

TRENDOVI I POKRETAČI U POREZNOJ POLITICI

UDK 336.221.4(047)

Nevia Čičin-Šain, mag. iur.*

Institut za austrijsko i međunarodno porezno pravo u Beču (*Institute for Austrian and International Tax Law Vienna*) u suradnji s Centrom za globalnu poreznu politiku Ekonomskog sveučilišta u Beču (*Global Tax Policy Center, Wirtschaftsuniversität Wien*) te Istraživačkim vijećem Norveške (*Research Council of Norway*) organizirao je od 4. do 7. srpnja 2013. u gradu Rust, Austrija, konferenciju na temu Trendovi i pokretači u poreznoj politici (*Trends and Players in Tax Policy*).

Cilj navedene konferencije bio je odrediti koji su bili glavni trendovi i pokretači poreznih reforma tijekom posljednjeg desetljeća u pojedinim državama, navesti izmjene zakonodavnih i provedbenih propisa kojima su reforme provedene te nastojati odrediti učinke koje su one imale na gospodarski sustav. Poziv za dostavu izvješća po pojedinim državama upućen je relevantnim akademskim stručnjacima za porezno pravo iz cijelog svijeta, zajedno s upitnikom kojim je ograničeno područje što ga je izvještaj trebao pokriti. Pozivu su se odazvali akademski stručnjaci iz četrdeset zemalja svijeta, točnije iz Australije, Austrije, Belgije, Brazila, Burundija, Češke, Francuske, Kanade, Kine, Kolumbije, Hrvatske, Njemačke, Indije, Italije, Južnoafričke Republike, Meksika, Nizozemske, Novog Zelanda, Norveške, Perua, Portugala, Poljske, Rusije, SAD-a, Španjolske, Švedske, Turske, Ugande, Urugvaja te Velike Britanije. Za Čile, Finsku, Grčku, Mađarsku, Kazahstan, Litvu, Luksemburg, Rumunjsku, Srbiju i Sloveniju pristigla su posebna izvješća koja su se ograničila na usko postavljena pitanja.

U jutarnjem dijelu prvog dana konferencije održana je rasprava na temu trendova u politici oporezivanja od 2000. godine. Raspravu je otvorio Christian Valenduc, čelnik uprave za poreznu politiku pri Ministarstvu financija Belgije, koji je naveo kako je u Belgiji porezno opterećenje rada znatno veće nego potrošnje, dok je udio ekoloških poreza zanemariv. Naglasio je kako je nužna veća porezna reforma budući da je manevarski prostor unutar postojećeg sustava suviše skučen.

Nakon njega izlagao je Daniel Fuentes iz Meksika, koji je izložio tzv. jednostopni porez na poslovanje (engl. *single rate business tax*), jednu vrstu paralelnog poreza na dobit koji služi suzbijanju zakonitog izbjegavanja porezne obveze, budući da prihodi od poreza na dobit u Meksiku čine svega 4,8% BDP-a. Glavna obilježja tog poreza, koji moraju plaćati rezidenti i stalne poslovne jedinice u Meksiku, jesu porezna stopa od 17,5%, izuzeće od oporezivanja pasivnih prihoda (kamate, dividende, prihodi od prodaje dionica i udjela),

* Nevia Čičin-Šain, mag. iur., znanstvena novakinja na Katedri za financijsko pravo i financijsku znanost Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu

izostanak primjene pravila o transfernim cijenama. Smatra se da se izračunom tog poreza osigurava minimalan iznos poreza koji društvo treba platiti, s time da se iznos tog poreza uračunava u iznos poreza na dobit društva.

Anne Selbert iz odvjetničkog društva u Luksemburgu predstavila je glavna obilježja posebnog režima oporezivanja intelektualnog vlasništva u Luksemburgu, kojim se predviđa izuzimanje od oporezivanja porezom na dobit 80% neto-prihoda od prava intelektualnog vlasništva. Isto izuzeće odnosi se i na kapitalne dobitke od prodaje tih prava. Režim se odnosi na intelektualno vlasništvo kojim se stvarno upravlja u Luksemburgu (engl. *place of effective management*), što znači da je u Luksemburgu mjesto registracije te upravljanja intelektualnim vlasništvom. Luksemburg smatra kako se taj posebni režim ne kosi s pravilima o državnim potporama Europske unije, o čemu Europska komisija još nije donijela odluku.

U Njemačkoj je provedena reforma sustava poreza na dobit zamjenom imputacijskog sustava sustavom oporezivanja samo polovice pasivnog prihoda u rukama dioničara. Smanjene su porezne stope izravnih poreza, uz istodobno proširenje porezne osnovice, te porezne stope poreza na dodanu vrijednost kako bi se spriječio gubitak državnih prihoda. Porez na imovinu ukinut od strane Ustavnog suda nije bio ponovno uveden zbog velikih troškova njegove naplate.

Raspravljalo se uz to i o glavnim pokretačima poreznih reforma u pojedinim državama (engl. *Main Drivers of Tax Reforms*). Prvo izlaganje odnosilo se na Finsku. U toj je zemlji stopa poreza na dobit smanjena sa 60% u 1985. na 24,5% u 2012. Na poreznu politiku Finske utječe i natjecanje s drugim državama, posebice sa Švedskom i Danskom, tako da se planira dodatno smanjenje stope poreza na dobit na 20% od 2014. godine kako bi država bila atraktivnija od susjedne Švedske. Na poreznu politiku utječe i Europski sud pravde, npr. slučajem *Manninen* (C-319/02), u vezi s kojim je ukinut finski diskriminatorni imputacijski sustav.

Slučaj SAD-a iznio je Joshua Odintz, koji je predstavio prijedlog promjena poreza na dobit iznesen u izvješću okvira za reformu poreza na dobit predsjednika Obame (engl. *The President's Framework for Business Tax Reform*). U izvješću se iznosi stajalište kako je zakonska stopa poreza na dobit u SAD-u previsoka (35%), dok je efektivna stopa oko 25%. Zbog različitih mogućnosti korištenja ubrzane amortizacije, pomak između zakonske i efektivne porezne stope od sektora do sektora znatno se razlikuje. Tako je, primjerice, efektivna porezna stopa u sektoru proizvodnje 26%, u sektoru rudarstva 18%, a u sektoru izgradnje 31%. Obje političke stranke podupiru smanjenje porezne stope, uz istodobno proširenje porezne osnovice ukidanjem raznih porezno priznatih rashoda te uvođenjem mjera za suzbijanje erozije porezne osnovice.

Popodnevi dio prvog dana konferencije bio je rezerviran za raspravljanje o procesu sastavljanja prijedloga zakona u poreznim stvarima. Raspravu su vodili profesor Josef Schuch (Austrija) i profesor Rick Krever (Australija). Andrew Smith, profesor na

Ekonomskom fakultetu Sveučilišta Victoria u Wellingtonu (*Victoria Business School, Victoria University of Wellington*), obrazložio je zakonodavni proces u Novom Zelandu. Najprije se u javnosti objavi nacrt zakona, koji služi kao podloga za javnu raspravu zainteresiranim stranama. Zainteresirane strane mogu dati svoje primjedbe i prijedloge, koji bivaju upućeni u parlament zajedno s prijedlogom zakona. Daljnje primjedbe i prijedlozi mogu se uputiti nadležnim odborima u parlamentu, koji ih uzimaju na razmatranje.

Miguel Pimentel iz Portugala iznio je svoje primjedbe na proces sastavljanja prijedloga zakona u poreznim stvarima u Portugalu. Smatra kako bi bilo dobro isključiti prijedloge tih zakona iz zakona kojima se donosi proračun za iduću godinu kako bi se povećala transparentnost, racionalizirao broj i kvaliteta poreznopravnih odredaba te ojačala demokracija. Kritizirao je činjenicu da zakonodavna inicijativa dolazi od strane porezne uprave (engl. *bottom up approach*), što rezultira mnogobrojnim te loše napisanim zakonima, pravnom nesigurnošću te neravnomjerno raspoređenom snagom strana u poreznom postupku.

Dio konferencije posvećen izobrazbi u području poreznog prava (engl. *Building up Tax Expertise*) otvorila je Natalia Quinores Cruz iz Kolumbije, koja je navela kako je u njezinoj državi poboljšana izobrazba državnih službenika u poreznoj upravi uslijed suradnje sa švedskom vladom. Međutim, jednako je tako istaknula kako je povećan odljev kvalificiranih službenika iz porezne uprave u privatni sektor zbog selektivne izobrazbe većinom mlađih službenika, koji nakon završene izobrazbe teško napreduju te odlaze na bolje plaćene poslove u privatni sektor.

U Južnoafričkoj Republici uveden je novi zakon koji regulira kontinuiranu izobrazbu poreznih stručnjaka. Oni tako moraju biti članovi jedne od brojnih komora ili drugih nadležnih tijela, koja moraju osigurati minimalni stupanj kvalitetne izobrazbe, donijeti etički kodeks, urediti sustav sankcija te osigurati cjeloživotno usavršavanje u struci. Kao poseban problem u sastavljanju poreznog zakonodavstva istaknuta je činjenica da se u JAR-u koristi čak 11 službenih jezika, iako se nužno moraju koristiti engleski te još jedan jezik, što otežava zakonodavni proces.

Stanje u obrazovanju poreznih stručnjaka u Poljskoj prikazao je Lukasz Kolomanski. Poreznim se savjetnikom u Poljskoj postaje nakon završenog diplomskog studija, uz polaganje dvostupanjskog stručnog ispita iz prava, a zatim i rada u struci u trajanju od barem dvije godine. Porezni savjetnici moraju biti uvršteni na popis poreznih savjetnika, koji nadzire državna komora poreznih savjetnika. Trenutačno se na toj listi nalazi oko 12.000 poreznih savjetnika. Provjera stručnih kvalifikacija provodi se svake dvije godine. Dodatno obrazovanje nudi se u sklopu fakulteta u obliku dvogodišnjeg poslijediplomskog studija. Regionalni ogranci državne komore poreznih savjetnika, u suradnji sa sveučilištima, organiziraju konferencije namijenjene studentima.

Drugi dan konferencije započeo je raspravom na temu promjena u odnosu između poreznih obveznika te porezne uprave. Alessandro Turina sa Sveučilišta Bocconi predstavio je sustav alternativnog načina rješavanja sukoba u poreznom pravu nazvan „*reclamo*“ (tal.). Za porezne stvari u kojima osporeni iznos poreza (bez kamata i kazna) ne prelazi 20.000 eura porezni obveznik dužan je uložiti tzv. „*reclamo*“. Time započinje proces koji je u talijanskom poreznom pravu okarakteriziran kao medijacija. Ukoliko takav zahtjev ne bude upućen nadležnom poreznom tijelu, prvostupanjski porezni sud tužbu će odbaciti kao nedopuštenu. Porezni obveznik dužan je „*reclamo*“ uložiti u roku od 60 dana od dostave osporenog poreznog rješenja. Kao poticaj za primjenu „*reclamo*“, poreznom će obvezniku u slučaju nagodbe biti otpisano 40% novčane kazne. Ako pak nagodba ne bi bila postignuta, strana koja izgubi spor naknadno bi morala platiti dodatni iznos u visini od 50% sudskih troškova. Od početka primjene (sredinom travnja 2012. godina) zabilježena je 41.000 procedura „*reclamo*“, od kojih je svega njih 16.000 završilo pred poreznim sudom.

U Turskoj je pak uveden komunikacijski centar (*Vergi İletişim Merkezi, tur.*) putem kojega porezni obveznici mogu kontaktirati s poreznom upravom telefonom ili e-poštom. Važno je naglasiti kako dana mišljenja poreznu upravu ne obvezuju.

U Španjolskoj je u okviru foruma za velika trgovačka društva donesen etički kodeks za porezna tijela i velike porezne obveznike. Trgovačka društva, na inicijativu porezne uprave, imaju mogućnost potpisati sporazum kojim se obvezuju na suradnju u skladu s načelima određenima u etičkom kodeksu. Ta se načela mogu grupirati u tri skupine – zahtjev prema poreznom obvezniku za ponašanjem na transparentan način, u dobroj vjeri i u suradnji s poreznom upravom; zatim zahtjev upućen poreznoj upravi, također u pogledu transparentnosti, pravne sigurnosti u primjeni i interpretaciji pravnih pravila; te napokon zahtjev prema obje strane za suzdržavanjem od ulaska u konflikte i za smanjenjem broja tužba. Navedeni je sporazum potpisalo 75 trgovačkih društava. Ipak, važno je za naglasiti da ne postoje sankcije za nepoštivanje pravila iz tog sporazuma (osim ako se tim ponašanjem ujedno ne krše i neke pravne norme).

U drugom dijelu jutarnje rasprave razgovaralo se o glavnim pokretačima u poreznoj politici (engl. *Main Players in Tax Policy*). Prvo izlaganje bilo je iz Srbije i u njemu je Svetislav Kostić iznio kako su izmjene zakonodavstva u toj zemlji bile mnogobrojne i populistički motivirane. Kritizirao je pretjerano snižavanje stope poreza na dobit i dohodak, kojim je efektivna porezna stopa spuštana ispod 5%, a da su investicije izostale. Međunarodna pomoć u oblikovanju imala je pozitivan učinak samo u početku svojeg mandata.

Predstavnik iz Austrije iznio je zanimljiv način uključivanja velikog broja zainteresiranih strana u zakonodavni proces, kakav se primjenjuje u Austriji. Austrijsko socijalno partnerstvo okuplja sindikate udružene u komoru, Gospodarsku komoru te Poljoprivrednu komoru, u kojima je članstvo obvezno, što rezultira velikom reprezentativnošću. Osim navedenih komora, uključeni su i Austrijski sindikat trgovaca

te Udruga austrijskih industrijalaca, u kojima je članstvo dobrovoljno. Sva navedena tijela povezana su s vladom i parlamentom te s raznim političkim strankama. Putem Austrijskog socijalnog partnerstva zainteresirane strane uključene su u raspravu povodom donošenja prijedloga zakona te izradu samog zakonodavnog prijedloga u sklopu vlade budući da su dva člana vlade bivši članovi navedenog partnerstva.

Popodnevnu raspravu na temu „Porezna politika u globalnoj ekonomiji“ započeo je profesor Jacques Le Cacheux s Instituta za politološka istraživanja (*Institut d'études politiques*) u Parizu. On je istaknuo kako su socijalna davanja u Francuskoj među najvećima u Europi, što francuskog radnika čini vrlo skupim u usporedbi s radnikom iz južne Europe (Španjolske, Grčke...). S druge strane, porezi na potrošnju u Francuskoj su relativno niski (stopa poreza na dodanu vrijednost iznosi 19,6%), pa uz mnogobrojne proizvode i usluge na koje se odnose snižene stope efektivna porezna stopa iznosi oko 10%. Porez na dodanu vrijednost lagano će rasti u 2014. godini, na 20%, čime se planiraju djelomično pokriti troškovi financiranja novog oblika poreznog odbitka kod poreza na dobit u visini dijela iznosa koji društva plaćaju za plaće.

U nastavku rasprave izlaganje je imao profesor Hrvoje Arbutina, koji je prikazao situaciju korištenja poreznim poticajima u Republici Hrvatskoj (na temelju analize Jasne Bogovac), u kojoj su velika trgovačka društva ocijenila porezne poticaje kao važne, no ne i kao presudne čimbenike pri donošenju poslovnih odluka. Kao glavna prepreka u odabiru zemlje za poslovni nastan pokazala se netransparentnost i nepredvidljivost postupaka porezne uprave i upravnih sudova.

Naposljetku, Sigrid Hemels iz Nizozemske iznijela je namjeru nizozemske i njemačke vlade da uspostave pilotni projekt provedbe zajedničkih poreznih nadzora nad poreznim obveznicima. Ako projekt bude uspješan, nizozemska vlada planira se obratiti i drugim zemljama članicama s istim prijedlogom.

Svako od opisanih izlaganja izazvalo je burnu diskusiju među sudionicima, koji su svojim dugogodišnjim iskustvom u radu na području poreznog prava pridonijeli tomu da rasprava na konferenciji bude na zavidnoj razini.