

# Pravni status poreznih izdataka: stanje i perspektive

---

**Rojić Lugarić, Tereza; Bogovac, Jasna**

*Source / Izvornik:* **Skrivena javna potrošnja: sadašnjost i budućnost poreznih izdataka, 2012, 175 - 195**

**Conference paper / Rad u zborniku**

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

<https://doi.org/10.3326/bpi.2012.14>

*Permanent link / Trajna poveznica:* <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:242:955996>

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

*Download date / Datum preuzimanja:* **2025-03-04**



*Repository / Repozitorij:*

[Institute of Public Finance Repository](#)

# PRAVNI STATUS POREZNIH IZDATAKA: STANJE I PERSPEKTIVE

TEREZA ROGIĆ LUGARIĆ I JASNA BOGOVAC

PRAVNI FAKULTET ZAGREB

JEL KLASIFIKACIJA: H25, H70

doi: 10.3326/bpi.2012.14

## SAŽETAK

Od kraja prošlog stoljeća primjetna je rastuća pozornost koju države posvećuju poreznim izdacima. Danas su te mjere u uporabi u velikom broju zemalja usprkos primjetnim razlikama u njihovu definiranju. Specifičnost tih mjera ogleda se i u njihovim različitim aspektima - primjerice ekonomskim, politološkim, pravnim. U ovom radu težište je upravo na pravnim aspektima poreznih izdataka, ponajprije poreznopravnim. U prvom dijelu rada autorice analiziraju pojam poreznih izdataka a potom slijedi poredbenopravni kontekst s posebnim osvrtom na francusko pravo. Završni dio rada posvećen je osvrtu na porezne izdatke u Republici Hrvatskoj pri čemu autorice ukazuju na moguće pravce zakonskih izmjena i poboljšanja.

*Ključne riječi: porezni izdaci, porezno pravo, zlouporaba, nadzor, Hrvatska*

## 1. Uvod

Pojam poreznih izdataka moguće je uže povezati s pojmom fiskalnog intervencionizma ili fiskalnih poticaja: jednom od fiskalnih politika koje ciljaju na regulaciju ekonomije. Vremensko izvorište naznačenih pojmova jest 20. stoljeće ili od kada je uloga države evoluirala od jednostavnih *kraljevskih* uloga do uloge države providnosti (Albert, Pierre i Richer, 2007: 316). U tom je kontekstu nastao i predložak poreznih izdataka, novi pojam oblikovan iz brige i nastojanja mjerenja stvarnih učinaka i troškova mjera fiskalnog intervencionizma (Bienvenu i Lambert, 2010: 197). Sam je pojam nastao krajem 60-tih godina u SAD-u.<sup>1</sup> Unatoč metodološkim poteškoćama u njihovu mjerenju, u uporabi su u brojnim zemljama OECD-a što se jednim dijelom objašnjava padom uporabe ostalih ekonomskih instrumenata<sup>2</sup>; ne postoji niti jedan ekonomski sektor koji ne *promovira* defiskalizaciju kako bi potaknuo potražnju (Bouvier, 2010:212). U Francuskoj, primjerice, broj različitih vrsta poreznih izdataka od 70-tih godina narastao je, prema zadnjim dostupnim podacima, na više od 400 (Conseil des impots, 2003) pri čemu valja istaknuti da je Francuska europska zemlja s gotovo najvećim brojem poreznih izdataka; u Španjolskoj ih je 300, u Kanadi 225, u Njemačkoj 175, a u Velikoj Britaniji 140. No gotovo se obrnuta slika dobiva mjerenjem njihova udjela u BDP-u. U Kanadi je njihov udio veći od 16%, u Velikoj Britaniji 15,5% dok su Francuska i Njemačka na dnu sa 4 odnosno 2%.

Imajući u vidu *ratio* poreznih izdataka nije zacijelo netočno ustvrditi kako su u žarištu proučavanja poreznih izdataka ponajprije njihovi (ekonomski) učinci. Naime, ovakav način intervencije – djelovanje poreza u nefiskalnim ciljevima ili u ulozi „cikličkog regulatora“, s druge se strane „prevode“ gubitkom proračunskih prihoda. Drugačije rečeno ako je njihove troškove i

<sup>1</sup> Prvi je put taj pojam upotrijebio Stanley Surrey 1967. godine.

<sup>2</sup> Primjerice monetarne politike, v. Leroy (2010).

moгуće procijeniti (u smislu manjka dobiti za fiskus), njihov stvarni učinak na ekonomske i društvene strukture i ciljeve zbog kojih su i oblikovani puno je složenije mjeriti<sup>3</sup> (Collet, 2009:183). Na tom se tragu ističe u pojedinim zemljama još uvijek ograničena mogućnost, posebice u smislu pravnih instrumenata, vrednovanja stvarnih učinaka poreznih izdataka. S druge strane, obzirom na prethodne izložene brojke i raznolikost političkih ciljeva, odmah je moguće istaknuti dvojbu i postaviti pitanje u kojim se sve oblicima fiskalni pokloni (Collet, 2009:181) javljaju u današnjim poreznim zakonodavstvima. Dodatan pak problem koji se nameće jest složenost i nepreglednost relevantnih pravnih normi što može potaknuti i dalje prijepore, posebice u dijelu usklađenosti s temeljenim načelima i standardima poreznog postupka; primjerice pravičnosti ali i pravne sigurnosti i „normalnosti“ u pravu. Stoga, ne zanemarujući ekonomske ili političke aspekte ove metode, ona je i prijeporna za porezno pravo obzirom da može biti važan čimbenik preobrazbe samog pravnog predloška (Bienvenu, Lambert u: Albert, Pierre i Richer, 2007:317). Dopusšteno je postaviti pitanje što je pravilo ili što bi trebalo biti pravilo u poreznom pravu vrednujući učinke ovih različitih mjera, njihovu nužnost ili korist (Albert, Pierre i Richer, 2007:317).

Na tragu prijašnjih odlomaka moguće je ukratko oblikovati cilj rada: istražiti u kojim se sve normativnim oblicima porezni izdaci javljaju u današnjim poredbenopravnim sustavima, kakve su tendencije i temeljne pravne dvojbe koje se pritom javljaju i mogući pravni instrumenti na tragu njihova rješavanja te „opremljenost“ zakonodavstva Republike Hrvatske (RH) u tom kontekstu. Na tom će tragu sam rad biti sastavljen od slijedećih cjelina: (i) uvodni dio, (ii) o pojmu i klasifikaciji poreznih izdataka, (iii) osvrt na porezne izdatke u usporednim pravnim sustavima te (iv) osvrt na položaj poreznih izdataka u poreznom pravu Republike Hrvatske.

## 2. O POJMU I KLASIFIKACIJI POREZNIH IZDATAKA

Premda u uporabi već više od 20-tak godina, jedno od prijepornih točaka vezanih uz porezne izdatke jest sama definicija pojma što može gotovo onemogućiti poredbenu analizu poreznih izdataka, ali i točan podatak o broju poreznih izdataka u pojedinim zemljama (Tax expenditures in Nordic countries, 2009). Svojevrsno ishodište definicije poreznih izdataka jest sam pojam poreza: ponajprije jedno od osnovnih obilježja poreza jest da služi za podmirivanje javnih rashoda<sup>4</sup>. No istodobno, porezi mogu imati i druge, ekonomske ili socijalne ciljeve ili drugačije rečeno ulogu *taktičkog oružja* (Hispalis u: Collet, 2009:179). Premda to nije uvijek jednostavno, potrebno je razlikovati dva slučaja ovisno o tome ima li fiskalno pravilo za cilj odvratanje od ili poticanje određenog ponašanja<sup>5</sup>. Upravo je u ovom potonjem slučaju moguće govoriti o poreznim izdacima (Lamarque, Négrin i Ayrault, 2009:35). Na tom je tragu pojam

<sup>3</sup> Koliko će neke mjere ekonomske politike imati učinka, nije baš jednostavno u potpunosti dokazati. Ponajprije, potrebno je dovoljno odmaka od početka primjene poreznih izdataka kako bi se ostavilo dovoljno vremena poreznim obveznicima upoznati se s poreznim propisima, planirati njihovo korištenje i urediti svoje poslovne odnose na način da optimalno (znači koliko im to realne poslovne okolnosti dopuštaju) implementiraju neke od olakšica u svoje aktivnosti. Osim toga, budući da se u tom relativno dugom vremenskom periodu, događaju stalne promjene u okruženju, kako na globalnom, tako na makroekonomskom državnom i industrijskom i mikroekonomskom planu, teško je utvrditi koja od promijenjenih činjenica u kojem obujmu djeluje na korištenje konkretnih poreznih olakšica, te koliko bi se koristile neke druge olakšice da upravo tih korištenih nije bilo, ili kako bi poduzetnici uredili svoje poslovne odnose da dotičnih olakšica nije bilo te, možda, na neki drugi način porezno planirali smanjenje svojih poreznih obveza.

<sup>4</sup> Ne postoji jedinstvena definicija poreza; na tom se tragu porezi približe određuju pomoću određenih obilježja, najčešće njih šest; v. Jelčić i sur., 2008.

<sup>5</sup> U ovom slučaju riječ je o „drugoj strani“ postizanja željenog ponašanja nastojeći odvratiti porezne obveznike od određenog ponašanja umjesto da ga zabrani; u ovom su slučaju pravni mehanizmi prije na tragu klasičnog poimanja poreza negoli njegove uporabe u smislu regulacije ali s jednom važnom značajkom: porez ima uračunat učinak odvratanja; primjerice upravo područje zaštite okoliša mobilizira velik broj mehanizama odvratanja temeljem načela zagađivač plaća (v. Collet, 2009).

poreznih izdataka (*dépense fiscal*) prema potonjim autorima nužno razumjeti šire od samog poreznog poticaja (*incitation*). On predstavlja trošak svih fiskalnih olakšica u svim oblicima, koji se upotrebljavaju u političkom okviru, a za stanovite ekonomske ili socijalne ciljeve<sup>6</sup> i u kojima su sadržane mjere odricanja, potpunog ili djelomičnog, od „javne moći oporezivanja“. Naime, umjesto da zabranjuje određena ponašanja viđena negativnim, zakonodavac ide u suprotnom pravcu, „nadoknađujući“ stanovite izbore poreznog obveznika ili umanjujući dužni iznos poreznog obveznika koji je odgovorio na poticaj ili uvodeći predloške „odstupanja od pravila“ za obveznike koji usvoje „društveno poželjno“ ponašanje (Collet, 2009). Upravo je ovaj predložak „odstupanja od pravila“ razlog što se područje poreznih izdataka u francuskom pravu označava složenicom „porezni sustav odstupanja“ (*fiscalité dérogatoire*). U tom kontekstu ilustrativan je teorijski sažetak autora Chambauda (u: Albert, Pierre i Richer, 2007:317) o meta poreznom sustavu intervencionizma. No taj predložak nije ekskluzivnost francuskog prava. Prema jednom pristupu (Jacobsen i sur., 2009; OECD, 2010) to je jedna od ključnih definicija poreznih izdataka: kao odstupanje od normalne porezne strukture često označavane mjernim ili referentnim poreznim sustavom: čistim poreznim sustavom usmjerenim na prikupljanje prihoda, temeljenog na načelima neutralnosti i pravičnosti (Jacobsen i sur., 2009:6). U srži spomenutog pristupa jest identifikacija poreznih izdataka usporedbom aktualnog i (relevantnog) normativnog poreznog sustava. Mjerna ili referentna porezna struktura je pak dobivena uporabom teorijskih postulata i primijenjene porezne strukture (primjerice princip neto svefaznog poreza jest teorijska pozadina za mjernu strukturu poreza na dodanu vrijednost). Uobičajeni elementi koji sačinjavaju mjernu poreznu strukturu jesu, primjerice, porezne stope, porezni obveznik, razdoblje oporezivanja, računovodstvena načela pa i stanovita oslobođenja.<sup>7</sup> No, upravo je viđenje mjerne porezne strukture na prethodno opisani način posljednjih godina izloženo kritikama (Jacobsen i sur., 2009; OECD, 2010). U praksi, definiranje poreznih izdataka je teško jer se neke porezne mjere ne mogu nesporno označiti dijelom mjerne porezne strukture ili njezinim izuzetkom (Whitehouse u: OECD, 2010:12). Stoga premda se u većem broju zemalja koristi, barem načelno, srodna metodologija i okvirna definicija (koliko je vidljivo najčešće se pojavljuju sljedeći elementi definicije: odstupanje od općeg (mjernog pravila), gubitak prihoda, korist ima određena skupina poreznih obveznika), razlike ponajviše izviru iz načina na koji su one primijenjene u praksi što znatno otežava međusobne usporedbe; na tom će tragu ilustrativno poslužiti odjeljci u nastavku. U Francuskoj je pojam poreznih izdataka službeno uveden u proračunske dokumente Zakonom iz 1980. godine kojim se Vlada obvezuje „svake godine u dodatku pod nazivom „Ciljevi i sredstva“ preispitati sustav poreznih izdataka i to posebice za nove a posebice za već aktualne izdatke kao i utvrđene rezultate“. Upravo su u tom dodatku definirani porezni izdaci kao zakonske odredbe koji znači za državu gubitak prihoda, a s druge strane za obveznika olakšicu, ublažavanje njegove porezne obveze u odnosu na onu koja bi bila utvrđena primjenom pravne norme odnosno temeljnih načela francuskog prava (Conseil d’impot, 2003). Za razliku od francuskog načina, u pojedinim je zemljama definicija prilično detaljna ali ne nužno temeljena na načelima (npr. Kanada, Velika Britanija, SAD). U Finskoj je definicija poreznih izdataka temeljena na izvješću radne skupine kojeg je objavilo Ministarstvo financija 1988., a sam se pojam odnosi na neizravnu pomoć ugrađenu u porezni sustav ili, drugačije rečeno, kada porezni propisi odstupaju od osnovne strukture oporezivanja (mjerne porezne strukture),<sup>8</sup> a s ciljem podrške (Jacobsen i sur., 2009:35).

Norveška pak definicija počiva na pojmu poreznih izdataka (poreznih kazni) koji su definirani kao izuzeća od općeg pravila u poreznom sustavu a koji ima za posljedicu niže (više)

<sup>6</sup> Prema Leroyu (2010:288) ekonomske ciljeve ima 65% poreznih izdataka a socijalne ciljeve njih 35%.

<sup>7</sup> Primjerice ako su motivirana redistribucijom dohotka.

<sup>8</sup> Pritom je mjerna struktura srodna pretežitom poreznom sustavu; kada se mijenja potonji mijenja se i mjerni porezni sustav.

oporezivanje zahvaljujući blažem (jačem) oporezivanju stanovitih skupina ili djelatnosti. Potonja definicija je razmjerno široka i temeljena na općem poreznom sustavu (...) nema uporabe normativnog poreznog sustava. Mjerni porezni sustav je pak definiran u dodatku Nacionalnom Proračunu 2001.: osobe, djelatnosti, dobra (..) u jednakom položaju moraju biti oporezovana primjenom jednakih načela. Izuzeća od ovog pravila su porezni izdaci ili porezne kazne, osim ako to odstupanje nije opravdano praktičnim ili kakvim drugim višim razlozima (Jacobsen i sur., 2009:40).

Uvodno je već naznačeno kako je jedan od prijedora svezanih uz porezne izdatke množina pravnih tehnika koje dopuštaju primjenu fiskalnih poklona (Collet, 2009:181). Na tom je tragu poreznim izdancima moguće označiti: olakšice (*allowances*) – iznosi odbijeni od mjerne strukture radi izračuna porezne osnovice; izuzeća (*exemptions*) – iznosi isključeni iz porezne osnovice; snižene stope (*rate relief*) – snižena stopa primijenjena za skupinu poreznih obveznika ili oporezivu djelatnost; odgoda poreza (*tax deferral*) – odgoda plaćanja poreza; porezni krediti (*credits*) – iznosi odbijeni od porezne obveze. Srodnu klasifikaciju iznosi i Collet (2009). Osim što on posebice navodi stopu ubrzane amortizacije. Isti autor dijeli porezne izdatke i obzirom na vrijeme uporabe, razlikujući tako stalne i privremene porezne izdatke. Conseil d'impot (2003:151) pak, s ciljem boljeg poznavanja poreznih izdataka, predlaže razlikovanje strukturnih poreznih olakšica od mjera koje čine instrumente posebnih javnih politika. Temeljna je razlika između tih dviju skupina u domašaju i cilju; tako su strukturne olakšice „šireg domašaja“ i ugrađene kako bi odgovorile na porezne ciljeve dočim su ove druge mjere specifične; njihovi ciljevi nisu isključivo porezni prije je riječ o podupiranju stanovitih javnih politika.

### 3. POREZNI IZDACI U POREDBENOPRAVNOM KONTEKSTU

Kao što je već uvodno naznačeno, temeljne pravne dvojbe vezane uz porezne izdatke svezana su s dva pravna područja: proračunskim i poreznim pravom. U tom je kontekstu ilustrativan i slijedeći teorijski sažetak. Ima li se u vidu vremenski začetak samog pojma, porezni izdaci ozbiljna su briga proračunskih i poreznih analitičara već više od polovice stoljeća. Razlog tomu jest što porezni izdaci mogu imati negativne učinke i na proračunsku i na poreznu politiku (OECD, 2010). Naznačeno posebice dobiva na važnosti imajući u vidu stalan rast uporabe poreznih izdataka. No, ipak Castagnede (2010:65) tvrdi da su u općem kontekstu stanjivanja definicije slobodnog prostora državnih fiskalnih politika (...) međunarodne fiskalne politike, odsada i pod nadzorom, nužno pozvane na stanoviti gubitak intenziteta (...) to ne znači da su ih države napustile nego bi ih trebale primjenjivati sukladno obnovljenoj metodologiji (...) to se posebice tiče politika temeljnih na poreznim izdancima (...).

Jedno od ključnih pitanja u području proračunskog prava jesu pitanja sustavnog praćenja i vrednovanja poreznih izdataka, posebice obzirom na njihove neizravne učinke. Vrednovanje poreznih izdataka trebalo bi biti sastavnicom napora za fiskalnom konsolidacijom, do koje može ili ne mora doći pod utjecajem fiskalnih pravila ili proračunskog procesa (OECD, 2010:14). Na tom se području, posebice u posljednje vrijeme, ističu poboljšanja; niz zemalja obraća sve veću pozornost na porezne izdatke, imaju ili tek razvijaju načine praćenja poreznih izdataka (primjerice u obliku dodataka proračunskom dokumentu ili izvješćima posebnih tijela). No, da su potrebna i moguća daljnja nastojanja svjedoči i sljedeći ulomak: Vrednovanje poreznih izdataka u Francuskoj je još uvijek ograničeno što ne dopušta Parlamentu provjeru podudaraju li se politički ciljevi poreznih izdataka sa željenim učincima. Više od uvida u broj tih mjera – što je izloženo u proračunskom dodatku – potrebno je detaljnije definiranje ciljeva i sustavniji razvoj pokazatelja njihovih rezultata što bi dopustilo administraciji analizu stvarnog domašaja tih mjera (Collet, 2009:183).

No, ne zanemarujući pritom važnost poreznih izdataka u kontekstu proračunskog prava, u ovom će radu naglasak biti na poreznim izdacima u okviru poreznog prava i to u perspektivi svojevrsnog pravnog predloška. Jer, ako se pomisli odmah na učinke poreznog sustava poticanja vrlo se često zaborave učinci slaganja koji povlače za sobom nastavljanje općih normi poreznog sustava (Bienvenu i Lambert, 2010:193). U ovom dijelu, poredbenopravnom kontekstu, detaljnije su analizirani porezni izdaci u francuskom poreznom pravu. Dva su pritom razloga: jedan je iznijet uvodno, riječ je o zemlji s velikim brojem poreznih izdataka. Također, hrvatsko je upravno pravo (a kojeg je porezno pravo poseban dio) dijelom prožeto i francuskim utjecajem - dakle postoji stanovita srodnost u pojedinim pravnim rješenjima i institutima.

Prethodno je već izloženo kako se porezne izdatke označuje i poreznim mjerama odstupanja. Identifikacija tih mjera pretpostavlja jasnu percepciju što je normalnost u pravu (..) ona poziva na promišljanje o osnovnoj strukturi svake odredbe (Bienvenu i Lambert, 2010:197). U francuskom poreznom pravu, pojam se poreznih izdataka ponajprije promatra u okviru šireg okvira - fiskalne regulacije. Collet (2009) naznačuje kako je taj pojam iskrasnio posljednjih godina u pravnom rječniku, premda ne postoji suglasje oko njegovog značenja niti koristi. Sam pak pojam okuplja više različitih tehnika koje imaju stanovita zajednička obilježja, a jedno od njih jest drugačije viđenje pravne norme. Tako prema klasičnom poimanju norme pojedinac mora nešto učiniti ili se suzdržati od nečeg drugog, pod prijetnjom kazne. Sama regulacija međutim „omekšava“ izloženu strogoću, primjerice, otvarajući mu prostor slobode odnosno izbora ili obrnuto postavljajući mu granice ali ne upadajući u zabranu. Riječ je pritom o nastojanju ka „normalizaciji vladanja“ (Collet, 2009:173) kažnjavajući pritom najdevijantnija ponašanja. Ono što Collet (2009:173) naglašava jest da pritom nije riječ o uzmicanju prava nego podizanju ukupne djelotvornosti poreznog sustava (.....) što dopušta njihov dalji razvoj komplementaran tradicionalnim pravnim mehanizmima. No, ovdje sigurno ostaje pitanje nužne usporedne evolucije porezne administracije. Na tom tragu možda treba promatrati i tvrdnju o brojnim, važnim promjenama u odnosu između poreznih obveznika i poreznih tijela a koje u Francuskoj<sup>9</sup> počinju od kraja devedesetih godina (Delalande i Spire, 2010:82). Na taj novi odnos ključni utjecaj ima teorija razvijena renesansom pojma plaćanja poreza kao građanske vrline; pristajanja na porez (*civisme*<sup>10</sup> *fiscal*)<sup>11</sup> (porez je opravdan, zakonit, pravičan i porezni ga obveznik prihvaća). Jednom od promjena vidi se ohrabivanje dobrovoljnog plaćanja poreza te sustavno poboljšavanje dijaloga s poreznim obveznicima. Te promjene posebice pogađaju institut nadzora (v. detaljnije *infra*); a inspektori postaju i pomoćnici, spremni na savjete poreznom obvezniku (Delalande i Spire, 2010:84). To dakako nije moguće shvatiti kao potpuno nestajanje nadzora, prije kao slaganje s „duhom pomirenja“.

Porezno-pravni odnos ponajprije je jednostrano obvezujući odnos, odnos neravnopravnosti, odnos podređenog i nadređenog. Ta krutost odnosa u poreznom je pravu omekšana mogućnošću izbora; nije rijetkost da zakonski tekstovi nude više poreznopravnih tretmana iste situacije<sup>12</sup> (Collet, 2009:176); jednako tako zakon u pojedinim slučajevima sam podupire stanovite predloške izbora. Cilj naznačenih izbora jest, primjerice, ponuditi stanovitu slobodu ponašanja i upravljanja poreznom obvezniku ili poštediti ga složenog postupka ispunjavanja porezne prijave. Collet (2009) predložak pripisuje inspiraciji liberalnim načelom

<sup>9</sup> Ali i u drugim europskim zemljama.

<sup>10</sup> Sam pojam označava poštovanje građana društva u kojem živi i njegovih pravila, posebice zakona; implicira poznavanje svojih prava ali i dužnosti.

<sup>11</sup> Autori kao srodan pojam navode *tax compliance* koju je moguće definirati stupnjem do kojeg porezni obveznici poštuju, drže se, poreznih propisa (Delalande i Spire, 2010).

<sup>12</sup> Tako zakon može nuditi poreznom obvezniku izbor između različitih vrsta oporezivanja ili izbor na oporezivanje (npr. u sustavu poreza na dodanu vrijednost).

neutralnosti poreza<sup>13</sup> koje, premda razmjerno dvojbena, još uvijek utječe na *ratio* pojedinih fiskalnih normi. No s druge strane mogućnost izbora otvara i stanovite dvojbe (v. Collet, 2009); ponajprije ga se vidi izvorištem mogućih nejednakosti pa i u odnosu na manje ili više pronicljive izbore i/ili jasnoću njihovih učinaka što se s druge strane susreće s tradicionalnim načelom jednakosti pred porezom, drugačije rečeno - ovisno o izabranoj pravnoj tehnici ista činjenična situacija može rezultirati manjom ili većom poreznom obvezom (Vanistendael, 1996:29). Također, takvi mehanizmi „ohrabruju“ strateško fiskalno planiranje i „inženjering“ čemu su sklona sva velika trgovačka društva. Naglašava se kako i sam zakon potiče igru podržavajući stanovite izbore poreznog obveznika. No, s druge strane Collet to vidi kao svojevrsno „grubo postupanje“ s idejom građanskog koja je u srži poreza.

U kontekstu prijašnjih ulomaka, upravo se uporaba poreznih izdataka vidi jednom mogućnošću izbora; mjerama odstupanja koja međutim pretpostavljaju jasno poimanje normalnosti u pravu (Bienvenu i Lambert, 2010:197). Sam pojam normalnosti, kako naglašavaju spomenuti autori, nije jednoznačan i omeđen je s nekoliko smjernica. Svojevrsno ishodište tematskog pravnog predloška jedno je od velikih načela poreznog prava<sup>14</sup> točnije načela slobode. Prema Bouvieru (2010:60) porezno pravo ne mora paziti na slobodu upravljanja i ponašanja trgovačkim društvima. Na tom su tragu poznate svega dvije reference; jedna od njih je stav Državnog vijeća<sup>15</sup>: Porezni obveznik nije obavezan iz poslova koje obavlja izvući maksimum dobiti koji bi mu okolnosti omogućile ostvariti<sup>16,17</sup>. (U tom je kontekstu i priznata sloboda poreznog obveznika urediti svoju djelatnost na način koji mu omogućuje manje oporezivanje; u nizu poredbenopravnih sustava priznato je to pravo poreznom obvezniku, v. primjerice Vanistendael, 1996). Rezultat izloženog stava jest da se porezna tijela, barem načelno, ne bi se trebala miješati u upravljanje trgovačkih društava niti kritizirati rješenja koja pojedinac poduzima u upravljanju svojim poslovima ili imovinom (Lamarque, Négrin i Ayrault, 2009:396).<sup>18</sup> No, posljedica ovakvog ponašanja; nevještog i inertnog, dijela „baštinjene slobode“; s druge strane znači manjak poreznih prihoda za proračun ali i suprotnost jednom od osnovnih načela poreznog postupka ali i oporezivanja uopće: porezi se ubiru u javnom interesu, temeljem zakona i porezna se tijela ne mogu odreći uvođenja i prikupljanja poreza (Bienvenu i Lambert, 2010:198). Stoga i sloboda upravljanja nije neograničena i stanovite povrede mogu biti kažnjene. Dva su mehanizma na tom tragu: oblikovanje standarda djelotvornog ponašanja i zlouporaba prava, premda ih nije uvijek jednostavno razlikovati (Bienvenu i Lambert, 2010:198).

<sup>13</sup> Načelo neutralnosti poreza razumijeva pojam dobrog poreza koji ni na koji način ne bi trebao utjecati na ponašanje poreznog obveznika; riječ je ponajprije o političkom načelu bez ikakve pravne obveze.

<sup>14</sup> Prema Bouvieru (2010), porezno pravo treba razumjeti znatno šire, kao skup načela i pravila svezanih uz pravo uvođenja i nametanja poreza. U francuskoj pravnoj tradiciji temeljna načela poreznog prava prožeta su ponajprije Deklaracijom prava čovjeka i građanina iz 1789. (što je vidljivo i iz Colletove tvrdnje, v. tekst).

<sup>15</sup> Druga je stav poreznih tijela o troškovima koje je moguće odbiti. „Porezni je obveznik slobodan u svom upravljanju i troškovi koje izlaže za poslovanje svog trgovačkog društva uobičajeno čine troškove koje je moguće odbiti“.

<sup>16</sup> Državno vijeće (Conseil d'État) savjetuje Vladu u pripremi zakona, uredbi i stanovitih dekreta. Također, odgovara na Vladine upite o pravnim pitanjima i provodi istraživanja na Vladin zahtjev ili na vlastitu inicijativu a vezanu uz pojedine upravne teme ili pitanja javne politike. Državno je vijeće i najviši upravni sud, konačni sud u slučajevima vezanim uz izvršnu vlast, lokalne jedinice, neovisna javna tijela, javne agencije. Zahvaljujući svojoj dvostrukoj ulozi: suca i savjetnika, Državno vijeće osigurava da francuska uprava djeluje sukladno zakonu; [www.conseil-etat.fr](http://www.conseil-etat.fr)

<sup>17</sup> Podsjetimo i na srodne presude; načelo prema kojem porezni obveznik može urediti svoje poslovanje na način koji mu omogućuje manju poreznu obvezu proglašeno je još 1936. u slučaju *The Duke Westminster v. IRC*. To je načelo potvrdio i kanadski Savezni Žalbeni Sud (Canadian Federal Court of Appeal) u slučaju *The Queen v. Irving Oil Ltd*. Slično je istaknuto 1974. godine na sastanku Međunarodne Komore Trgovačke Komisije za oporezivanje: nije niti pravno niti moralno pogrešno ako bilo koje trgovačko društvo prilagodi svoje aktivnosti na način da se oporezuju najmanjim poreznim teretom.

<sup>18</sup> Isti autori naglašavaju i kako se zapravo sloboda upravljanja pojedinca čini daleko većom u usporedbi sa slobodom upravljanja trgovačkih društava obzirom da se pojam nenormalnog ponašanja primjenjuje na njih vrlo ograničeno.

### 3.1. OBVEZA DJELOTVORNOG PONAŠANJA: (NE)NORMALNO PONAŠANJE

Jedno od ključnih načela u kontekstu pojma normalnosti jest standard djelotvornog (normalnog) ponašanja čija potvrda ima za cilj suzbijanje „(ne)normalnog ponašanja“ (*acte anormal de gestion*). Spomenuti standard omogućuje nove porezne prihode; prihode koji bi inače bili „izgubljeni“ u poreznopravnom okviru prethodne doktrine. U tom kontekstu sudska praksa ipak priznaje poreznoj administraciji mogućnost ponovnog ugrađivanja dobiti u poreznu obvezu, dobiti koje bi bio dužan da se ponašao sukladno načelu/obvezi normalnog (djelotvornog) ponašanja. Ddakle, riječ je o mehanizmu ponajprije vezanom uz ishod rezultata poslovanja poduzetnika. Po pravilu, teret dokazivanja nepravilnosti u postupcima poreznog obveznika je na poreznim tijelima, no kada je riječ o potraživanjima prema trećima, amortizaciji, zalihama, dokazom se smatra nemogućnost poreznog obveznika opravdati stanje u knjigovodstvenim ispravama i evidencijama vezanom uz postupke poreznog obveznika a čiji interes ili nužnost osporavaju porezna tijela. Opisani je predložak srodan onome u hrvatskom poreznom pravu. Teret dokazivanja je na poreznim tijelima za činjenice koje uvećavaju poreznu obvezu a na poreznom obveznik za činjenice koje umanjuju ili ukidaju poreznu obvezu. Odbijanje uzimanja u obzir štetnog ponašanja rezultira ili ne uzimanjem u obzir umanjivanja poreznog opterećenja ili ugrađivanjem u poreznu osnovicu manjka prihoda.

Teorija (ne)normalnog ponašanja<sup>19</sup> je, prema Bouvieru, konstrukcija sudske prakse Državnog vijeća. Spomenuta se teorija odnosi ponajprije na porezno pravo poduzetnika (samostalne djelatnosti)/trgovačkih društava a njezin je glavni cilj sprječavanje erozije poreznih osnovica ograničavanjem spomenutog načela slobode upravljanja na način opisan u prijašnjem ulomku (Collet, 2009:212).<sup>20</sup> Riječ je o pravnom poslu koji „sadrži stanoviti trošak ili gubitak na teret trgovačkog društva, ili lišava trgovačko društvo prihoda, a pritom nije opravdan gospodarskim interesom (društva, op.a.)“ (CE, 5 janv. 1985). Ili drugačije rečeno, pojednostavljeno: štetno upravljanje pretpostavlja ili slijeđenje (i) stanovitog stranog interesa ili (ii) isključivo fiskalne koristi za trgovačko društvo (Bienvenu i Lambert, 2010).

Jasno je da se trgovačko društvo u svojim financijskim i trgovačkim odnosima s trećima često nalazi u različitim situacijama pa i u prilici priznati popust dobrom i redovitom kupcu ili pak oprostiti dug trgovačkom društvu s kojim je u prijateljskim odnosima a koje je u financijskim poteškoćama (v. Collet, 2009). Ili, drugačije rečeno, trgovačka se društva u svom poslovanju susreću s različitim troškovima. Tako, primjerice, čl. 39. CGI<sup>21</sup>, svojevrsno ishodište relevantne teorije navodi, dosta široko, opće troškove, troškove zaposlenika, troškove rada, najamnine za nekretnine (kada je trgovačko društvo najmoprimac) – kao one koje je moguće odbiti (uzeti u obzir prilikom izračuna porezne osnovice)<sup>22</sup>. Takav je pristup uobičajen u usporednom pravu. Načelno, svaki trošak koji je nastao u svezi s poslovnom djelatnošću poreznog obveznika trebalo bi biti moguće odbiti osim u pojedinim slučajevima (...) gotovo svaka zemlja slijedi tu opću strukturu, premda postoje neke specifičnosti obzirom na povijesnu tradiciju i sudske odluke“ (Thuronyi, 2003:274,275). Isti članak (39.) međutim navodi da isplate neće biti priznate ako ne odgovaraju stvarnim aktivnostima i ako nisu srazmjerne s obavljenom uslugom. Ta se odredba primjenjuje na sve naknade, izravne ili neizravne, obuhvaćajući i različite naknade, olakšice. No kada je riječ o odricanju od mogućih prihoda ili ostvarenom trošku, riječ je o aktivnostima s izravnim utjecajem na visinu porezne obveze. U tom kontekstu, porezno pravo ne može ostati potpuno nezainteresirano za način na koji trgovačka društva

<sup>19</sup> Ovakav predložak u francuskom pravu srodan je pojedinim institutima u drugim sustavima; primjerice sustavu SAD-a koji poznaje institut abnormalnih naknada, predložak poslovnog cilja te predložak nužnih poslovnih rashoda; v. Thurony, 2003.

<sup>20</sup> Ili odbijanjem izuzimanja stanovitih troškova a time i smanjivanja poreznog opterećenja ili ugrađivanjem dobiti u osnovicu.

<sup>21</sup> Code général des impôt, 2010.

<sup>22</sup> Upravo se u tome i vidi jedan od uzroka nastajanja teorije nenormalnog ponašanja; naime tako široko postavljenom zakonskom normom povećavaju se mogućnosti nastanka gubitka u djelovanju poreznog obveznika i gubitka prihoda.



odlučuju kako će utrošiti svoja sredstva ili odreći se stanovitih prihoda (Collet, 2009:213). Jedan od pravnih mehanizama je pritom posebno propisivanje izdataka čiji se odbitak ne priznaje (ali ih ne zabranjuje): primjerice izdataka označenih luksuznim<sup>23</sup> ili vezanih uz prekomjerne isplate. Međutim, pravna norma ne može uvijek pokriti sve situacije, a obzirom na već spomenuto dosta široko postavljenu mogućnost odbijanja troškova; zato je razvijena teorija štetnog ponašanja koja dopušta administraciji već izloženi predložak odlučivanja. Collet (2009:213) naglašava kako je pritom spomenuti gospodarski interes društva neodvojiv dio razumijevanja ove teorije. Stanovito upravljanje bit će ocijenjeno normalnim samo ako je u interesu društva ..... trošak koji nije u interesu društva nego trećih osoba smatrat će se (ne)normalnim i uključit će se u izračun porezne obveze .... administracija ima pravo prigovoriti društvu da postupa suprotno vlastitom interesu.

No nešto se šire shvaća prethodni gospodarski interes u slučajevima u kojima se nenormalno ponašanja smatra očito premašivanje rizika koje uprava/vlasnik trgovačkog društva može poduzeti s ciljem poboljšanja rezultata svojeg poslovanja (...) u kojem se slučaju nenormalno ponašanje podudara s lošim upravljanjem (Collet, 2009:215). Ovdje se posebice razumijevaju slučajevi u kojima poduzetnik nastoji, na protupravan način, poboljšati rezultate poslovanja trgovačkog društva ali dovodeći ga pritom u opasnost.

### 3.2. ZLOUPORABA (ZAOBILAŽENJE) PRAVA (ABUS DE DROIT, FRAUDE A LA LOI<sup>24</sup>)

Naslovni institut mehanizam je šireg učinka obzirom da se na jednak način primjenjuje u poreznom pravu trgovačkih društava i pojedinaca (Lamarque, Négrin i Ayrault, 2009:396.) Definicija zloporabe prava (*abus de droit, fraude a la loi*) u poreznom pravu naslanja se na onu podrijetlom iz građanskog prava,<sup>25</sup> a predložak je oblikovan zakonom, čl. L. 64 LPF<sup>26</sup> <sup>27</sup> i sudskom praksom. U srži naznačene teorije jest isključivo pravo administracije odbiti stanovito „zakonito“ ponašanje ako se pokaže prividnim ili motiviranim isključivo izbjegavanjem poreza (Albert, Pierre i Richer, 2007:13). Zakon razlikuje dvije vrste zloporabe prava (zajedničko im je pak utočište u stanovitoj pravnoj operaciji i prijeverna, zlonamjerna primjena pravne norme): (i) simulaciju i (ii) izbjegavanje poreza<sup>28</sup>. U prvom je slučaju riječ o aktu/ponašanju poreznog obveznika (no nestvarnom) iz kojeg se pokaže stanoviti izmišljeni posao ili se prikriva stvarna priroda ostvarenog pravnog posla. U drugom pak slučaju porezni obveznik traži olakšice slijedom doslovne primjene teksta ili odluke<sup>29</sup> no u suprotnom smjeru od zamišljenih ciljeva, pri čemu je njegovo ponašanje motivirano isključivo izbjegavanjem ili umanjivanjem poreznih obveza koje bi inače morao podnijeti obzirom na svoju situaciju ili stvarne aktivnosti. Dakle, pravni akti/ponašanje predloženi poreznom tijelu su stvarni ali počivaju na „umjetnom

<sup>23</sup> Nabavka jahti; odlazak u lov ili ribolov.

<sup>24</sup> Termini su iz građanskog odnosno upravnog prava.

<sup>25</sup> Kako naglašavaju Lamarque, Négrin, Ayrault (2009:397), u građanskom pravu u srži zloporabe prava „jest uporaba prava s isključivim ciljem naštetiti drugome ili općenitije, ne priznajući društvene norme koje potvrđuju da je stanovito pravo bilo priznato njegovom nositelju“.

<sup>26</sup> Livre des procédures fiscales, 2010 (Zakon o poreznom postupku).

<sup>27</sup> Zakonski je članak mijenjan 2008. upravo sukladno preporukama člana Državnog vijeća, Olivera Fouqueta; naime članak je bio zastario obzirom na tumačenje sudske prakse, novi je članak sačuvao proširenu i pojednostavljenu definiciju zloporabe prava uz posvećivanje pažnje razlici između simulacije i izbjegavanja poreza, v. Collet, 2009.

<sup>28</sup> Izvorni je naziv *fraude à la loi*, no Thuronyi (2003: 155) navodi da se tim terminom u poreznom pravu označava izbjegavanje poreza a ne porezna evazija koja se naziva *fraude fiscal*.

<sup>29</sup> Prema Colletu (2009:219) zakonodavac je otišao i dalje od puke zadaće kodifikacije sudske prakse propisujući kako, ubuduće, „zloporaba prava može slijediti iz povrede duha ne samo poreznog teksta nego i odluka – što se čini vraćanjem na akte koji sačinjavaju doktrinu upravnog prava. Na taj način činjenica što je netko iskoristio fiskalnu prednost temeljem administrativne instrukcije s ciljem suprotnim od propisanog, može tvoriti zloporabu prava. Ostaje za vidjeti hoće li Državno vijeće prihvatiti tu „igru“ obzirom da je on ustvrdio kako doktrina ne može biti predmetom osim u slučajevima doslovne primjene“.

pravnom predlošku....(U)mjetnom jer mu je jedini cilj zaobići normalnu primjenu pravne norme s isključivo fiskalnom motivacijom.....narušen je duh stanovitog teksta“ (Collet, 2009:221). Upravo zbog ovog potonjeg čimbenika ovaj slučaj zlouporabe prava izaziva velike probleme praktičarima (Collet, 2009)<sup>30</sup> posebice u dijelu dokazivanja ponašanja motiviranog „isključivo izbjegavanjem ili umanjivanjem poreznih obveza“ što nije uvijek očigledno. Ipak smisao postojanja ovog pravnog predloška valja razumjeti kao svojevrsni orijentir, putokaz zajamčene slobode ili kako naglašava Collet (2009:221) „zaštitni (samoobrambeni, op. a.) mehanizam“. Prethodno je već spomenuto kako porezno tijelo ima pravo odbiti ili drugačije rečeno odrediti stvarni karakter posla te sukladno tomu oporezovati poreznog obveznika i to: u slučaju simulacije temeljem stvarne situacije dočim u slučaju izbjegavanja poreza bez obzira na zlonamjernu primjenu zakona. Također na dokazanu zlouporabu prava nadovezuju se i posljedice sukladno čl. 1729 CGI: 80%-tno povećanje iznosa kojeg je zlouporaba omogućila postići poreznom obvezniku (čemu treba pridodati i kamate) odnosno 40% kada nije dokazano da je porezni obveznik imao glavnu inicijativu ili je bio glavni „dobitnik“. Dakle u većini slučajeva, porezni će obveznik platiti gotovo dvostruko od onog što je mogao „uštedjeti“. S druge strane ovakve stroge posljedice nametnule se i nužnost posebnog postupka u slučaju zlouporabe prava: tako primjerice sukladno čl. L 64 (2) može biti, na inicijativu poreznog obveznika (ali i poreznih tijela), traženo mišljenje<sup>31</sup> Odbora za zlouporabu poreznog prava<sup>32</sup>. Ako pak porezna tijela nisu suglasni s mišljenjem odbora, moraju dokazati valjanost *supra* opisanog postupka „ispravljanja“. Također, cijeli postupak mora pokrenuti osoba koja je provela nadzor uz suglasnost svog nadređenog. Ukoliko porezna tijela ne poštuju opisani postupak, utoliko sud ima pravo ukinuti cijeli postupak a ne samo spomenutu 80% -tnu kaznu (v. Collet, 2009).

### 3.3. NADZOR IZBORA: ZAŠTITNI (UNAPRIJED DANI) POREZNI PRISTANCI (LES ACCORDS FISCAUX PRÉVENTIFS)

Razvijanje mreže, tzv. zaštitnih poreznih pristanaka (*les accords fiscaux préventifs*) moguće je promatrati u svojevrsnom širem i užem okviru. U širem ih okviru valja razumjeti ponajprije u ozračju već spomenutog novog viđenja pravne norme i očite nužne usporedne evolucije odnosa poreznih obveznika i poreznih tijela (v. *supra*). Bouvier (2010: 240) ih definira kao pristanke, izričite ili neizričite, formalne ili neformalne, unaprijed zaključene između poreznog obveznika i poreznih tijela a tiču se poreznih odluka. „Pozadinski“ ih je moguće smjestiti u skup normi čiji je cilj poboljšanje odnosa između poreznih tijela i poreznog obveznika pri čemu se jednim od ključnih žarišnih elemenata nametnulo pitanje pravne sigurnosti. Bouvier (2010: 240) naglašava kako je riječ o normama koje se prepoznaju s posebnom naklonošću u današnjim prilikama posebice u međunarodnom pravu koje ohrabruje države razvijati mehanizme čiji je cilj bolja prilagodba poreznih obveznika na poreznu prisilu. Isti ih autor istodobno vidi i začecima „kulture pregovaranja“ koja se razvija u Francuskoj i svijetu posljednjih nekoliko godina i jedna je od sastavnica „novog fiskalnog upravljanja“ (Bouvier, 2010).

U užem pak smislu *ratio* razvijanja instrumenata ove vrsti svezan je sa složenošću normi i situacija u poreznom pravu, pri čemu su „zakonski odgovori“ nedovoljni i nejasni, čemu valja pridodati i pitanje interpretacije koja je često izvorištem dugotrajnih i skupih žalbenih postupaka. Upravo je jedan od odgovora djelomični izlazak iz predloška jednostranog određivanja pravila ili drugačije rečeno jasno određivanje prava i dužnosti između stranaka,

<sup>30</sup> Naime, Collet naglašava kako razlika između dva oblika zlouporabe prava nije dokraja jasna obzirom da većina poslova iz prve skupine može potpadati i pod drugi oblik.

<sup>31</sup> Izdana mišljenja dijelom su posebnog godišnjeg izvješća koje se javno objavljuje, čl. L 62 (2), LPF 2010.

<sup>32</sup> Comité de l'abus de droit fiscal.

poreznog obveznika i poreznih tijela, putem mehanizma pristanka (Bouvier, 2010:240). Porezni se pristanci vide sukladnim i sve naglašenijim zahtjevima za racionalnošću u javnim financijama. Naime, ovakvi predlošci mogli bi pridonijeti smanjivanju troškova i poreznih tijela i poreznih obveznika (posebice imajući u vidu žalbene postupke) ali i povećanju poreznih prihoda obzirom na moguće smanjivanje slučajeva izbjegavanja poreza (Bouvier, 2010).

No zašto su važni ti mehanizmi u promatranom kontekstu? Naime, s jedne strane pravne tehnike – „graničnici slobode“ – dopuštaju poreznim tijelima i sudu stanoviti „prostor“ ocjenjivanja što im omogućuje uzeti u obzir nepredviđena ponašanja poreznih obveznika no s druge strane to utječe na pravnu nesigurnost poreznih obveznika obzirom da otežava predviđanja kako će biti prihvaćena ponašanja „odvrćanja“, „skretanja s pravog puta“ (v. Collet, 2009).

### PRISTANAK POREZNIH TIJELA

Nudeći mehanizme poreznog sustava odstupanja, porezno si tijelo istodobno zadržava i svojevrsnu rezervu u obliku pristanka poreznog tijela kao nužne pretpostavke njihovog ostvarivanja. Porezni pristanak (*agrément fiscal*), važan čimbenik pravne sigurnosti, valja razumjeti kao odluku (pojedinačnu, neobjavljenu) upravnih tijela, na upit poreznog obveznika, koja mu omogućuje ili ne omogućuje realizirati stanoviti projekt ili iskoristiti predložak poreznih ili financijskih olakšica (Albert, Pierre i Richer, 2007:25). Institut pristanka valja ponajprije promatrati u ozračju očekivanih „neizravnih“ državnih dobiti, tako Collet (2009:185) naglašava kako fiskalne prednosti nisu besplatno dane poreznom obvezniku, zakonodavac se nada i svojim koristima; primjerice u smislu gospodarskog razvoja ili drugih ciljeva. Imajući u vidu tu nužnost podudarnosti s ciljevima zbog kojih su dani fiskalni poticaji, jedno od ključnih pitanja pritom jest okvir u kojem upravna tijela mogu slobodno odlučiti o (davanju) pristanka. Naime, slijedom sudske prakse, valja razlikovati dvije vrste pristanka obzirom na pravila donošenja i preciznost oblikovanja kriterija primjene: (zakoniti) pristanak i diskrecijski pristanak. U prvom spomenutom slučaju mogućnost odlučivanja nadležnog tijela jest strogo ograničena; dok mu se u drugom slučaju prepušta sva sloboda. No, u ovom je dijelu ključna odluka Ustavnog vijeća iz 1987. (DC n° 87-237) prema kojoj samo zakonu pripada pravo odrediti područje primjene fiskalnih prednosti (Collet, 2009: 185) čime se zapravo zabranjuje oblikovanje novih diskrecijskih pristanaka (Albert, Pierre i Richer, 2007:25). Zapravo od spomenute odluke, primjetno je nastojanje zakonodavca ka preciziranju kriterija pristanka<sup>33</sup> (kao i slučajeva u kojima nadležna tijela moraju donijeti pristanak a ne samo u kojima mogu) (v. Collet, 2009). Sam je institut uređen čl. 1649 *nonies* CGI. Sukladno naznačenom članku, pristanak donosi ministar gospodarstva i financija<sup>34</sup> a mora biti „položen“ prije ostvarivanja projekta ili olakšice zbog koje je zatražen. Također, odluka ministra gospodarstva i financija može definirati, imajući u vidu važnost, prirodu ili mjesto aktivnosti, uvjete pristanka a sukladno zakonskim odredbama. Na tom tragu, neispunjavanje obveza ili uvjeta naznačenih u pristanku dovodi do povlačenja pristanka, gubitka prava na porezne povlastice i dospelosti nepodmirenih obveza<sup>35</sup>. No, u stvarnosti rijetki su slučajevi takvog postupanja administracije (premda se može postaviti pitanje ispunjavaju li trgovačka društava svoje obveze uistinu tako uredno, v. Collet,

<sup>33</sup> Naime u slučajevima diskrecijskih pristanaka upravni je sud procijenio kako mu, obzirom da je zakon ostavio veliku slobodu ocjenjivanja poreznim tijelima, ne preostaje puno osim ocijeniti očite propuste poreznih tijela odnosno riječ je o skućenom nadzoru poreznih akata. No, nakon odluke Ustavnog vijeća i preciziranja kriterija davanja pristanka, sudski nadzor postaje nadzor motiva odbijanja davanja pristanka; zamjenjujući jednostavno svoju ocjenu situacije onom koja je vodila porezno tijelo, v. Collet, 2009.

<sup>34</sup> Posebnom odlukom ministar može pojednostavniti postupak i ovlast donošenja pristanka prenijeti na porezna tijela; najmanje na čelnika poreznog tijela razine departmana; čl. 1649 *nonies* CGI, 2010.

<sup>35</sup> Ponajprije sporednih davanja: kamate zbog neplaćanja poreza na vrijeme sukladno čl. 1727 CGI; pritom se kamate obračunavaju od dana dospelosti poreznog duga.

2009). Također, u posljednje vrijeme primjetan je sve manji broj pristanaka, što je moguće pripisati postojanju srodnih drugih pravnih mehanizama o čemu će više biti riječ u nastavku.

## OBVEZUJUĆI ODGOVOR

Obvezujući ugovor (*rescrit*) podrijetlom je iz rimskog prava (*rescriptum*), a doslovno označava carski odgovor na pravna pitanja koja su mu upućivali magistrati, guverneri. Danas se taj termin upotrebljava za niz mehanizama koji nude stanovitu sigurnost podobnim izborim upravljanja kao i fiskalnim predlošcima poreznih obveznika (Collet, 2009:187) omogućujući pojedincu ili trgovačkom društvu, prije sklapanja jednog ili više poslova<sup>36</sup>, pismeno konzultirati porezna tijela a radi ocjene stvarnih posljedica naznačene operacije (Albert, Pierre i Richer, 2007:482)<sup>37</sup>. Prema Colletu (2009:187), spomenuti mehanizmi omogućavaju poreznim tijelima unaprijed zauzeti stajalište o određenom poreznom predlošku kojeg drže primjenjivim na predloženu operaciju poreznog obveznika i time mu dati blagoslov. S druge strane, u kontekstu prijašnjih ulomaka zakon jamči poreznom obvezniku koji ima *rescrit* svake naknadne promjene nametanja poreza čak i ako se *rescrit* pokaže nezakonitim (no samo ako je ta pogreška na strani poreznih tijela) dakle besplatnu i sigurnu pravnu konzultaciju (Collet, 2009:187). Tako se, primjerice, sukladno čl. L 64 B LPF, ne primjenjuje predviđeni postupak za zlouporabu prava opisan u prethodnim odjeljcima ako je porezni obveznik prije zaključivanja pravnog posla konzultirao porezna tijela i predočio im sve potrebne elemente za stvarnu ocjenu tog pravnog posla i ako porezna tijela ne odgovore u roku od šest mjeseci od primitka upita.

Sam pak institut vidi se „produžetkom“ općenitih odredbi vezanih uz mogućnost „suprostavljanja“ instrukcijama i uputama poreznih tijela a koji su regulirane čl. L 80 A LPF<sup>38</sup>. Smisao tih mehanizama počiva na jednostavnoj ideji: porezni se obveznik mora moći pouzdati u upute porezne doktrine koje su na snazi u trenutku oporezivanja, bez da mu porezna tijela mogu potom prigovoriti pa i ako se doktrina promijeni ili se pokaže nezakonitom<sup>39</sup>.....(R)iječ je mehanizmu koji jamči pravnu sigurnost poreznom obvezniku, premda može značiti i „udarac“ načelu zakonitosti (Collet, 2009:109)<sup>40</sup>. Valja naglasiti kako *rescrit* uvijek vrijedi samo za ubuduće odnosno podliježe općim pravilima propisanim čl. L 80 A LPF (v. bilješku 38). No kako naglašavaju Lamarque, Négrin, Ayrault (2009: 453) *rescrit* se *stricto sensu* razlikuje od drugih, jednostavnih ocjena koja porezna tijela izdaju, ponajprije po posebnom postupku. Postupak započinje upitom poreznog obveznika koji želi ocjenu činjeničnog stanja obzirom na posebne

<sup>36</sup> Ta je zakonska odredba zamijenila dosadašnju: „prije sklapanja ugovora ili pogodbi“, CGI: 1680.

<sup>37</sup> „No uz ogradu da će mu pribaviti sve korisne elemente za procjenu stvarnih posljedica“ (Albert, Pierre i Richer, 2007:482).

<sup>38</sup> „Neće biti predmetom podizanja ranije porezne obveze ako je uzrokom podizanja različito mišljenje dužnika u dobroj vjeri o interpretaciji zakona i ako se pokaže da je interpretaciju na kojoj je temeljena prva odluka formalno priznalo porezno tijelo. Ako je dužnik primijenio zakon sukladno tumačenjima poreznih tijela u obliku uputa ili obavijesti (okružnica) i ako ih porezna tijela nisu donijela na dan pravnog posla o kojem je riječ, ne može doći do podizanja porezne obveze temeljem različite interpretacije. Pod istim je uvjetima moguće poreznim tijelima suprotstaviti objavljene upute ili okružnice koje odnose na prikupljanje poreza i porezne kazne“.

<sup>39</sup> Vaninstendael spominje načelo „poštene igre“ odnosno povjerenja u javna tijela. Riječ je o načelu sukladno kojem porezna tijela ne mogu imati nepravednu prednost u odnosu s poreznim obveznicima. Primjena tog načela znači da 1) porezna tijela moraju upozoriti poreznog obveznika o radnjama koje poduzima a vezane su uz tog poreznog obveznika; 2) u žalbenom postupku poreznom obvezniku moraju biti osigurana sva postupovna prava 3) porezna tijela vezana su svojim interpretacijama zakona a koje se odnose na pojedinačnu situaciju poreznog obveznika; naznačeni instituti odraz su tog načela.

<sup>40</sup> Važnost tih mehanizama valja razumjeti u nešto širem kontekstu, naime riječ je o svojevrsnom ograničavanju „prava reprize“ koje pripada poreznim tijelima. Pravo reprize jest mogućnost poreznih tijela u određenom roku ispraviti pogreške počinjene u utvrđivanju porezne obveze (i obveze drugih javnih prihoda na koje se odnosi porezni zakon). Nakon isteka treće godine od godine u kojoj je trebala biti utvrđena porezna obveza porezna tijela nemaju više pravo reprize. Dakle ako porezna tijela utvrde pogrešku ili prijevaru u poreznoj prijavi, imaju tri godine od godine u kojoj je trebalo utvrditi poreznu obvezu za ispravljanja prije nego što izdaju novi akt. No upravo čl. L 80 A LPF omogućuje izbjegavanje promjene porezne obveze ali samo pod određenim uvjetima (v. Collet, 2009; Albert, Pierre i Richer, 2007).

porezne zakone. U slučaju dobivanja pozitivne ocjene, porezni je obveznik u prilici suprostaviti poreznim tijelima, temeljem *rescrita*, ocjenu situacije. Slijedimo li teorijske uvide i zakon moguće je razlikovati nekoliko vrsta *rescrita*, u nastavku će biti izloženi samo najvažniji (za pomniju klasifikaciju v. Lamarque, Négrin i Ayrault, 2009).

*Opći obvezujući odgovor* uređen je čl. L. 80 B (alinéa 1): svaki porezni obveznik, u dobroj vjeri, može zatražiti od administracije očitovanje o činjeničnom stanju i to u roku od tri mjeseca<sup>41</sup>. Zahtjev mora biti u pismenom obliku, precizan i cjelovit. Sam se upit može ticati porezne osnovice bilo kojeg poreza ali ne i poreznog nadzora (Bouvier, 2010). Pored naznačenog postoji i cijeli niz „pristanaka danih šutke“ ili drugačije rečeno pristanaka u slučajevima šutnje administracije (čl. L 80 B alinéas 2 - 6, 8). Naime zakonom su predviđene situacije (primjerice upiti vezani uz porezne olakšice ili nerezidenata o čimbenicima rezidentnosti ili postojanja stalne poslovne jedinice) u kojima šutnja administracije nakon proteka roka od tri do šest mjeseci (ovisno o slučajevima) od primitka upita poreznog obveznika, znači pozitivan odgovor poreznih tijela koji joj može biti suprotstavljen pa i u slučajevima poreznog nadzora (Bouvier, 2010:244).

Poseban je pak već *supra* spomenuti učinak obvezujućeg odgovora kada je riječ o primjeni čl. L 64 B ili zlouporabi prava. Ova vrst obvezujućeg odgovora ima precizan i ograničen objekt: osigurati poreznom obvezniku zaštitu nekog namjeravanog pravnog posla od eventualne kvalifikacije zlouporabe prava (Bouvier, 2010:242). Dakle, ukoliko porezna tijela nemaju nikakvu primjedbu (ili nisu odgovorila) utoliko ne mogu naknadno označiti stanoviti pravni posao kao zlouporabu prava. Lamarque, Négrin Ayrault (2009:457) naglašavaju četiri uvjeta koja međutim moraju biti ispunjena: (1) upit poreznog obveznika mora se ticati samo pravnog posla za kojeg postoji sumnja u mogućnost zlouporabe prava; 2) mora biti tražen prije sklapanja pravnog posla; 3) mora biti u pisanom obliku i upućen središnjem poreznom tijelu; 4) mora sadržavati sve nužne elemente za ocjenu relevantne situacije. Valja napomenuti i kako taj predložak vrijedi samo kao jamac za slučaj zlouporabe prava: čak i ako su porezna tijela odgovorila u prilog poreznom obvezniku (ili nisu odgovorila) zadržavaju pravo naknadno „ispraviti“ poreznu obvezu (Bouvier, 2010:243) (ali na drugom pravnom temelju, op.a.). U praksi je ova vrst mehanizma vrlo često upotrebljavana, svake godine najmanje tridesetak upita stiže poreznim tijelima (Collet, 2009). Kao uzrok tomu isti autor ponajprije ističe bojazan poreznih obveznika.

Neposredno izloženi ulomci upućuju kako je posrijedi mehanizam koji odražava nastojanje zakonodavca ka omekšavanju odnosa između poreznih obveznika i poreznih tijela i to predloškom „sprečavanja poteškoća“ (Collet, 2009). Valja napomenuti kako srodne institute nalazimo i u poredbenom pravu; primjerice Velike Britanije (*rulling*), Njemačke, Austrije, Nizozemske. Ipak, Collet (2009) naglašava kako je ta vrst mehanizma još razmjerno strana francuskoj kulturi. Naime s jedne je strane poreznim obveznicima pomalo nerazumljiv dočim s druge strane može biti izvorom nepovjerenja: u slučaju negativnog odgovora na upit, porezni obveznik može strahovati od prigovora „loše vjere“ i teških kazni ako se ne pridržava stajališta poreznog tijela. U tom kontekstu ali i ozračju izloženih tendencija, primjetne su mjere poreznih tijela na tragu raspršivanja sumnji i predrasuda poreznih obveznika. Ipak, unatoč svemu razmjerno je nesporno viđenje tog instrumenta jamcem pravne sigurnosti za porezne obveznike ali i porezna uprava je na dobitku: „...može utjecati na odluke trgovačkih društava podupirući ispravnu primjenu poreznih zakona i na taj način rasteretiti porezni nadzor“ (Collet, 2009:188).

<sup>41</sup> Postavljanje roka za odgovor (novela zakona iz 2008) trebalo bi pridonijeti većoj uporabi ovog mehanizma koji je dosada slabo djelovao: u odsutnosti obveze odgovora porezna su se tijela pokazala suzdržanim u vezanju ruku za budućnost“ i radije izbjegavala odgovor na (rijetke) upite (Collet, 2009).

## POREZNI NADZOR NA UPIT

U francuskom je poreznom pravu moguće istaknuti još jedan mehanizam srodnih ciljeva kao i *rescrit*; riječ je o poreznom nadzoru na upit poreznog obveznika. Mogućnost poreznog nadzora na upit uređen je čl. L 13 C LPF; sukladno odredbama spomenutog članka porezni obveznici čiji promet ne prelazi 1,5 milijuna eura<sup>42</sup> ili 450 000 eura<sup>43</sup> mogu zatražiti nadzor poreznih tijela pri čemu porezni obveznik mora definirati predmet poreznog nadzora u samom upitu. Ovakav porezni nadzor omogućuje poreznom obvezniku provjeriti primjenjuje li ispravno zakon (Bouvier, 2010:249). Ukoliko porezna tijela provedu nadzor (nisu obvezna odazvati se upitu) utoliko moraju obavijestiti obveznika o rezultatima nadzora. U slučaju kakvih pogreški ili nepravilnosti, porezni ih obveznik mora ispraviti i to prema posebnom postupku uređenom čl. L 62 LPF (plaća 70% manje kamate od uobičajenih propisanih čl. 1727 CGI). Također, porezni obveznik može zatražiti od poreznih tijela i službeno stajalište o predmetu nadzora što ga osigurava od mogućnosti naknadnih ispravljanja ili promjene porezne obveze vezanih uz te prijepore. Ipak, Collet (2009:189) naglašava zasada sporan uspjeh izloženog instituta pozvavši se na usporedbu ulaska „vuka u ovčji tor“.

## 4. OSVRT NA PRAVNE ASPEKTE POREZNIH IZDATAKA U HRVATSKOJ

Slijedeći dosadašnju shemu, u kontekstu prijašnjih ulomaka, u nastavku nastojat će se sagledati porezne izdatke u RH. Ponajprije treba naglasiti kako u Hrvatskoj pojam poreznih izdataka nije službeno uobličen niti je dijelom kakvog službenog, proračunskog dokumenta što je, o čemu svjedoče prethodna poglavlja, već uvriježena praksa u jednom broju zemalja premda, oslonimo li se na istraživačke uvide, u hrvatskom poreznom sustavu egzistira velik broj različitih vrsta izdataka kojima se nastoji postići određene socio-ekonomske ciljeve (Bratić i Urban, 2006:129). Tendencije rasta poreznih izdataka, uočene u poredbenim sustavima, unatoč vremenskoj nepodudarnosti<sup>44</sup> jasno su vidljive i na hrvatskom primjeru: svojevrsnom prekretnicom navodi se posebice godina 2000. U tom je kontekstu ilustrativan slijedeći teorijski sažetak: Nažalost, najnovijim intervencijama u porezni sustav što su izvršene krajem 2000. godine<sup>45</sup>, u stanovitoj mjeri dovedena je u pitanje i temeljna koncepcija i konzistentnost dotadašnjeg poreznog sustava, koji je, usuđujemo se reći, po nekim elementima bio među boljima u svijetu (Bratić i Urban, 2006: 130).

No, provedena istraživanja (Bratić i Urban, 2006; Bratić, 2010) osim što rasvjetljuju moguće iznose izgubljenih proračunskih prihoda, činjenice iznimno važne u ekonomskom poimanju ovog pojma, ponovno upućuju i na još jedan važnu pojavu: uslošnjavaње pravnih normi, pojavu koju ti izdaci čak i prekomjerno podupiru množenjem izuzetaka, posebnih slučajeva i drugih odstupanja (Collet, 2009:182) (no očitito sa često upitnim ciljevima) do te mjere da je moguće upotrijebiti složenicu „porezni sustav odstupanja“. No taj manjak preglednosti, istodobno je uzrokom niza prijepora posebice obzirom na temeljena pravna načela i standarde. Naime i u drugim sustavima, opravdano je postaviti pitanje može li brojnost takvih normi „zamagliti“ samo porezno pravilo i kakve to mehanizme iziskuje posljedično tome?

<sup>42</sup> Trgovačka društva čiji je glavni promet prodaja roba, stvari i namirnica za ponijeti ili konzumirati na mjestu ili za dostavu.

<sup>43</sup> Ostala trgovačka društva.

<sup>44</sup> Naime vidljivo je iz uvodnog dijela, u poredbenim sustavima, termin *porezni izdatci* u uporabi je od kraja prošlog stoljeća, pa se i mijena njihovog broja mjeri u duljem vremenskom okviru.

<sup>45</sup> Autori navode kako je upravo donošenjem Zakona o porezu na dohodak krajem 2000. naglo porastao broj olakšica u sustavu oporezivanja dohotka (Bratić i Urban, 2006:152).

Vidjeli smo, u poreznopravnom smislu, porezne izdatke moguće je smjestiti u „širi okvir“ (ili možda prema Colletu u okvir novog viđenja pravne norme) razumijevanja poreznopravnog odnosa:<sup>46</sup> riječ je uopće o odnosu neravnopravnosti a jedan od načina omekšavanja tog odnosa jesu izbori ponuđeni poreznom obvezniku; u tom kontekstu „svaki je porezni obveznik slobodan izabrati pravnu tehniku koja mu omogućuje manje oporezivanje“ (Bienvenu i Lambert, 2010:209). I hrvatsko porezno pravo poznaje brojne izbore pa i one koje sam potiče: spomenimo mogućnost izbora statusa poreznog obveznika odnosno njegov obvezatni prelazak iz sustava poreza na dohodak u sustav poreza na dobit ili institut amortizacije u hrvatskom pravu: porezni obveznik može koristiti amortizaciju po linearnoj metodi sukladno propisanim godišnjim amortizacijskim stopama no zakonom je propisana i mogućnost ubrzane amortizacije udvostručenjem propisanih godišnjih stopa ali i obračunavanje amortizacije u svoti nižoj od porezno dopustive; međutim i tako obračunata amortizacija smatra se porezno priznatim rashodom.

Mogućnost izbora izravno je svezana sa zajamčenim načelom slobode, prisjetimo li se francuskog predloška. Temelj je ustavno načelo; ne samo načelo slobode pojedinca nego i sloboda trgovine i poduzetništva. No kako naglašava i Bouvier (2010:60), porezno pravo ne mora paziti na slobodu upravljanja i ponašanja trgovačkim društvima; na tom su tragu poznate svega dvije reference spomenute *supra*. Načelnu srodnost s poredbenopravnim predlošcima, moguće je dakle naći ponajprije u općem okviru. I u RH poduzetnička i tržišna sloboda temelj su gospodarskog ustroja Republike Hrvatske (čl. 49. st. 1. Ustava RH). Također, i hrvatski zakon postavlja razmjerno širok okvir definiranja rashoda u sustavu poreza na dobit: porezna je osnovica dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika između prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama ovog Zakona. Rashodima poreznog razdoblja ne smatraju se rashodi koji nisu u svezi s obavljanjem djelatnosti“ (čl. 5 ZPDoB). Dakle, porez na dobit utemeljen je na objektivnom neto načelu. To znači da se kod utvrđenja oporezive dobiti u obzir uzimaju rashodi koji su u izravnoj vezi s ostvarenjem dobiti (Arbutina u: Šimović i sur., 2010:41). Dodatni pak „putokaz“ pružaju odredbe čl. 7. Zakona o povećanju porezne osnovice čije je između ostalog cilj poništavanje različitih smanjenja dobiti (a time i smanjenje proračunskih prihoda od poreza na dobit) koja porezni obveznik može pokušati primijeniti a zakonodavac ih ne smatra opravdanim (Arbutina u: Šimović i sur., 2010:42)<sup>47</sup>.

Iz prijašnjih poglavlja jasno je kako nije moguće prigovoriti poreznom obvezniku što se poslužio najpovoljnijim izborom za njega dokle god je taj izbor u okviru norme. S druge strane teško je odrediti granicu između porezno vještog upravljanja i upravljanja koje je moguće označiti izbjegavanjem poreza (Bouvier, 2010) ili, drugačije rečeno, zlouporabljenom slobodom.. Kao što i naglašavaju Lamarque, Negrin i Ayrault (2009:397), sloboda fiskalnog upravljanja i sloboda izbora nižeg oporezivanja ipak nisu apsolutne: stanovite povrede moraju biti kažnjene. Podsjetimo, u francuskom su pravu dva takva mehanizma s uporištem u zakonu i doktrini; „šireg i užeg učinka“: analogno tomu valja postaviti pitanje jesu li i kakvi ekvivalentni mehanizmi razvijeni u hrvatskom pravu. Odmah valja reći da bi „sliku“ dodatno rasvijetlila pomna analiza sudske prakse i to ostaje kao jedan od budućih smjerova istraživanja, no obzirom na prirodu rada i mogućnosti, u radu smo se ograničili na zakonske mehanizme.

U hrvatskom je Općem poreznom zakonu (NN 147/08) moguće istaknuti dva takva mehanizma. Prvi je temeljen na načelu sprječavanja zlouporabe pravne forme (čl. 11 OPZ-a): ako se prividnim pravnim poslom prikriva neki drugi pravni posao, tada je osnova za utvrđivanje porezne obveze prikriveni pravni posao. Budući da visina, pa čak i postojanje, porezne obveze

<sup>46</sup> Riječ je o odnosu između poreznog tijela i poreznog obveznika koji obuhvaća njihova prava i obveze u poreznom postupku; u hrvatskom je pravu reguliran Općim poreznim zakonom.

<sup>47</sup> Podsjetimo na srodna rješenja i u francuskom zakonu CGI.

moгу ovisiti o pravnoj formi nekog posla, porezni obveznik može, radi nezakonitog izbjegavanja porezne obveze, pravni posao koji doista ima namjeru sklopiti, prikriti drugim pravnim poslom, s drugačijim, za njega povoljnijim, poreznim posljedicama. Taj se drugi pravni posao (koji prikriva stvarne namjere poreznog obveznika) naziva prividnim pravnim poslom (...) (Arbutina u: Šimović i sur., 2010:232). Primjenom ovog načela, porezna tijela imaju pravo „dekvalifikacije“ pravnog posla, odnosno njegove karakterizacije sukladne odredbama ugovora ali zanemarujući prividni posao koji vodi izbjegavanju porezne obveze ili drugačije rečeno smatrajući ga sklopljenim u pravnoj formi koja je odraz stvarne namjere osobe koja je zainteresirana sklopiti takav pravni posao (Arbutina u: Šimović i sur., 2010:233). Ovdje je riječ o doktrini simulacije koja se upotrebljava u nizu zemalja kontinentalno-pravne tradicije (izvorno je riječ o institutu podrijetlom iz građanskog prava) i koja se smatra svojevrsnim ekvivalentom konceptu „prijetvornih, simuliranih transakcija“ u zemljama tradicije precedentnog prava a počiva na „pravnoj stvarnosti“ (Thuronyi, 2003). Simulacija postoji, vidjeli smo, i u francuskom pravu (čl. L 64 LPF), također i u njemačkom pravu (AO 41(2)) (no s razlikama u usporedbi s hrvatskim pravom o čemu će još biti riječ u nastavku); španjolskom, talijanskom pravu.

Na istom je tragu moguće istaknuti i načelo gospodarskog pristupa, uređeno čl. 10. OPZ-a. Tako se u stavku 1. ističe kako se porezne činjenice utvrđuju prema njihovoj gospodarskoj biti a posljedično tomu ako je prihod, dohodak ili druga procjenjiva korist ostvarena bez pravne osnove, porezno tijelo utvrdit će poreznu obvezu u skladu s posebnim zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza.

Dakle, slijedom naznačenih odredbi prilikom oporezivanja treba voditi računa samo o ostvarenju gospodarske biti(...) porezna administracija, dakle, oporezovat će i porezno dobro nastalo kaznenim djelom (Arbutina u: Šimović i sur., 2010:231), dakle ono što je protupravno u drugim granama, nije u poreznom pravu<sup>48</sup>. Srodno odredbu nalazimo i u njemačkom pravu čl. 40 AO: Za oporezivanje bi trebalo biti sporedno je ako je potpuno ili djelomično oporeziva djelatnost suprotna zakonu, zabrani ili javnom poretku. (To, dakako, ne isključuje obvezu poreznih tijela reagirati u slučaju sumnje na počinjeni prekršaj ili kazneno djelo; tako je jedna od dužnosti inspektora u inspekcijskom postupanju (pa tako i u poreznom nadzoru) podnijeti prijavu/optužni prijedlog nadležnom državnom tijelu zbog kaznenog djela ili prekršaja; Rogić Lugarić u: Šimović i sur., 2010).

Prethodno je već naznačeno da simulacija postoji i u hrvatskom i u poredbenim pravnim sustavima. Glavna razlika između simulacije u hrvatskom i francuskom pravu izvire iz postojanja „opće odredbe“ zlouporabe prava. Naime, u francuskom pravu, za razliku od hrvatskog čiji je „uzor“ njemački model, simulacija je sastavnicom zlouporabe prava (*abus de droit*) dočim je druga sastavnica izbjegavanje poreza (*fraude a la loi*) koju hrvatsko pravo ne poznaje. No, ovdje je korisno osvrnuti se i na njemački opći porezni zakon (imajući u vidu kako je hrvatski zakon rađen po uzoru na njemački model) pri čemu valja spomenuti da njemačko pravo pored simulacije također, kao i francusko (no uz opasku o stanovitim razlikama u pristupu), poznaje širu odredbu „zlouporabe poreznog planiranja“ (*Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*, čl. 42 AO). Srodno kao i u francuskom pravu, riječ je o mehanizmu „ograničavanja načela prema kojem je svaki porezni obveznik slobodan urediti svoj poslove tako da njegova porezna obveza bude što je moguće niža<sup>49</sup>“ (Prebble, 2008:5). Spomenuta odredba u st. 1. članka 42. utvrđuje kako neće biti moguće izbjeći primjenu poreznih zakona zlouporabom zakonskih mogućnosti poreznog planiranja. Ukoliko je odredbom pojedinačnog poreznog zakona propisan način sprečavanja zaobilaženja zakona, utoliko će pravne posljedice biti sukladne toj

<sup>48</sup> U svezi s ovim pristupom u francuskom je pravu postavljeno pitanje o tzv. moralnosti, ćudoređu poreznog prava.

<sup>49</sup> Vanistendael navodi kako u Njemačkoj načelo zakonitosti poreza usko svezano s druga dva načela: načelom slobode (koja može biti ograničena samo zakonom) i odredbom prema kojoj se svaki administrativni akt mora temeljiti na zakonu (1996).



odredbi. Ako to nije slučaj, porezne će posljedice, ako je riječ o zlouporabi u smislu stavka 2, biti takve kakve bi bile da su uporabljene zakonske mogućnosti sukladne ekonomskim okolnostima. Stavak 2. pak navodi kako će se zlouporabom smatrati izbor neprimjerene zakonske mogućnosti koja u, usporedbi s primjerenom, omogućuje porezne prednosti za poreznog obveznika ili treću osobu a koje zakonodavac nije predvidio. Ova se odredba neće primijeniti ako porezni obveznik dokaže kako porezni razlozi nisu bili relevantni za izbor te zakonske mogućnosti<sup>50</sup>. Inače, odredba čl. L 64 u francuskom pravu te čl. 42 AO u njemačkom pravu nazivaju se i „općim pravilo izbjegavanja poreza“ (GAAR) koje je moguće smatrati i svojevrsnom dopunom doktrine simulacije.

Dakle, u usporedbi s francuskim i njemačkim pravom, hrvatsko pravo poznaje mogućnost „sprečavanja prijevornih pravnih poslova“ (koliko je ono djelotvorno ostaje pitanje; kao što je već *supra* spomenuto, analiza sudske prakse dodatno bi „rasvijetlila“ sliku) no ne i opće pravilo izbjegavanja porezne obveze<sup>51</sup>. Sama detaljnija analiza općih pravila za izbjegavanje poreza, njihove djelotvornosti, mogućih prijepora, razloga njihovog manjka u hrvatskom poreznom pravu, izlazi iz okvira ovog rada. No, za spomenuti je možda tek stav: „(Z)ato je, usprkos nepostojanju čvrstog dokaza da Hrvatska ima problem sa zakonitim izbjegavanjem poreza, razumno pretpostaviti da se u Hrvatskoj doista provodi zakonito izbjegavanje poreza i da stoga hrvatsko opće pravilo ne bi bilo suvišno (...) Bez obzira na sve, čak i ako se opće pravilo ne primjenjuje, ta pravila često imaju učinak odvraćanja“ (Prebble, 2005:278); potonji je učinak ove norme zabilježen i u Francuskoj. Na tom tragu Prebble (2005:278) navodi, analizirajući postojanje opće odredbe u Mađarskoj, kako trgovačka društva često upućuju zahtjeve Ministarstvu financija za prethodnu rješidbu o tome hoće li opće pravilo biti primijenjeno na njihove različite transakcije, usprkos činjenici da opće pravilo još nije bilo korišteno. Podsjetimo na srodnu situaciju i u Francuskoj: institut obvezujućeg odgovora gotovo je najviše upotrebljavan upravo u svezi sa zlouporabom prava (v. *supra* odjeljke o obvezujućem odgovoru).

No, potonje tvrdnje „najavljuju“ još jednu razliku između hrvatskog i usporednih pravnih predložaka. Naime, institut obvezujućeg odgovora u Francuskoj dijelom je mreže „zaštitnih, unaprijed danih, poreznih pristanaka“. O (mogućim) uzrocima njihovog nastanka u poreznom pravu bilo je više riječi u prethodnim odjeljcima, za naglasiti je možda kako ih se, između ostalog, vidi jamcima pravne sigurnosti i odrazom tendencija u poreznom pravu prema poboljšanju odnosa između poreznog tijela i poreznog obveznika. Slijedimo li pak pozitivnopravna rješenja u Hrvatskoj, još uvijek je naglasak na svojevrsnom „tradicionalnom“ razumijevaju nadzora; drugačije rečeno nadzoru *a posteriori*.

Tu je tvrdnju moguće potkrijepiti podatkom o manjku instituta na tragu „zaštitnih poreznih pristanaka“ onima u francuskom pravu (ali i drugim poredbenim pravnim sustavima). To je možda tim više iznenađujuće što je hrvatsko porezno pravo „prožeto“ načelom dobre vjere (premda je spomenuta vrst instituta možda prije vezana uz još jedno načelo; načelo „poštene igre“ odnosno povjerenja u (porezna) tijela)<sup>52</sup>; načelo dobre vjere je i zakonsko načelo od donošenja Općeg poreznog zakona (2001. godine).

Usporedbe radi, u francuskom pravu načelo dobre vjere (poreznog obveznika) se pretpostavlja no nije izrijekom navedeno i zakonskim načelom; tako i Lamarque, Negrin i Ayrault (2009:401) navode: „(T)o načelo nije formalno uobličeno niti jednim zakonom no prožima mnoge norme poreznog postupka (...)“.

<sup>50</sup> „Specifičnost njemačkog rješenja je u zahtijevanju stanovite dosljednosti, podudarnosti između pravnog oblika i ekonomskih primjesa pravnog posla“ (v. Vanistendael, 1996:38).

<sup>51</sup> Pored doktrine prividnih pravnih poslova, u hrvatskom poreznom pravu postoje i odredbe u pojedinačnim poreznim zakonima s ciljem sprečavanja zakonitog izbjegavanja porezne obveze; primjerice odredbe u zakonu o porezu na dobit odredbe koje se odnose na transferne cijene, potkapitaliziranje, skrivene isplate dobiti.

<sup>52</sup> V. *supra* bilješku 39.

Unatoč tome što je u Hrvatskoj riječ o zakonskom načelu, sadržaj tog načela nije bio podrobnije uređen; tek je donošenje Pravilnika o postupanju u dobroj vjeri sudionika porezno-pravnog odnosa, gospodarskoj cjelini te obrascima prijave činjenica za koje postoji obveza prijavljivanja i izjave o izvorima stjecanja imovine (NN 59/09) trebalo rasvijetliti postupanje na tom tragu i upravo naznačenim Pravilnikom Institut obvezujuće informacije ili obvezujućeg mišljenja trebao je uistinu biti uveden u hrvatsko porezno pravo (Žunić Kovačević, 2010:137).

Dakle, u hrvatskim je prilikama moguće tek govoriti o nastojanjima ka uvođenju instituta obvezujućeg odgovora no, nažalost, bezuspješnima (Žunić Kovačević, 2010:138). Naime člankom 2. spomenutog Pravilnika propisano je da porezni obveznik ima pravo unaprijed biti obaviješten o svojim pravima i obvezama u postupcima koji se vode pred poreznim tijelom te u tu svrhu može postavljati pismene upite ispostavama i područnim uredima. Ponajprije, kao što smo i vidjeli na francuskom primjeru, obvezujući odgovor omogućuje poreznom obvezniku konzultirati porezna tijela *prije* sklapanja pravnog posla i uvijek vrijedi samo za ubuduće.

Dakle, hrvatskom sadašnjem rješenju nedostaje jedan od ključnih elemenata definicije (v. slično i Žunić Kovačević, 2010). Također, nije propisan niti kakav poseban postupak ili uvjeti (kao što je to slučaj u francuskom pravu) što bi svakako trebalo imati u vidu, možda u budućim zakonskim izmjenama, obzirom da to može biti ključni čimbenik razlikovanja obvezujućeg odgovora od drugih ocjena poreznih tijela (v. *supra*).

Također, korisno je spomenuti kako je obvezujući odgovor u francuskom pravu svojevrsni „produžetak“ odredbi uopće vezanih uz mogućnost suprotstavljanja instrukcijama, uputama i okružnicama poreznih tijela (v. *supra*). Hrvatsko porezno pravo ne poznaje niti te općenite odredbe, premda se čl. 2. Pravilnika vidi mogućnošću u tom smjeru (Žunić Kovačević, 2010). No i ovdje izostaju jasnije i preciznije odredbe. Naime, odredbom čl. 2. Pravilnika uvodi se samo načelno postupanje poreznih tijela: „Porezna uprava na svojim će web-stranicama objavljivati porezne propise i druge obavijesti koje su od utjecaja na obračunavanje, utvrđivanje i naplatu poreza“; no nigdje nije jasno naznačeno kakve to pravne posljedice (objava obavijesti) proizvodi za poreznog obveznika (kao što je to učinjeno u čl. L. 80 LPF). Pored toga postavlja se pitanje na što se odnosi termin „obavijest“; odnosi li se to i na mišljenja poreznih tijela o pojedinim zakonskim odredbama koja se uobičajeno objavljuju na Internet stranicama Porezne uprave? Stoga je već ovdje posve opravdano naznačiti prijedor koliko se hrvatska pozitivnopravna rješenja uklapaju u, više navrata u radu, izložene tendencije poreznog zakonodavstva.

Za svojevrsni odgovor na potonju dvojbu, držimo korisnim aktualnim hrvatskim rješenjima „suprotstaviti“, osim poredbenih iskustava, i rezultate nedavno provedenog istraživanja „Pravni i ekonomski čimbenici oporezivanja multinacionalnih korporacija u Republici Hrvatskoj“<sup>53</sup>. Izložiti će se samo odgovori na pitanja koja držimo relevantnim za ovaj rad. Jedno od pitanja je bilo „Što smatrate poželjnim karakteristikama poreznog sustava neke države kod donošenja strateških odluka“?<sup>54</sup>

<sup>53</sup> Istraživanje je provela Jasna Bogovac u sklopu izrade doktorske disertacije na Pravnom fakultetu u Zagrebu, metodom polustrukturiranog intervjua u hrvatskim korporacijama koje imaju povezana društva - kćeri u inozemstvu; istraživanje je provedeno u razdoblju lipanj-prosinac 2011. godine.

<sup>54</sup> Ponuđeni su odgovori bili: a) transparentost i jednostavnost ; b) pravednost; c) umjereno oporezivanje, d) poticajan sustav za investitore; e) pouzdanost i stabilnost; f) harmoniziranost sa svjetskim sustavima; g) \_\_\_\_\_ (trebalo je izabrati 3 najvažnija).

Najveći broj ispitanika tako ističe transparentnost i jednostavnost; potom pouzdanost i stabilnost. U komentarima odgovora moguće je zamijetiti srodne dvojbe ispitanika koje je moguće svesti na „zajednički nazivnik“: jednim od glavnih problema vidi se manjak ujednačenosti postupanja poreznih tijela; posljedično tomu nepovjerenje u porezna tijela te osjećaj nepravdičnosti<sup>55</sup>. Većina poreznih obveznika naglašava različita mišljenja poreznih tijela i „proizvoljna“ tumačenja zakona. To posebice dolazi do izražaja u postupku poreznog nadzora koji se doživljava „skupljačem poreza i kazni“.

Drugo pitanje je bilo: „*Neke analize dokazuju da porezne povlastice za investitore nisu iskorištene od poduzetnika koliko bi mogle biti. Što mislite da je tome uzrok?*”<sup>56</sup> Najčešći izabran odgovor je *f) kako poduzetnici nisu dovoljno upoznati s poreznim poticajima*. Kao jedan do uzroka tomu poslužiti će odgovori dvojice ispitanika koji zapravo sažeto odražava mišljenje niza ispitanika: „Mnogi poduzetnici ne žele angažirati savjetnike i misle da mogu sami odraditi zahtjevne operacije a onda niti ne saznaju što im se nudi niti ne mogu iskoristiti ponuđene povlastice“ (...) „Svi pričaju o olakšicama ali nema dovoljno znanja o njima pa se stoga niti ne koriste“. Ispitanici koji su se odlučili za odgovor *b) nepovjerenje u njihovu stabilnost (česte promjene zakona)* objašnjavaju svoju odluku upravo na tragu prethodno izloženih prijedloga: drže da je to poseban problem u upravo u Hrvatskoj obzirom na često samovoljnu interpretaciju zakona, posebice u postupku poreznog nadzora. Zanimljivo je objašnjenje ispitanika koji su se odlučili za odgovor *e) zato što su kompanije društveno odgovorne i žele plaćati „svoj dio obveze“*.<sup>57</sup> Ovdje se očituje različitost u sklonostima i pristupu poduzetnika prema poreznoj obvezi: vjerojatno je riječ o bezvremenskim zakonitostima – uvijek će postojati oni koji će plaćanje poreza smatrati obvezom i čašću dok će drugi smatrati da je izbjegavanje poreza i porezna utaja znak snalažljivosti i uspješnosti. Ukoliko povežemo sklonost izbjegavanja poreza s ovim pitanjem, dolazimo upravo do pitanja postojanja normi svezanih uz nadzor i korištenje

<sup>55</sup> U prilog izloženom izdvojeni su odgovori ispitanika: „Ako porezni sustav nije transparentan i jednostavan, to najviše smeta poduzetnicima. Ako porezni nadzor dolazi po 3% prihoda te ima slobodu interpretacije poreznih propisa tako da može i naplatiti tih 3% prihoda, onda to najviše stvara odbojnost prema poreznom sustavu“ (...) „Porezni sustav svima treba dati iste šanse a ne da je represivan i služi samo punjenju proračuna; Porezna uprava bi trebala služiti tome da pruža podršku poduzetnicima da imaju iste šanse na tržištu a ne da se dolazi samo po kazne (...) mnogi su radi porezne nediscipline (neplaćanja poreza) postali veliki poduzetnici – prijavljivali su manji promet i proizvodnju (...) Porezna bi uprava trebala biti partner a ne samo dolaziti pronaći nepravilnosti i naplatiti određeni iznos kuna, često unaprijed određenih. Zašto Porezna uprava ne bi dala naputak i mišljenje koje bi bilo fer i nakon toga bi se takva praksa primjenjivala, umjesto što tumače zakon kako im odgovara i naplaćuju višestruke poreze na iste proizvode?“ (...) „Različita nenormalna ponašanja, porezna evazija i sve slično nastaje radi nepravednog sustava - da je sustav pravedan i poticajan ne bi bilo takvih ponašanja. Uostalom, što bismo mi kao pojedinci savjetovali svojim prijateljima i kolegama – što učiniti kada je jedini način opstanka poduzeća i radnih mjesta plaćanje manjeg poreza i doprinosa – iz čuvenja znamo da opstaju samo oni koji, ako nisu u monopolističkom položaju na tržištu, „zaborave“ na neku od svojih poreznih obveza“ (...) „Ovaj naš porezni sustav je dobar, ne treba ga mijenjati. Jednostavan je. Zapošljavamo samo jednog čovjeka na porezima a u SAD ih mora biti puno više. Samo bi trebalo uvesti praksu tako da u cijeloj Republici Hrvatskoj postoji nadzor koji ima ujednačena mišljenja i da mi znamo kako se treba ponašati, jer nadzor u raznim dijelovima Hrvatske različito interpretira neke situacije, često inspektori nemaju dovoljna znanja kad dođu u kontrolu, ne razumiju“ (...) „(D)a sam doživio ono što je doživio moj prijatelj iz iste djelatnosti, da mi neosnovano nadzor naplati kaznu od pola milijuna kuna, pa da se tužim dvije godine dok mi ih ne vrate, sigurno bih već bio u Austriji sa svim svojim aktivnostima“. (komentar je dva vlasnika „malih“ hrvatskih društava, koje djeluju gotovo „virtualno“ (bave se IT i savjetovanjem). Međutim, po njihovim riječima, Porezna uprava nije sklona takvim djelatnostima. Ne prepoznaje se njihova „stvarna aktivnost“ već se svrstavaju u „perače novca“, „one koji nešto čudno rade“, „nema papirnatih tragova, samo neki mailovi i sumnjive usluge preko interneta“, iako oni uredno prijavljuju promet, vode knjigovodstvo).

<sup>56</sup> Ponuđeni su odgovori: a) nepovjerenje kod poduzetnika u mogućnost njihovog stvarnog korištenja radi složenih evidencija i procedura; b) nepovjerenje u njihovu stabilnost (česte promjene zakona); c) zato što se poduzetnici boje poreznih rizika na osnovu loših iskustava; d) zato što se poduzetnici prvenstveno bave poslovnim prilikama a ne poreznim planiranjem; e) zato što su kompanije društveno odgovorne i žele plaćati „svoj dio obveze“; f) poduzetnici često nisu dovoljno upoznati s poreznim poticajima; g)-----

<sup>57</sup> Dočim je jedan ispitanik istaknuo „Sigurno je e!“, pojedini su ispitanici rekli, više usput jer nisu zaokružili ovaj argument: „Trebalo bi e) izbaciti – to nitko ne misli; takvih više nema“.

olakšica; jedino se tako može spriječiti „nenormalno“ korištenje poticaja i zlouporaba norme. Moguću svezanost izbjegavanja i utaje poreza i poticaja možemo naći u činjenici koju je istaknuo jedan ispitanik koji je sam dodao (mogućnost pod g) razlog izbjegavanja poreza što je potkrijepio sljedećim riječima: „Često su razlog ne korištenja olakšica upravo sami poduzetnici jer nemaju „čiste račune“, ne žele izložiti svoje knjige nadzoru i Poreznoj upravi – npr. ne prikazuju prihode, s te osnove plaćaju manje poreza i niti ne žele niti trebaju olakšice propisane zakonom.“

Zanimljivi su i pojedini aspekti pitanja u kojem su ispitanici sami izabirali razinu pojedinih rizika i troškova koje su voljni tolerirati. Kao jedno od podpitanja bilo je: *Koliko Vam je prihvatljiv rizik negativnog stava i odnosa porezne uprave prema poduzetnicima?*<sup>58</sup> Najveći broj ispitanika izabralo je ocjenu 4 što znači da im je dobra komunikacija s poreznim tijelima dosta važna no puno im je važnija pravna sigurnost na što upućuje analiza odgovora na sljedeće podpitanje (ali već daju naslutiti i odgovori na prijašnja pitanja izloženi u prethodnim odjeljcima): *Koju razinu netransparentnosti ste voljni tolerirati?*<sup>59</sup> (Najveći se broj odgovora ispitanika rasporedio u početnom dijelu ljestvice (ocjene od 1-5). U tom kontekstu je moguće promatrati i pitanje vezano uz *prihvatljivost rizika poreznog nadzora?*<sup>60</sup> Veći broj odgovora ispitanika kreće se u krajnjem dijelu ljestvice (ocjene 6-10) što znači da im rizik čestih poreznih nadzora i visokih kazni prihvatljiv dakle ne bi imali problema s poreznim nadzorom no očito uz ravnotežu – stanovitu razinu pravne sigurnosti. Koliko je pak poduzetnicima važan taj element svjedoče i odgovori na pitanje: *Ukoliko se u nekoj državi privlače strana ulaganja značajnim poreznim povlasticama ali se u isto vrijeme ne osigurava poreznopravna sigurnost (prevelika složenost, promjene zakona, samovolja administracije, inspekcije) što će prevagnuti?*<sup>61</sup> Ovdje je primjetna razmjerno pravilna raspodjela odgovora; najveći broj ispitanika izmjerio bi prednosti i nedostatke i odluku donio temeljem prevage jednog čimbenika. Druga pak skupina ispitanika pretpostavila bi kako porezna nesigurnost poništava koristi od poreznih povlastica. Na tom je tragu ilustrativan odgovor jednog ispitanika: „(U)pravo radi iskustava u regiji koja ima visoke rizike – porezi su bitni – simuliramo porezni nadzor.“

## 5. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Pojam poreznih izdataka u široj je uporabi od kraja šezdesetih godina dvadesetog stoljeća. Premda se s jedne strane uporaba poreznih izdataka savršeno uklopila u potrebe liberalne ekonomske politike, ne treba zaboraviti da je izvorište tih mjera politika poticaja ili drugačije rečeno, intervencionizma (Bouvier, 2010:212). Koliko je pak raširen model pribjegavanja fiskalnim poticajima za stanovite ekonomske ili socijalne ciljeve, svjedoče i podaci o broju i rastu poreznih izdataka u pojedinim zemljama. Obzirom na pobrojano i očito stanovite „neizravne“ dobiti, teško je za očekivati kako će se države u skorije vrijeme odreći uporabe poreznih izdataka. Ipak, to ne znači da nije moguće očekivati pomake na tragu „nove racionalnosti“ u javnim financijama. Potonja tvrdnja posebice pogađa područje izvješćivanja i praćenja poreznih izdataka (primjerice u jednom broju zemalja izvješća o poreznim izdacima

<sup>58</sup> Ispitanici su trebali ocijeniti rizik na ljestvici od 1-10; s tim da je polazna veličina (ono što bi željeli): Postupanje u dobroj vjeri prema poreznim obveznicima a završna (ono što nikako ne bi željeli): Krut i neprijateljski odnos, nemogućnost komunikacije s poreznom upravom u rješavanju poreznih pitanja.

<sup>59</sup> Polazna veličina (ono što bi željeli): Razumljivi i dostupni postupci (ujednačenost u naputcima, mišljenjima i postupanjima porezne uprave); završna (ono što nikako ne bi željeli): Komplicirani i nedostupni postupci (različitost u naputcima mišljenjima i postupanjima porezne uprave).

<sup>60</sup> Polazna veličina (ono što bi željeli): Povremeni i sustavni nadzori, umjerene/niske kazne za porezne prekršaje; završna (ono što nikako ne bi željeli): Česti i neselektivni porezni nadzori, visoke kazne za porezne prijestupe.

<sup>61</sup> Ponuđeni su odgovori: a) računati prvenstveno na porezne koristi i nastaviti s ulaganjima, vaše odluke su uvijek s dozom rizika; b) izmjeriti prednosti i nedostatke poreznog sustava i donijeti odluku na osnovu prevage jedne od te dvije varijable c) pretpostaviti da porezna nesigurnost poništava koristi od poreznih povlastica d) nikada nećemo nastaviti s ulaganjem u zemlju s visokim/značajnim poreznim rizicima e)-----

sastavnim su dijelom proračuna). U Republici Hrvatskoj, za razliku od niza zemalja, porezni izdaci nisu službeno uobljeni niti su dijelom proračunskog dokumenta.

U radu su porezni izdaci promatrani u kontekstu šireg, poreznopravnog predloška. Svojevrsno ishodište predloška jest, s jedne strane priroda poreznopravnih normi, s druge strane temeljna poreznopravna načela što pak posljedično tomu postavlja pitanje oblikovanja pravnih standarda i granica ponašanja. Ponajprije, porezno pravo je jednim dijelom „pravo izbora“; na tom se tragu i porezni izdaci vide mjerama odstupanja, mogućnošću izbora. S druge je pak strane (ustavno) načelo slobode (poduzetništva i trgovine) u okviru koje je nesporna sloboda poreznog obveznika izabrati pravnu tehniku koja mu omogućuje manje oporezivanje, ali dokle god se kreće u okviru norme. No, problem je što „niža porezna obveza može biti posljedica pravnog posla koji upotrebljuje pravnu prazninu a koja smješta poreznog obveznika izvan dosega poreznog prava ili u okvir norme ali koja mu omogućuje nižu poreznu obvezu ili posljedica pravnog posla iz kojeg, sukladno poreznom zakonu, slijedi manja porezna obveza u usporedbi s pravnim poslom sličnog činjeničnog stanja (...) imajući u vidu postulate ekonomske učinkovitosti i porezne pravičnosti opravdani su razlozi zanemarivanja pravnog posla“ (Vanistendael, 1996: 31). Dakle, doduše pojednostavljeno, postavlja se pitanje kada porezni obveznik „izlazi iz norme“; zlorabljuje slobodu? U francuskom pravu oblikovana su dva „opća“ pravna instrumenta na tom tragu; jedan zakonski a jedan razvijen sudskom praksom (s neizravnim uporištem u zakonu); srodne mehanizme poznaju i drugi usporedni sustavi (primjerice, njemačko). Tragom „učinaka slaganja“ (v. Collet, 2009), pored navedenog posebnim se pitanje postavljaju mehanizmi svojevrsnog „nadzora“ izbora poreznih obveznika. Na potonje je moguće nadovezati posredan utjecaj „novog fiskalnog upravljanja“ čiji je jedan od ciljeva poboljšanje odnosa između poreznih obveznika i poreznih tijela u kojem ozračju posebice važnim postaje razina pravne sigurnosti poreznih obveznika. Na tom je tragu primjetan pomak prema nadzoru *a priori* u obliku instrumenata koje je jednim imenom moguće označiti „unaprijed dani porezni pristanci“. Francusko pravo poznaje niz takvih instituta; srodne institute poznaje i poredbeno pravo. Možda najvažniji za spomenuti je obvezujući odgovor pri čemu valja naglasiti kako se najučinkovitijim pokazala posebna vrst obvezujućeg odgovora svezanim s zlorabom prava (srodni učinci zamijećeni su i u drugim sustavima). Dakle, u francuskom pravu primjetna je svojevrsna „ravnoteža“, ili barem jasniji cilj, između mehanizama povrede prava s jedne strane i nastojanja ka pravnoj sigurnosti s druge strane.

Poreznopravni predložak u Republici Hrvatskoj unatoč načelnim sličnostima, u bitnom se razlikuje se od usporednih u dva obilježja. Prva se razlika ogleda u predlošku oblikovanja stanovitih povreda načela slobode, dakle postavljanju standarda „normalnog“ ponašanja a druga u manjku instituta koji bi (između ostalog) jamčili veću pravnu sigurnost poreznom obvezniku; kao da je riječ o stanovitoj neodlučnosti zakonodavca ići „oštrije“ u tim smjerovima. Ta se neodlučnost ogleda, primjerice, i u dosadašnjim nastojanjima prema „sprječavanju poteškoća“; jedini pokušaj na tom tragu jest uvođenje instituta obvezujućeg odgovora premda se već dulje vremena zagovara u znanstvenoj i stručnoj javnosti. K tomu, osim usporednih pravnih iskustava, hrvatskim su pozitivnopravnim rješenjima „suprotstavljeni“ i nalazi istraživanja koji su upravo na tragu uočenih odstupanja. Kao jednim od ključnih problema nametnulo se pitanje manjka pravne sigurnosti koje izvire iz nepovjerenja poreznih obveznika u porezna tijela (posebice institut poreznog nadzora), a obzirom na neujednačenost postupanja poreznih tijela. Stoga je posve opravdano pitanje koliko se sadašnja rješenja uklapaju u zamijećene tendencije „novog fiskalnog upravljanja“? Također, teško se oteti dojmu kako jedan broj poreznih obveznika drži kako je u njihovom okružju nažalost „normalno“ ponašanje ono usmjereno izbjegavanju plaćanja poreza posebice obzirom na izostanak reakcije poreznih tijela što pak otvara mogućnost preispitivanja „graničnika slobode“. Očito je da će u skorije vrijeme stanovite normativne promjene biti ne samo poželjne nego i nužne pri čemu se

nameću dva moguća smjera promjena. Jedan smjer bi trebao voditi ka „podizanju“ razine pravne sigurnosti, očito jednom od prijepornih točaka, a drugi ka preispitivanju dostatnosti postojećih mehanizama i eventualno uvođenju novih a s ciljem jasnijeg definiranja zakonskih povreda.

## LITERATURA

- Abgabenordnung.** www.bmf.de.
- Albert, J. L., Pierre, J.-L. i Richer, D., 2007.** *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*. Paris: Ellipses Edition Marketing.
- Arbutina, H. i Rogić Lugarić, T., 2010.** „Porezni postupak“ u: J. Šimović [et al]. *Hrvatski fiskalni sustav*. Zagreb: Narodne novine.
- Bienvenu, J. J. i Lambert, T., 2010.** *Droit fiscal*. Paris: Presses Universitaires de France.
- Bouvier, M., 2010.** *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. Paris: LGDJ Lextenso éditions.
- Bratić, V. i Urban, I., 2006.** „Porezni izdaci u Hrvatskoj“. *Financijska teorija i praksa*, 30 (2), 129-194.
- Castagnède, B., 2010.** *Precis de fiscalité internationale*. Paris: Presses Universitaires de France.
- Code général des impôts, 2010.** Paris: LexisNexis Litec
- Collet, M., 2009.** *Droit fiscal*. Paris: Presses Universitaires de France.
- Conseil d'impôt, 2003.** *La fiscalité dérogatoire – pour un reexamen des dépenses fiscales*. Dostupno na: [www.ccomptes.fr/fr/CPO/documents/divers/Rapport-fiscalite-derogatoire-complet.pdf].
- Delalande, N. i Spire, A., 2010.** *Histoire sociale de l'impôt*. Paris: La Découverte.
- Jacobsen, M. R. [et al.], 2010.** *Tax Expenditures in the Nordic countries*
- Jelčić, B. [et al.], 2008.** *Financijsko pravo i financijska znanost*. Zagreb: Narodne novine.
- Lamarque, J., Negrin, O. i Ayrault, L., 2009.** *Droit fiscal général*. Paris: LexisNexis Litec
- Leroy, M., 2010.** *L'impôt, L'État et la société*. Paris: Economica.
- OECD, 2010.** *Tax Expenditures in OECD countries*. Paris: OECD.
- Opći porezni zakon, NN 147/08.** Zagreb: Narodne novine.
- Pravilnik o postupanju u dobroj vjeri sudionika porezno-pravnog odnosa, gospodarskoj cjelini te obrascima prijave činjenica za koje postoji obveza prijavljivanja i izjave o izvorima stjecanja imovine, NN 59/09.** Zagreb: Narodne novine.
- Prebble, J., 2008.** „Abus de droit and the General Anti-Avoidance rule of Income Tax law: A comparison of the laws of seven jurisdictions and the European Community“. *Working paper*, No.56. Dostupno na: [www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/working-papers/wp56.pdf].
- Prebble, R., 2005.** „Trebala li Hrvatska opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze? Prijedlog promjena važećeg hrvatskog zakonodavstva“. *Financijska teorija i praksa*, 29 (3), 262-282.
- Thuronyi, V., 2003.** *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International.
- Ustav Republike Hrvatske, NN 85/10.** Zagreb: Narodne novine.
- Vanistendael, F., 1996.** „Legal Framework for Taxation“ u: V. Thuronyi, ed. *Tax Law Design and Drafting*. Dostupno na: [http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch2.pdf].
- Zakon o porezu na dobit, NN 117/04, 90/05, 57/06 i 80/10.** Zagreb: Narodne novine.
- Žunić Kovačević, N., 2010.** „Primjena načela dobre vjere u poreznom postupku – neuspjeli pokušaj uvođenja instituta obvezujuće informacije u hrvatsko porezno pravo“. *Zbornik Pravnog fakulteta u Rijeci* 31 (1), 133-150.

## LEGAL STATUS OF TAX EXPENDITURES: THE CONDITION AND PROSPECTS

**TEREZA ROGIĆ LUGARIĆ AND JASNA BOGOVAC**

FACULTY OF LAW, ZAGREB

JEL CLASSIFICATION: H25, H70

---

### SUMMARY

*Since the end of the last century, increasing attention has been paid to tax expenditures; today, those measures are in use in many countries despite notable differences in their definitions. Specific qualities of these measures can be seen in their different aspects: e.g. economic, political science and legal aspects. In this paper the emphasis is on the legal aspects of tax expenditures, notably those related to tax law. In the first part of the paper, the authors analyse the concept of tax expenditures and in the following part they offer comparative context with special reference to the French law. The final part of the paper presents an overview of tax expenditures in the Republic of Croatia, suggesting possibilities of legal changes and improvement.*

*Keywords: tax expenditures, tax law, abuse, control, Croatia*