina obveza biti podnošenje obavijesti o upotrebi aranžmana u skladu s člankom 122.m Pravilnika (vidi odgovor pod 1.).

Pitanje 3.

„Kako je potrebno postupiti u slučaju zajma koji je već prijavljen, ali se naknadno povlače dodatna novčana sredstva? Je li o takvom zajmu moguće izvijestiti na godišnjoj razini? U aranžmanu ne sudjeluju posrednici?“

Odgovor na 3. pitanje;

Ukoliko izmjenama i dopunama postojećeg aranžmana dolazi do promjene u samoj vrijednosti aranžmana takva izmjena smatrat će se značajnom i u tom slučaju radit će se o novom aranžmanu koji podliježe izvješćivanju u rokovima propisanim člancima 35.f i 35.i Zakona.

Pitanje 4.

„Radi se o zajmu kod kojeg je rok ispunjenja bio 31. prosinca 2020. (zajam će biti izvještajan jer je korištena kamatna stopa ministra financija), ali će dužnik po zajmu plaćati kamate u 2021. Hoće li se takav zajam smatrati izvještajnim u 2021. ili ne?“

Odgovor na 4. pitanje;

Ukoliko je prvi korak u aranžmanu poduzet nakon 28. lipnja 2018., što ga čini izvještajnim u propisanim rokovima, smatrat će se da se aranžman i dalje provodi (bez obzira što je rok ispunjenja bio 31. prosinac 2020.) sve dok je u upotrebi na način da se plaćaju kamate na zajam od strane dužnika. U ovom slučaju ostaje obveza podnošenja obavijesti o upotrebi aranžmana u skladu s člankom 122.m Pravilnika.

Pitanje 5.

„Kvalificiraju li „deemed payments“ kao „plaćanja“, a kako je propisano obilježjem C1? Naime, u praksi može postojati pravo na odbitak poreza, a bez stvarnog novčanog prijenosa (kao kod beskamatnog zajma)?“

Odgovor na 5. pitanje;

Mišljenja smo da i „deemed payments“ ulaze u kategoriju „plaćanja“ u smislu posebnih obilježja povezanih s prekograničnim transakcijama iz članka 122.e stavka 1. Pravilnika, budući da i u tom slučaju može doći do prava na odbitak, a što je jedno od obilježja samog aranžmana („Aranžman koji uključuje prekogranična plaćanja između dvaju ili više poduzeća koja se mogu odbiti od poreza“ (članak 122.e st.1. Pravilnika).

Pitanje 6.

„Kada je ponovno potrebno izvijestiti o aranžmanu koji je prijavljen/biti će prijavljen do 28. veljače 2021. godine obzirom da je ispunjeno obilježje C2 (amortizacija za istu imovinu može se odbiti u više od jedne jurisdikcije). Efekt primjene aranžmana je vidljiv na godišnjoj razini, kada je zaključena porezna prijava za RH i treću zemlju. Je li takav aranžman moguće prijaviti jednom godišnje primjenom odredbe članka 122.m Pravilnika ili je potrebno izvještavati na mjesečnoj bazi sve dok se aranžman koristi. U aranžmanu ne sudjeluju posrednici?“

Odgovor na 6. pitanje;

Shodno naprijed navedenim odgovorima i u ovom slučaju potrebno je podnijeti obavijest o upotrebi aranžmana u skladu s člankom 122.m Pravilnika za svaku godinu u kojoj se aranžman upotrebljavao.

Pitanje 7.

„U slučaju prekograničnog plaćanja povezanom društvu koje je rezident zemlje uvrštene na popis jurisdikcija trećih zemalja koje su države članice zajedno ili u okviru OECD-a ocijenile kao nesudjelujuće, koji datum se uzima kao datum na koji je nastala obveza izvještavanja? Datum ugovora, datum fakture ili datum plaćanja fakture? Pitanje se odnosi na aranžmane poduzete nakon 1. srpnja 2020. obzirom da će izvještavanje za plaćanja poduzeta u periodu od 25.6.2018. do 30.6.2020. biti izvršeno do 28.2.2021. Dodatno, ukoliko se radi o mjesečnim plaćanjima, u kojim rokovima je potrebno izvijestiti Poreznu upravu?“

Odgovor na 7. pitanje;

Rok za podnošenje informacija o prekograničnim aranžmanima koji su stavljeni na raspolaganje radi njihove provedbe, ili koji su spremni za provedbu, ili čiji je prvi korak u provedbi napravljen između 1. srpnja 2020. i 31. prosinca 2020. je 31. siječnja 2021., propisan je člankom 71. sa stavkom 2. Pravilnika o provedbi Općeg poreznog zakona (Narodne novine, broj 45/19, 35/20, 43/20, 50/20, 70/20, 74/20, 103/20, 114/20, 144/20 i 2/21, dalje u tekstu: OPZ). Nadalje, u skladu s člankom 122.m Pravilnika, potrebno je podnositi obavijest o upotrebi prekograničnog aranžmana za svaku godinu u kojoj je zaključena bilo koja transakcija koja je, ili čini dio prekograničnog aranžmana ili se ostvaruje ili nastoji ostvariti porezna pogodnost iz prekograničnog aranžmana.

Pitanje 8.

„Savjetnici često dolaze u situaciju da pripremaju primjerice 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.

- *Jesu li kod takvih situacija ili nisu zadovoljeni uvjeti iz članka 35. b. Zakona te da savjetnik (odnosno, posrednik) nema obavezu izvješćivanja o aranžmanu čak i ako bi sam aranžman uključivao neko od obilježja obzirom da nije bio uključen u transakciju u njevoj fazi planiranja i implementacije. Obveza izvješćivanja u tom slučaju pada na samog poreznog 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?“*

Odgovor na 8. pitanje

Vezano za navedeno pitanje, u skladu s člankom 35.b stavkom 1. Zakona, ako se radi o poslovima koji se odnose na pripremanje studija o transfernim cijenama za ranija razdoblja i prikupljanje podataka za aranžmane koji su ranije bili implementirani i provedeni, pod uvjetom da nisu ispunjeni uvjeti iz članka 35.b stavka 2. Zakona, posrednici nemaju obvezu izvješćivanja prema Poreznoj upravi. 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.

Pitanje 9.

*„Posebna obilježja povezana s transfernim cijenama obuhvaćaju aranžman koji uključuje upotrebu jednostranih pravila sigurne luke – člankom 14. Zakona o porezu na dobit propisano je, između ostalog, da tržišnu kamatnu stopu između povezanih osoba određuje i objavljuje ministar financija na godišnjoj razini („**propisana kamatna stopa**“):*

- *Iz direktnog tumačenja DAC6 proizlazi da sva društva koja koriste jednostrano pravilo sigurne luke imaju obvezu izvješćivanja. Kako bi to u slučaju hrvatskih društava moglo dovesti do značajnog broja prijava aranžmana (tj. zajmova primljenih od povezanih društava ili zajmova odobrenih povezanim društvima), a samim time i velike administracije, molimo potvrdu da društva koja u svojim odnosima financiranja s povezanim društvima koriste propisanu kamatnu stopu neće imati obvezu izvješćivanja ovakvih aranžmana sukladno Zakonu?*
- *Ukoliko obveza izvješćivanja postoji, molimo potvrdu kakva je pozicija društva koje ne koristi propisanu kamatnu stopu, ali razliku do propisane kamatne stope iskazuje kao uvećanje u prijavi poreza na dobit?“.*

Odgovor na 9. pitanje

U skladu s člankom 122.g Pravilnika obilježje koje obuhvaća jednostrano pravilo sigurne luke, a smatramo da korištenje kamate između povezanih osoba koji propisuje ministar financija u skladu s člankom 14. Zakona o porezu na dobit jeste korištenje pravila sigurne luke te podliježu obvezi izvješćivanja.

Za aranžmane 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, smatramo kako ne podliježu obvezi izvješćivanja. Dodatno, upućujemo na Smjernice OECD-a za transferne cijene za multinacionalna poduzeća i porezne uprave iz 2017. (poglavlje IV: E).

Pitanje 10.

„Podliježe li aranžman obvezi izvješćivanja, ako društvo koje ne primjenjuje propisanu kamatnu stopu, primjenjuje tržišnu kamatnu stopu i to dokazuje dokumentacijom o transfernim cijenama?“.

Odgovor na 10. pitanje:

Za aranžmane koji uključuju primjenu tržišne kamatne stope, smatramo da nema obveze izvješćivanja. Dodatno, upućujemo na Smjernice OECD-a za transferne cijene za multinacionalna poduzeća i porezne uprave iz 2017. (poglavlje IV: E).

Pitanje 11.

„Ako se radi o zajmovima/kreditima koji su ugovoreni prije 25. lipnja 2018., a u kojima je ugovorena kamatna stopa jednaka kamatnoj stopi koju propisuje ministar financija za određenu kalendarsku godinu, i u kojima ugovornim odnosima nije bilo nikakve izmjene i dopune u narednim razdobljima (od 2019. godine naovamo) već se isključivo na zajam/kredit primijenila propisana kamatna stopa za odnosnu godinu neće smatrati da je poduzet prvi korak nakon 25. lipnja 2018. i da stoga nije zadovoljen uvjet i da nema obveze izvješćivanja?“.

Odgovor na 11. pitanje

Za zajmove ugovorene prije 25. lipnja 2018., čiji je prvi korak proveden u razdoblju prije 25. lipnja 2018., ako nije došlo do značajne izmjene aranžmana, smatramo da nema obveze izvješćivanja.

Pitanje 12.

„Molimo pojašnjenje tumačenja sintagme “osobe na koje bi prekogranični aranžman mogao utjecati” da se radi o osobama na koje bi prekogranični aranžman mogao financijski utjecati, a ne o osobama na

koje bi taj aranžman mogao utjecati na neki općenitiji način – ne utječući značajno na samo financijsko stanje društva?“.

Odgovor na 12. pitanje

U skladu s člankom 35.k Zakona, polazeći od cilja DAC6, a to je sprječavanje agresivnog poreznog planiranja, izraz „osobe na koje bi prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje mogao utjecati“, podrazumijeva financijski (porezni) utjecaj.

Pitanje 13.

„U slučaju 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, molimo potvrditi razumijevanje da u slučaju izmjena/dopuna (nakon početka primjene DAC6) opisanih aranžmana, ako se takvim izmjenama dopunama potvrđuje/osnažuje obilježje koje je već prethodno postojalo ili ako izmjene/dopune ispunjavaju novo obilježje, takve izmjene ili dopune ne treba prijavljivati s obzirom da se radi o aranžmanima kod kojih je prvi korak poduzet prije 25. lipnja 2018?“.

Odgovor na 13. pitanje

Vežano za izmjene i dopune prekograničnih aranžmana kod kojih je prvi korak poduzet prije 25. lipnja 2018., u slučaju da je nakon tog datuma došlo do određenih izmjena/dopuna, mišljenja smo ako je došlo do značajnijih izmjena i dopuna takvog aranžmana, isti bi se mogao smatrati novim aranžmanom koji bi podlijegao obvezi izvješćivanja. U slučaju da je došlo samo do manjih dopuna aranžmana odnosno aranžman nije mijenjan, tada smo mišljenja da nije potrebno izvješćivati o takvom aranžmanu.

Pitanje 14.

„Vežano za prekogranični prijenos funkcija i/ili rizika i/ili imovine unutar skupine (članak 122.g stavak 3. Pravilnika), molimo potvrditi razumijevanje da se navedeno obilježje ne odnosi na prijenos između društva i podružnica društva s obzirom da se radi o prijenosu unutar istog društva, a ne o prijenosu „unutar skupine“. Kod takvog prijenosa nisu zadovoljeni uvjeti iz članka 122.g stavka 3. Pravilnika?“.

Odgovor na 14. pitanje

Prekogranični prijenos funkcija i/ili rizika i/ili imovine unutar skupine u smislu članka 122.g stavka 3. Pravilnika, 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. Općeg poreznog zakona. 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.

Pitanje 15.

„Vežano za prijenos nematerijalne imovine koju je teško utvrditi u skladu s člankom 122.g. Pravilnika, aranžman o kojem je potrebno izvijestiti Poreznu upravu uključuje i: „2. Aranžman koji uključuje prijenos nematerijalne imovine čiju je vrijednost teško utvrditi („Hard To Value Intangible“ odnosno „HTVI“)“. 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 poduzeća:

- a) ne postoje pouzdane usporedive vrijednosti i*
- b) u vrijeme pokretanja transakcije, predviđanja budućih novčanih tokova ili prihoda za koje se očekuje da će proizići 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.“

Prema našem razumijevanju, prilikom određivanja HTVI, u obzir se uzimaju propisi navedeni u BEPS Akciji 8. BEPS Akcija 8 definira HTVI kao nematerijalnu imovinu koja ima jednu ili više od sljedećih karakteristika:

- 1.nematerijalna imovina je samo djelomično razvijena u trenutku transfera,*
- 2.ne očekuje se komercijalno korištenje nematerijalne imovine prije nego protekne nekoliko godina od transakcije,*
- 3.nematerijalna imovina je integralni dio druge HTVI,*
- 4.očekuje se korištenje nematerijalne imovine na novi način, čime nije moguće pouzdano korištenje projekcija postojeće nematerijalne imovine,*
- 5.nematerijalna imovina se prenosi u visini fiksnog iznosa,*
- 6.nematerijalna imovina se koristi ili razvija u sklopu sporazuma o raspodjeli troškova ili sličnih aranžmana.*

Primjer HTVI-a koji bi bio predmet izvještavanja uključuje: „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 0 prava na patent povezanom društvu S iz države S. Društvo S će biti odgovorno za provođenje Faze 3 kliničkih ispitivanja nakon transfera.“

Molimo potvrdu razumijevanja, da je potrebno prijaviti jedino prijenos nematerijalne imovine koja odgovara nekom od gore navedenih kriterija?“

Odgovor na 15. pitanje

Vezano 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.) u kojem su navedeni ti kriteriji.

Pitanje 16.

„Vezano za prijenos nematerijalne imovine koju je teško utvrditi, također molimo potvrdu da gdje je primjerice između domaćeg i inozemnog društva uspostavljen zajednički razvoj nematerijalne imovine (primjerice u sferi informatičkih programa), i principi razvoja i ključevi podjele su utemeljeni projektom koji je sproveden u razdoblju prije stupanja DAC6 regulative na snagu te se kontinuirano kroz godine istovrsna nematerijalna imovina i dalje razvija i po istim principima i dijeli između dvaju društava, nema obveze izvještavanja jer je aranžman nastao u prošlosti?“

Odgovor na 16. pitanje

Vezano za izmjene i dopune prekograničnih aranžmana kod kojih je prvi korak poduzet prije 25. lipnja 2018., u slučaju da je nakon tog datuma došlo do određenih izmjena/dopuna, mišljenja smo ako je došlo do značajnijih izmjena i dopuna takvog aranžmana, isti bi se mogao smatrati novim aranžmanom koji bi podlijegao obvezi izvješćivanja. U slučaju da je došlo samo do manjih dopuna aranžmana odnosno aranžman nije mijenjan, tada smo mišljenja da nije potrebno izvješćivati o takvom aranžmanu. Svakako je važna činjenica da je projekt sproveden prije 25. lipnja 2018., kao razlog za neizvješćivanje.

Pitanje 17.

„Vezano uz pitanje glede izaslanja radnika u slučaju da je zaposlenik 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). Razmatranje obilježja A.3 (122.c Pravilnika) i B.2 (122.d Pravilnika)

A.3 - Aranžman koji obuhvaća standardiziranu dokumentaciju i/ili strukturu te je dostupan više nego jednom poreznom obvezniku i za provedbu nije potrebna bitna prilagodba

B.2 - Pretvaranje prihoda u kategorije koje se oporezuju nižom stopom ili su neoporezivi (npr. kapital, darovi, itd.)

Obilježja A.3 i B.2 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?

Razmatra se primjer gdje savjetnici pomažu klijentima da ispune zakonske 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.

Također se javljaju sljedeći primjeri:

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 u takvim slučajevima sagledava se 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, i izaslanje u nijednom slučaju nije motivirano poreznom uštedom.

U odnosu na navedeno, molimo da potvrdite razumijevanje da usluge podrške u obliku poreznog savjetovanja i priprema poreznih obrazaca za izaslane radnike koji za vrijeme izaslanja ostvaruju pravo na redovan kompenzacijski paket, nije u dosegu DAC6, odnosno Zakona te da stoga ista izaslanja ne bi spadala u „aranžmane o kojima je potrebno izvijestiti?“.

Odgovor na 17. pitanje

Samo usluga podrške u obliku poreznog savjetovanja i priprema poreznih obrazaca za izaslane radnike koji za vrijeme izaslanja ostvaruju pravo na redovan kompenzacijski paket, nije u dosegu DAC6, odnosno Zakona 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, obilježja iz kategorije A.3. i B.2. podliježu prethodnom ispitivanju osnovne koristi, te se uzimaju u razmatranje samo ukoliko se utvrdi da je porezna pogodnost osnovna korist ili jedna od osnovnih koristi za koje se očekuje da će proizići iz aranžmana.

Pitanje 18.

„Naime, ukoliko je u odnosnim zajmovima između RH i treće zemlje (danih/primljenih u vrijeme relevantno za DAC6 izvještavanje), između poreznih obveznika, a bez sudjelovanja posrednika primijenjeno pravilo sigurne luke, ali po propisima trećih zemalja (npr. Bosne i Hercegovine), molimo potvrdu da isto nije u dosegu DAC6 i da nema obveze izvještavanja u RH.“

Odgovor na 18. pitanje

Naše mišljenje je da se radi o prekograničnom aranžmanu koji podliježe izvješćivanju.

Pitanje 19.

„Je li posrednik-savjetnik dužan podnijeti izvještaj o prekograničnom aranžmanu ako je isključivo pružio savjet u obliku poreznih komentara na strukture koje je u potpunosti izradio / predložio klijent?“

Pitanje 20.

„Je li posrednik-savjetnik dužan podnijeti izvještaj o prekograničnom aranžmanu ako je isključivo pružio pomoć davanjem općenitih informacija o poreznom sustavu Republike Hrvatske, a takve pružene općenite informacije o poreznom sustavu Republike Hrvatske mogu utjecati na odluku klijenta glede implementacije konkretne strukture (npr. davanje informacija glede primjene poreza po odbitku na dividende/kamate u odnosu s inozemnim društvima iz različitih jurisdikcija; davanje informacija glede kupnje udjela u društvu ili kupnje gospodarske cjeline, itd.)?“

Odgovori na 19. i 20. pitanje

Polazeći od namjerno široko postavljene definicije posrednika u DAC6, smatramo ako posrednik bilo da je u ulozi organizatora ili samog savjetnika podliježe obvezi izvješćivanja o aranžmanu. Naime, ukoliko savjetnik ima saznanja da je pružio savjet ili pomoć u prekograničnom aranžmanu koji ispunjava jedno od obilježja koje ga stavljaju u kategoriju izvještajnog, smatrat će se posrednikom-savjetnikom i bit će u obvezi podnijeti izvješće o navedenom prekograničnom aranžmanu.

Pitanje 21.

„Je li posrednik-savjetnik dužan podnijeti izvještaj o prekograničnom aranžmanu ako je isključivo pružio pomoć davanjem općenitih informacija o jednostranim pravilima sigurne luke koji su na snazi u Republici Hrvatskoj, u sljedećim situacijama:

- 1. klijent implementira kamatnu stopu na zajmove dane / primljene od inozemnih povezanih osoba koja je određena od strane ministra financija, bez da ima pripremljenu dokumentaciju o transfernim cijenama odnosno analizu o tržišnosti kamatne stope?*
- 2. klijent posjeduje dokumentaciju o transfernim cijenama te implementira kamatnu stopu temeljem te dokumentacije?*
- 3. klijent implementira drugu kamatnu stopu u odnosu na stopu određenu od strane ministra financija te nema pripremljenu dokumentaciju o transfernim cijenama, a nije obavezan uvećavati osnovicu za porez na dobit budući da je npr. trošak kamata manji u odnosu na trošak kamata koji bi bio da je primijenjena stopa određena od strane ministra financija ili je prihod veći od prihoda po stopi koju određuje ministar financija?*

Odgovor na 21. pitanje

Što se tiče pitanja 21.1., 21.2. i 21.3. odgovaramo redom kako je pitanje i postavljeno.

21. 1. Aranžman podliježe izvješćivanju budući da je došlo do upotrebe jednostranog pravila sigurne luke pri utvrđivanju kamatne stope na dane/primljene zajmove između povezanih društava (članak 14. Zakona o porezu na dobit)

21. 2. Aranžman ne podliježe izvješćivanju budući da se kamatna stopa utvrđuje prema uvjetima i na način propisan čl. 13 Zakona o porezu na dobit odnosno primjenom metoda transfernih cijena (sukladno odredbama čl.14 st. 4 Zakona o porezu na dobit)

21. 3. Aranžman podliježe izvješćivanju, jer obveznik u RH nije bio obavezan uvećati osnovicu poreza na dobit ili korigirati osnovicu poreza na dobit radi većih prihoda od kamata ili manjih troškova od kamata u odnosu na prihode/troškove kamata na zajmove koji se obračunavaju u skladu s kamatnom stopom koju propisuje ministar financija.

Pitanje 22.

„Tuzemno društvo primilo je zajam od povezanog društva iz Luksemburga. Zajam je doznačen u siječnju 2020. godine. Kamatna stopa iznosi 3,23%.

Drugim riječima, primjenjuje se kamatna stopa koja je niža od tržišne kamatne stope, ali koja se smatra porezno prihvatljivom u smislu Zakona o porezu na dobit. Kamatna stopa nije potvrđena zasebnom analizom usporedivosti (tzv. benchmarking analiza). Smatra li se gornja transakcija izvještajnim aranžmanom? U slučaju kada bi ova kamatna stopa bila potvrđena analizom usporedivosti (tzv. benchmarking analiza) i dokumentacijom o transfernim cijenama kao tržišno prihvatljiva, da li bi se onda takva transakcija smatrala izvještajnim aranžmanom?“

Odgovor na 22. pitanje

Kao što je poznato, razmjeni informacija o prekograničnim poreznim aranžmanima podliježu aranžmani koji ispunjavaju jedno od obilježja propisanih DAC6. U konkretnom slučaju zaključujemo kako se radi obilježju koje se odnosi na pitanje: radi li se o korištenju jednostranih pravila sigurne luke. Budući da je u konkretnom zajmu primijenjena niža kamatna stopa od one koju ministar financija određuje u skladu s odredbom članka 14. Zakona o porezu na dobit, smatramo kako aranžman podliježe izvješćivanju, jer je moguće sastavni dio šireg prekograničnog aranžmana.

Pitanje 23.

„Tuzemno društvo dalo je depozit povezanom društvu iz Luksemburga. Na dani depozit se zaračunavala ZIBOR (engl. Zagreb Interbank Offered Rates) kamatna stopa (cca 0% kada je ZIBOR niži od nule do 0,18%) koja predstavlja jedinstvenu kamatnu referentnu stopu na hrvatskom međubankarskom tržištu. Službeni izračun ZIBOR-a po dospijećima provodi se temeljem izračuna prosječnih vrijednosti kamatnih stopa 8 najvećih hrvatskih banaka iskotiranih na Reuters sustavu, a objavljivala se do 1. siječnja 2020. godine svakog radnog dana na Internetkim stranicama Hrvatske udruge banaka.

Smatra li se korištenje ZIBOR kamatne stope i sličnih referentnih kamatnih stopa (npr. EURIBOR) korištenjem pravila sigurne ruke? Prema našem razumijevanju, ako se za razliku između primijenjene kamatne stope i tržišne kamatne stope uvećavala osnovica poreza na dobit, gornja transakcija ne bi se smatrala izvještajnim aranžmanom. Molimo potvrditi?“

Odgovor na 23. pitanje

Shodno opisanom primjeru, slažemo se sa zaključkom iz pitanja pod brojem 23., te potvrđujemo prijedlog odgovora, ako se pri pravilu korištenja sigurne luke u skladu s člankom 14. Zakona o porezu na dobit uveća porezna osnovica, tada takav aranžman ne podliježe izvješćivanju.

Pitanje 24.

„Pitanje se odnosi na tumačenje odredbe članka 35.d Zakona kojom je propisano da se povezanim poduzećem u skladu s člancima 35.a do 35.k Zakona podrazumijeva osoba koja je povezana s drugom osobom na najmanje jedan od sljedećih načina:

- 1. osoba sudjeluje u upravljanju druge osobe tako što može ostvarivati 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.*

Odredbama članka 35.a do 35.k ovog Zakona propisana obveza automatske razmjene informacija o prekograničnim aranžmanima o kojim se izvješćuje pa stoga odredbu članka 35.d Zakona smatramo da treba tumačiti na način da je obveza poreznih obveznika da izvještavaju isključivo o prekograničnim aranžmanima u kojima sudjeluju povezane osobe, odnosno da nema obveze izvještavanja o prekograničnim aranžmanima u kojima sudjeluju nepovezane osobe.

Potvrdu takvog razumijevanja odredbe članka 35.d Zakona pronalazimo u činjenici da DAC6 dio OECD-ovog projekta BEPS (engl. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting), akcijskog plana o sprječavanju smanjenja porezne osnovice i premještanja dobiti između povezanih osoba?.“

Odgovor na 24. pitanje

Člankom 35.d Zakona propisana je definicija povezanih poduzeća za potrebe provedbe automatske razmjene informacija o prekograničnim poreznim aranžmanima. Dakle, definicija povezanih poduzeća odnosi se na članak 122.e stavak 1. Pravilnika koji propisuje posebna obilježja povezana s prekograničnim transakcijama koje se odnose na aranžmane koji uključuju prekogranična plaćanja između povezanih društava, a koja se mogu odbiti od poreza pod određenim uvjetima, kako je navedeno u podtočkama od a. do c. navedenog članka 122.e stavka 1. Pravilnika, i na članak 122.g Pravilnika koji propisuje posebna obilježja povezana s transfernim cijenama.

Nadalje, u okviru Mjere 12. BEPS Akcijskog plana predložen je okvir za obvezno otkrivanje i dostavljanje informacija poreznim upravama o prekograničnim aranžmanima (eng. mandatory disclosure rule) koje osmišljavaju razni posrednici (npr. porezni savjetnici) za svoje klijente kako bi izbjegli ili platili manje poreza i ova mjera se odnosi na obilježje vezano za automatsku razmjenu informacija o financijskim računima i stvarnim vlasništvom neovisno o tome radi li se o povezanim osobama ili ne.

Shodno navedenom, kriterij povezanih osoba u smislu članka 35.d Zakona koji se usklađen s Direktivom Vijeća (EU) 2018/822 uzima se u obzir jedino u slučaju prekograničnog aranžmana koji ispunjava kriterije iz članka 122.e stavka 1. Pravilnika i članka 122.g Pravilnika. Za ostala obilježja nije relevantno radi li se o povezanom poduzeću ili ne.

Pitanje 25.

„1. Društvo sa sjedištem u Hrvatskoj koji je dio multinacionalne grupacije i čije matično društvo u Njemačkoj sudjeluje u međusobnim transakcijama kupoprodaje robe i usluga s povezanim društvima unutar grupe, pa tako i s matičnim društvom. U ovom konkretnom slučaju društvo je tijekom razdoblja od 1. srpnja 2020. – 31. prosinca 2020. primilo dokument odobrenja od matičnog društva, odnosno prilagodbu transfernih cijena (transfer pricing adjustment). Navedeno je ispostavljeno hrvatskom društvu

kako bi se ostvarila ciljane EBIT marže hrvatskog društva koja bi bila u rasponu EBIT marži koje se smatraju tržišnim prema rezultatima studije o transfernim cijenama koja je sastavljena na razini grupe. Navedenu prilagodbu transfernih cijena nije moguće povezati s pojedinom isporukom dobara ili usluga koje su se događale kroz 2020. i ranije periode.

Skloniji smo mišljenju da nijedno obilježje koje upućuje na obvezu izvještavanja nije ispunjeno kod predmetne transakcije te također ne vidimo da je u ovakvom slučaju došlo do ostvarivanja porezne pogodnosti. Vezano za prethodno navedeno, molimo Vaše razumijevanje i potvrdu smatra li se takva transakcija izvještajnom prema odredbama DAC6.

2. Društvo sa sjedištem u Hrvatskoj želi dokapitalizirati društvo u Austriji čiji je vlasnik na način da novac uloži u kapitalne pričuve (budući da je ovakav postupak administrativno-pravno jednostavniji od uplate u temeljni kapital). Takav novac austrijsko društvo koristi za tekuće financiranje poslovanja.

Kao i kod prethodnog primjera, smatramo da u predmetnoj situaciji nije došlo do ispunjenja niti jednog obilježja, a nismo svjesni da bi se predmetnom transakcijom mogla ostvariti porezna pogodnost. Stoga, stava smo da navedena transakcija nije predmet izvještavanja prema DAC6. Vezano za prethodno navedeno, molimo Vaše razumijevanje i potvrdu smatra li se takva transakcija izvještajnom prema odredbama DAC6.“

Odgovor na 25. pitanje

1. Prekogраниčni aranžman o kojem se izvješćuje, prema članku 35.a Zakona podrazumijeva svaki prekogranični aranžman koji sadrži najmanje jedno obilježje koje ukazuje na potencijalni rizik od izbjegavanja plaćanja poreza.

Prema odredbama članka 122.g Pravilnika, izvještajan je onaj prekogranični aranžman koji ispunjava jedno od posebnih obilježja povezanih s transfernim cijenama.

Nadalje, odredbom članka 122.g stavka 3. Pravilnika propisano je da je izvještajan aranžman koji uključuje 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.

Sijedom navedenog, budući da se pitanje odnosi na možebitnu primjenu posebnih obilježja povezanih s transfernim cijenama u skladu s člankom 122.g Pravilnika, mišljenja smo da ako navedeni aranžman ne ispunjava prethodno navedene kriterije isti ne podliježe izvješćivanju.

2. Prema odredbama članka 122.d Pravilnika, izvještajan je onaj prekogranični aranžman koji ispunjava jedno od posebnih obilježja povezanih s ispitivanjem osnovne koristi.

Ispitivanje osnovne koristi, prema članku 122.a Pravilnika, smatra se zadovoljeno 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.

Nadalje, odredbom članka 122.d stavka 2. Pravilnika propisano je da je izvještajan aranžman koji ima 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 temelju kojeg se pretvaranje provodi neće proizvesti poreznu pogodnost kako je definirano Pravilnikom, pa se stoga ovo obilježje na navedeni slučaj neće primijeniti.

Slijedom navedenog, može se zaključiti da se u ovom pitanju radi o aranžmanu koji bi se moguće mogao povezati s posebnim obilježjima povezanim s ispitivanjem osnovne koristi iz članka 122.d Pravilnika. Međutim, ako se radi o transakciji koja se odnosi samo na dokapitalizaciju i iz nje ne proizlazi porezna pogodnost, mišljenja smo da ista ne podliježe izvješćivanju.

DAC6 u kontekstu BREXIT-a

Prema članku 3. točki 18. DAC6, „prekogranični aranžman“ znači 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:

- (a) sudionici u aranžmanu nisu svi rezidenti u porezne svrhe u istoj jurisdikciji;
- (b) jedan ili više sudionika u aranžmanu istodobno su rezidenti u porezne svrhe u više od jedne jurisdikcije;
- (c) 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;
- (d) 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;
- (e) takav aranžman može imati učinak na automatsku razmjenu informacija ili identifikaciju stvarnog vlasništva

Shodno navedenom članku, posrednici u Hrvatskoj (RH) su u obvezi izvještavati o aranžmanima koji uključuju drugu DČ ili treću zemlju i za prijelazna razdoblja po DAC6 i od 1.1.2021, a ako je posrednik iz treće zemlje (Ujedinjena Kraljevina-UK) obveza prelazi na relevantnog poreznog obveznika.

RH neće dostavljati informacije prema UK jer je UK od 1.1.2020. treća zemlja, sve dok ne sklopimo poseban sporazum.