

Porezna amnestija kao instrument porezne politike

Žunić Kovačević, Nataša; Gadžo, Stjepan

Source / Izvornik: **Društvena istraživanja : časopis za opća društvena pitanja, 2017, 26, 101 - 122**

Journal article, Published version

Rad u časopisu, Objavljena verzija rada (izdavačev PDF)

<https://doi.org/10.5559/di.26.1.06>

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:118:078118>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-24**

PRAVI

Pravni fakultet Faculty of Law



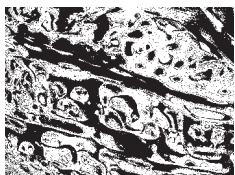
Sveučilište u Rijeci
University of Rijeka

Repository / Repozitorij:

[Repository of the University of Rijeka, Faculty of Law](#)
[- Repository University of Rijeka, Faculty of Law](#)

uniri DIGITALNA
KNJIŽNICA


DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI



<https://doi.org/10.5559/di.26.1.06>

POREZNA AMNESTIJA KAO INSTRUMENT POREZNE POLITIKE

Nataša ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ, Stjepan GADŽO
Pravni fakultet, Rijeka

UDK: 336.225.53(497.5)
336.221.24(497.5)

Pregledni rad

Primljeno: 14. 7. 2016.

U poredbenim poreznim sustavima aktualiziran je institut porezne amnestije, poglavito zato što je riječ o potencijalno izdašnom izvoru javnih prihoda. U Republici Hrvatskoj (još) nisu – ni na razini političke rasprave ni na znanstvenoj i stručnoj razini – artikulirane ideje i stavovi o potrebnosti sličnih mjera, koje bi bile usmjerene fiskalnim ili drugim ciljevima. Cilj je rada prikazati osnovne teoretske postavke instituta porezne amnestije, uz identifikaciju njezinih osnovnih obilježja, različitih pojava oblika, ali i analize prednosti, nedostataka te sveopćeg utjecaja amnestiranja na porezni sustav. Pretpostavljeno je – i na temelju provedenog istraživanja potvrđeno – da ni jedna od mjera za kojima je dosad posegnuo hrvatski zakonodavac ne ispunjava glavna konstitutivna obilježja porezne amnestije, usprkos određenoj komplementarnosti u pogledu željenih ciljeva. Također je potvrđeno da, u svjetlu mogućih fiskalnih i nefiskalnih učinaka takve mjere, nema opravdanja za uvođenje porezne amnestije u hrvatski porezni sustav.

Ključne riječi: porezna amnestija, porezna evazija, udovoljavanje poreznim obvezama, hrvatsko porezno pravo, Opći porezni zakon

✉ Nataša Žunić Kovačević, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci, Hahlić 6, 51 000 Rijeka, Hrvatska.
E-mail: zunic@pravri.hr

UVOD

101

Općenito govoreći, porezna amnestija znači "oprost od poreznih grijeha" što ga javna vlast daje neodređenom broju osoba koje u prošlosti nisu ispunjavale svoje porezne obveze. Oprost se iskazuje kroz razne pogodnosti na koje sudionici amnestije mogu računati ako ispune određene uvjete. U pravilu

se glavni uvjet sastoji u plaćanju određenoga novčanog iznosa ili na ime nepodmirenoga poreza ili na ime novčanih kazni za porezne prekršaje. Iako je riječ o institutu poreznoga prava koji, komparativno gledano, ne znači novinu, u zadnjih deset godina primjetno je širenje uporabe amnestija i u razvijenim i u manje razvijenim državama.

Hrvatski porezni sustav u zadnjih je nekoliko godina pretrpio niz promjena. Pritom je primjetan sukob između težnje zakonodavca da poveća javne prihode, s jedne strane, te da se povećaju "porezne konkurentnosti", s druge. U tom kontekstu izostala je primjena instituta porezne amnestije, bar u njezinu užem smislu. Štoviše, o ovoj materiji, unatoč njezinoj aktualnosti na globalnoj razini, izostala je ozbiljnija rasprava u hrvatskoj akademskoj i stručnoj javnosti. Tek publikacije udžbeničke i enciklopedijsko-leksikonske naravi s područja financijskoga prava i javnih financija izlažu definiciju porezne amnestije te sažeto prikazuju njezina glavna obilježja.¹

Stoga je osnovni cilj ovog rada dati doprinos hrvatskoj literaturi kroz analizu i kritičko razmatranje instituta porezne amnestije, uz identifikaciju njezinih osnovnih obilježja, pojavnih oblika, ali i analize prednosti, nedostataka te sveopćeg utjecaja amnestiranja na porezni sustav. Poseban je cilj i prikaz instituta hrvatskoga zakonodavstva koji prema određenim obilježjima iskazuju sličnosti s poreznim amnestijama te davanje ocjene o tome treba li ubuduće u Hrvatskoj posegnuti za ovim instrumentom porezne politike.

U tom se smislu polazi od dvije pretpostavke koje su predmet provjere u daljnjoj analizi. Prvo, ni jedna od mjera za kojima je dosad posegnuo hrvatski zakonodavac ne ispunjava konstitutivna obilježja instituta porezne amnestije, usprkos određenoj komplementarnosti u pogledu željenih ciljeva. Drugo, u svjetlu mogućih fiskalnih i nefiskalnih učinaka takve mjere, nema opravdanja za uvođenje porezne amnestije u hrvatski porezni sustav.

U skladu s općeprihvaćenim nalazima o metodologiji poreznoga prava, pojedini se dijelovi analize zasnivaju i na interdisciplinarnom pristupu promatranoj problematici, uz poseban naglasak na temeljnim spoznajama ekonomske znanosti. Za porezno-pravna istraživanja to je gotovo nezaobilazno, s obzirom na to da je fenomen oporezivanja predmet istraživanja raznih znanstvenih disciplina (pravo, ekonomija, političke znanosti i dr.) (Lamb, 2005, str. 4). Kako ističe Livingston (1998, str. 375-376), porezno-pravna znanost u analizi pojedinih pravnih instituta i/ili pravila tradicionalno "posuđuje" normativne smjernice nastale u okrilju drugih znanstvenih disciplina (primarno ekonomije), s ciljem sudjelovanja u raspravi o pojedinim elementima poreznoga sustava. U ovom radu prihvaćamo opisani klasični metodološki predložak, s obzi-

rom na to da je, kako je istaknuto *supra*, jedan od ciljeva istraživanja davanje odgovora na problem *de lege ferenda*. Dodatno, u radu je naglašena i uloga komparativno-pravne metode, kako bi se dobio uvid u iskustva drugih država u primjeni poreznih amnestija.

Rad je podijeljen na četiri glavna dijela. Nakon prvoga, uvodnog, dijela, u drugom se daje pregled osnovnih obilježja instituta porezne amnestije, kao i njegovo značenje, prednosti i nedostaci u komparativnim poreznim sustavima. Treći dio rada bavi se materijom poreznih amnestija u Republici Hrvatskoj *de lege lata* i *de lege ferenda*, a u četvrtom i završnom dijelu rada iznose se zaključne napomene.

POREZNE AMNESTIJE U SUVREMENIM POREZNIM SUSTAVIMA

Porezne amnestije nisu nova pojava. Prva povijesno dokumentirana porezna amnestija opisana je u tekstu isklesanom na kamenu iz Rosette, koji datira iz 2. st. pr. Kr. Ovaj prvorazredni arheološki artefakt u jednom dijelu opisuje kako je kralj Ptolomej V. pobunjenicima koji su ustali protiv njegove vladavine zbog visokih poreznih i drugih nameta zajamčio slobodu i opći oprost od svih poreznih dugova (Adams, 2006, str. 17-22). Porezne su amnestije bile nerijetka pojava i u Rimskom Carstvu, jer su ih carevi rabili kao sredstvo "kupovanja" mira i sprječavanja neželjenih pobuna protiv vlasti (Adams, 2006, str. 100). Politička previranja i revolucije i u idućim su razdobljima u mnogim državama bile uzrokom primjene raznih oblika oprosta poreznih dugova i/ili prekršaja.

Kad je riječ o suvremenom shvaćanju poreznih amnestija, one se uglavnom promatraju kao sredstvo prikupljanja određenog iznosa javnih prihoda u relativno kratkom razdoblju, dakle s dominantno fiskalnim ciljem. To potvrđuju i recentna komparativna iskustva. Naime, u postkriznom razdoblju mnoge države kao nužnost prepoznaju provođenje procesa fiskalne konsolidacije, tj. smanjenja javnih rashoda i/ili povećanja poreznog opterećenja, kako bi se razine proračunskih deficita i javnoga duga dovele u dugoročno održive okvire. U tom smislu za institutom porezne amnestije posegli su Argentina (2009.), Meksiko (2007., 2009.), Indonezija (2016.), Italija (2009.), Grčka (2010.), Mađarska (2008. i 2011.), Portugal (2012.), Španjolska (2012.), Turska (2015.), Velika Britanija (2007., 2009.) te niz drugih država.²

Drugi važan faktor koji je pridonio porastu popularnosti poreznih amnestija u zadnje vrijeme vezan je uz pojačani globalni pritisak na države koje se u međunarodnoj zajednici označuju kao porezne oaze ili porezna utočišta (engl. *tax havens*), usmjeren postizanju jače administrativne suradnje u razmjeni informacija vezanih uz oporezivanje i rušenje instituta bankovne tajne. Uspjeh ovih inicijativa, predvođenih međuna-

rodnim organizacijama i forumima poput OECD-a i G20, najbolje simbolizira tzv. globalni standard za razmjenu informacija u poreznim stvarima (engl. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*) (OECD, 2014).

Nije stoga čudo što je u svjetlu sve učinkovitijeg instrumentarija koji poreznim tijelima stoji na raspolaganju u sprječavanju prekogranične porezne evazije aktualizirano pitanje treba li poreznim obveznicima koji prije nisu ispunjavali svoje porezne obveze pružiti mogućnost da u relativno kratkom roku i uz određene pogodnosti (npr. otpis novčanih kazni ili jamstvo nepokretanja kaznenoga progona) legaliziraju svoje aktivnosti – bilo plaćanjem prethodno nepodmirenoga poreznog duga, bilo repatrijacijom kapitala – koje su dotad držali u poreznim utočištima uz plaćanje određenog iznosa na ime poreza ili kazne državi rezidentnosti.

Najbolji je primjer talijanska porezne amnestija iz 2009. godine, poznata pod nazivom "porezni štit" (tal. *Scudo fiscale*). Ovom je amnestijom talijanskim rezidentima dana mogućnost repatrijacije ili ozakonjenja, u određenom roku, kapitala koji ilegalno drže u inozemstvu (npr. prethodno neprijavljenih depozita u inozemnim bankama) (Giacomini, 2009, str. 5-6). Nakon ispunjavanja posebne porezne prijave sudionici amnestije morali su državi platiti jednokratni iznos od 5% na ukupni iznos kapitala prijavljenog za repatrijaciju ili ozakonjenje. Pravne posljedice za sudionike amnestije bile su sloboda od kaznenoga progona te oslobođenje od plaćanja novčanih kazni u vezi s prethodno neprijavljenim kapitalom. Iako ovo nije bila prva amnestija te vrste u Italiji, njezini su kratkoročni fiskalni učinci bili impresivni, s obzirom na to da je repatrijacija imovine ukupne vrijednosti 104,5 milijarde eura u talijanske banke rezultirala i ostvarenjem proračunskih prihoda u iznosu od 5,6 milijardi eura.

Nezanemarivi fiskalni učinci poreznih amnestija dodatno utječu na porast interesa poreznih vlasti, ali i šire javnosti, za njima. S druge strane, primjetno je kako se njihovi srednjoročni i dugoročni fiskalni i nefiskalni učinci, prije svega utjecaj na stupanj udovoljavanja poreznoj obvezi (engl. *tax compliance*), često neopravdano zanemaruju. Stoga se u ovom dijelu rada najprije pokušava što preciznije definirati ovaj institut, prikazati njegova konstitutivna obilježja te izložiti njegove osnovne oblike. Zatim se, polazeći prije svega od nalaza komparativnih iskustava s poreznim amnestijama, raspravlja o mogućim učincima ovog instrumenta porezne politike.

Pojam i osnovna obilježja poreznih amnestija

Općenito amnestija (od grč. *amnestia* = zaborav) predstavlja institut kaznenoga materijalnog prava, točnije "akt zakonodavca kojim se određenoj skupini osoba, koje nisu poime- nično određene, potpuno ili djelomično obustavlja izvršenje

kazne ili se izrečena kazna zamjenjuje blažom kaznom, ukida uvjetna osuda, daje privremena rehabilitacija ili se ukidaju određene pravne posljedice osude" (Grozđanić i Škorić, 2009, str. 217). Opće određenje adresata i donošenje od strane zakonodavnoga tijela ključna su obilježja po kojima se amnestija razlikuje od akta pomilovanja, koji je upućen poimenično određenoj osobi te ga u pravilu donosi izvršna vlast (Kurtović, 1994, str. 121).

Porezna amnestija iskazuje bitne sličnosti s opisanim institutom kaznenoga prava, uz određene posebnosti koje odražavaju prirodu porezno-pravnog odnosa. Na početku valja primijetiti kako pojmovno određenje porezne amnestije na teoretskoj razini nije jednostavno zbog heterogenosti njezinih pojavnih oblika i obilježja u poreznim sustavima raznih država, ali i subnacionalnih teritorijalnih jedinica. Tako Jelčić (2008, str. 124) naglasak stavlja na kaznenopravne posljedice amnestije za osobe koje su nezakonito izbjegavale plaćanje poreza te definira poreznu amnestiju kao "akt 'milosti' države kojim se neodređeni broj osoba koje su utajile porez oslobađa od gonjenja, potpuno ili djelomično oslobađa od izvršenja kazne, zamjenjuje izrečena kazna blažom ili se ukidaju pravne posljedice osude". Fisher (2008, str. 387) daje nešto širu definiciju, uzimajući u obzir i druge moguće posljedice (osim kaznenopravnih) za osobe koje se koriste pogodnostima amnestije te je definira kao "program koji nudi umanjenje financijskih i/ili pravnih kazni za porezne obveznike koji dobrovoljno pristanu na plaćanje dospjelih nepodmirenih poreznih obveza."

Imajući na umu sve moguće pravne posljedice raznih oblika poreznih amnestija za porezne obveznike, najpreciznijom se čini definicija kako je to "vremenski ograničena ponuda javne vlasti određenoj skupini poreznih obveznika da plate određeni novčani iznos, u zamjenu za oprost poreznih obveza (uključujući kamate i novčane kazne), koje se odnose na prethodna porezna razdoblja, kao i slobodu od pravnoga progona" (Baer i Le Borgne, 2008, str. 5). Iz perspektive fizičkih i pravnih osoba koje nisu ispunjavale svoje porezne obveze predviđene pozitivnim pravnim poretkom, tj. "poreznih grešnika", porezna amnestija može dovesti, ovisno o njezinu konkretnom pojavnom obliku, do višestrukih povoljnih pravnih posljedica, tj. pogodnosti, koje se mogu kategorizirati u četiri osnovne skupine:

- a) djelomično ili potpuno oslobođenje od plaćanja glavnice poreznoga duga
- b) djelomično ili potpuno oslobođenje od plaćanja kamata i novčanih kazni
- c) jamstvo javne vlasti da će odustati od kaznenoga progona poreznog obveznika

- d) obročno plaćanje duga koje dovodi do značajnog umanjenja sadašnje neto vrijednosti ukupnog iznosa duga (Malherbe, 2011, str. 2).³

Većina poreznih amnestija uključuje pogodnost oslobođanja od kaznenoga progona te potpuni ili djelomični otpis novčanih kazni za porezne prekršaje. Kad je riječ o plaćanju glavnice dospjeloga neplaćenog poreznog duga i pripadajućih kamata, rješenja se razlikuju od države do države, s tim da najveći broj poreznih amnestija zahtijeva od poreznih obveznika – sudionika amnestije – podmirenje punog iznosa glavnice (Alm, 1998, str. 2).

Osim preciznoga navođenja njezinih pravnih posljedica, tj. pogodnosti na koje sudionici mogu računati, svaka porezna amnestija mora imati točno određen predmetni i osobni obuhvat te rok unutar kojega se zainteresirani porezni obveznici mogu prijaviti za sudjelovanje. Tako, s obzirom na predmetni obuhvat, možemo razlikovati one porezne amnestije koje se odnose na sve ili samo određene porezne oblike i/ili druga javna davanja (Malherbe, 2011, str. 2). S aspekta osobnog obuhvata, amnestija može biti upućena svim ili tek pojedinim kategorijama poreznih obveznika (npr. mali poduzetnici, registrirani porezni obveznici i sl.). U tom smislu razlikuju se opće amnestije od posebnih (Urinov, 2015, str. 171). Najčešće se pogodnostima amnestije ne mogu okoristiti oni porezni obveznici na koje porezna tijela vrše određene postupke provjere i utvrđivanja činjenica na kojima se temelji porezna obveza, poput postupka poreznoga nadzora.

U većini slučajeva porezna amnestija uvodi se kao jedinstvena ponuda kojom javna vlast poziva porezne obveznike na sudjelovanje i iskorištavanje njezinih povoljnih pravnih posljedica uz ispunjenje određenih unaprijed utvrđenih uvjeta (Alm, 1998, str. 3). Stoga je ta ponuda u pravilu vremenski ograničena, odnosno sadrži prekluzivni rok unutar kojeg porezni obveznici imaju pravo prijaviti namjeru sudjelovanja i poreznom tijelu iznijeti određene porezno relevantne činjenice (npr. iznos dohotka neprijavljenog u prethodnim poreznim razdobljima). Međutim, postoje i instituti koji se mogu označiti stalnim, vremenski neograničenim poreznim amnestijama, koje su trajno ugrađene u porezni sustav neke države. U tom smislu Fisher (2008, str. 387) vremenski ograničene porezne amnestije naziva "formalnim amnestijama", a druge slične institute "neformalnim poreznim amnestijama". Potonje u pravilu nude umanjenje ili čak oslobođenje od kazni u slučaju dobrovoljnih plaćanja koja nisu izazvana stvarnim ili mogućim provjerama od strane poreznih tijela (Malherbe, 2011, str. 2). Tako neke države u svojim pravnim sustavima imaju ugrađena pravila koja porezne obveznike potiču na dobro-

DRUŠ. ISTRAŽ. ZAGREB
GOD. 26 (2017), BR. 1,
STR. 101-122

ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ, N.,
GADŽO, S.:
POREZNA AMNESTIJA...

voljno prijavljivanje oporezivih činjenica (engl. *voluntary disclosure*, njem. *Selbstanzeige*).⁴ Prema recentnom istraživanju Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj, 26 od promatrane 54 države poznaje neki oblik ovog instituta (OECD, 2015, str. 325).

Ciljevi i učinci poreznih amnestija

U radu je već naglašeno kako je akt kojim se uvodi svaka amnestija, pa tako i ona u sferi oporezivanja, akt zakonodavne vlasti. Važno je pritom razmotriti osnovne ciljeve koje zakonodavac ima na umu prilikom njezine primjene. Baer i Le Borgne (2008, str. 6) ističu sljedeća tri najčešća razloga kojima javna vlast opravdava uporabu poreznih amnestija: 1) prikupljanje izdašnih javnih prihoda u kratkom razdoblju, 2) povećanje razine udovoljavanja poreznoj obvezi u budućnosti te 3) poticanje repatrijacije kapitala, koja dovodi do višestrukih pozitivnih ekonomskih učinaka (poboljšanje bilance plaćanja, stabilizacija domaćega financijskog sustava i dr.). Memon (2015) dodatne razloge nalazi u potencijalu porezne amnestije da se dio sive ekonomije "legalizira", tj. postane dio formalnoga sektora ekonomije, te u ulozi amnestije prilikom tranzicije prema porezno-pravnom sustavu obilježenom jačom represijom porezne vlasti.

Posebno je važno pitanje sukladnosti ovog instituta s ustavnim načelom jednakosti. Naime, svaka porezna amnestija podrazumijeva davanje određenih pogodnosti onim poreznim obveznicima koji u prošlosti nisu ispunjavali svoje obveze, dok se isti povoljni tretman ne proteže na "poštene" porezne obveznike. Stoga je nužna procjena ima li amnestija razuman cilj koji opravdava kršenje načela jednakosti. Jedan od takvih ciljeva, prema stajalištu izraženom u presudi njemačkoga Ustavnog suda (*Verfassungsgerichtshof*) iz 1991. godine, jest rehabilitacija "poreznih grešnika", odnosno njihovo prebacivanje iz prostora evazije u sferu udovoljavanja poreznoj obvezi, čime se povećavaju i ukupni javni prihodi (Malherbe, 2011, str. 112).

Pri odlučivanju o uvođenju porezne amnestije zakonodavac mora biti svjestan svih mogućih pozitivnih i negativnih implikacija ovog instituta. Zbog preglednosti i ograničenog opsega ovog rada, najvažnije prednosti i nedostaci poreznih amnestija na koje upozorava literatura prikazane su u sažetom obliku u Tablici 1.

Iako komparativna iskustva pokazuju da je primarni cilj primjene poreznih amnestija prikupljanje javnih prihoda koji bi inače izmakli državnoj riznici, kritičari ističu da će "dugoročni učinak amnestije na javne prihode najvjerojatnije biti negativan" (Alm, 1998, str. 4). Tako, primjerice, Mikesell i Ross (2012, str. 535), istražujući fiskalne učinke amnestija uvedenih

na razini pojedinih saveznih država SAD-a, zaključuju kako ovaj institut ima zamjetan fiskalni učinak tek kratkoročno, dok dugoročno ne dovodi do povećanja javnih prihoda. Takvi se rezultati mogu objasniti ako se uzme u obzir ekonomska literatura koja zauzima bihevioristički pristup u proučavanju fenomena neispunjavanja poreznih obveza (engl. *tax non-compliance*). Ukratko, porezne amnestije u dugom će roku imati negativan fiskalni učinak zbog toga što će uzrokovati smanjenje stupnja udovoljavanja poreznoj obvezi. U tom smislu Alm (1998, str. 4) upozorava na pet nepoželjnih učinaka amnestija na ponašanje poreznih obveznika: 1) smanjenje stupnja udovoljavanja poreznoj obvezi od strane poštenih obveznika, koji amnestiju vide kao nepravednu pogodnost za "porezne prevarante", 2) smanjenje stupnja udovoljavanja poreznoj obvezi kod osoba koje poreze plaćaju zbog osjećaja krivnje, ako amnestija utječe na slabljenje ovoga motivirajućeg faktora za plaćanje poreza, 3) osobe koje plaćaju porez i samom najavom amnestije postaju svjesne prisutnosti i opsega aktivnosti izbjegavanja plaćanja poreza, 4) pošteni porezni obveznici postaju svjesni i lakoće porezne utaje, jer amnestija šalje znak o slabostima porezne administracije u provođenju poreznih propisa i 5) porezni obveznici mogu očekivati da će ubuduće doći do novih amnestija, što umanjuje ukupnu razinu udovoljavanja poreznoj obvezi, napose ako se izjava javnih vlasti da neće doći do ponavljanja amnestije ocijeni nevjerodostojnom.

● TABLICA 1
Prednosti i nedostaci
poreznih amnestija

Prednosti	Nedostaci
<ul style="list-style-type: none">• u relativno kratkom roku ostvaruju se dodatni javni prihodi• umanjenje administrativnih troškova prikupljanja poreza• povećanje porezne osnovice• povratak utajivača poreza na "put poštenja"• potencijalno važan element veće porezne reforme, s obzirom na pružanje prilike za dobrovoljno prijavljivanje poreza prije stupanja na snagu novoga, strožeg, režima• davanje signala da će se javne vlasti ubuduće baviti rješavanjem problema porezne evazije• moguć utjecaj na povećanje stupnja udovoljavanja poreznoj obvezi jer se u budućnosti mogu nadzirati i pratiti osobe koje prije nisu bile evidentirane u poreznim listama	<ul style="list-style-type: none">• praksa pokazuje da su prihodi od amnestija niski i precijenjeni• dio prihoda prikupio bi se i bez amnestije (npr. ako u amnestiji mogu sudjelovati i porezni obveznici čije je nezakonito postupanje poznato poreznim tijelima)• upozorava na slabost poreznih vlasti u provođenju poreznih propisa• mogućnost negativnoga dugoročnog učinka na stupanj udovoljavanja poreznoj obvezi• odavanje dojma kako je porezna evazija "sitana prekršaj"• podriiva se porezni moral, zbog nezadovoljstva poštenih poreznih obveznika• smanjuju se moralni troškovi za nepošteno ponašanje te se uklanja element osobne krivnje

Izvor: Torgler, Schaltegger i Schaffner (2003, str. 376).

Zadnji je od istaknutih učinaka posebno naglašen i u drugim analizama i raspravama o kratkoročnim i dugoročnim fiskalnim učincima poreznih amnestija. Najkraće rečeno, treba razlučiti situaciju uvođenja jedne (i neponovljive) po-

rezne amnestije od situacija višestrukoga posezanja za ovim institutom u određenom razdoblju. Čini se da "ponovljene" porezne amnestije čak ni kratkoročno ne dovode do povećanja ubranih prihoda, nego za posljedicu imaju gubitak prihoda s obzirom na sve manju spremnost poreznih obveznika da ispunjavaju porezne obveze (Luitel i Sobel, 2007).

Supra izložena argumentacija o predvidivo negativnim učincima amnestija na stupanj udovoljavanja poreznim obvezama posebno je važna imajući na umu raširenu primjenu postupaka tzv. samooporezivanja (engl. *self-assessment*) u suvremenim poreznim sustavima. Ovaj predložak pretpostavlja da porezni obveznici "dobrovoljno" ispunjavaju sve obveze iz porezno-pravnog odnosa (prijavljivanje svih porezno relevantnih činjenica, podnošenje porezne prijave, obračun i uplata dužnog iznosa poreza i dr.) (Arbutina i Ott, 1999, str. 299). Primjena porezne amnestije, pod pretpostavkom da drugi elementi poreznoga sustava (npr. porezni nadzor, prekršajne sankcije i sl.) ne trpe veće promjene, vjerojatno bi utjecala na promjenu ponašanja onih poreznih obveznika koji su prethodno dobrovoljno ispunjavali sve svoje obveze, s obzirom na to da bi izgubili povjerenje u cjelokupan sustav (Malherbe, 2011, str. 144).

S druge strane, na stupanj udovoljavanja poreznoj obvezi utječu mnogostruki čimbenici, poput određenosti i jednostavnosti poreznih propisa, strukture poreznog sustava, percepcije građana o mjeri u kojoj porezni sustav ostvaruje ideal pravednosti, ukupne razine poreznog morala, učinkovitosti porezne administracije u provedbi propisa, naplata dugova i kažnjavanju prijestupnika te, u najširem mogućem smislu, o kvaliteti odnosa između poreznih tijela i poreznih obveznika (Seer, 2013). Tako Mikesell i Ross (2012, str. 533) ističu da su, zbog složenosti predmeta istraživanja, empirijski dokazi učinaka amnestije na stupanj udovoljavanja poreznoj obvezi daleko od uvjerljivih i konačnih. Stoga valja zaključiti da će stvarni fiskalni i nefiskalni učinci amnestije nužno ovisiti o interakciji ovog instituta s drugim elementima porezno-pravnoga sustava, ali i širega društveno-ekonomskog konteksta.

S obzirom na bogata i šarolika komparativna iskustva u primjeni poreznih amnestija te teoretska stajališta iznesena u literaturi, mogu se izdvojiti određeni čimbenici o kojima uvelike ovisi uspjeh planirane amnestije. Kao prvo, unutar jedne porezne jurisdikcije treba izbjegavati učestalo ili bar predvidivo ponavljanje poreznih amnestija, na što je već upozoreno *supra*.

Drugo, uspjeh amnestije i njezina percepcija u očima poreznih obveznika kao jedinstvene i izvanredne mogućnosti

DRUŠ. ISTRAŽ. ZAGREB
GOD. 26 (2017), BR. 1,
STR. 101-122

ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ, N.,
GADŽO, S.:
POREZNA AMNESTIJA...

bit će uvjerljivija i ako je amnestija dio mnogo šire reforme poreznoga sustava, posebno ako se reformom uvode i šire ovlasti poreznih tijela te stroži nadzor i poboljšanje naplate poreza. "Javnost mora biti uvjerena kako dotad uspješno primjenjivana porezna evazija više neće biti moguća nakon amnestije. Pojačani instrumenti provođenja propisa mogu ne samo povećati sudjelovanje u amnestiji već i uvjeriti poštene porezne obveznike o odlučnosti vlasti da uhvati buduće porezne prijestupnike" (Uchitelle, 1989, str. 50).

Treće, odnos između porezne vlasti i poreznih obveznika ne smije se zanemariti prilikom donošenja odluke o uvođenju amnestije. Javne se vlasti pritom suočavaju s pitanjem kako izbjeći negativne reakcije premoćne većine poštenih poreznih obveznika, odnosno, u širem smislu, kako izbjeći potencijalni negativni utjecaj na stupanj udovoljavanja poreznoj obvezi u budućnosti. U tom smislu vrijedi upozoriti i na važnost odnosa s javnosti i poruka koje javnost dobiva o amnestiji. "Javna promidžba mora općenito utjecati na pozitivan stav građana o programu, a njegovi ciljevi moraju biti posebno privlačni mogućim sudionicima amnestije" (Parle i Hirlinger, 1986, str. 247). Dodatno, jedno istraživanje pokazuje da sudjelovanje poreznih obveznika kao birača u političkom procesu odlučivanja o uvođenju amnestije ima pozitivne učinke na stupanj udovoljavanja poreznoj obvezi (Torgler i sur., 2003, str. 392).

U Tablici 2 prikazani su neki primjeri poreznih amnestija koje su se u praksi pokazale uspješnima, pogotovo s fiskalnog aspekta.

● **TABLICA 2**
Primjeri uspješnih
poreznih amnestija

Država	Godina	Prikupljeni proračunski prihodi	Napomena
Irska	1988.	750 mil. USD (2,55% BDP-a)	<ul style="list-style-type: none">• amnestija uvedena kao dio sveobuhvatne reforme poreznoga sustava, posebno usmjerene jačoj financijskoj disciplini i jačanju administrativnih kapaciteta poreznih tijela (npr. zapošljavanje većega broja poreznih inspektora, omogućena objava liste poreznih dužnika, postrožene sankcije za prekršaje, širenje ovlasti poreznih tijela u postupku naplate poreza i dr.)
Indija	1997.	2,5 mlrd. USD (20% godišnjih prihoda prikupljenih od izravnih poreza)	<ul style="list-style-type: none">• fizičkim osobama omogućeno da prijave prethodno neprijavljeni dohodak te da plate porez po novim, nižim, stopama• amnestija popraćena snažnom medijskom kampanjom uz poruku javne vlasti da je riječ o jedinstvenoj prilici koja se neće ponoviti
Italija	2009.	5,6 mlrd. EUR (0,37% BDP-a)	<ul style="list-style-type: none">• vidi <i>supra</i>
Indonezija	2016.	7 mlrd. USD u prvoj fazi amnestije (0,67% BDP-a)	<ul style="list-style-type: none">• javno istaknuta poruka da je riječ o "posljednjoj prilici" za repatrijaciju imovine skrivene u poreznim oazama prije stupanja na snagu novoga, učinkovitijeg, modela međudržavne razmjene informacija

Izvori: Alm (1998) i Malherbe (2011).

POREZNA AMNESTIJA U HRVATSKOJ *DE LEGE LATA* I *DE LEGE FERENDA*

Prilikom razmatranja instituta porezne amnestije u kontekstu hrvatskoga poreznog sustava na početku treba napomenuti kako od osnivanja samostalne i neovisne hrvatske države nije donesen ni jedan propis o poreznoj amnestiji u njezinu užem smislu, tj. o formalnoj amnestiji, koju obilježava vremenski ograničena ponuda javne vlasti (v. *supra*). S druge strane, posezanje za institutima kojima je cilj olakšati poziciju poreznog obveznika, ali samo u zakonom predviđenim i dopustivim situacijama, nije nepoznato u hrvatskoj zakonodavnoj praksi. U tom smislu od posebnog su značenja instituti odgode (počeka) poreza te otpisa poreznoga duga. Najprije se analizira mogu li se navedeni instituti podvesti pod opisano šire shvaćanje pojma porezne amnestije. Zatim se daje ocjena o svrshodnosti posezanja za "klasičnim" oblikom porezne amnestije u hrvatskom pravu *de lege ferenda*.

O institutu odgode poreznoga duga

Instituti odgode naplate i obročnoga plaćanja poreznoga duga bili su regulirani već u prvom Općem poreznom zakonu, koji je stupio na snagu 1. siječnja 2001. godine⁵ (v. čl. 117. i 118. OPZ/00). Izmjenama koje su stupile na snagu u siječnju 2003. godine ukinute su navedene odredbe te se poreznim obveznicima uskraćuje mogućnost upotrebe predmetnih instituta. Jedna od odrednica drugoga OPZ-a, koji je stupio na snagu 1. siječnja 2009. godine,⁶ jest ponovno "vraćanje" instituta odgode plaćanja odnosno obročne otplate poreznoga duga uz odgodu izvršenja rješenja do okončanja upravnog spora (v. čl. 118. i 119. OPZ/08). U skladu s navedenim odredbama, porezno tijelo može, na zahtjev poreznog obveznika, odobriti odgodu ili obročnu otplatu poreznoga duga u cijelosti ili djelomično pod uvjetom da naplata poreznoga duga po dospijeću predstavlja neprimjereno opterećenje ili nanosi veću gospodarsku štetu poreznom obvezniku. Porezni obveznik kojemu se odobri obročna otplata ili odgoda plaćanja poreznoga duga obvezan je plaćati tekuće pristigle obveze za porezna davanja i istodobno obročno plaćati dug, a u slučaju da porezni obveznik ne ispunjava svoje obveze iz rješenja o obročnoj otplati, porezno će tijelo ukinuti rješenje o odgodi i pokrenuti ovršni postupak. Kao uvjet za odgodu, porezno tijelo može tražiti od poreznog obveznika ili poreznog jamca davanje sredstava osiguranja plaćanja poreznoga duga (v. čl. 121. OPZ/08).

Sve navedene odredbe o odgodi i/ili obročnom plaćanju poreznoga duga brisane su stupanjem na snagu novele OPZ-a iz 2012. godine (NN br. 136/12), uz obrazloženje predlagача zakona da se porezni obveznici sličnim pogodnostima mogu

DRUŠ. ISTRAŽ. ZAGREB
GOD. 26 (2017), BR. 1,
STR. 101-122

ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ, N.,
GADŽO, S.:
POREZNA AMNESTIJA...

● **TABLICA 3**
Primjena instituta
odgode/obročnoga
plaćanja poreznoga
duga od 2009.
do 2012.

okoristiti u postupcima predstečajne nagodbe, u kojima porezno tijelo ima položaj vjerovnika. Predmetne odredbe stoga izostaju i u najnovijoj verziji OPZ-a, koja je stupila na snagu 1. siječnja 2017. godine.⁷ U Tablici 3 prikazani su podaci o primjeni instituta odgode i obročnoga plaćanja poreznoga duga od 2009. do 2012. godine. Pritom se može primijetiti trend kontinuiranoga porasta broja zaprimljenih zahtjeva za odgodom/obročnim plaćanjem, što se može pripisati negativnim gospodarskim kretanjima u ovom razdoblju. Zanimljiv je, međutim, osjetan pad udjela pozitivnih rješenja u odnosu na broj zaprimljenih zahtjeva u 2012. godini. Dok je ovaj udio u prethodne tri godine uvijek prelazio jednu trećinu, u 2012. godini, posljednjoj godini primjene predmetnih instituta, iznosi tek 12,9%.

Razdoblje	Broj zaprimljenih zahtjeva	Broj pozitivnih rješenja	Ukupan iznos odobrenih obročnih otplata
2009.	3100	1214	828.865.938,23
2010.	5886	2300	833.138.384,17
2011.	5758	2093	1.071.536.287,89
2012.	6360	821	380.573.868,39

Izvor: Podaci Ministarstva financija, Porezne uprave, dobiveni na traženje autora.

Za potrebe ovog rada važno je naglasiti da opisani instituti odgode plaćanja i obročnoga plaćanja poreznoga duga, u skladu s prijašnjim zakonskim rješenjima, nisu podrazumijevali neplaćanje duga ili plaćanje manjega (iznosa) poreznoga duga, pa ih stoga nije moguće obuhvatiti ni širim pojmom porezne amnestije. Naime, institut odgode ili počeka poreznoga duga općenito znači tek odgađanje plaćanja poreznoga duga na određeno vrijeme, unutar kojeg porezni obveznik mora prikupiti potrebna sredstva i namiriti svoj (ukupni) porezni dug (Jelčić, 2008, str. 123). Kad je riječ o sporazumima o obročnoj otplati poreznoga duga, oni se razlikuju od poreznih amnestija jer ne umanjuju, u pravilu, neto sadašnju vrijednost iznosa poreznoga duga (v. *supra*). Primjer obročne otplate poreznoga duga koja se može smatrati poreznom amnestijom vezan je uz države s visokim stopama inflacije: tada plaćanje ukupnoga poreznog duga, denominiranog u domaćoj valuti, tijekom dužeg razdoblja u više obroka dovodi do znatnih pogodnosti za poreznog obveznika. S obzirom na godišnje stope inflacije u RH u razdoblju u kojem je OPZ uređivao institut odgode i obročnoga plaćanja poreznoga duga, kao i činjenicu da su se tijekom razdoblja odgode obračunavale kamate, predmetni instituti ne ispunjavaju temeljno konstitutivno obilježje amnestije u širem smislu.

O institutu otpisa poreznoga duga

Institut otpisa poreznoga duga bio je uređen i u OPZ/00, kojim su otpis ili prodaja poreznog duga te otpis dospjeloga poreznog duga bili propisani slično sadašnjem pozitivnopravnom uređenju.⁸ *De lege lata* od najvećeg je značenja mogućnost otpisa tražbina po osnovi poreza tijekom provođenja ovršnoga postupka. U tom smislu vrijedi razlikovati obvezni otpis, koji provode porezna tijela po službenoj dužnosti u zakonski taksativno navedenim slučajevima, od fakultativnog otpisa, koji se pokreće na zahtjev poreznog obveznika. Tako se obvezni otpis poreznoga duga kao nenaplativog provodi u šest slučajeva (čl. 137., st. 1. OPZ/16): 1) ako je ovršenik umro, a nije ostavio pokretnina ni nekretnina iz kojih se porezni dug može naplatiti, 2) ako postoji pravomoćno rješenje o zaključenju stečajnoga postupka nad pravnom osobom ili ako je ista informacija razmijenjena između sudskog registra i poreznoga tijela elektroničkim putem, a ne postoji osiguranje duga po osnovi poreznog jamstva, 3) ako postoji pravomoćno rješenje o sklopljenoj predstečajnoj nagodbi kojom je utvrđeno da se dug otpisuje, 4) ako postoji pravomoćno rješenje o brisanju iz sudskog registra, 5) ako se u stečajnom postupku nad dužnikom pojedincem ispune pretpostavke za oslobođenje od preostalih obveza propisane stečajnim zakonodavstvom, 6) ako u postupku stečaja potrošača postoji sklopljeni izvansudski sporazum, sudska nagodba na pripremnom ročištu, odnosno pravomoćno rješenje suda o oslobođenju od preostalih obveza kojim je utvrđeno da se dug otpisuje.

Fakultativni je otpis poreznoga duga – u cijelosti ili djelomično – moguć ako bi izvršenje naplate poreznoga duga dovelo u pitanje osnovne životne potrebe dužnika, odnosno ovršenika i članova njegova kućanstva (čl. 148., st. 4. OPZ/16), što podrazumijeva slobodnu ocjenu relevantnih okolnosti svakoga pojedinog slučaja od strane poreznoga tijela. U Tablici 4 prikazani su podaci o primjeni fakultativnog otpisa od 2007. do 2016. godine. Pritom se može uočiti trend porasta broja zahtjeva zaključno sa 2012. godinom, kao i da se unutar cijeloga promatranog razdoblja kretanje iznosa ukupno otpisanoga duga ne podudara s kretanjem broja zaprimljenih i odobrenih zahtjeva. U svakom slučaju, institut fakultativnog otpisa u praksi iskazuje mnogo manje značenje od prethodno izloženih instituta otpisa/obročne otplate poreznoga duga, što je i logično u svjetlu njegova znatno užeg osobnog i predmetnog obuhvata.

Dodatno, čl. 132. OPZ/16 uređuje posebne slučajeve otpisa poreznoga duga, bez obzira na provođenje ovršnoga postupka. Tako se Vladi RH daje ovlast da, na prijedlog ministra financija, donese odluku o prodaji ili otpisu poreznoga

● **TABLICA 4**
Primjena instituta
fakultativnog otpisa
poreznog duga od
2007. do 2016.

duga, što je, primjerice, važno u slučajevima restrukturiranja velikih poreznih obveznika (Matković, 2009, str. 115). Otpis poreznoga duga također je moguć tijekom stečajnoga postupka, u postupku predstečajne nagodbe te u odnosu na porezni dug koji je ostao nenaplaćen nakon proteka roka zastare prava na naplatu.

Godina	Broj zaprimljenih zahtjeva	Broj obveznika kojima je otpisan dug	Ukupno otpisani dug	Broj obveznika kojima je odbijen zahtjev
2007.	465	109	3.499.488,70	356
2008.	669	128	4.498.287,73	541
2009.	593	325	12.267.229,93	268
2010.	686	170	6.249.498,75	516
2011.	740	150	5.866.026,38	590
2012.	1067	112	5.572.089,61	955
2013.	524	124	6.685.656,21	350
2014.	1053	48	2.028.914,04	446
2015.	702	76	7.304.805,28	358
2016.	336	64	4.825.787,79	702

Izvor: Podaci Ministarstva financija, Porezne uprave, dobiveni na traženje autora.

Iz navedenoga proizlazi da ni institut otpisa poreznoga duga ne bi trebalo smatrati poreznom amnestijom u širem smislu zbog neispunjavanja njezinih konstitutivnih obilježja, posebice nepostojanja opće određenosti osoba na koje se povlaštenje otpisa odnosi. Štoviše, poreznom amnestijom obuhvaćaju se u pravilu porezna dugovanja koja nisu utvrđena u postupku, pa nisu ni mogla dospjeti, za razliku od otpisa dospjeloga poreznog duga. Kod otpisa nema ni elementa protupravnosti i kažnjivoga protupravnog ponašanja poreznog obveznika, što je u pravilu jedno od obilježja poreznih obveznika koji ulaze u osobni obuhvat poreznih amnestija.

Konačno, za potrebe ovog rada treba se osvrnuti i na propise kojima se uređuje postupak naplate poreznih dugova, a koji su se donosili u nekoliko navrata u zadnjih 15-ak godina. Godine 2001. donesen je Zakon o naplati dospjelih, a nenaplaćenih, poreza, carina, doprinosa i državnih jamstava,⁹ koji je uređivao uvjete i način naplate, odnosno plaćanja dospjelih, a nenaplaćenih, odnosno neplaćenih, poreza, carina, doprinosa i državnih jamstava izdanih pravnim osobama u većinskom državnom vlasništvu, nastalih do 31. prosinca 2000. godine. Kao odgovor na loše gospodarske prilike u postkriznom razdoblju, 2011. godine donesen je Zakon o mjerama naplate poreznoga duga uzrokovanoga gospodarskom krizom, koji propisuje uvjete, način i postupak naplate, dospjelog i nenaplaćenog, odnosno neplaćenog, poreznog duga na-

stalog do 31. siječnja 2012. godine.¹⁰ Istu svrhu imala su i dva propisa donesena tijekom 2013. godine: Zakon o naplati poreznog duga fizičkih osoba¹¹ i Zakon o naplati poreznog duga uzrokovanog gospodarskom krizom.¹²

Svi navedeni propisi usmjereni su povećanju učinkovitosti naplate dospjelih poreznih dugovanja gdje je uzrok neubiranja javnih prihoda u objektivnim i od strane poreznog obveznika neizazvanim okolnostima, koje je zakonodavac prepoznao i priznao: ratna stradanja i poratne društvene i gospodarske tegobe ili globalna gospodarska kriza. Drugim riječima, ove su mjere usmjerene otklanjanju ili ublažavanju posljedica neplaćanja dospjeloga poreza koje nisu prouzročene protupravnim ponašanjem poreznih obveznika, poput neprijavlivanja ili manjega prijavljivanja poreza. Budući da se navedeni propisi odnose na porezni dug koji je utvrđen u poreznom postupku u kojem je porezni obveznik udovoljavao svojim obvezama iz porezno-pravnog odnosa, u njima ne možemo naći elemente porezne amnestije.

O poreznim amnestijama u hrvatskom pravu *de lege ferenda*

Prevladavajući čimbenik koji je odredio pravac promjena hrvatskoga poreznog zakonodavstva u zadnjih osam kriznih (i postkriznih) godina, jest manjak javnih prihoda, tj. potreba za konsolidacijom javnih financija. Uvođenje i (privremeno) ubiranje tzv. "kriznoga poreza" – zapravo dodatnoga poreza na dohodak ostvaren od nesamostalnog rada i samostalnih djelatnosti – tijekom 2009. i 2010. godine te povećanje opće stope PDV-a sa 23% na 25% na početku 2012. godine u široj su javnosti vjerojatno najprepoznatljivije mjere za kojima je zakonodavac posegnuo u ovom kontekstu. Međutim, za potrebe ovog rada od veće su važnosti druge realizirane promjene poreznoga zakonodavstva, kojemu su primarni ciljevi bili jačanje porezne discipline i učinkovitosti naplate poreznih tražbina, kao i borba protiv poreznih utajivača i/ili neplatiša. Posebno vrijedi upozoriti na dvije novele OPZ-a donesene 2012. godine, koje uvode tzv. proboj pravne osobnosti trgovačkih društava, tj. odgovornost direktora i članova trgovačkih društava za neplaćene porezne dugove društva te omogućuju javnu objavu tzv. liste poreznih dužnika.¹³ Potkraj 2012. godine donosi se i Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom,¹⁴ usmjeren suzbijanju klasičnih oblika porezne evazije u onim gospodarskim djelatnostima koje uključuju promet gotovinom. Konačno, ne smiju za zanemariti ni zakonske intervencije poduzete s ciljem jačanja administrativnih kapaciteta pri nadzoru poreznih obveznika i boljeg upravljanja poreznim rizicima (engl. *tax risk management*), poput osnivanja Ureda za velike porezne obveznike (2012. godine) i velikoga organizacijskog preustroja Porezne uprave (2015. godine).

S obzirom na to da je posezanje za institutom porezne amnestije, kako je istaknuto *supra*, najpoželjnije u sklopu širih reformi poreznoga sustava, tj. prilikom tranzicije k sustavu u kojem porezni delikti postaju rizičniji i manje isplativi, može se postaviti pitanje je li u promatranom razdoblju, prije početka primjene strožih pravila u hrvatskom poreznom sustavu, bilo mjesta i poreznoj amnestiji.¹⁵ Pitanje je složeno jer pretpostavlja jasnu identifikaciju uzroka neispunjavanja poreznih obveza. Čini se da se zakonodavac prigodom *supra* izloženih zakonskih intervencija vodio pretpostavkom da se jedan od glavnih uzroka porezne evazije i raširene sive ekonomije krije u niskoj razini poreznoga morala (Vlada RH, 2012, str. 16). Valja istaknuti kako je teza o negativnom odnosu hrvatskih poreznih obveznika spram plaćanja poreza potvrđena i u nekim empirijskim istraživanjima (v. Torgler, 2011). Stoga se nameće zaključak da posezanje za poreznom amnestijom u promatranom razdoblju ne bi imalo pozitivne učinke. Naime, u radu je već upozoreno na razloge zbog kojih amnestija može imati veoma negativne učinke na porezni moral i stupanj udovoljavanja poreznoj obvezi *pro futuro*. Ukratko, amnestiranje u poreznom području šalje pogrešnu poruku u kontekstu poreznoga morala, posebno ako se na umu ima odnos prema poštenim i savjesnim poreznim obveznicima. Također, drugi čimbenici pogodni za ublažavanje ovog rizika vezanog uz primjenu porezne amnestije nisu bili ispunjeni. Prvo, iako se može uočiti određena komplementarnost ciljeva izloženih zakonskih intervencija od 2009. do 2015., na djelu nije bila sveobuhvatna reforma poreznoga sustava koja bi tvorila zaokruženu cjelinu, s jasnim i nedvosmislenim porukama upućenima poreznim obveznicima. Drugo, u svjetlu niskoga povjerenja hrvatskih građana u institucije (Bejaković, 2009), valja očekivati da popriličan broj poreznih obveznika poruku javne vlasti o "jedinствenoj" naravi amnestije ne bi ocijenio vjerodostojnom.

Iznesena ocjena o nesvršishodnosti primjene porezne amnestije u hrvatskom poreznom sustavu ima još i snažnije utemeljenje iz *de lege ferenda* perspektive. Početno valja istaknuti kako se od 2015. godine može pratiti određeni zaokret u prioritetima nositelja porezne politike. Umjesto jače porezne presije – s dominantno fiskalnim predznakom – te inzistiranja na strogoj poreznoj disciplini, zakonodavac počinje davati prednost drugim ciljevima, ponajprije poreznom rasterećenju dohotka/dobiti od rada/poslovanja, stvaranju jednostavnijega i stabilnijega porezno-pravnog okvira te povećanju opće razine pravne sigurnosti poreznih obveznika. Dakako, navedeni se zaokret u dobroj mjeri može pripisati i pozitivnim ekonomskim kretanjima u zadnje dvije godine, čime su

DRUŠ. ISTRAŽ. ZAGREB
GOD. 26 (2017), BR. 1,
STR. 101-122

ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ, N.,
GADŽO, S.:
POREZNA AMNESTIJA...

bar kratkoročno ublaženi fiskalni pritisci. Deklarativnu potvrdu ovoga novog usmjerenja nalazimo u obrazloženju najnovije "porezne reforme", tj. zakonskoga paketa usvojenoga potkraj 2016. godine (v. Vlada RH, 2016., str. 1). Dodatno, i novi strateški dokument Porezne uprave posebno naglašava važnost izgradnje kvalitetnijeg odnosa između poreznih tijela i poreznih obveznika, temeljenog na međusobnoj suradnji i povjerenju, čime se teži povećati stupanj udovoljavanja poreznoj obvezi (v. Porezna uprava, 2016). Iako će praktična realizacija ovoga novog modela u njegovu punom opsegu nedvojbeno iziskivati sustavne i dugotrajne napore svih dionika na otklanjanju duboko ukorijenjenih obrazaca koji obilježavaju tradicionalno shvaćanje porezno-pravnog odnosa (v. Rogić Lugačić, 2016, str. 233-236), svakako je pohvalna orijentacija nositelja porezne politike ka poboljšanju opće razine (dobrovoljnog) udovoljavanja poreznoj obvezi uz pomoć raznih pravnih, institucionalnih i socioekonomskih mjera.

U opisanom kontekstu doista je teško pronaći uvjerljive argumente u korist uvođenja porezne amnestije. Prvo, u fazi gospodarske konjunktore kratkoročni fiskalni učinak amnestije gubi na značenju, pogotovo u izostanku kvantitativnih podataka o imovini i/ili dohotku koji u prijašnjem razdoblju nisu bili prijavljeni poreznim tijelima. Drugo, uvođenje amnestije moglo bi se veoma negativno odraziti na *supra* opisane napore zakonodavca u promicanju nove paradigme porezno-pravnog odnosa, poglavito u smislu moralne dimenzije (ne)izvršavanja poreznih obveza.

ZAKLJUČNE NAPOMENE

Porezne amnestije predstavljaju sporno pitanje, pogotovo u svjetlu veoma različitih komparativnih iskustava s njihovom primjenom. Stoga prilikom razmišljanja o uvođenju nekog od oblika amnestije zakonodavac mora imati na umu sve moguće implikacije. Najveći je predmet prijepora utjecaj porezne amnestije na stupanj udovoljavanja poreznoj obvezi (*tax compliance*). Iako su čimbenici dobrovoljnog ispunjavanja poreznih obveza mnogostruki, čini se neprijepornim kako primjena poreznih amnestija uključuje velike rizike, posebno u sferi poreznoga morala.

U uvodu ovog rada postavljene su dvije istraživačke hipoteze koje se odnose na mjesto amnestija u hrvatskom poreznom sustavu. Obje se hipoteze mogu smatrati potvrđenima. Prvo, iako hrvatska zakonodavna praksa poznaje institute donkle usporedive s poreznim amnestijama, ni jedan od njih ne ispunjava konstitutivna obilježja amnestije u širem smislu. Primjerice, porezni obveznici kojima je odobrena odgoda (počeka) poreza nisu mogli računati na onu razinu pogodnosti

kakve podrazumijeva amnestija, s obzirom na to da njihov dug prema državi nije osjetnije umanjen. S druge strane, institut otpisa poreznoga duga ne ispunjava obilježje opće određenosti osoba koje mogu računati na određene porezno-pravne pogodnosti.

Druga se hipoteza odnosila na ocjenu svrsishodnosti buduće primjene porezne amnestije u budućoj zakonodavnoj praksi. U tom smislu uvjerljivu prevagu odnose argumenti protiv posezanja za ovim institutom. Pritom je važno voditi računa o interakciji između primjene amnestije i stupnja udovoljavanja poreznoj obvezi. Polazeći od pretpostavke da na potonji fenomen u Hrvatskoj ključni utjecaj ima porezni moral, u radu je iznesena ocjena da se zakonodavac u budućem razdoblju treba suzdržati od posezanja za institutom porezne amnestije. Naime, moralni rizici takve mjere, poglavito u smislu utjecaja na ponašanje savjesnih i poštenih poreznih obveznika, preveliki su da bi se opravdali kratkoročnim proračunskim priljevima. Dodatno, amnestiranje poreznih delinkventata značilo bi negaciju jasnog opredjeljenja zakonodavca za izgradnju nove paradigme odnosa između poreznih tijela, s jedne, i poreznih obveznika, s druge strane, temelj koje leži u međusobnoj suradnji i povjerenju u ispunjavanju zakonskih obveza. Takve napore valja pozdraviti, s obzirom na to da se željeni ciljevi porezne politike dugoročno mogu postići samo kontinuiranim radom na izgradnji učinkovitijega i pravednijega poreznog sustava. Uporaba mjere kao što je porezna amnestija, posebno ako ona nije dio šire reforme poreznoga sustava, nije preporučljiva "prečica" za otklanjanje uočenih problema.

Konačno, vrijedi istaknuti da je temeljno ograničenje ovog rada izostanak kvantitativnih analiza, koje su preduvjet za vođenje uspješne porezne politike. Primjerice, odluka o uvođenju porezne amnestije u hrvatski porezni sustav morala bi se temeljiti na empirijskim podacima o razini dobrovoljnog ispunjavanja poreznih obveza, učinkovitosti porezne administracije u postupcima nadzora i kažnjavanja utajivača poreza, ali i stavovima samih građana o uvođenju amnestije. U tom smislu izneseni nalazi predstavljaju polazišta za daljnja istraživanja i rasprave u hrvatskoj znanstvenoj i stručnoj javnosti.

BILJEŠKE

¹ V. npr. Jelčić (2008, str. 124-125), Arbutina i Ott (1999, str. 14-15).

² Za cjeloviti prikaz poreznih amnestija po pojedinim državama zaključno s 2010. godinom v. Malherbe (2011, str. 17-109).

³ Valja istaknuti kako oblici sporazuma između poreznih tijela i poreznih obveznika o obročnoj otplati poreznoga duga načelno ne ulaze u pojam porezne amnestije, osim ako ne rezultiraju značajnim umanjenjem neto sadašnje vrijednosti ukupnoga poreznoga duga. V. Baer i Le Borgne (2008, str. 6).

DRUŠ. ISTRAŽ. ZAGREB
GOD. 26 (2017), BR. 1,
STR. 101-122

ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ, N.,
GADŽO, S.:
POREZNA AMNESTIJA...

⁴ Tako je u članku 371. njemačkoga Zakona o javnim davanjima predviđeno da će osobe koje prijave, isprave ili dopune porezno relevantne činjenice koje su dotad od strane poreznoga tijela bile pogrešno ili nepotpuno utvrđene, ili poreznom tijelu uopće nisu bile poznate, biti oslobođene od kaznenopravne odgovornosti za poreznu utaju povezane s tim činjenicama. V. *Abgabenordnung*, 2002 BGBl. I S. 3866 – 2016 BGBl. I S. 3234, dostupno na: <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-100-G-AO-Name-inh>.

⁵ Opći porezni zakon, NN br. 127/00 (dalje u tekstu: OPZ/00). Zakon se mijenjao u dva navrata (NN br. 86/01 i 150/02).

⁶ Opći porezni zakon, NN br. 147/08 (dalje u tekstu: OPZ/08). Njegovim stupanjem na snagu prestao je vrijediti OPZ/00, a druga je verzija zakona mijenjana u šest navrata (NN br. 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15 i 44/16).

⁷ Opći porezni zakon, NN br. 115/16 (dalje: OPZ/16). Njegovim stupanjem na snagu prestao je vrijediti OPZ/08.

⁸ Usp. čl. 119. i 135. OPZ/00, čl. 120. i 137. OPZ/08 te čl. 132. i 148. OPZ/16.

⁹ Zakon o naplati dospjelih, a nenaplaćenih, poreza, carina, doprinosa i državnih jamstava, NN br. 117/01. Zakon se mijenjao u dva navrata (NN br. 95/02 i 19/03).

¹⁰ Zakon o mjerama naplate poreznoga duga uzrokovanoga gospodarskom krizom, NN br. 45/11. Zakon se mijenjao u dva navrata (NN br. 25/12, 78/12).

¹¹ Zakon o naplati poreznoga duga fizičkih osoba, NN, br. 55/13.

¹² Zakon o naplati poreznoga duga uzrokovanog gospodarskom krizom, NN br. 94/13.

¹³ Za prikaz i komentar prvonavedene zakonske izmjene v. Žunić Kovačević i Gadžo (2013). Za analizu promjena instituta porezne tajne v. Rogić Lugarić (2015).

¹⁴ Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom, NN br. 133/2012.

¹⁵ Zanimljivo je primijetiti da je upravo u tom razdoblju omogućena i legalizacija bespravne gradnje, v. Zakon o postupanju s nezakonito izgrađenim zgradama, NN br. 90/11.

LITERATURA

Abgabenordnung, 2002 BGBl. I S. 3866 – 2016 BGBl. I S. 3234. Dostupno na <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-100-G-AO-Name-inh>

Adams, C. (2006). *Za dobro i zlo: utjecaj poreza na kretanje civilizacije*. Zagreb: Institut za javne financije.

Alm, J. (1998). *Tax policy analysis: The introduction of a Russian tax amnesty, international studies program*, Georgia State University, Working Paper 98-6. Dostupno na <http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp9806.pdf>

Arbutina, H. i Ott, K. (1999). *Porezni leksikon s višejezičnim rječnikom: engleski, hrvatski, francuski, njemački, španjolski*. Zagreb: Institut za javne financije.

DRUŠ. ISTRAŽ. ZAGREB
GOD. 26 (2017), BR. 1,
STR. 101-122

ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ, N.,
GADŽO, S.:
POREZNA AMNESTIJA...

Baer, K. i Le Borgne, E. (2008). *Tax amnesties: Theory, trends, and some alternatives*. Washington D.C.: International Monetary Fund. Dostupno na <https://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.aspx?sk=21865.0>

Bejaković, P. (2009). Tax evasion, state capacity and trust in transitional countries: The case of Croatia. *Društvena istraživanja*, 18(4-5), 787-805.

Fisher, R. (2008). Tax amnesty. U J. Cordes, R. Ebel i J. Gravelle, *The Encyclopedia of taxation and tax policy*. Washington D.C.: Urban Institute Press.

Giacomini, G. (2009). *European law and Italy's tax shield*. European Policy Forum. Dostupno na <http://www.cdt.ch/files/docs/95533df69830e7de12acb8ff0a70bfa8.pdf>

Grozđanić, V. i Škorić, M. (2009). *Uvod u kazneno pravo: opći dio*. Zagreb: Organizator.

Jelčić, B. (2008). Porezna terminologija. U B. Jelčić, O. Lončarić Horvat, J. Šimović, H. Arbutina i N. Mijatović, *Financijsko pravo i financijska znanost* (str. 118-132). Zagreb: Narodne novine.

Kurtović, A. (1994). Amnestija i njezine funkcije u kaznenom pravu. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, 15(1), 119-130.

Lamb, M. (2005). Interdisciplinary taxation research – An introduction. U M. Lamb, A. Lymer, J. Freedman i S. James (Ur.), *Taxation: An interdisciplinary approach to research* (str. 3-10). Oxford: Oxford University Press.

Livingston, M. A. (1998). Reinventing tax scholarship: Lawyers economists and the role of the legal academy. *Cornell Law Review*, 83(2), 365-436.

Luitel, H. i Sobel, R. (2007). The revenue impact of repeated tax amnesties. *Public Budgeting & Finance*, 27(3), 19-38.

Malherbe, J. (Ur.) (2011). *Tax amnesties*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.

Matković, B. (2009). *Komentar Općeg poreznog zakona*. Zagreb: RRIE.

Memon, N. (2015). Designing a tax amnesty – One size does not fit all. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 21(1). Dostupno na https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/marketing/Journal_Previews/APTB/APTB_Preview_2015_01.htm

Mikesell, J. i Ross, J. (2012). Fast money? The contribution of state tax amnesties to public revenue systems. *National Tax Journal*, 65(3), 529-562.

OECD (2014). *Standard for automatic exchange of financial account information in tax matters*, OECD Publishing. Dostupno na http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters_9789264216525-en

OECD (2015). *Tax administration 2015: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*, OECD Publishing, Paris. Dostupno na http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en

Opći porezni zakon. *Narodne novine*, 127/2000, 86/2001, 150/2002, 147/2008.

DRUŠ. ISTRAŽ. ZAGREB
GOD. 26 (2017), BR. 1,
STR. 101-122

ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ, N.,
GADŽO, S.:
POREZNA AMNESTIJA...

Opći porezni zakon. *Narodne novine*, 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015, 44/2016.

Opći porezni zakon. *Narodne novine*, 115/2016.

Parle, W. i Hirlinger, M. (1986). Evaluating the use of tax amnesty by state governments. *Public Administration Review*, 46(3), 246–255.

Porezna uprava (2016). *Strategija Porezne uprave za razdoblje 2016.–2020. godine*. Dostupno na https://www.porezna-uprava.hr/HR_o_nama/Strategije/StrategijaPorezneUprave2016_2020%20FINALNO.pdf

Rogić Lugarić, T. (2015). Porezna tajna: sigurnost prošlosti, sjena budućnosti. *Hrvatska i komparativna javna uprava*, 15(4), 815–846.

Rogić Lugarić, T. (2016). Porezni savjetnici: zamagljen identitet, velika očekivanja. *Društvena istraživanja*, 25(2), 219–240.

Seer, R. (2013). Voluntary compliance. *Bulletin for International Taxation*, 67(11), 584–590.

Torgler, B., Schaltegger, C. i Schaffner, M. (2003). Is forgiveness divine? A cross-culture comparison of tax amnesties. *Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik*, 139(3), 375–396.

Torgler, B. (2011). *Tax morale and compliance: Review of evidence and case studies for Europe*. Dostupno na <https://ideas.repec.org/p/wbk/wbrwps/5922.html>

Uchitelle, E. (1989). The effectiveness of tax amnesty programs in selected countries. *FRBNY Quarterly Review*, 14(3), 48–53.

Urinov, V. (2015). Tax amnesty as a transitional bridge to automatic exchange of information. *Bulletin for International Taxation*, 69(3), 168–176.

Vlada RH (2012). *Prijedlog Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom*. Dostupno na <https://www.porezna-uprava.hr/Dokumenti%20razno/PRIJEDLOG%20ZAKONA%20O%20FISKALIZACIJI%20230712.pdf>

Vlada RH (2016). *Prijedlog Općeg poreznog zakona*. Dostupno na <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/Sjednice/2016/3%20sjednica%2014%20Vlade/3%20-%201.9.pdf>

Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom. *Narodne novine*, 133/2012, 115/2016.

Zakon o mjerama naplate poreznog duga uzrokovanoga gospodarskom krizom. *Narodne novine*, 45/2011, 25/2012, 78/2012.

Zakon o naplati dospjelih, a nenaplaćenih poreza, carina, doprinosa i državnih jamstava. *Narodne novine*, 117/2001, 95/2002, 19/2003.

Zakon o naplati poreznog duga fizičkih osoba. *Narodne novine*, 55/2013.

Zakon o naplati poreznog duga uzrokovanog gospodarskom krizom. *Narodne novine*, 94/2013.

Zakon o postupanju s nezakonito izgrađenim zgradama. *Narodne novine*, 90/2011.

Žunić Kovačević, N. i Gadžo, S. (2013). Institut zakonskog poreznog jamstva nakon novele Općeg poreznog zakona 2012.: "Proboj pravne osobnosti" trgovačkih društava u slučaju zlouporabe prava. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, 34(2), 635–670.

DRUŠ. ISTRAŽ. ZAGREB
GOD. 26 (2017), BR. 1,
STR. 101-122

ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ, N.,
GADŽO, S.:
POREZNA AMNESTIJA...

Tax Amnesty as an Instrument of Tax Policy

Nataša ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ, Stjepan GADŽO
Faculty of Law, Rijeka

A comparative overview of tax systems around the world reveals that tax amnesties are gaining popularity in recent times, most probably due to their fiscal impacts. In the Republic of Croatia hitherto there has been no serious discussion, in academic or policy circles, on the need to employ a tax amnesty or a similar programme. Against this backdrop, the paper first aims to lay out the theoretical framework of tax amnesties, within which it is possible to identify the notion of this instrument and examine all of its legal and socio-economic ramifications. The second part of the paper takes on a more specific perspective of the Croatian tax system. It is asserted that neither of the measures used by Croatian policymakers in the past may be encompassed by the wider notion of tax amnesty. Furthermore, it is argued that, in the light of the entirety of its potential effects, future reforms of Croatian tax law should not include a tax amnesty.

Keywords: tax amnesty, tax evasion, tax compliance,
Croatian tax system, General Tax Act



Međunarodna licenca / International License:
[Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0.](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)