

DIE VERMEIDUNG INTERNATIONALER DOPPELBESTEuerung VON EINKOMMEN UND KONSUMORIENTIERTE STEUERSYSTEME,

Branka Lončarević, 2004, Frankfurt am Main: Peter Lang, 240 str.

Prikaz*

Potrošno usmjereno oporezivanje dohotka (i dobiti), iako inicirano još od klasika ekonomske misli kao što su npr. Hobbes, Schumpeter i Fischer, aktualizira se kao niz varijanti reformskih prijedloga za razvijene zemlje i zemlje tranzicije od kraja 1970-ih godina do danas. Kao što je poznato, riječ je o odstupanjima od tzv. tradicionalnoga (klasičnog) sustava poreza na dohodak i dobit, tj. o nizu varijanti poreza na dohodak umanjenoga za štednju odnosno *cash-flow* poreza na dobit te poreza na dohodak bez oporezivanja kamata (tj. svih dohodaka od kapitala), odnosno poreza na dobit s odbitkom (zaštitne) kamate. Prvi je prijedlog nešto starijega, a drugi je novijeg datuma. Taj drugi oblik oporezivanja dohotka i dobiti primjenjivao se u Hrvatskoj u razdoblju 1994-2000.

Iako su prijedlozi uvođenja potrošno usmjerenog oporezivanja mnogobrojni, još nigdje u svijetu (osim upravo u Hrvatskoj u razdoblju od 1994. do 2000) takvo oporezivanje nije potpuno prihvaćeno (no pojedini elementi potrošnog koncepta, npr. izuzimanje od oporezivanja nekih dohodaka od kapitala, odbijanje pojedinih oblika štednje od osnovice i sl. već postoje u mnogim zemljama).

Jedan od razloga neprihvatanja potrošno usmjerenog oporezivanja jest i međunarodno dvostruko oporezivanje i nemogućnost odnosno teškoće uklapanja potrošno usmjerenih poreza na dohodak (i dobit) u postojeće metode izbjegavanja međunarodnoga dvostrukog oporezivanja. To se isticalo još od početnih prijedloga potrošno usmjerenih poreza, dakle posebno u vezi s dohotkom umanjenim za štednju. Iako je literatura o potrošno usmjerenom oporezivanju dohotka (i dobiti) opsežna, malo se koji od autora detaljnije bavio njihovim međunarodnim aspektom. Upravo je tu prazninu ispunila doktorska disertacija Branke Lončarević, koja je pretočena u knjigu *Izbjegavanja međunarodnoga dvostrukog oporezivanja dohotka i potrošno usmjereni porezni sustavi*. Knjiga je po svojoj sustavnosti, preciznosti i, naravno, utemeljenosti na potrošno usmjerenom poreznom sustavu oporezivanja dohotka (i dobiti) kao aksiomu tipičan visokokvalitetni uradak heidelberške porezne škole, koja je, kao što je poznato, presudno utjecala na već spomenutu potrošno usmjerenu reformu poreznog sustava Hrvatske početkom 1990-ih godina.

* Primljeno (*Received*): 5.7.2004.

Prihvaćeno (*Accepted*): 18.7.2004.

Knjiga je izuzetno zanimljiva domaćoj znanstvenoj i stručnoj javnosti upravo zbog uključivanja u analizu dosadašnjega hrvatskog oporezivanja dohotka i dobiti (do 2000). Naime, autorica se u svojoj analizi nije mogla baviti svim brojnim kombinacijama različitih oblika potrošno usmjerenog oporezivanja dohotka i dobiti, već je izabrala samo dva tipična modela:

- tzv. S-sustav (*Sparbereinigte Einkommensteuer und R-Cash-Flow Steuer*), koji je kombinacija poreza na dohodak umanjenoga za štednju i jedne od varijanti *cash-flow* poreza na dobit – one s R-osnovicom (ograničene samo na realne transakcije);
- tzv. Z-sustav (*Zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer*), tj. kombinacije poreza na dohodak u koji nisu uključeni dohoci od kapitala (pojam kamate ovdje je shvaćen u širem smislu – kao dohodak od kapitala) i poreza na dobit umanjenoga za zaštitnu kamatu – dosadašnji hrvatski sustav.

Knjiga je podijeljena na dva dijela. U prvome se pregledno iznosi teorija i praksa problematike međunarodnoga dvostrukog oporezivanja i njegova izbjegavanja, dok je drugi dio autoričin znanstveni doprinos u kojemu se analizira primjena uobičajenih mjera izbjegavanja međunarodnoga dvostrukog oporezivanja na potrošno usmjerene sustave. Dok je prvi dio vrlo prikladan i kao udžbeničko znanstveno-stručno štivo i kao takav preporučljiv široj znanstvenoj i stručnoj javnosti (iako ipak zahtijeva određeno predznanje navedene problematike), drugi je dio, posebno ona poglavlja u kojima se proučavaju međunarodni aspekti S-sustava, namijenjen užemu znanstvenomu miljeu.

Prvi dio započinje navođenjem razloga postojanja međunarodnoga dvostrukog oporezivanja (objektno-teritorijalno načelo – načelo zemlje izvora, te subjektno-univerzalno načelo – načelo zemlje rezidentnosti, tj. domicila – načelo svjetskog dohotka), nakon čega se iznosi klasifikacija uobičajenih mjera izbjegavanja međunarodnoga dvostrukog oporezivanja (unilateralne, bilateralne, multilateralne, supranacionalne: EU harmonizacija). U nastavku se iznose unilateralne mjere, s posebnim naglaskom na metodi uračunavanja kao dominantnoj metodi na koju se kasnije fokusirala analiza drugoga dijela. Nakon unilateralnih mjera vrlo se detaljno prikazuje međunarodni standard na području bilateralnih mjera: model OECD-a za izbjegavanje međunarodnoga dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine, s obzirom na to da će on biti kriterij prema kojemu će se u drugome dijelu uspoređivati međunarodni aspekti potrošno usmjerenih sustava. Na kraju se daje osvrt na tzv. *tax sparing* (poreznu poštedu) – varijantu metode uračunavanja u kojoj se nastoji izbjeći metodi uračunavanja imanentno neutraliziranje poreznih povlastica što ih daju prije svega zemlje u razvoju.

Na početku drugoga dijela iznose se obilježja tradicionalnoga i potrošno usmjerenog sustava koja su bitna za izbjegavanje međunarodnoga dvostrukog oporezivanja. Predlaže se i alternativni način izračuna maksimalnog iznosa koji se može obuhvatiti metodom uračunavanja. Nakon toga slijedi srž autoričina znanstvenog doprinosa: analiza primjene metode uračunavanja (kao unilateralne mjere) i modela OECD-a na potrošno usmjerene sustave.

Autorica sustavno i studiozno ispituje različite kombinacije (u dvije zemlje) S-sustava i tradicionalnog sustava, Z-sustava i tradicionalnog sustava, te Z-sustava i S-sustava, kojima najprije obuhvaća samo porez na dohodak (od rada i kapitala), a kasnije i po-

rez na dobit. Utvrđuje se porezna obveza bez metode uračunavanja, ustanovljava se postoji li u danom slučaju uopće dvostruko oporezivanje, koje su mogućnosti uračunavanja na klasičan način i kako se uopće može izbjeći dvostruko oporezivanje. Zaključuje se da metoda uračunavanja u promatranim slučajevima ima različite učinke. Ako se susreću tradicionalni i Z-sustav (dosadašnji hrvatski model), međunarodno dvostruko oporezivanje može se uspješno izbjeći metodom uračunavanja (osim kad se to ne može ni pri susretu dvaju tradicionalnih sustava). Međutim, pri dodiru tradicionalnoga i S-sustava nastaju veći problemi, te se često međunarodno dvostruko oporezivanje ne može izbjeći metodom uračunavanja. Slično vrijedi i za kombinaciju S-sustava i Z-sustava.

Superiornost Z-sustava pred S-sustavom vidi se i pri analizi modela OECD-a. Naime, pri susretu Z-sustava i tradicionalnog sustava uopće nema problema s primjenom svih dijelova modela OECD-a, što vodi nesmetanom izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Suprotno tome, pri kombinaciji S-sustava s bilo kojim od ostala dva sustava (tradicionalnim ili Z-sustavom), pojavljuju se problemi u svim područjima modela OECD-a. Tako postoji opasnost da se porezi S-sustava u zemljama tradicionalnog sustava uopće ne priznaju kao porezi koji bi bili objekt ugovora, tj. koji bi se uzeli u obzir za izbjegavanje, zato što je odstupanje od klasičnog pojma dohotka odnosno dobiti veliko. Takav se primjer već pojavio u praksi, kada SAD nije htio priznati planirani *cash-flow* porez u Boliviji kao porez na dohodak (dobit), što je rezultiralo odustajanjem od tog poreza. Nadalje, pojavljuje se vremenski raskorak jer oporezivanje u S-sustavu slijedi tek u momentu trošenja dohotka, a ne u trenutku njegova stvaranja. Dakle, moralo bi se odstupiti od suštine tog sustava, tj. poreznog oslobođenja štednje kad je riječ o dividendi i kamata. Primjenom metode izuzimanja u S-sustavu se ne postiže izbjegavanje, već samo smanjenje dvostrukog oporezivanja (dok se u Z-sustavu ono potpuno izbjegava).

Autorica zaključuje da se u Z-sustavu ne pojavljuju dodatni problemi vezani za izbjegavanje međunarodnoga dvostrukog oporezivanja prouzročeni samom specifičnošću tog sustava, tj. njegovim odstupanjem od tradicionalnog sustava. Postoje samo problemi koji bi i inače postojali u tradicionalnom sustavu. Pri tome je metoda izuzimanja uspješnija od metode uračunavanja jer nudi potpuno izbjegavanje, za razliku od metode uračunavanja, pri kojoj može postojati višak u poreznom opterećenju. Suprotno tome, izbjegavanje međunarodnoga dvostrukog oporezivanja u S-sustavu može se ostvariti samo rijetko. Dakle Z-sustav je, kad je posrijedi izbjegavanje međunarodnoga dvostrukog oporezivanja, prikladniji od S-sustava.

Sve to potvrđuje i porezna praksa. Naime, Z-sustav je imao svoju praktičnu primjenu u Hrvatskoj, dok je praktična primjena S-sustava izostala, između ostaloga, vjerojatno i zbog tog razloga.

Helena Blažić