

Stjepan Gadžo, mag. iur.*

Izvorni znanstveni rad
UDK 336.227:340.114
334.726:336.227
Primljeno: veljača 2015

PRILOG ISTRAŽIVANJU SADRŽAJA NAČELA PRAVEDNOSTI KAO KRITERIJA EVALUACIJE NORMI MEĐUNARODNOG POREZNOG PRAVA

Sažetak: *Aktualan trenutak u svijetu međunarodnog oporezivanja obilježava svojevrsna inventura ustaljenih pravila i praksi, koju valja razmatrati u kontekstu posljednje globalne ekonomske krize. Oštrica kritike usmjerena je prema multinacionalnim kompanijama (MNC) i bogatim pojedincima, čije porezno opterećenje, u očima javnosti, nije usklađeno s "pravednim udjelom" u financiranju javnih usluga. Ovakvim i sličnim argumentima, koji sve više dobivaju i političku potporu, nedostaje teorijska snaga, što je u najvećem dijelu vezano za sadržajnu neodređenost načela (porezne) pravednosti. Cilj je ovog rada istražiti sadržaj načela porezne pravednosti u kontekstu međunarodnog poreznog prava. Ovo je načelo jedan od normativnih ideala nacionalnih poreznih sustava te nepobitno mora imati vrijednost i u međunarodnom okruženju. Početna je hipoteza rada da supstancu načela pravednosti u međunarodnom okruženju valja odrediti s obzirom na dimenziju raspodjele ukupne svjetske porezne osnove između država (tzv. međudržavna pravednost), a ne s obzirom na raspodjelu ukupnog poreznog opterećenja između poreznih obveznika, kao u isključivo domaćem okruženju. To nužno slijedi iz prihvaćanja paradigme državne suverenosti u poreznim stvarima, u skladu s kojom je oblikovan postojeći sustav međunarodnog poreznog prava.*

Ključne riječi: *načelo porezne pravednosti; međunarodno porezno pravo; državna suverenost; međudržavna pravednost; oporezivanje multinacionalnih kompanija*

1. UVOD

Aktualan trenutak u svijetu međunarodnog oporezivanja obilježava svojevrsna inventura ustaljenih pravila i praksi. U najvećem je dijelu to posljedica posljednje globalne ekonomske krize i procesa fiskalne konsolidacije koji su uslijedili u većem broju država, napose onih razvijenih. Isti nužno uključuju visok stupanj "odricanja" građana s ciljem postizanja održivosti državnih financija, i u obliku smanjene razine i/ili kvalitete javnih usluga i u obliku povećanog poreznog tereta. U takvim okolnostima nužno se preispituje raspodjela ukupnog poreznog optereće-

* Stjepan Gadžo, mag. iur., znanstveni novak – asistent, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci, Hahlić 6, 51000 Rijeka.

nja te ovo pitanje izlazi iz okvira isključivo tehničke rasprave (ponajprije ekonomskih stručnjaka) i prelazi u ono što Jürgen Habermas označava “javnom sferom”.¹ Tomu su uvelike doprinijeli medijski izvještaji o “nepravedno niskom” efektivnom poreznom opterećenju najvećih svjetskih multinacionalnih kompanija (dalje: MNK).² Tako je primjerice tijekom saslušanja u američkom Kongresu posvećenog ovoj tematici iznesen podatak da se *Apple Inc.*, MNK s najvećom tržišnom vrijednosti u povijesti (više od 700 milijarda USD početkom 2015. godine), u razdoblju od 2009. do 2012. služio složenim (zakonitim!) tehnikama poreznog planiranja, rezultat kojih je više od 44 milijarde USD potpuno neoporezive dobiti na svjetskoj razini.³ Inicijative više nevladinih organizacija, poput *Tax Justice Networka* i *Oxfama*⁴ dodatno su pojačale pritisak na nositelje porezne politike za iznalaženjem rješenja za ove i slične pojave, koje se počinju označavati kovanicom “agresivno porezno planiranje”.⁵

Stoga u posljednjih nekoliko godina s najviših političkih razina stižu poruke o nužnosti onih reformi pravnog okvira oporezivanja MNK-a, ali i bogatih pojedinaca, kojima se može postići veća pravednost poreznog sustava.⁶ Konkretni su koraci već i poduzeti, a najviše obećava ambiciozni projekt skupine G20 i Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (dalje: OECD), usmjeren na borbu protiv erozije porezne osnovice i premještanja dobiti (engl. *Base Erosion and Profit Shifting*; dalje: BEPS).⁷

U ovom se radu neće detaljnije analizirati tehnike poreznog planiranja MNK-a ni naponi država usmjereni prema njihovu sprječavanju. Cilj je rada, naprotiv, otkriti sadržaj načela porezne pravednosti (engl. *tax equity*) kao niti vodilje za predložene reforme pravila međunarodnog poreznog prava. Dok glas javnosti, uz deklarativnu političku potporu, od MNK-a i najbogatijih pojedinaca zahtijeva plaćanje “pravednog udjela” (engl. *fair share*) u financiranju javnih usluga, postavlja se pitanje na koji način odrediti značenje ove sintagme. Financijska je teorija tijekom prošlog stoljeća rafinirala kriterije prema kojima valja pristupiti određenju pravednog poreza i pravednog oporezivanja. Doktrinarnu je pobjedu odnio kriterij nametanja poreza sukladno gospodarskoj snazi poreznih obveznika. S druge strane, inherentne slabosti ovog, ali i alternativnih kriterija pravednosti vidljive su čim činjenice bitne za oporezivanje imaju prekogranični karakter. Naime, međunarodni se odnosi već gotovo četiri stoljeća temelje na doktrini državne suverenosti,

1 Vidi: Essers, P., *International tax justice between Machiavelli and Habermas*, Bulletin for International Taxation, Vol. 68., br. 2, 2014., str. 54.–66.

2 Za pregled vidi: Bloomberg (2013), *The Great Corporate Tax Dodge*, dostupno na: <http://topics.bloomberg.com/the-great-corporate-tax-dodge/> (12. rujna 2013.); Murphy, R., *The End of Transfer Pricing Is Nigh... Or Maybe Not*, Tax Notes International, Vol. 73., br. 1, 2014., str. 19.

Jedinstvena općeprihvaćena definicija MNK-a ne postoji te se većina autora zadovoljava nabrojanjem ključnih obilježja koji takvu vrstu poslovne organizacije izdvajaju od drugih organizacijskih oblika. Za potrebe ovog rada prihvaća se pojmovno određenje MNK-a dala L. Eden: “MNK jest integrirano ili centralizirano poslovanje (...) (S)astoji se od dva ili više poduzeća pod zajedničkom kontrolom, sa zajedničkim resursima i zajedničkim ciljevima, s jedinicama poslovanja smještenim u više država.” (Eden, L., *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*, University of Toronto Press, Toronto, 1998., str. 126.). Tipična je to definicija MNK-a koja polazi od njihovih strukturnih obilježja.

3 Vidi: Ting, A., *iTax—Apple’s International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue*, British Tax Review, br. 1, 2014., str. 40.–71.

4 Vidi: <http://www.taxjustice.net> (15. veljače 2015.); <http://www.oxfam.org/en/tags/tax-justice> (15. veljače 2015.).

5 Vidi, npr. OECD (2015), *Aggressive tax planning*, dostupno na: <http://www.oecd.org/tax/aggressive> (15. veljače 2015.); Europska komisija (2012), *Preporuka o agresivnom poreznom planiranju*, C (2012) 8806 final.

6 Vidi primjerice točku 13. zajedničke izjave članka država članica skupine G20 nakon sastanka u Brisbaneu iz studenog 2014. godine. Dostupno na: https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/brisbane_g20_leaders_summit_communique1.pdf (15. veljače 2015.).

7 Vidi dokumente i izvješća OECD-a postavljene na mrežnu stranicu <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm> (17. veljače 2015.).

jedna od ključnih manifestacija koje jest i pravo države da nameće i ubire poreze. Suverenost države u poreznim stvarima utječe i na teorijsku rekonstrukciju sadržaja načela porezne pravednosti. Početna hipoteza ovog rada jest da supstancu načela pravednosti u međunarodnom okruženju valja odrediti s obzirom na raspodjelu ukupne svjetske porezne osnovice između država, a ne u odnosu na raspodjelu ukupnog poreznog opterećenja između poreznih obveznika. Važnost je ovakvog pristupa u izgradnji teorijski prihvatljivijeg okvira za analizu pravila međunarodnog poreznog prava s vrijednosnog aspekta. Time i nositelji porezne politike dobivaju preciznije smjernice kakvim normama međunarodnog poreznog prava valja težiti.

Valjanost se iznesene hipoteze provjerava s obzirom na osnovne nalaze domaće i strane literature iz područja (međunarodnog) poreznog prava i javnih financija. Pritom se dominantno primjenjuje deskriptivna metoda. Historijska se metoda primjenjuje kako bi se sadržaj pozitivnih normi međunarodnog poreznog prava promotrio unutar povijesnog konteksta razvoja međudržavne koordinacije u ovom području. Aksiološka je metoda korištena kako bi se ukazalo na moguće pravce primjene načela (međudržavne) pravednosti (vidi: *infra*, poglavlje 4.4.).

Domaću pravnu književnost, nažalost, i dalje obilježava relativno siromašan fond publikacija iz područja međunarodnog poreznog prava.⁸ Istraživanja uloge načela pravednosti u ovom kontekstu potpuno izostaju, bez obzira na to što ovaj normativni ideal zaslužno zauzima istaknuto mjesto u literaturi općeg poreznog prava.⁹ Između bogatog izbora stranih publikacija na predmetnu temu posebno ističemo radove klasika teorije javnih financija, supružnika Peggy i Richarda Musgravea, kojima se pripisuje prva uporaba koncepta međudržavne pravednosti¹⁰ te Erica Kemmerena, čija detaljna studija posvećena reformi postojećih pravila međunarodnog poreznog prava prihvaća i perspektivu pravedne raspodjele prava na oporezivanje dohotka/dobiti između država.¹¹

Rad je strukturno podijeljen na pet osnovnih dijelova. Nakon uvoda, u drugom se dijelu rada ukratko izlaže tradicionalno shvaćanje načela pravednosti, koje je vezano za strogo domaće okruženje, obilježeno postojanjem jedne isključive porezne vlasti. Treći dio rada posvećen je izlaganju osnova sustava međunarodnog poreznog prava i napose njegovoj utemeljenosti na doktrini državne suverenosti. U četvrtom, glavnom dijelu rada analizira se sadržaj načela pravednosti u kontekstu međunarodnog oporezivanja dohotka/dobiti. Poseban se naglasak stavlja na koncept međudržavne pravednosti. Peti i posljednji dio rada sadrži zaključna razmatranja.

8 Dosad najcjelovitiji sustavni prikaz ovog područja dan je u Lončarić Horvat; O., Arbutina, H., *Osnove međunarodnog poreznog prava*, Narodne novine, Zagreb, 2007.

9 Vidi, npr. Šimović, J., *Načelo porezne pravednosti i hrvatski porezni sustav*, Financijska praksa, vol. 18, br. 6, 1994., str. 567.–585.; Jelčić, Bo. et al., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 192.–196. i 265.–267. Načelo porezne pravednosti zauzima gotovo nezaobilazno mjesto i u novijim raspravama oko izmjena hrvatskog porezno-pravnog okvira, što se može objasniti njegovim izričitim ustavnim normiranjem kao osnove čitavog hrvatskog poreznog sustava. Vidi: čl. 51. Ustava Republike Hrvatske (Narodne novine br. 56/1990, 135/1997, 8/1998, 113/2000, 124/2000, 28/2001, 41/2001, 55/2001, 76/2010, 85/2010, 05/2014).

10 Brooks ističe značenje zajedničkog eseja Peggy i Richarda Musgravea iz 1972., pod nazivom "Inter-Nation equity", za konačni konceptualni izražaj ideje koja je i prije bila prisutna u radovima Peggy Musgrave (prema: Brooks, K., *Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Value*, u: Head, J.; Krever R. (ur.), *Tax reform in the 21st century: a volume in memory of Richard Musgrave*, Kluwer Law International, The Hague, 2009., str. 472.). U navedenom radu autori početno navode kako je "pitanje porezne pravednosti u unitarnom fiskalnom okruženju relativno jednostavno. Potrebno je imati u vidu samo pravednost između pojedinaca i to u okviru jednog poreznog sustava" (Musgrave, R.; Musgrave, P., *Inter-nation equity*, u: Musgrave, P., *Tax Policy in a Global Economy: selected essays of Peggy B. Musgrave*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2002., str. 159.).

11 Kemmeren, E., *Principle of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models*, doktorska disertacija, Katholieke Universiteit Brabant, 2001.

2. OPĆENITO O NAČELU PRAVEDNOSTI KAO NORMATIVNOM IDEALU POREZNOG SUSTAVA

Djelatnost oporezivanja besprimjerna je socijalni fenomen, točka sjecišta nositelja vlasti s jedne te građana i poduzeća s druge strane.¹² Stoga je to područje proučavanja više znanstvenih disciplina (pravo, ekonomija, političke znanosti i dr.), koje tijekom svog razvoja iskazuju sve veću intradisciplinarnu specijalizaciju u proučavanju ovog fenomena, uz istodobni rast interdisciplinarnih istraživanja.¹³ Već su i pionirska istraživanja djelatnosti oporezivanja i poreznih sustava bila prožeta normativnim pristupom promatranim problemima, tj. davanju odgovora na pitanje kakav bi porezni sustav trebao biti. Tijekom povijesti iskristaliziralo se nekoliko načela koji služe kao kriteriji za evaluaciju u kojoj su mjeri određeni elementi poreznog sustava “dobri” ili “loši”. Uz nezaobilazno prihvaćanje temeljne funkcije svakog poreza, a to je prikupljanje dovoljno sredstava za financiranje javnih potreba (fiskalna funkcija), pojedini se elementi poreznog sustava najčešće evaluiraju polazeći od tri osnovna načela: 1) načelo pravednosti; 2) načelo (ekonomske) učinkovitosti te 3) načelo jednostavnosti i administrativne provedivosti.¹⁴

Zahtjev za postizanjem pravednosti u oporezivanju nezaobilazni je normativni zahtjev koji se postavlja pred nositelje porezne politike. To je jedan od “četiri kanona oporezivanja” oca političke ekonomije Adama Smitha,¹⁵ kao i jedno od devet načela oporezivanja klasičnog teoretičara javnih financija Adolfa Wagnera.¹⁶ Međutim, problem je uvijek bio, a jest i danas, kako ovo načelo primijeniti pri vođenju porezne politike. To je svakako posljedica teorijskih prijepora oko sadržaja koncepta pravde (engl. *justice*) i pravednosti, koji svoje korijene vuku iz filozofije morala.¹⁷ Naime, načelo pravednosti može se označiti i mostom između dva sustava društvenih normi: prava i morala.¹⁸ Riječima glasovitog njemačkog profesora poreznog prava Klause Vogela “(Z)načenje pravednosti, za razliku od učinkovitosti, ne može se definirati, može se samo objasniti, parafrazirati. Uz to, pravednost je interpretativni koncept. Drugim riječima, otkriti što pravednost zahtijeva u konkretnoj situaciji podrazumijeva element kreativnosti.”¹⁹

12 Prema: Piccioto, S., *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Quorum, London, 1992., str. xii.

13 Tako primjerice u području poreznog prava, koje se u nas promatra kao dio šire cjeline financijskog prava, možemo govoriti o pravu poreza na dohodak, pravu poreza na dodanu vrijednost i sl. S druge strane, istraživači poreznog prava sve više u svojim istraživanjima upotrebljavaju metode drugih znanosti, napose ekonomije. Detaljno o mogućim interdisciplinarnim pristupima fenomenu oporezivanja vidi: Lamb, M., *Interdisciplinary Taxation Research – An Introduction*, u: Lamb, M., et al. (ur.), *Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research*, Oxford University Press, Oxford, 2005.

14 Prema: Avi-Yonah, R., *Three goals of taxation*, *Tax Law Review*, Vol. 59, br. 4, 2007., str. 1. Dakako, taksonomija osnovnih normativnih načela oporezivanja predmet je prijepora. Za pregled vidi poglavlje 15. vodeće hrvatske studije iz područja financijskog prava: Jelčić, Bo. et al., *op. cit.*

15 Vidi: Smith, A., *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Pennsylvania State University, The Electronic Classics Series, Hazleton, 2005., str. 676.

16 Vidi Wagnerovu sistematizaciju u: Jelčić, Bo. et al., *op. cit.*, str. 177.–179.

17 Paradigmatskom se čini rasprava između dvojice modernih američkih filozofa, Johna Rawlsa i Roberta Nozicka. Vidi: Rawls, J. *Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge, 1971.; Nozick, R., *Anarchy, state, and utopia*, Basic Books, New York, 1974. Za pregled filozofske misli o konceptu pravednosti vidi: Vuchetich, L., *Pravednost i pravičnost u filozofiji prava*, *Pravnik*, Vol. 41., br. 2, 2007., str. 47.–76.

18 Prema: Vogel, K., *World-wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments*, u: McLure, C. E. et al., *Influence of tax differentials on international competitiveness: proceedings of the VIIIth Munich Symposium on International Taxation*, Kluwer, Deventer, 1990., str. 152.

19 *Ibid.*, str. 153.

2.1. ZAHTJEVI POREZNE PRAVEDNOSTI U DOMAĆEM OKRUŽENJU: KRITERIJ GOSPODARSKE SNAGE

Tradicionalne analize sadržaja načela porezne pravednosti polaze od strogo unutarnacionalnog (domaćeg) okruženja, u kojem postoji jedna i isključiva porezna vlast.²⁰ Sukladno tomu, analiziraju se pojedini aspekti odnosa između poreznih obveznika i porezne vlasti (porezno-pravnog odnosa) te aspekti usporedbe položaja različitih kategorija poreznih obveznika. Vanistendael prve aspekte povezuje s formalnom dimenzijom pravednosti, primjenjive i u drugim područjima prava, poput zahtjeva zakonitosti, pravne sigurnosti, određenosti propisa, zabrane retroaktivne primjene propisa i dr.²¹ Potonji aspekti, koje se može označiti materijalnom dimenzijom pravednosti, važniji su za vođenje porezne politike jer daju odgovor na pitanje o poželjnoj distribuciji poreznog opterećenja između članova društva.²² Pritom je općeprihvaćeni kriterij pravedne raspodjele poreznog opterećenja gospodarska snaga (engl. *economic faculty*), tj. sposobnost plaćanja (engl. *ability to pay*; njem. *Leistungsfähigkeit*), poreznog obveznika.²³ Schön navodi kako se tradicija oporezivanja sukladno gospodarskoj snazi poreznih obveznika, duboko ukorijenjena u zapadnjačkim zemljama, zasniva na solidarnosti svih članova društva, koji u obliku poreza podnose "financijsku žrtvu" za financiranje javnih dobara.²⁴ Određenje pravednog udjela u financiranju javnih dobara s pomoću kriterija gospodarske snage nužno podrazumijeva usporedbu poreznog tretmana dvaju poreznih obveznika. Pri tomu porezni obveznici čija je gospodarska snaga jednaka moraju snositi jednako porezno opterećenje (horizontalna pravednost), a porezni obveznici čija je gospodarska snaga nejednaka moraju snositi različito porezno opterećenje (vertikalna pravednost). Kriterij gospodarske snage tako je odraz općeg načela jednakosti (engl. *equality*), koje je, kao produkt povijesnih borbi pod barjakom ideje ljudskih prava, opće mjesto ustavnog poretka većine suvremenih država.²⁵ U području oporezivanja naizgled jednostavan zahtjev da jednaki snose jednak, a nejednaki nejednak porezni teret, izaziva prijepore.

Prva skupina prijepora vezana je za kvalitativno i kvantitativno određenje kriterija jednakosti. Drugim riječima, valja odrediti pouzdani pokazatelj gospodarske snage građana. Financijska teorija tradicionalno najpouzdanijim pokazateljem gospodarske snage smatra dohodak poreznog obveznika.²⁶ Upravo je težnja da se stvori porezni sustav u kojem će se pravedni udio svih poreznih obveznika u financiranju javnih rashoda procjenjivati sukladno njihovoj gospodarskoj

20 Pojam porezna vlast označava "središnju državu i užu teritorijalnu jedinicu koja je ovlaštena da operacionalizira obvezu plaćanja poreza neovisno o tome kome pripadaju prihodi ubrani oporezivanjem" (Jelčić, Bo. *et al.*, *op. cit.*, str. 125.).

21 Prema: Vainstaendel, F., *Is Fiscal Justice Progressing?*, Bulletin for International Taxation, Vol. 64, br. 10, 2010., str. 527.

22 *Loc. cit.*

23 Vidi detaljnije: Jelčić, Bo. *et al.*, *op. cit.*, str. 192.–196.

24 Prema: Schön, W., *International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)*, World Tax Journal, Vol. 1, br. 2, 2009., str. 71. Štoviše, oporezivanje sukladno gospodarskoj snazi u mnogim državama ima značenje ustavnog načela. Tako Lang i Englisch navode kako je načelo pravednosti, izraženo s pomoću kriterija gospodarske snage, izričito navedeno u ustavnim aktima svih država članica Europske unije, a jedina iznimka je Ujedinjeno Kraljevstvo, država bez pisanog ustavnog dokumenta. Vidi: Lang, J.; Englisch, J., *A European Legal Order Based on Ability to Pay*, u: Amatucci, A. (ur.), *International Tax Law* (2. izd.), Kluwer Law International, Alphen an den Rijn, 2012., str. 265. Kao primjer može poslužiti čl. 51. Ustava Republike Hrvatske, koji određuje: "(S)vatko je dužan sudjelovati u podmiranju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima. Porezni se sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti."

25 Vidi npr. čl. 14. Ustava RH.

26 Prema: Jelčić, Bo. *et al.*, *op. cit.*, str. 134. O problematici konceptualnog određenja dohotka za potrebe oporezivanja vidi detaljnije: Holmes, K., *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*, Amsterdam, IBFD, 2001. O alternativnim pokazateljima gospodarske snage vidi: Šimović, J., *op. cit.*, str. 567.–585.

snazi jedan od ključnih razloga širenja i univerzalnog prihvaćanja poreza na dohodak kao jednog od stožernih poreza krajem 19. i početkom 20. stoljeća.²⁷

Drugo, prijepori se javljaju pri određenju poreznih stopa. Naime, i pobornici primjene proporcionalnih i pobornici primjene progresivnih stopa pozivaju se na ideal vertikalne pravednosti. Danas prevladavajuću (iako ne beziznimno) primjenu progresivnih stopa pri oporezivanju dohotka fizičkih osoba tako neki teoretičari ne opravdavaju ciljem ostvarenja pravednosti, nego načelima socijalne države (njem. *Sozialstaatsprinzipien*), koja nalažu redistribuciju dohotka ostvarenog na tržištu.²⁸

2.2 PROBLEM PRIMJENE KRITERIJA GOSPODARSKE SNAGE NA OPOREZIVANJE DOBITI TRGOVAČKIH DRUŠTAVA

Poseban problem, važan u kontekstu analize oporezivanja MNK-a i njihova "pravednog udjela" u financiranju javnih usluga, jest primjena kriterija gospodarske snage na oporezivanje dohotka (dobiti)²⁹ koji ostvaruju trgovačka društva i druge pravne osobe. Norme građanskog prava navedenim subjektima dodjeljuju pravnu osobnost, odvojenu od pravne osobnosti fizičkih osoba koje su njihovi osnivači i/ili članovi. Ova doktrina ima svoj odraz i u poreznom pravu te pravne osobe mogu biti porezni obveznici, s obzirom na to da posjeduju određenu gospodarsku snagu, pa tako i poreznu sposobnost.³⁰ Primjerice, dobit trgovačkog društva jest dio njegove ukupne imovine, odvojene i neovisne od imovine fizičkih osoba – članova društva, te predstavlja potencijalni porezni objekt. Kad se dobit trgovačkih društava i drugih pravnih osoba ne bi oporezovala, za razliku od dohotka fizičkih osoba, horizontalna pravednost u oporezivanju bila bi narušena.

Osnovni problem ovog argumenta jest pitanje tko doista snosi porezni teret, tj. tko je konačni platac poreza na dobit. Prema teoriji incidencije teret poreza na dobit uvijek snose fizičke osobe umanjnjem vlastite gospodarske snage, bez obzira na to je li riječ o vlasnicima (članovima) društva, zaposlenicima (radnicima) društva ili kupcima dobara i usluga društva.³¹ Koja će od navedenih kategorija osoba u konačnici snositi porezno opterećenje ovisi o nizu čimbenika, što

27 Tako glasoviti američki profesor političke ekonomije Edwin Seligman još 1894. godine, u komentaru najavljenog uvođenja poreza na dohodak u porezni sustav SAD-a, piše sljedeće: "Oporezivanje dohotka relativno je moderna ideja. Njezino uvođenje može se pripisati dvama različitim uzrocima: s jedne strane potrebi za povećanim prihodima, i s druge strane izraženoj želji upotpunjenja postojećeg poreznog sustava u smjeru veće pravde" (Seligman, E., *The Income Tax*, *Political Science Quarterly*, Vol. 9, br. 4, 1894., str. 610.). Vidi također i: Mijatović, N., *Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima uređenja oporezivanja dohotka*, *Revija za socijalnu politiku*, Zagreb, vol. 14, br. 3–4/2007., str. 295.

28 Vidi: Vainstaendel, F., *op. cit.*, str. 527.–528.

29 Pojmom "dobit" označava se višak prihoda nad rashodima, ostvarenih unutar jednog poreznog razdoblja, od strane subjekta koji je pozitivnopravnim normama određen kao porezni obveznik odgovarajućeg poreznog oblika. Hrvatsko porezno pravo normativno razlikuje pojmove dohotka i dobiti, kao objekata oporezivanja različitih poreznih oblika (poreza na dohodak i poreza na dobit), za razliku od, primjerice, rješenja u njemačkom i engleskom poreznom pravu. Detaljnije o ovom vidi: Arbutina, H., *Međunarodno juridičko dvostruko oporezivanje dohotka i dobiti i njegovo izbjegavanje*, doktorska disertacija, Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet u Zagrebu, 1996., str. 95.–97. S obzirom na to da je rad usmjeren prema međunarodnim aspektima oporezivanja dobiti, polazeći uglavnom od izvora pisanih na engleskom jeziku, na više se mjesta koristi i pojam dohotka (engl. *income*) označavajući prinos koji, obavljanjem poslovne aktivnosti ili ulaganjem kapitala, ostvaruje MNK i drugi subjekti.

30 Prema: Lang, J.; Englisch, J., *op. cit.*, str. 267.

31 Prema: Jelčić, Bo. *et al.*, *op. cit.*, str. 341.–342. Koja će od navedenih kategorija fizičkih osoba snositi teret poreza na dobit, ovisit će o "obliku poreza na dobit, naravi ekonomije u kojoj se nameće te otvorenim izborima za poduzeća kao porezne obveznike" (Mirrlees, J. *et al.*, *Tax by Design: the Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford, 2011., str. 409.). Za pregled ekonomske analize incidencije poreza na dobit vidi: Auerbach, A., *Who Bears the Corporate Tax? A Review of What We Know*, NBER Working Paper No. 11686, Cambridge, 2005., dostupno na: <http://www.nber.org/papers/w11686> (1. prosinca 2014.).

otežava primjenu bilo kakvog kriterija pravedne raspodjele poreznog tereta.³² Jedno od glavnih opravdanja za postojanje poreza na dobit kao zasebnog poreznog oblika utemeljeno je na teoriji incidencije te polazi od premise kako članovi trgovačkog društva uvijek snose barem dio tereta poreza na dobit. U tom se slučaju porez na dobit trgovačkog društva, kao pravne forme kojom se članovi služe za postizanje određenih ciljeva, može promatrati kao predujam (porez po odbitku) u odnosu na porez na dohodak od kapitala koji su dužni platiti članovi društva.³³ Time se osigurava da članovi društva ne mogu “unedogled odgađati ili izbjegavati plaćanje poreza na dohodak koji su ostvarili u korporativnom obliku”.³⁴ Izloženi argument ne čini se naročito uvjerljivim za opravdanje postojanja poreza na dobit, pogotovo imajući u vidu raširenu pojavu ekonomskog dvostrukog oporezivanja,³⁵ ali može služiti za pomirenje oporezivanja dohotka trgovačkih društava i drugih pravnih osoba s načelom pravednosti, izraženog kriterijem gospodarske snage.³⁶ Međutim, valja naglasiti da se i ova veza gubi ako su konačni vlasnici/članovi trgovačkog društva fizičke osobe rezidenti države različite od rezidentnosti samog društva, što je posebno važno u kontekstu rasprava o pravednosti oporezivanja MNK-a.³⁷

3. POJAM I STRUKTURA MEĐUNARODNOG POREZNOG PRAVA

Pojam “međunarodno oporezivanje” svojevrsni je oksimoron, s obzirom na to da trenutačno ne postoji ni “svjetska vlada” ni međunarodna organizacija koja bi imala nadležnost za donošenja odluka o materijalnim elementima nekog poreznog oblika.³⁸ Oporezivanje je aktivnost koja se i u 21. stoljeću smatra jednim od osnovnih prerogativa suverenih država. To ne treba čuditi, s obzirom na to da provođenje najvažnijih politika modernih država, poput redistribucijske politike, ovisi o sustavu javnih prihoda, među kojima su najvažniji upravo porezi. U usporedbi s drugim

32 Prema: Simmons, R., *What Future for the Corporate Tax in the New Century?*, eJournal of Tax Research, Vol. 5, br. 1/2007., str. 45.

33 O ovomu detaljnije u: Cooper, G.; Gordon, R., *Taxation of Enterprises and Their Owners*, u: Thurony, V., *Tax law design and drafting* (Vol. 2), International Monetary Fund, Washington, 1998., str. 817.–822. Opisano shvaćanje poreza na dobit kojim se opravdava njegovo postojanje u poreznim sustavima do punog izražaja dolazi u sustavima integracije poreza na dobit i poreza na dohodak, za razliku od tzv. klasičnog sustava oporezivanja dobiti.

34 Green, R., *The Future of Source-Based Taxation of the Income of Multinational Enterprises*, Cornell Law Review, Vol. 79, br. 18, 1993., str. 28. Za kritiku ovog opravdanja postojanja poreza na dobit vidi: Avi-Yonah, R., *Corporations, Society, and the State: A Defense of the Corporate Tax*, Virginia Law Review, Vol. 90, br. 5, 2004., str. 1201.–1205.

35 O pojmu ekonomskog dvostrukog oporezivanja vidi detaljnije: Jelčić, Bo. *et al.*, *op. cit.*, str. 354.–358. O sustavima integracije poreza na dohodak trgovačkih društava i njihovih članova vidi: Blažić, H., *Usporedni porezni sustavi – oporezivanje dohotka i dobiti*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2006.

36 Američki profesor poreznog prava Reuven Avi-Yonah pruža uvjerljiviji argument kojim opravdava postojanje i opstanak poreza na dobit u poreznim sustavima suvremenih država, polazeći od priznavanja faktične moći osoba koje obavljaju upravljačke funkcije u trgovačkim društvima s imovinom veće vrijednosti. “Porez na dobit opravdan je kao način na koji liberalna demokratska država ograničava pretjeranu akumulaciju moći u rukama korporativnog menadžmenta, koja nije u skladu ni s demokratskim ni egalitarnim idealima (...) (O) oporezivanje dobiti važan je regulatorni alat i važan element u upravljanju delikatnom ravnotežom između trgovačkih društava, društva i države” (Avi-Yonah, R., *Corporations...*, *op. cit.*, str. 1249. i 1255.). Spengel i Wendt upućuju na probleme u primjeni kriterija gospodarske snage na oporezivanje dobiti trgovačkih društava. Pritom ukazuju na razliku između onog dijela dobiti koja se raspodjeljuje vlasnicima (tj. dividende), gdje se navedeni kriterij može primijeniti, te zadržane dobiti, gdje se “pitanje pravednosti ne mogu razmatrati bez složene imputacije dobiti vlasnicima društva” (Spengel, C.; Wendt, C., *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Multinational Companies in the European Union*, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper, br. 07/17., 2007., dostupno na: http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_07/WP0717.pdf (2. ožujka 2014.), str. 11.).

37 Vidi: Schön, W., *op. cit.*, str. 69. O konceptu fiskalne rezidentnosti vidi *infra*, poglavlje 3.1.

38 Kao iznimku valja istaknuti nadležnosti institucija Europske unije (EU) u području neizravnih poreza, koje su im dodijeljene primarnim pravom EU-a. Vidi: čl. 113. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU).

područjima međudržavne ekonomske suradnje, poput međunarodne trgovine ili međunarodnih monetarnih odnosa, međudržavna suradnja u području oporezivanja i danas je ograničena. Posebno je izražena institucionalna praznina: “međunarodna porezna organizacija” koja bi pružala organizacijski i pravni okvir za sklapanje multilateralnih međunarodnih ugovora i nudila platformu za rješavanje poreznih sporova između država još uvijek ne postoji.³⁹

3.1. PARADIGMA DRŽAVNE SUVERENOSTI U PODRUČJU OPOREZIVANJA

Pravo države na oporezivanje, odnosno na uvođenje, utvrđivanje i naplatu poreza, izvodi se iz njezine suverenosti.⁴⁰ Državna se suverenost istodobno očituje i u vlasti nad osobama (osobna nadležnost države) i u vlasti na omeđenom državnom teritoriju (prostorna nadležnost).⁴¹ S druge strane, poreznu jurisdikciju može se definirati kao “sredstvo kojim se operativno, u svakodnevnoj praksi, realizira sadržaj suverenosti države na području normativne regulacije porezne materije i praktične realizacije oporezivanja”.⁴² Drugim riječima, apstraktna osobna i prostorna nadležnost države u području oporezivanja realizira se uspostavljanjem porezne jurisdikcije i njezinim vršenjem u odnosu na točno određenog poreznog obveznika i točno određeni porezni objekt. Preduvjet za uspostavu porezne jurisdikcije postojanje je povezanosti između poreznih činjenica i države u pitanju. Povezanost može postojati s obzirom na činjenice povezane s osobom poreznog obveznika (npr. državljanstvo ili prebivalište fizičke osobe), činjenice povezane s poreznim objektom (npr. mjesto gdje se nekretnina nalazi) i činjenice povezane s transakcijama (npr. mjesto sklapanja ili izvršavanja ugovora).⁴³

Pri oporezivanju dohotka/dobiti dvije najvažnije skupine činjenica, koje predstavljaju općeprihvaćene pravne osnove za uspostavu porezne jurisdikcije, jesu fiskalna rezidentnost poreznog obveznika te izvor dohotka/dobiti. Fiskalna rezidentnost označava blisku vezu osobe poreznog obveznika s teritorijem određene suverene države. Jedinствена definicija ovog koncepta ne postoji, a najopćenitije se može reći kako je fizička ili pravna osoba rezident one države s kojom je, na temelju određenih kriterija (npr. mjesto prebivališta fizičke osobe, mjesto stvarne upra-

39 Dovoljno je povući paralelu s mjestom i ulogom Svjetske trgovinske organizacije (engl. *World Trade Organization*; dalje: WTO) u području međunarodne trgovine. OECD se ne može smatrati poreznim pandanom WTO-u, iako valja naglasiti velik uspjeh rada njegova Odbora za fiskalna pitanja (engl. *Committee on Fiscal Affairs*) pri izradi i izmjenama modela bilateralnih poreznih ugovora. Christians ističe kako ova organizacija sama ističe svoju “vodeću ulogu u razvoju poreznih standarda i smjernica” (Christians, A., *Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20*, Northwestern. Journal for Law and Social Policy, vol. 5, br. 1, 2010., str. 20.). S obzirom na važnu ulogu OECD-a u iniciranju i usmjeravanju procesa porezne koordinacije između država, neki autori smatraju da se ipak može govoriti o neformalnoj, de facto međunarodnoj poreznoj organizaciji. Vidi, npr. Cockfield, A., *The Rise of the OECD as Informal ‘World Tax Organization’ through National Responses to E-Commerce Tax Challenges*, Yale Journal of Law and Technology, Vol. 8, 2006., str. 136.–187.

40 Pri određenju pojma državne suverenosti (ili državne vrhovnosti) potrebno je razlikovati dva tipa odnosa: unutrašnju suverenost i vanjsku suverenost. Prvi tip odnosa “sastoji se u tome da država stvara i ima isključivu ovlast da stvara najviše pravne norme – ustavne, zakonske, podzakonske, sudske i dr., koje važe na njezinom teritoriju”, a drugi tip odnosa predstavlja “nezavisnost i ravnopravnost države spram ostalih država” (Visković, N., *Teorija prava i države*, Birotehnika, Zagreb, 2001., str. 25.–26.). U međunarodnom se pravu suverenost uobičajeno shvaća kao “vrhovna vlast države na njezinu području koja isključuje vlast drugih država, i nije podvrgnuta nikakvoj višoj vlasti. U odnosu na inozemstvo, suverenost se očituje kao neovisnost” (Degan, V. Đ., *Međunarodno pravo*, Pravni fakultet u Rijeci, Rijeka, 2000., str. 229.).

41 Vidi: Lončarić Horvat, O.; Arbutina, H., *op. cit.*, str. 13.–15.

42 Arbutina, H., *Određenje osobnog i predmetnog obuhvata porezne obveze pri oporezivanju dohotka i dobiti*, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, vol. 47, br. 1–2, 1997., str. 160.

43 Prema: Lončarić Horvat, O.; Arbutina, H., *op. cit.*, str. 18.–20.

ve pravne osobe i dr.), najbliže povezana.⁴⁴ Upravo je ova bliska povezanost temelj prava države da oporezuje cjelokupni svjetski dohodak ili dobit (engl. *worldwide income*) svojih rezidenata, bez obzira na to gdje je, u zemljopisnom smislu, dohodak ostvaren, tj. da ih oporezuje sukladno načelu neograničene porezne obveze (engl. *unlimited tax liability*).⁴⁵

S druge strane, koncept izvora dohotka/dobiti zasniva se na povezanosti poreznog objekta s teritorijem suverene države. Izvorom dohotka označava se ona država u kojoj se smatra da je dohodak nastao, tj. u kojoj je ostvaren, zbog čega postoji bliska veza, ekonomske naravi, između poreznog objekta i državnog teritorija. Bit primjene ovog koncepta kao odraza državne suverenosti u području oporezivanja jest priznanje prava država na oporezivanje dohotka za koji se utvrdi da su ostvareni na njihovu teritoriju, od strane fizičkih i pravnih osoba koji nisu njihovi rezidenti. U tom je smislu "pravo država izvora da oporezuju dohodak ostvaren unutar njihovih granica analogno tradicionalno prihvaćenom pravu suverenosti država nad njihovim prirodnim resursima".⁴⁶ Države izvora oporezuju nerezidente prema načelu ograničene porezne obveze (engl. *limited tax liability*).⁴⁷

Vidljivo je da istodobna primjena načela neograničene porezne obveze pri oporezivanju dohotka rezidenata te načela ograničene porezne obveze pri oporezivanju dohotka nerezidenata, u njihovu čistom obliku, rezultira pojavom koja se označava međunarodnim dvostrukim oporezivanjem (engl. *international double taxation*; dalje: MDO).⁴⁸ Tako koncepti fiskalne rezidentnosti i izvora dohotka/dobiti, temeljne manifestacije doktrine državne suverenosti u poreznim stvarima, imaju za posljedicu pojavu koja se ocjenjuje štetnom i sa stajališta subjekata uključenih u prekogranične transakcije i sa stajališta samih država.⁴⁹ Problem stvarnog i potencijalnog MDO-a posebno je važan u uvjetima globalne ekonomije, koja se zasniva na slobodnom protoku faktora proizvodnje preko državnih granica.

44 Prema: Vann, R., *International Aspects of Income Tax*, u: Thurony, V. (ur.), *op. cit.*, str. 729. Hellerstein u tom smislu govori o "posebnom odnosu" (engl. *special relationship*) između poreznog obveznika i države njegove rezidentnosti. Vidi: Hellerstein, W., *Jurisdiction to Tax Income and Consumption in the New Economy: A Theoretical and Comparative Perspective*, *Georgia Law Review*, Vol. 38, br. 1, 2003., str. 5.

45 Kombinirana primjena načela rezidentnosti pri formalnom određenju osobnog obuhvata porezne obveze i načela svjetskog dohotka pri teritorijalnom određenju predmetnog obuhvata porezne obveze rezultira neograničenom poreznom obvezom poreznih obveznika u pitanju (detaljnije o ovomu vidi: Arbutina, H., *Određenje...*, *op. cit.*, str. 163.–191.).

46 Graetz, M., *Taxing International Income – Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy*, *Tax Law Review*, Vol. 54, br. 3, 2001., str. 298.

47 Vann ističe kako "ne postoji sporazum u međunarodnom pravu da države moraju ograničiti vlastitu poreznu jurisdikciju u odnosu na nerezidente samo na dohodak ostvaren unutar države" (Vann, R., *op. cit.*, str. 735.). U tom smislu pošalica pokojnog britanskog komičara Grahama Chapmana, člana poznate skupine Monty Python, koji je, kao rješenje za gospodarski napredak Engleske, predložio "oporezivanje stranaca koji žive u inozemstvu", ne zvuči potpuno paradoksalno. (prema: Kirsch, M., *Tax Code as Nationality Law*, *Harvard Journal on Legislation*, Vol. 43, br. 2, 2006., str. 372.) Iako u teoriji postoji mogućnost da država u svojem unutarnjem pravu utvrdi da će oporezivati svjetski dohodak nerezidenata, tu bi normu teško provela u praksi, s obzirom na međunarodnopravno priznatu suverenost drugih država. Tu dolazi do izražaja razlikovanje materijalnog i provedbenog aspekta porezne jurisdikcije, izraženo u djelu američkog profesora Waltera Hellersteina. Vidi: Hellerstein, W., *op. cit.*, str. 3.–4.

48 O pojmu MDO-a i njegovim osnovnim obilježjima detaljnije vidi: Lončarić Horvat, O.; Arbutina, H., *op. cit.*, str. 11.–13.

49 Naime, MDO djeluje destimulirajuće na prekogranično kretanje kapitala, što ima negativne učinke i na ubujam globalne trgovinske razmjene te tako i na opće blagostanje. O učincima MDO-a detaljnije vidi: *ibid.*, str. 22.–23.

3.2 ZAČECI MEĐUNARODNE POREZNE KOORDINACIJE I STVARANJE NORMI MEĐUNARODNOG POREZNOG PRAVA

Unatoč *supra* opisanom institucionalnom vakuumu i važnosti porezne dimenzije državne suverenosti, međudržavna suradnja u području oporezivanja ostvarila je značajne rezultate od svojih začetaka u 1920-im godinama, u okrilju Lige naroda.⁵⁰ Moguće je zaključiti kako je, kao i u drugim područjima međunarodne suradnje koja su ostvarila obvezujuće norme, presudan bio zajednički interes uključenih država. Taj je interes bio ponajprije otklanjanje MDO-a. Izravan rezultat međudržavne suradnje na ostvarenju ovog naizgled jednostavnog cilja jest nastanak korpusa pravnih normi koji je moguće označiti “međunarodnim poreznim pravom” (engl. *International Tax Law*, njem. *Internationales Steuerrecht*). To je skup pravnih normâ koje reguliraju porezno-pravne implikacije prekograničnih transakcija, bez obzira na to je li riječ, prema kriteriju izvora, o normama unutarnjeg, supranacionalnog ili međunarodnog karaktera.⁵¹

Upravo pluralizam izvora pozitivnih normâ čini međunarodno porezno pravo veoma kompleksnom disciplinom. Međutim, arhitektura ovog sustava počiva na bilateralnim ugovorima o izbjegavanju MDO-a (poreznim ugovorima), kojih je trenutačno u svijetu na snazi više od tri tisuće.⁵² Ovim ugovorima države ugovornice “dijele” pravo na oporezivanje poreznog objekta (najčešće dohotka i dobiti), tj. obavljaju demarkaciju porezne jurisdikcije. Konačni učinak odredaba poreznih ugovora izbjegavanje je, ili barem ublažavanje, MDO-a.⁵³ Pritom visok stupanj ujednačavanja pravila međunarodnog poreznog prava osiguravaju tzv. modeli poreznih ugovora (engl. *model tax treaties*), izrađeni od strane međunarodnih organizacija, u prvom redu OECD-a⁵⁴ i Ujedinjenih naroda (dalje: UN).⁵⁵ Modeli poreznih ugovora nisu pravni akti obvezujuće prirode, nego “preporuke, koje kreatori modela upućuju zainteresiranim državama, da ih koriste pri sklapanju ili reviziji takvih ugovora.”⁵⁶ Ovisno o vlastitim gospodarskim interesima i ciljevima, države pri sklapanju bilateralnih ugovora ili prihvaćaju rješenja iz modela ili u određenoj mjeri od njih odstupaju. Većina važećih poreznih ugovora u najvećoj mjeri slijedi preporuke OECD-ova modela ugovora (dalje: OECD-ov model).⁵⁷ Stoga i analize pravila međunarodnog poreznog prava uglavnom polaze od njegovih odredbi. Povijesno gledano, OECD-ov model u najvećoj mjeri slijedi rje-

50 Za historijat međunarodne porezne koordinacije vidi: Graetz, M.; O’Hear, M., *The “original intent” of U. S. international taxation*, *Duke Law Journal*, Vol. 46, br. 5, 1997., str. 1021.–1109.

51 Detaljnije o mogućim definicijama međunarodnog poreznog prava vidi: Knechtle, A., *Basic Problems in International Fiscal Law*, Kluwer, Deventer, 1979., str. 11.–16.

52 O pojmu poreznih ugovora (engl. *tax treaties*) vidi: Arbutina, H.; Ott K., *Porezni leksikon s višejezičnim rječnikom: engleski, hrvatski, francuski, njemački, španjolski*, Institut za javne financije, Zagreb, 1999., str. 343.

53 Vidi detaljnije u: Lončarić Horvat, O.; Arbutina, H., *Osnove međunarodnog poreznog prava*, Narodne novine, Zagreb, 2007.

54 Vidi: OECD (2012), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, dostupno na: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en (14. kolovoza 2014.).

55 U okviru Gospodarskog i socijalnog vijeća Ujedinjenih naroda (ECOSOC), djeluje i Stručni odbor o međunarodnoj suradnji u poreznim stvarima. Osnovni je zadatak Odbora unaprjeđenje UN-ova modela poreznog ugovora te promicanje suradnje u području međunarodnog oporezivanja, uz poseban naglasak na zaštitu interesa tranzicijskih država i država u razvoju. Vidi detaljnije: UN (2011), *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, United Nations, New York.

56 Lončarić Horvat, O.; Arbutina, H., *op. cit.*, str. 50.

57 Vidi, o utjecaju OECD-ova modela na dizajn poreznih ugovora: Brauner, Y., *An International Tax Regime in Crystallization*, *Tax Law Review*, Vol. 56, br. 2, 2003., str. 259.–328.; Avery Jones, J., *The David R. Tillinghast Lecture—Are Tax Treaties Necessary?*, *Tax Law Review*, Vol. 53, br. 1, 1999., str. 1.–38.

šenja usvojena pred gotovo stotinu godina u okviru Lige naroda, organizacije koja je imala ulogu lučonoše međunarodne porezne koordinacije u razdoblju nakon 1. svjetskog rata. Unatoč fantastičnom tehnološkom napretku i korjenitim promjenama ekonomskih modela u idućim desetljećima, ovaj je sustav pokazao gotovo nevjerovatnu stabilnost i otpornost na promjene. Pritom valja naglasiti kako je ključno pitanje (problem) i danas, kao i 1920-ih godina, isto: kojoj od više suverenih država dodijeliti pravo oporezivanja istog poreznog objekta u slučajevima preklapanja njihovih poreznih jurisdikcija?⁵⁸

4. SADRŽAJ NAČELA PRAVEDNOSTI S OBZIROM NA TEMELJNE POSTAVKE MEĐUNARODNOG POREZNOG PRAVA

Kako je prikazano *supra* (poglavlje 2.1.), zahtjevi materijalne dimenzije pravednosti u isključivo domaćem okruženju svode se na utvrđenje pravednog poreznog opterećenja koje moraju snositi obveznici unutar te države. Ovakav pristup pravednosti u oporezivanju, koji uključuje usporedbu poreznog tretmana dvaju poreznih obveznika (engl. *inter-taxpayer equity*),⁵⁹ ima odraza i na međunarodno oporezivanje, s obzirom na to da države, pri kreiranju pravila međunarodnog poreznog prava, nužno polaze od načela na kojima se temelje njihovi vlastiti porezni sustavi.⁶⁰

4.1. PROBLEMI PRIMJENE KRITERIJA GOSPODARSKE SNAGE PRI OPOREZIVANJU PREKOGRANIČNOG DOHOTKA/DOBITI

Primjena kriterija gospodarske snage na slučajeve ostvarenja tzv. prekograničnog dohotka, tj. dohotka iz inozemnih izvora, predstavlja problem horizontalne dimenzije načela pravednosti. Pojednostavnjeno, uspoređuje se položaj dvaju poreznih obveznika, rezidenta države X, koji su ostvarili ukupni dohodak u jednakom iznosu (1.000 novčanih jedinica). Međutim, dio ukupnog dohotka poreznog obveznika A (500 novčanih jedinica) ima izvor u državi Y, dok cjelokupni dohodak obveznika B potječe iz domaćih izvora (države X). Primjenom kriterija gospodarske snage na izloženi primjer dolazi se do normativnog zahtjeva da i osoba A i osoba B moraju snositi jednako porezno opterećenje jer je njihova gospodarska snaga jednaka. Naime, za primjenu ovog kriterija uopće nije bitno u kojoj je državi izvor dohotka, s obzirom na to da je gospodarska snaga atribut osobe poreznog obveznika, a ne određenog teritorija.⁶¹ Ako pretpostavimo da se u državi X dohodak u iznosu od 1.000 novčanih jedinica oporezuje po stopi od 20%, i osoba A i osoba B trebali bi platiti ukupni porez u iznosu od 200 jedinica. Svako drugo rješenje narušava horizontalnu pravednost. Najočitiiji slučaj je puno dvostruko oporezivanje dijela dohotka osobe A koji ima izvor u državi Y. Ako pretpostavimo da država Y, kao država izvora, oporezuje taj dio dohotka po stopi od 10%, a osoba A ne može računati na pogodnosti nijedne od mogućih metoda za

58 Prema: Graetz, M.; O'Hear, M., *op. cit.*, str. 1033.

59 Kaufman navodi kako ovakav pristup poreznoj pravednosti uključuje razmatranje "obveze poreznog obveznika prema državi i odnosa između obveze jednog poreznog obveznika prema državi i iste obveze drugog poreznog obveznika" (Kaufman, N., *Fairness and the Taxation of International Income, Law and Policy in International Business*, Vol. 29, br. 2, 1998., str. 163.).

60 Prema: Schön, W., *op. cit.*, str. 71. Za primjer rasprave o tomu treba li država i u području međunarodnog oporezivanja slijediti shvaćanje pravednosti koje proizlazi iz domaćeg okruženja vidi: Fleming, J.; Peroni, R.; Shay, S., *Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income*, Florida Tax Review, Vol. 5, br. 4, 2001., str. 299.–354.

61 Vidi detaljnije: *ibid.*, str. 311.–314.

otklanjanje MDO-a, ukupno porezno opterećenje svjetskog dohotka osobe A bit će 250 novčanih jedinica, u usporedbi s 200 novčanih jedinica poreznog tereta osobe B. S druge strane, ako država X, kao država rezidentnosti, u promatranom primjeru primjenjuje metodu izuzimanja kao metodu otklanjanja MDO-a, tada će osoba A snositi manje ukupno porezno opterećenje (150 novčanih jedinica), zato što dohodak iz inozemnih izvora uopće nije uključen u poreznu osnovicu u državi X. Horizontalna pravednost bila bi ostvarena primjenom metode odbitka kao metode otklanjanja MDO-a u državi X, ili neoporezivanjem dijela dohotka osobe A u državi Y. Tada bi osobe A i B doista snosile jednako ukupno porezno opterećenje.

Normativna vrijednost zahtjeva gospodarske snage, kako su pojednostavnjeno prikazani u gornjem primjeru, za evaluaciju pravila međunarodnog poreznog prava predmetom je kritika. Vogel upozorava na konceptualne teškoće usporedbe položaja poreznog obveznika koji dio svog dohotka ostvaruje iz inozemnih izvora i drugih, koji svoj dohodak ostvaruju isključivo iz domaćih izvora. Naime, u mnogim se slučajevima dio dohotka ostvaren iz inozemnih izvora zadržava u državi izvora (npr. s ciljem reinvestiranja) te tako ne utječe na potrošački kapacitet poreznog obveznika u državi koje je rezident.⁶² Također se zanemaruju i aspekti horizontalne jednakosti u državi izvora, koja je narušena ako različiti porezni obveznici plaćaju različit iznos poreza na dohodak iz istog izvora, ovisno o tomu čije su države rezidenti.⁶³

Kaufman potpuno odbacuje kriterij gospodarske snage te u širem smislu usporedbu poreznog tretmana dvaju poreznih obveznika, kao relevantno mjerilo pravednosti u oporezivanju prekograničnog dohotka/dobiti.⁶⁴ Naime, kriterij gospodarske snage inherentno je usmjeren razmatranju odnosa između poreznog obveznika i države s kojom je najbliže povezan (obično država fiskalne rezidentnosti),⁶⁵ i to u toj mjeri da ta država od njega traži pravedan udio u financiranju njezinih ukupnih javnih rashoda. Pritom kriterij gospodarske snage uopće ne uzima u obzir činjenicu kako je dio dohotka tog poreznog obveznika ostvaren u drugoj državi, tj. potječe iz izvora koji su u teritorijalnom smislu povezani s tom drugom državom, koja također ima pravni temelj za uspostavu i obavljanje porezne jurisdikcije u odnosu na navedenog poreznog obveznika. Zanemarivanje ove činjenice suprotno je *supra* (poglavlje 3.1.) prikazanoj paradigmi državne suverenosti na kojoj se temelji sustav međunarodnog poreznog prava.⁶⁶ Naime, države izvora svoje pravo na oporezivanje dohotka/dobiti nerezidenata temelje na svojoj prostornoj nadležnosti, jednoj dimenziji državne suverenosti. Iz toga se izvodi zaključak da normativni zahtjevi pravednosti u međunarodnom okruženju nužno moraju respektirati postojanje pravnog temelja za uspostavu porezne jurisdikcije svih država s kojima su u dovoljnoj mjeri povezani i porezni obveznik i porezni objekt. Snaga ovakve argumentacije jest u prihvaćanju međunarodnopravnih realiteta oporezivanja pri evaluaciji normâ poreznog prava.

Međutim, čak i ako u potpunosti prihvatimo *supra* izložene kritike, kriterij gospodarske snage ima određenu normativnu vrijednost. Podsjetimo da je temeljni zahtjev ovog kriterija sljedeći: dohodak ostvaren prekograničnim aktivnostima ne smije biti ni dvostruko oporezovan ni oporezovan pogodnije u odnosu na dohodak ostvaren isključivo unutar jedne države. Prema Avi-

62 Prema: Vogel, K., *op. cit.*, str. 157.

63 Prema: *loc. cit.*

64 Prema: Kaufman, N., *op. cit.*, u bilj. 169., str. 182.

65 SAD je jedina razvijena svjetska država koja umjesto kriterija rezidentnosti rabi kriterij državljanstva za formalno određenje osobnog obuhvata porezne obveze, tj. za uspostavu neograničene porezne obveze (prema: *ibid.*, str. 148.).

66 Riječima Kaufman: "(D)ržava bi trebala propisati unutarnja pravila međunarodnog poreznog prava u skladu s vlastitom unutarnjom koncepcijom pravednosti između poreznih obveznika, ali u svakom bi slučaju trebala poštovati granice svoje nadležnosti" (*ibid.*, str. 156.).

Yonahu ovaj zahtjev predstavlja jedno od načela međunarodnog poreznog prava kao posebnog pravnog režima, tzv. načelo jednostrukog oporezivanja (engl. *single tax principle*).⁶⁷ Schön dodaje da je vrijednost načela oporezivanja sukladno gospodarskoj snazi za međunarodno oporezivanje u tome što “zajednički okvir za sve uključene države pri definiciji dohotka kao takvog, tj. pri mjerenju porezne osnovice koja se mora podijeliti između uključenih država”.⁶⁸ Međutim, kriterij gospodarske snage ne pomaže pri odlučivanju kojoj od tih država treba dodijeliti pravo na oporezivanje kojeg dijela porezne osnovice, što je ključni problem međunarodnog poreznog prava. Slikovito rečeno, “gospodarska snaga pomaže definirati kolač, ali ne pomaže u njegovu rezanju”.⁶⁹

4.2 KONCEPT MEĐUDRŽAVNE PRAVEDNOSTI

Analitički okvir normâ međunarodnog poreznog prava dopunjava dodatna dimenzija načela pravednosti. Riječ je o tzv. međudržavnoj pravednosti (engl. *inter-nation equity*), teoretskom konceptu razvijenom od strane klasika teorije javnih financija, Peggy Musgrave,⁷⁰ koji je otada gotovo neizostavni dio svake akademske rasprave o problemima međunarodnog poreznog prava.⁷¹ Umjesto usporedbe poreznog položaja dvaju poreznih obveznika, međudržavna pravednost polazi od usporedbe položaja dviju država: i to u odnosu na dohodak koji je rezultat prekograničnih aktivnosti osoba koji su rezidenti jedne države (država rezidentnosti), a dohodak ostvaruju u drugoj državi (državi izvora).⁷² Svako od navedenih država valja dodijeliti pravedan udio u oporezivanju takvog dohotka, odnosno u ukupnoj potencijalnoj poreznoj osnovici.⁷³ Ovaj normativni zahtjev polazi od premise da obje države imaju valjanu pravnu osnovu za oporezivanje navedenog dohotka, iako na temelju različitih poveznica.⁷⁴ S obzirom na to da je jedan od glavnih ciljeva međunarodnog poreznog prava sprječavanje MDO-a, nužno je odustajanje jedne od navedenih država od oporezivanja jednog dijela ili čitave potencijalne porezne osnovice.

Međutim, koncept međudržavne pravednosti u sadržajnom je smislu prilično neodređen, ponajprije zato što ne postoji neki općeprihvaćeni kriterij njegovog mjerenja, usporediv s kriterijem gospodarske snage pojedinaca pri mjerenju pravednosti u isključivo domaćem okruženju.⁷⁵ Drugim riječima, ključno je pitanje na koji način, tj. s pomoću kojih objektivnih kriterija, precizno

67 Vidi: Avi-Yonah, R., *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press, New York, 2007., str. 8.–10. Isto i: De Wilde, M., *Some Thoughts on a Fair Allocation of Corporate Tax in a Globalizing Economy*, *Intertax*, Vol. 38, br. 5, 2011., str. 287.

68 Schön, W., *op. cit.*, str. 73.

69 *Loc. cit.*

70 Vidi: *supra*, bilj. 10.

71 Prema: Brooks, K., *op. cit.*, str. 487.–493.

72 Naravno da su mogući, pa čak i nerijetki, slučajevi postojanja više od dviju država povezanih dohotkom ostvarenim od prekograničnih aktivnosti. Međutim, za izlaganje koncepta međudržavne pravednosti prikladniji je pojednostavnjeni primjer jedne države rezidentnosti i jedne države izvora, od čega polazi i Peggy Musgrave u svojoj analizi.

73 Arnold i McIntyre na ovaj način formuliraju načelo međudržavne pravednosti: “Jedan od glavnih ciljeva međunarodnih poreznih pravila morao bi biti dodjela svakoj svjetskoj državi njezina pravednog udjela u poreznim prihodima od dohotka ostvarenog transnacionalnim aktivnostima domaćih i stranih poreznih obveznika” (Arnold, B.; McIntyre, M., *International Tax Primer* (2. izd.), Kluwer Law International, The Hague, 2002., str. 4.).

74 Vidi *supra*, poglavlje 3.1.

75 Slično o sadržajnoj neodređenosti koncepta međudržavne pravednosti i njegove praktične neprimjenjivosti na sustav podjele prava na oporezivanje, kao osnovnim problemima, vidi: Avi-Yonah, R., *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, *Harvard Law Review*, Vol. 113, br. 7, 2000., str. 1648.

odrediti onaj udio, i države rezidentnosti i države izvora, u oporezivanju dohotka koji bi se smatrao pravednim sa stanovišta međudržavne pravednosti.

Potpuno zadovoljavajući odgovor na ovo pitanje ne nalazimo u djelima supružnika Musgrave, idejnih tvoraca koncepta međudržavne pravednosti. Oni su se, naime, uglavnom ograničili na razmatranje kriterija koji pomažu pri određivanju pravednog udjela države izvora u oporezivanju prekograničnog dohotka. I to polazeći od premise kako dohodak koji rezident jedne države ostvari u nekoj drugoj državi valja *a priori* smatrati nacionalnim dobitkom (engl. *national gain*) prvonavedene države (države rezidentnosti) te pravo oporezivanja države rezidentnosti ne treba posebno opravdavati.⁷⁶ Tek u slučaju da je oporezivanje u državi izvora opravdano, država rezidentnosti morala bi poreznom obvezniku pružiti olakšicu ili u obliku potpunog izuzimanja inozemnog dohotka od oporezivanja ili u obliku odbitka poreza plaćenog u inozemstvu, čime bi se izbjegli štetni učinci MDO-a. Međutim, P. i R. Musgrave problem izbora metode otklanjanja MDO-a percipiraju kao problem vezan za postizanje normativnog ideala ekonomske učinkovitosti, tj. porezne neutralnosti, a ne kao problem postizanja međudržavne pravednosti. Dodatno navode nekoliko kriterija koji mogu pomoći odrediti pravedni udio države izvora: kriterij korisnosti, kriterij ekonomske rente, kriterij teritorijalnosti (povezan s načelom nediskriminacije, tj. jednakog tretmana i rezidenata i nerezidenata) te kriterij redistribucije.⁷⁷ Čini se da navedeni kriteriji imaju veću teorijsku važnost, nego što pomažu u pojašnjavanju postojeće strukture u podjeli prava na oporezivanje među državama.

4.3. ULOGA DOKTRINE EKONOMSKE PRIPADNOSTI

U određenju sadržaja načela međudržavne pravednosti može pomoći primjena historijske metode. *Supra* (poglavlje 3.2.) je već spomenuta važnost rada organizacije Lige naroda tijekom 1920-ih godina za izgradnju temelja postojećeg režima međunarodnog poreznog prava. Donošenju prvog nacrtu modela bilateralnog poreznog ugovora u okviru Lige naroda 1928. godine, a koji je poslužio kao temelj za izradu kasnijih modela od strane OECD-a i UN-a, prethodili su izvještaji eminentnih poreznih stručnjaka. Njihov je cilj bio predlaganje teoretski utemeljenog, praktično primjenjivog i politički prihvatljivog sustava podjele prava na oporezivanje. U tom smislu prvi doprinos predstavlja studija skupine sastavljene od četvorice ekonomista, pod vodstvom američkog profesora političke ekonomije Edwina Seligmana, iz 1923. godine (dalje: studija).⁷⁸ U studiji je navedeno da se dodjela prava na oporezivanje kojoj poreznoj jurisdikciji mora temeljiti na doktrini ekonomske pripadnosti (engl. *economic allegiance doctrine*), čija je svrha *odvagati različite doprinose različitih država proizvodnji i uživanju dohotka*.⁷⁹ Isti je pojam više od trideset godina prije prvi upotrijebio glasoviti njemački profesor financijskog prava Georg von Schanz, pri elaboriranju vlastitog prijedloga o pravednoj podjeli prava država na oporezivanje dohotka.⁸⁰ Međutim,

76 Prema: Musgrave, R.; Musgrave, P., *op. cit.*, str. 164.–167. Za uvjerljive argumente koji pobijaju ovakvu polaznu premisu vidi: Vogel, K., *op. cit.*, str. 160.

77 Musgrave, R.; Musgrave, P., *op. cit.*, str. 166.–171. Za uvid u daljnji teoretski razvoj navedenih kriterija u djelima spomenutih autora vidi: Brooks, K., *op. cit.*, str. 480.–487.

78 Ostali članovi navedene skupine ekonomista koji su sudjelovali u izradi izvješća jesu predstavnik Ujedinjenog Kraljevstva, Sir Josiah Stamp, predstavnik Kraljevine Nizozemske, profesor Gijsbert Bruins te predstavnik Italije, profesor Luigi Einaudi. Vidi: Graetz, M.; O'Hear, *op. cit.*, str. 1074.

79 *Ibid.*, str. 1076. Isto i: OECD (2013), u bilj. 9., str. 35.

80 Prema: Vogel, K., *op. cit.*, str. 122. Vidi: Schanz, G., *Zur Frage der Steuerpflicht*, FinanzArchiv, vol. 9., br. 2., 1892., str. 1.–74.

u studiji je prihvaćen tek von Schanzov naziv pojma (“ekonomska pripadnost”; njem. *wirtschaftliche Zugehörigkeit*), ali ne i njegov sadržaj.⁸¹

U studiji su se razmatrala četiri kriterija relevantna za ekonomsku pripadnost: 1) stjecanje bogatstva; 2) lokacija (*situs*) bogatstva; 3) mogućnost izvršenja prava u odnosu na bogatstvo te 4) potrošnja bogatstva.⁸² Svaki od kriterija nužno je povezan s teritorijem određene države, a zaključeno je da su za ekonomsku pripadnost najvažniji kriteriji stjecanja bogatstva, tj. izvora dohotka, i potrošnje bogatstva, tj. rezidentnosti poreznog obveznika.⁸³ Iz toga se izvodi opravdanje oporezivanje dohotka/dobiti i u državi izvora i u državi rezidentnosti.

Osnovni nalazi studije iz 1923. uobičajeno se smatraju neprihvatljivima zbog davanja prevelikog prava na oporezivanje državama rezidentnosti nauštrb država izvora, tradicionalnih neto uvoznica kapitala. I to ponajprije zbog prijedloga rješavanja problema MDO-a na način da države izuzmu od oporezivanja dohodak nerezidenata.⁸⁴ Međutim, u studiji je naveden i prijedlog da se države, u slučaju da je takvo rješenje politički neprihvatljivo (npr. zbog asimetrije u tokovima kapitala), sporazume oko recipročnih pravila izvora ili porijekla u odnosu na određene kategorije dohotka te oko recipročne primjene samo određenog postotka redovne porezne stope na takav dohodak.⁸⁵ Ovako predloženo “drugo najbolje” rješenje predstavlja puni odraz doktrine ekonomske pripadnosti, a vidljiv je i njegov utjecaj na kasniji rad Lige naroda. I to unatoč tome što je prvi model poreznog ugovora rezultat kompromisa između teoretskih načela i mogućnosti njihove provedivosti u realitetima tadašnje ekonomije, što je najjasnije vidljivo u pripremnom radu tzv. tehničkih stručnjaka Lige naroda.⁸⁶

Studija ima posebnu vrijednost u svjetlu *supra* iznesenog predloška razlikovanja dviju komponenata pravednosti u međunarodnom poreznom pravu: 1) pravednosti između pojedinaca (poreznih obveznika) te 2) međudržavne pravednosti. Naime, nedvojbeno pod snažnim utjecajem Seligmanovih ideja, studija polazi od teoretske superiornosti kriterija gospodarske snage u odnosu na konkurentni kriterij korisnosti.⁸⁷ Unatoč tome, u njoj se, i prije predloška rješenja problema MDO-a, iznosi misao koja se može označiti poveznicom između dviju navedenih komponenata porezne pravednosti. Utvrđeno je naime, kako “dohodak svakog pojedinca mora biti oporezovan samo jedanput, ali njegova porezna obveza mora biti podijeljena između država u skladu s ekonomskim interesom (pripadnošću) koji svaka od tih država ima u dohotku poreznog obveznika”.⁸⁸ Iz ovoga slijedi zaključak da su autori studije doktrinu ekonomske pripadnosti promatrali u svjetlu onoga što je 50-ak godina poslije, Peggy Musgrave označila kao načelo međudržavne pravednosti.⁸⁹

81 Prema: *ibid.*, str. 123.

82 Kaufman, N., *op. cit.*, str. 196.

83 Prema: *loc. cit.* Isto i: OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, dostupno na: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en> (1. prosinca 2014.), str. 35.

84 Prema: Kaufman, N., *op. cit.*, str. 199.

85 Prema: *loc. cit.*

86 O ovomu detaljnije vidi: Graetz, M., O’Hear, *op. cit.*, str. 1080.-1089.

87 O oporezivanju prema gospodarskoj snazi vidi: *supra*, poglavlje 2.1. Načelo korisnosti predstavlja drugi izraz načela porezne pravednosti, polazeći od pretpostavke da je *pravedan onaj porezni sustav u kojem svaki porezni obveznik pridonosi financiranju javnih rashoda u skladu s korisnostima što ih dobiva od javnog sektora* (Šimović, J., *op. cit.*, str. 568.). Upravo je nepomirljivost oporezivanja dohotka u državi izvora s oporezivanjem prema gospodarskoj snazi za Seligmana predstavljao osnovni razlog da idealno rješenje problema MDO-a predloži u obliku isključivog oporezivanja dohotka u državi rezidentnosti (prema: Graetz, M.; O’Hear, M., *op. cit.*, str. 1035.). O suprotnim stajalištima Seligmanovog suradnika i intelektualnog rivala, T. S. Adamsa, vidi: *ibid.*, str. 1036.-1038.

88 Kaufman, N., *op. cit.*, str. 197.

89 Isto i: Schindel, A.; Atchabahian, A., *General Report*, u: International Fiscal Association, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol.

4.4. IMPLIKACIJE PRIMJENE KONCEPTA MEĐUDRŽAVNE PRAVEDNOSTI NA PODJELU PRAVA NA OPOREZIVANJE DOHOTKA/DOBITI IZMEĐU DRŽAVE REZIDENTNOSTI I DRŽAVE IZVORA

Postavlja se pitanje koje konkretne normativne smjernice daje načelo međudržavne pravednosti pri odlučivanju o ključnom problemu međunarodnog poreznog prava – demarkaciji porezne jurisdikcije. Naime, jedan je od nalaza studije iz 1923. godine kako je, promatrano iz perspektive ekonomske pripadnosti, opravdano oporezivanje prekograničnog dohotka i u državi izvora (kao mjesta gdje je dohodak ostvaren) i u državi rezidentnosti (kao mjesta potrošnje dohotka). Kako onda, imajući u vidu štetne učinke potencijalnog MDO-a, valja podijeliti prava na oporezivanje između ovih država?

Kasniji teoretski doprinosi koji prihvaćaju osnovne nalaze doktrine ekonomske pripadnosti pobijaju značenje mjesta fiskalne rezidentnosti, tj. mjesta potrošnje ostvarenog dohotka, kao kriterija pravedne raspodjele prava na oporezivanje između država.⁹⁰ Najuvjerljivijom se čini Kemmerenova analiza. Naime, polazeći od premise kako do ostvarenja, tj. nastanka dohotka dolazi tek ako pojedinac koristi faktore proizvodnje (rad i/ili kapital), navedeni autor zaključuje da ekonomska povezanost postoji između dohotka i one države na čijem se teritoriju faktori proizvodnje koriste.⁹¹ Bez obzira na to na kojem se kriteriju temelji utvrđenje rezidentnosti poreznog obveznika, “rezidentnost kao takva ne stvara dohodak”.⁹²

U studiji iz 1923. navedeno je da ekonomska veza između države rezidentnosti i dohotka ostvarenog u drugoj državi postoji zato što kriterij rezidentnosti odražava mjesto potrošnje dohotka. Međutim, ovaj argument nije naročito uvjerljiv za podjelu prava na oporezivanje dohotka/dobiti, već može poslužiti kao opravdanje nametanja poreza na potrošnju (npr. PDV-a) u državi rezidentnosti poreznog obveznika.⁹³

Pri podjeli prava na oporezivanje dobiti MNK-a argument “mjesta potrošnje” gubi svaki smisao. Naime, rezidentnost fizičkih osoba – konačnih vlasnika MNK-a, koji jedini u ekonomskom smislu mogu “trošiti” ostvareni dohodak, ne mora se nužno podudarati s mjestom fiskalne rezidentnosti trgovačkih društava – članova MNK-a.⁹⁴ Dodatno, valja imati na umu i općeprihvaćenu praksu manipuliranja kriterijem rezidentnosti od strane MNK-a. Bez obzira koji kriterija određenja rezidentnosti trgovačkih društava, kao dijelova MNK-a, primjenjuje pojedina država,

90a, Sdu Uitgevers, The Hague, 2005., str. 33.

90 Vidi npr.: Vogel, K., *Worldwide...*, op. cit., str. 161.; Kemmeren, E., *Principle of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models*, doktorska disertacija, Katholieke Universiteit Brabant, 2001., str. 66.

91 Prema: *ibid.*, str. 21.

92 *Ibid.*, str. 32.

93 Schindel i Atchabahian, raspravljajući o Kemmerenovu inovativnu teoretskom doprinosu podjeli prava na oporezivanje dohotka, navode kako “(...) u 21. stoljeću mjesto potrošnje ne može biti valjani temelj za alokaciju porezne jurisdikcije pri oporezivanju dohotka. Kad su Seligman i njegovi kolege uključili mjesto potrošnje dohotka kao čimbenik određenja ‘ekonomske pripadnosti’, porezi na potrošnju nisu bili tako relevantni i važni kao danas” (Schindel, A.; Atchabahian, A., op. cit., str. 84.).

94 S tim u vezi odbačeno je i tradicionalno razmišljanje kako su “pravne osobe u konačnici uvijek u vlasništvu fizičkih osoba te rezidentnost vlasnika mora odrediti rezidentnost pravne osobe” (Prema: Vann, R., op. cit., str. 732.–733.). Većina pravnih osoba doista i jest u većinskom vlasništvu fizičkih osoba koji su rezidenti iste države prema pravu koje je i sama pravna osoba osnovana i u kojoj obavlja najveći dio djelatnosti te u takvim slučajevima određenje rezidentnosti ne predstavlja ni teoretski ni praktični problem. No, globalizacijski procesi doveli su do toga da najveći dio svjetske trgovine otpada upravo na MNK-e, subjekte složenih vlasničkih i organizacijskih struktura povezane, prema različitim kriterijima, s teritorijem više država. Određenje rezidentnosti MNK-a, odnosno pojedinih njegovih dijelova, s pomoću rezidentnosti fizičkih osoba konačnih vlasnika neučinkovito je zbog praktičnih razloga, s obzirom na to da je utvrđenje konačnih vlasnika često neprovedivo, “a u svakom slučaju konačni vlasnici i sami mogu biti rezidenti različitih država” (*ibid.*, str. 733.). Vidi i: Mirrlees, J., et al., op. cit., str. 444.

“fleksibilnost pri određivanju rezidentnosti trgovačkog društva je univerzalni fenomen”.⁹⁵ Čini se da koncept rezidentnosti trgovačkih društava koji su, kao dijelovi jedne grupe (MNK-a), inherentno usmjereni na ostvarenje zajedničke poslovne strategije, danas gubi bilo kakav ekonomski sadržaj te je reduciran na puki pravni konstrukt podložan manipulativnim tehnikama poreznog planiranja. Time oporezivanje dobiti MNK-a prema kriteriju rezidentnosti dolazi u konflikt s načelom međudržavne pravednosti.

S druge strane, oporezivanjem dohotka u državi izvora, između čijeg teritorija i ostvarenja dohotka postoji jasna uzročno-posljedična veza, najpotpunije se ostvaruje doktrina ekonomske pripadnosti.⁹⁶ Slijedi da pri podjeli prava na oporezivanje dohotka/dobiti izvora valja priznati primat državama izvora. Međutim, u ostvarenju ovog zahtjeva iskazuju se dva temeljna problema. Prvo, ekonomska teorija nije iznjedrila jedinstveni pojam izvora dohotka. Prema Peggy Musgrave pojam izvora dohotka u ekonomskom smislu može biti određen sukladno tzv. pristupu ponude (engl. *supply approach*) i tzv. pristupu ponude i potražnje (engl. *supply-demand approach*).⁹⁷ Zajednička poveznica obaju pristupa jest određenje izvora dohotka prema lokaciji čimbenika koji stvaraju dohodak, a temeljna je razlika u identifikaciji tih čimbenika.⁹⁸ Pristup ponude u obzir uzima isključivo geografsku lokaciju faktora proizvodnje koji sudjeluju u stvaranju vrijednosti kojeg dobra ili usluge. S druge strane, pristup ponude i potražnje polazi od shvaćanja da se “tržišna vrijednost stvara interakcijom ponude i potražnje”.⁹⁹ U tom smislu i državu u kojoj se nalazi potrošačko tržište koje generira potražnju za dobrima i uslugama – tzv. jurisdikciju potražnje (engl. *demand jurisdiction*) – valja smatrati mjestom izvora dohotka. Većina autora u određenju izvora dohotka polazi od pristupa ponude, što se može objasniti prijepornom ulogom potrošačkog tržišta kao čimbenika koji stvara dohodak, ali i praktičnim teškoćama određenja mjesta potražnje.¹⁰⁰ Tako je, prema konvencionalnom shvaćanju, izvor dohotka u ekonomskom smislu lociran “na teritoriju one države gdje se upotrebljavaju faktori proizvodnje”,¹⁰¹ tj. “države gdje se nekom dobru dodaje vrijednost”.¹⁰² Pritom valja naglasiti kako ekonomski koncept izvora dohotka odstupa od općeprihvaćenog koncepta dohotka kao agregatnog zbroja ukupnih prihoda i rashoda koje je porezni obveznik ostvario u određenom poreznom razdoblju.¹⁰³ Naime, utvrđenje izvora dohotka u ekonomskom smislu temelji se na tzv. transakcijskom pristupu (engl. *transactional approach*), koji podrazumijeva određenje izvora onog dohotka koji je porezni obveznik ostvario pojedinim aktivnostima, tj. transakcijama.¹⁰⁴ Prema tome, potraga za izvorom dohotka u ekonomskom smislu sastoji se u određenju geografske lokacije pojedinih aktivnosti poreznog obveznika te prihoda i rashoda koji iz njih proizlaze.

Drugi, važniji problem primjene načela izvora vezan je uz pravila koja u međunarodnom poreznom pravu određuju koja se država ima smatrati državom izvora. Ta, tzv. pravila izvora, sadr-

95 Graetz, M., *op. cit.*, u bilj. 84., str. 321.

96 Prema: Kemmeren, E., *op. cit.*, str. 50.

97 Prema: Musgrave, P., *Principles for Dividing State Corporate Tax Base*, u: Musgrave, P., *Tax Policy...*, *op. cit.*, str. 245.

98 Prema: Wendt, C., *A common tax base for multinational enterprises in the European Union*, Gabler, Wiesbaden, 2009., str. 39.

99 Musgrave, P., *op. cit.*, str. 245.

100 Prema: Wendt, C., *op. cit.*, str. 39.

101 Pires, M., *International Juridical Double Taxation of Income*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1989., str. 121.

102 Vogel, K., *op. cit.*, str. 128.

103 Općenito o konceptu dohotka za potrebe oporezivanja vidi: *supra*, bilj. 22.

104 Prema: Arnold, B., Sasseville, J., *Source Rules for Taxing Business Profits Under Tax Treaties*, u: Arnold, B.; Sasseville J.; Zolt, E. (ur.), *The Taxation of Business Profits Under Tax Treaties*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2003., str. 112.–113. Slično tomu i: Musgrave, P., *op. cit.*, str. 245.

žana i u unutarnjem pravu država i u poreznim ugovorima, iskazuju određena obilježja koja inherentno odstupaju od bilo kojeg ekonomskog koncepta izvora. Ponajprije zato što predstavljaju kompromis između težnje za utvrđenjem izvora sukladno ekonomskim kriterijima s jedne i zahtjeva praktične provedivosti s druge strane.¹⁰⁵ Sukladno tomu, postojeća pravila izvora najčešće povezuju čitav dohodak od pojedine aktivnosti poreznog obveznika s teritorijem isključivo jedne države.¹⁰⁶ Iako će to često doista i biti ona država čiji je teritorij u ekonomskom smislu najjače povezan s dohotkom u pitanju, neka pravila izvora u potpunosti odstupaju od ekonomskog sadržaja aktivnosti i temelje se isključivo na pravnim konceptima, uključujući i koncept fiskalne rezidentnosti.¹⁰⁷ Stoga je za procjenu pravednosti primjene načela izvora pri podjeli prava na oporezivanje dohotka/dobiti ključno ispitati u kojoj mjeri relevantna pravila izvora slijede zahtjev ekonomske pripadnosti i to imajući u vidu suvremene ekonomske realitete.

5. ZAKLJUČAK

Ovaj rad predstavlja doprinos izgradnji okvira za analizu normâ međunarodnog poreznog prava s vrijednosnog aspekta. Načelo pravednosti jedno je od nezaobilaznih uporišta vrijednosne evaluacije pojedinih elemenata nacionalnih poreznih sustava te njegova uloga ne smije biti ostavljena po strani ni u međunarodnom kontekstu. Međutim, uspješnost ovog načela za davanje konkretnih smjernica nositeljima (međunarodne) porezne politike u bitnome ovisi o njegovu sadržaju. U tom smislu cilj je rada bio istražiti sadržaj načela pravednosti s obzirom na međunarodni porezno-pravni kontekst.

U međunarodnom okruženju valja razlučiti dvije dimenzije načela pravednosti: 1) pravednost raspodjele poreznog opterećenja između pojedinaca te 2) međudržavnu pravednost. Prva dimenzija proizlazi iz domaćeg (unutarnacionalnog) okruženja u kojem ukupan porezni teret valja raspodijeliti između poreznih obveznika. Njezin supstancijalni izraz jest kriterij gospodarske snage poreznih obveznika. Međutim, ova dimenzija pravednosti nije pogodna za rješavanje temeljnog problema međunarodnog poreznog prava, a to je raspodjela prava na oporezivanje između dvije ili više suverenih država. Temeljni je razlog to što polazi od pretpostavke postojanja jedne porezne vlasti s kojom su porezni obveznici blisko povezani. Slijedi da je ovaj normativni zahtjev moguće pomiriti isključivo oporezivanjem dohotka/dobiti u državi rezidentnosti, ali ne i u državi izvora. Time se zanemaruje postojanje pravne osnove za oporezivanje i u drugim državama (državama izvora), što je suprotno konceptu državnog suvereniteta, iz kojeg svaka država izvodi pravo na nametanje i ubiranje poreza. S druge strane, iz kriterija gospodarske snage proizlazi normativni zahtjev veoma važan i u međunarodnom okruženju – zahtjev za jednostrukim oporezivanjem dohotka/dobiti.

Polaznu hipotezu ovog rada, kako pravednost normâ međunarodnog poreznog prava valja analizirati s obzirom na njihov utjecaj na raspodjelu prava na oporezivanje između pojedinih država, možemo smatrati potvrđenom. Temeljni se argument sastoji u povezivanju ovog koncepta s doktrinom ekonomske pripadnosti, teorijske podloge stvaranja osnovnih kontura podjele prava na oporezivanje tijekom 1920-ih godina, u okrilju Lige naroda. Sukladno ovoj doktrini pravo

¹⁰⁵ Prema: Arnold, B., Sasseville, J., *op. cit.*, str. 115.

¹⁰⁶ Prema: Brown, F., *An Equity-Based, Multilateral Approach for Sourcing Income Among Nations*, Florida Tax Review, Vol. 11, br. 7, 2011., str. 575.

¹⁰⁷ Prema: Graetz, M., *op. cit.*, str. 317.

oporezivanja valja dodijeliti onoj državi koja je u ekonomskom smislu dovoljno snažno povezana s nastankom dohotka/dobiti. Ovaj naizgled jednostavan zahtjev formuliran prije gotovo stotinu godina ni danas ne gubi na uvjerljivosti. Međutim, potrebno ga je razmatrati u svjetlu realiteta suvremene ekonomije. Ostvarenje međudržavne pravednosti stoga zahtijeva davanje odgovora na sljedeće pitanje: koje ekonomske aktivnosti, i u kojem omjeru, stvaraju dohodak/dobit u globalnoj ekonomiji?

Ovo je posebno važno s obzirom na sve izraženije zahtjeve da najveći svjetski MNK-i (npr. *Google*, *Starbucks*, *Apple* i dr.) snose "pravedni udio" u financiranju javnih usluga. Riječ je o onim subjektima u globalnoj ekonomiji koji tehnikama poreznog planiranja mogu u potpunosti iskoristiti slabosti sustava međunarodnog poreznog prava. Temeljni se problem sastoji u sljedećem: porezna obveza navedenih, kao i svih drugih subjekata, mora se zasnivati na normama pozitivnog prava, a ne na često dvojbenim moralnim argumentima.¹⁰⁸ Vrijednost načela pravednosti upravo je u tome što, povezivanjem morala i prava kao dva sustava normâ, daje teorijsku podlogu za kritiku pozitivnog prava. Vrijedi uočiti da pri oporezivanju dobiti MNK-a često nije ostvarena nijedna od *supra* navedenih dimenzija načela pravednosti. Naime, česta pojava dvostrukog neoporezivanja dijela ukupne dobiti MNK-a protivna je zahtjevu jednostrukog oporezivanja. Dodatno, primjena distributivnih pravila poreznih ugovora (kojima se vrši demarkacija porezne jurisdikcije između države rezidentnosti i države izvora) te pravila o transfernim cijenama (kojima se vrši alokacija porezne osnovice između povezanih osoba) za posljedicu ima neusklađenost između lokacije stvarnih ekonomskih aktivnosti MNK-a i mjesta njihova oporezivanja.¹⁰⁹

Pri razmatranju dijalektike između načela pravednosti i normâ međunarodnog poreznog prava valja imati na umu da postojeća raspodjela prava na oporezivanje dohotka/dobiti između suverenih država ne odražava nekakav općeprihvaćeni teorijski koncept pravednosti, nego je rezultat međudržavne koordinacije s primarnim ciljem uklanjanja MDO-a.¹¹⁰ Inicijativu su u ovom području imale države koje su, u vrijeme stvaranja osnovnih načela i pravila međunarodnog poreznog prava, bile neto izvoznice kapitala, što ima odraza i u većini današnjih bilateralnih poreznih ugovora.¹¹¹ S druge strane, neke nove pojave i aktualnosti u svijetu međunarodnog oporezivanja upućuju da međudržavna pravednost sve više dobiva na značenju u očima nositelja porezne politike. To su ponajprije: 1) trend izmjene (ili prijedloga izmjene) poreznih pravila na način da metoda izuzimanja postaje dominantna metoda otklanjanja MDO-a, pa čak i prijedloga oporezivanja sukladno teritorijalnom načelu, prisutan u mnogim razvijenim državama,¹¹² 2) sve izraženije preispitivanje mehanizma alokacije porezne osnovice unutar grupe trgovačkih društava¹¹³ te

108 Kako je i prikazano *supra*, u poglavlju 2.1., zahtjev za utemeljenosti porezne obveze na zakonu zapravo predstavlja dio formalne dimenzije načela pravednosti.

109 Za pregled ovih problema vidi: OECD (2013), *op. cit.*, str. 33.–45.

110 Prema: Li, J., *Improving inter-nation equity through territorial taxation and tax sparing*, u: Cockfield, A. (ur.), *Globalization and its tax discontents: tax policy and international investments; essays in honour of Alex Easson*, University of Toronto Press, Toronto, 2010., str. 117. U kojoj mjeri važeći režim međunarodnog poreznog prava odstupa od načela međudržavne pravednosti, promatrane u svjetlu doktrine ekonomske pripadnosti, ukrajno je prikazano u: Kaufman, N., *op. cit.*, str. 198.–199.

111 O uvjerljivosti ovog argumenta dovoljno govori činjenica kako većina poreznih ugovora koji su trenutačno na snazi u svijetu slijedi preporuke OECD-ova modela, koje veća prava na oporezivanje dohotka od prekograničnih aktivnosti daju državi rezidentnosti. Dagan, opisujući učinke poreznog ugovora između razvijene države i države u razvoju, govori kako je pritom na djelu regresivna redistribucija ostvarenog dohotka, u korist država rezidentnosti, tj. država izvoznice kapitala. Vidi: Dagan, T., *The Tax Treaties Myth*, *Journal of International Law and Politics*, Vol. 32, br. 4, 2000., str. 4.

112 Za detaljniji prikaz navedenog trenda vidi: PWC (2013), *Evolution of Territorial Tax Systems in the OECD*, dostupno na: http://www.techcouncil.org/clientuploads/reports/Report%20on%20Territorial%20Tax%20Systems_20130402b.pdf (12. siječnja 2015.).

113 Sve izraženiji prijedlozi za alokaciju porezne osnovice između povezanih osoba s pomoću formule (engl. *formulary apportionment*) doista se mogu promatrati kao izraz načela međudržavne pravednosti, mjerene kriterijem ekonomske pripadnosti. Vidi detaljni-

3) BEPS projekt OECD-a i skupine G20, čija je agenda formulirana na sljedeći način: "(...) pružiti državama unutarnje i međunarodne instrumente koji će na bolji način uskladiti prava na oporezivanje s ekonomskim aktivnostima".¹¹⁴ Ova formulacija, koja se često ponavlja ili parafrazira i u drugim recentnim dokumentima i izvješćima G20 i OECD-a zapravo je refleksija doktrine ekonomske pripadnosti. U predstojećem razdoblju vidjet će se i osnovni rezultati BEPS projekta u obliku konkretnih prijedloga reformâ pravila sadržanih u poreznim ugovorima i/ili unutarnjem poreznom pravu. Na teoretičarima je međunarodnog poreznog prava da u svojim analizama ovih i drugih reformâ ne zanemare aksiološki pristup, napose s obzirom na ideal pravedne raspodjele prava na oporezivanje dohotka/dobiti između država.

je: Kaufman, N., *op. cit.*, u bilj. 169., str. 200.

¹¹⁴ Vidi: OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, dostupno na: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (17. veljače 2015.), str. 11.

LITERATURA

Knjige i članci

1. Amatucci, A. (ur.), *International Tax Law* (2. izd.), Kluwer Law International, Alphen an den Rijn, 2012.
2. Anderson, J.; Van Wincoop, E., *Trade Costs*, Journal of Economic Literature, Vol. 42, br. 3, 2004., str. 691.–751.
3. Arbutina, H., *Međunarodno juridičko dvostruko oporezivanje dohotka i dobiti i njegovo izbjegavanje*, doktorska disertacija, Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet u Zagrebu, 1996.
4. Arbutina, H., *Određenje osobnog i predmetnog obuhvata porezne obveze pri oporezivanju dohotka i dobiti*, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, vol. 47., br. 1–2, 1997., str. 159.–197.
5. Arbutina, H.; Ott K., *Porezni leksikon s višejezičnim rječnikom: engleski, hrvatski, francuski, njemački, španjolski*, Institut za javne financije, Zagreb, 1999.
6. Arnold, B.; McIntyre, M., *International Tax Primer*, (2. izd.), Kluwer Law International, The Hague, 2002.
7. Arnold, B.; Sasseville J.; Zolt, E. (ur.), *The Taxation of Business Profits Under Tax Treaties*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2003.
8. Avery Jones, J., *The David R. Tillinghast Lecture--Are Tax Treaties Necessary?*, Tax Law Review, Vol. 53, br. 1, 1999., str. 1.–38.
9. Avi-Yonah, R., *Corporations, Society, and the State: A Defense of the Corporate Tax*, Virginia Law Review, vol. 90, br. 5, 2004., str. 1193.–1255.
10. Avi-Yonah, R., *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, Harvard Law Review, vol. 113, br. 7, 2000., str. 1573.–1676.
11. Avi-Yonah, R., *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press, New York, 2007.
12. Avi-Yonah, R., *Three goals of taxation*, Tax Law Review, vol. 59, br. 4, 2007., str. 1.–28.
13. Blažić, H., *Usporedni porezni sustavi – oporezivanje dohotka i dobiti*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2006.
14. Brauner, Y., *An International Tax Regime in Crystallization*, Tax Law Review, Vol. 56, br. 2, 2003., str. 259.–328.
15. Brown, F., *An Equity-Based, Multilateral Approach for Sourcing Income Among Nations*, Florida Tax Review, Vol. 11, br. 7, 2011., str. 565.–641.
16. Christians, A., *Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20*, Northwestern Journal for Law and Social Policy, Vol. 5, br. 1, 2010., str. 19.–40.
17. Cockfield, A. (ur.), *Globalization and its tax discontents: tax policy and international investments; essays in honour of Alex Easson*, University of Toronto Press, Toronto, 2010.
18. Cockfield, A., *The Rise of the OECD as Informal 'World Tax Organization' through National Responses to E-Commerce Tax Challenges*, Yale Journal of Law and Technology, Vol. 8, 2006., str. 136.–187.
19. Dagan, T., *The Tax Treaties Myth*, Journal of International Law and Politics, Vol. 32, br. 939, 2000., str. 1.–53.
20. De Wilde, M., *Some Thoughts on a Fair Allocation of Corporate Tax in a Globalizing Economy*, Intertax, Vol. 38, br. 5, 2011., str. 281.–305.
21. Degan, V. Đ., *Međunarodno pravo*, Pravni fakultet u Rijeci, Rijeka, 2000.
22. Eden, L., *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*, University of Toronto Press, Toronto, 1998.

23. Essers, P., *International tax justice between Machiavelli and Habermas*, Bulletin for International Taxation, Vol. 68, br. 2, 2014., str. 54.–66.
24. Fleming, J.; Peroni, R.; Shay, S., *Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income*, Florida Tax Review, Vol. 5, br. 4, 2001., str. 299.–354.
25. Graetz, M.; O'Hear, M., *The "original intent" of U. S. international taxation*, Duke Law Journal, Vol. 46, br. 5, 1997., str. 1021.–1109.
26. Graetz, M., *Taxing International Income – Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy*, Tax Law Review, Vol. 54, br. 3, 2001., str. 261.–346.
27. Green, R., *The Future of Source-Based Taxation of the Income of Multinational Enterprises*, Cornell Law Review, Vol. 79, br. 18, 1993., str. 18.–86.
28. Hellerstein, W., *Jurisdiction to Tax Income and Consumption in the New Economy: A Theoretical and Comparative Perspective*, Georgia Law Review, Vol. 38, br. 1, 2003., str. 1.–70.
29. Holmes, K., *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*, Amsterdam, IBFD, 2001.
30. International Fiscal Association, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 90a, Sdu Uitgevers, The Hague, 2005.
31. Jelčić, Bo. et al., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008.
32. Kaufman, N., *Fairness and the Taxation of International Income*, Law and Policy in International Business, Vol. 29, br. 2, 1998., str. 145.–203.
33. Kemmeren, E., *Principle of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models*, doktorska disertacija, Katholieke Universiteit Brabant, 2001.
34. Kirsch, M., *Tax Code as Nationality Law*, Harvard Journal on Legislation, Vol. 43, br. 2, 2006., str. 375.–436.
35. Knechtle, A., *Basic Problems in International Fiscal Law*, Kluwer, Deventer, 1979.
36. Lamb, M., et al. (ur.), *Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research*, Oxford University Press, Oxford, 2005.
37. Lončarić Horvat, O.; Arbutina, H., *Osnove međunarodnog poreznog prava*, Narodne novine, Zagreb, 2007.
38. McLure, C.E. et al., *Influence of tax differentials on international competitiveness: proceedings of the VIIIth Munich Symposium on International Taxation*, Kluwer, Deventer, 1990.
39. Mijatović, N., *Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima uređenja oporezivanja dohotka*, Revija za socijalnu politiku, Zagreb, Vol. 14, br. 3–4, 2007., str. 289.–311.
40. Mirrlees, J. et al., *Tax by Design: the Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford, 2011.
41. Murphy, R., *The End of Transfer Pricing Is Nigh... Or Maybe Not*, Tax Notes International, Vol. 73, br. 1, 2014., str. 19.–22.
42. Musgrave, P., *Tax Policy in a Global Economy: selected essays of Peggy B. Musgrave*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2002.
43. Nozick, R., *Anarchy, state, and utopia*, Basic Books. New York, 1974.
44. OECD (2012), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris.
45. OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.
46. OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.
47. Oestreicher, A.; Spengel, C.; Koch, R., *How to Reform Taxation of Corporate Group in Europe*, World Tax Journal, Vol. 3, br. 1, 2011., str. 5.–38.
48. Piccioto, S., *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Quorum, London, 1992.

49. Pires, M., *International Juridical Double Taxation of Income*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1989.
50. Rawls, J., *Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge, 1971.
51. Schön, W., *International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)*, *World Tax Journal*, Vol. 1, br. 2, 2009., str. 67.–114.
52. Seligman, E., *The Income Tax*, *Political Science Quarterly*, Vol. 9, br. 4, 1894.
53. Simmons, R., *What Future for the Corporate Tax in the New Century?*, *eJournal of Tax Research*, Vol. 5, br. 1/2007., str. 40.–58.
54. Smith, A., *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Pennsylvania State University, The Electronic Classics Series, Hazleton, 2005.
55. Šimović, J., *Načelo porezne pravednosti i hrvatski porezni sustav*, *Financijska praksa*, vol. 18, br. 6, 1994., str. 567.–585.
56. Thuronyi, V., *Tax law design and drafting*, Vol. 2, International Monetary Fund, Washington, 1998.
57. Ting, A., *iTax—Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue*, *British Tax Review*, br. 1, 2014., str. 40.–71.
58. UN (2011), *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, United Nations, New York.
59. Vainstaendel, F., *Is Fiscal Justice Progressing?*, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 64, br. 10, 2010., str. 526.–540.
60. Visković, N., *Teorija prava i države*, *Birotehnika*, Zagreb, 2001.
61. Vuchetich, L., *Pravednost i pravičnost u filozofiji prava*, *Pravnik*, vol. 41, br. 2, 2007., str. 47.–76.
62. Wendt, C., *A common tax base for multinational enterprises in the European Union*, *Gabler*, Wiesbaden, 2009.

Mrežni izvori

1. Auerbach, A., *Who Bears the Corporate Tax? A Review of What We Know*, NBER Working Paper No. 11686, Cambridge, 2005., dostupno na: <http://www.nber.org/papers/w11686> (1. prosinca 2014.).
2. Bloomberg (2013), *The Great Corporate Tax Dodge*, dostupno na: <http://topics.bloomberg.com/the-great-corporate-tax-dodge/> (12. rujna 2013.).
3. <http://www.oxfam.org/en/tags/tax-justice> (15. veljače 2015.).
4. <http://www.taxjustice.net> (15. veljače 2015.).
5. https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/brisbane_g20_leaders_summit_communique1.pdf (15. veljače 2015.).
6. OECD (2015), *Aggressive tax planning*, dostupno na: <http://www.oecd.org/tax/aggressive> (15. veljače 2015.).
7. PWC (2013), *Evolution of Territorial Tax Systems in the OECD*, dostupno na: http://www.techceocouncil.org/clientuploads/reports/Report%20on%20Territorial%20Tax%20Systems_20130402b.pdf (12. listopada 2014.).
8. Spengel, C.; Wendt, C., *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Multinational Companies in the European Union*, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper, br. 07/17., 2007., dostupno na: http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_07/WP0717.pdf (2. ožujka 2015.).
9. www.oecd.org/ctp/beps (17. ožujka 2015.).

Stjepan Gadžo, LL.M., Research Assistant, Faculty of Law, University of Rijeka

EXAMINATION OF THE PRINCIPLE OF EQUITY AS A CRITERION FOR NORMATIVE ANALYSIS OF THE RULES OF INTERNATIONAL TAX LAW

Summary

Current moment in the realm of international taxation is marked by the overhaul of existing rules and practices, which is inextricably tied to the effects of the latest global economic crisis. In particular, largest multinational corporations (MNCs) and wealthy individuals face criticism due to the growing public perception that they do not pay their “fair share” in taxes for public financing. From a theoretical perspective, such arguments – which are picked up by the politicians – are often devoid of any content, largely due to the inherent vagueness of the principle of tax equity. Main aim of this paper is to explore the contents of the principle of equity, one of the principal normative yardsticks for national tax systems, in the light of international tax law. We start from the hypothesis that the substance of equity in international setting ought to be searched for along the facet of distribution of total world tax base among sovereign states (so-called “inter-nation equity”), rather than along the facet of inter-taxpayer equity, which matters in the exclusively domestic setting. This is a necessary corollary of the acceptance of paradigm of state sovereignty in tax matters, which provides legal underpinning to the existing system of international tax law.

Key words: *tax equity principle, international tax law, state sovereignty, inter-nation equity, taxation of multinational companies*

Stjepan Gadžo, Mag. Iur., Assistent
Fakultät für Rechtswissenschaften der Universität in Rijeka

BEITRAG ZUR UNTERSUCHUNG DES GERECHTIGKEITSGRUND- SATZES ALS KRITERIUM FÜR DIE EVALUATION VON RECHTSNOR- MEN DES INTERNATIONALEN STEUERRECHTS

Zusammenfassung

Aktuelle Realität der internationalen Besteuerung wird durch eine eigenartige Bestandsaufnahme von geübten Regeln und Tätigkeiten gekennzeichnet, die im Zusammenhang mit der rezenten globalen Wirtschaftskrise zu betrachten ist. Kritik wird vor Allem gegen multinationale Unternehmen und reiche Einzelpersonen gerichtet, deren Steuerlast, vom Gesichtspunkt der Öffentlichkeit aus, mit einem "gerechten Anteil" an Finanzierung der öffentlichen Dienstleistungen nicht in Einklang steht. Derartige und ähnliche Argumenten, die immer mehr auch politisch unterstützt werden, mangeln an theoretischer Kraft, was größtenteils mit inhaltlicher Unbestimmtheit des Grundsatzes der (Steuer)Gerechtigkeit verbunden ist. Das Ziel dieser Arbeit ist es, den Inhalt des Steuergerechtigkeitsgrundsatzes im Zusammenhang mit dem Internationalen Steuerrecht zu untersuchen. Dieser Grundsatz stellt eines der normativen Ideale der nationalen Steuersysteme dar, und sollte deswegen einen unbestrittenen Wert auch im internationalen Kontext haben. Die Ausgangshypothese der Arbeit ist, dass die Substanz des Gerechtigkeitsgrundsatzes im internationalen Kontext vor Allem in Bezug auf die Verteilung der allgemeinen globalen Besteuerungsgrundlage unter den Staaten bestimmt werden sollte (die sog. zwischenstaatliche Gerechtigkeit), und nicht in Bezug auf die Verteilung der allgemeinen Steuerlast auf Steuerpflichtige, wie es in einer ausschließlich einheimischen Umgebung geübt ist. Dies ergibt sich aus der Annahme des Paradigmas der staatlichen Souveränität in Steuerangelegenheiten, nach welchem das gegenwärtige System des Internationalen Steuerrechts gestaltet ist.

Schlagwörter: *der Grundsatz der Steuergerechtigkeit, Internationales Steuerrecht, staatliche Souveränität, zwischenstaatliche Gerechtigkeit, Besteuerung von multinationalen Unternehmen*

