

Poreznopravni aspekti poreznih izdataka

*Tereza Rogić Lugarić**

*Jasna Bogovac***

UDK 336.221.01
Review scientific paper / pregledni znanstveni rad
Primljeno / received: 9. 1. 2013.
Prihvaćeno / accepted: 21. 3. 2014.

Sve veća pozornost koju države posvećuju poreznim izdatacima primjetna je od kraja prošlog stoljeća. Specifičnost tih mjera ogleđa se i u njihovim različitim aspektima: ekonomskim, politološkim, pravnim. U ovom je radu naglasak na poreznopravnim aspektima poreznih izdataka. Sam je rad moguće podijeliti u tri cjeline. Prvi je dio posvećen općim obilježjima poreznih izdataka. U drugom dijelu rada analiziraju se porezni izdaci u usporednim poreznopravnim sustavima. Sadržaj završnog dijela osvrt je na porezne izdatke u Republici Hrvatskoj pri čemu autorice upućuju na moguće zakonske izmjene i poboljšanja.

Ključne riječi: porezni izdaci, zlouporaba, porezni pristanci, poreznopravna sigurnost

* Doc. dr. sc. Tereza Rogić Lugarić, docentica na Katedri za financijsko pravo i financijsku znanost Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu (assistant professor, Chair of Financial Law and Financial Science at the Faculty of Law, University of Zagreb, e-mail: tereza.rogic.lugaric@pravo.hr)

** Dr. sc. Jasna Bogovac, predavačica na Katedri za financijsko pravo i financijsku znanost Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu (lecturer, Chair of Financial Law and Financial Science at the Faculty of Law, University of Zagreb, e-mail: jasna.bogovac@pravo.hr)

1. Uvod

Pojam i koncept poreznih izdataka, čiji nastanak seže u 60-te godine prošlog stoljeća,¹ moguće je uže povezati s fiskalnim intervencionizmom. Posrijedi je zapravo razmjerno kontroverzan pojam u svezi s kojim se u znanstvenoj i stručnoj literaturi često govori u kontekstu »branitelja« i »protivnika« (analize) poreznih izdataka. Ipak, podaci upućuju na tendenciju porasta broja poreznih izdataka (unatoč promjenama u dominantnoj »filozofiji« u javnim financijama)² te se zapravo drži da su oni sastavni dio fiskalne politike suvremenih država.

Osnovni je cilj ovog rada istražiti porezne izdatke, no ponajprije u perspektivi njihova utjecaja na poreznopravni predložak. Naznačeni je cilj oblikovan na tragu jedne od dvojbi (Rogić Lugarić, Bogovac, 2012) koja se u pravnom kontekstu veže uz porezne izdatke, a riječ je o njihovom utjecaju na tzv. »normalnost« u pravu odnosno »preobrazbu (porezno)pravnog predloška« (Bienvenu, Lambert, u: Albert, Pierre, Richer, 2007: 317; v. slično i Hey, u: Tipke, Lang, 2010).

Valja naglasiti da je toj temi posvećen rad u kojem su autorice tu problematiku analizirale u francuskom i hrvatskom poreznom pravu (Rogić Lugarić, Bogovac, 2012). Zaključna je teza tog rada da su porezni izdaci, posebno njihova zlouporaba, uvelike utjecali na strukturne promjene u francuskom poreznom pravu odnosno nastanak i oblikovanje pojedinih poreznopravnih instrumenata, za razliku od hrvatskog poreznopravnog predloška. Ovaj je rad moguće ponajprije shvatiti kao svojevrsnu nadgradnju i produbljivanje tog istraživanja, posebno u dijelu usporednih iskustava te propitivanja polazne teze o (mogućoj) srodnosti učinaka i promjena koje su izazvali porezni izdaci i u drugim poreznopravnim sustavima. Pored toga autorice su željele oblikovati i produbiti zaključak o smjeru u kojem bi se trebalo kretati hrvatsko zakonodavstvo za što su im »dodatnu« motivaciju pružili rezultati nedavnih istraživanja i nedavne zakonske promjene.

Struktura rada prati misao vodilju te rad čine ove tematske cjeline: (1) uvod; (2) osnovna obilježja poreznih izdataka; (3) poreznopravni predložak poreznih izdataka u usporednom poreznom pravu; (4) osvrt na porezne izdatke poreznih izdataka u Hrvatskoj.

¹ Prvi je put taj pojam upotrijebio Stanley Surrey 1967.

² Primjerice razdoblje kraja 20. stoljeća i početka 21. stoljeća obilježavaju (neo)liberalne tendencije u vođenju ekonomske politike, međutim zanimljivo je da je upravo u tom vremenu zabilježen porast poreznih izdataka koji su, kao što je spomenuto, ponajprije mjera intervencionizma.

2. Osnovna obilježja poreznih izdataka – definicija, prednosti i nedostaci

Primarni cilj oblikovanja koncepta »poreznih izdataka« bio je pokazati sličnost između izravne javne potrošnje na jednoj strani (subvencija) i potrošnje kroz porezni sustav, u obliku poreznih izdataka, na drugoj strani (stoga se uz porezne izdatke veže složena »skriveni aspekti« ili »skrivena javna potrošnja«). Naznačenim se problemom bavi tzv. analiza poreznih izdataka (*tax expenditure analysis*) koja na temelju usporedbe tih dvaju modela nastoji utvrditi »opravdanost« postojanja poreznih izdataka. Budući da je u srži poreznih izdataka uporaba poreza za ispunjavanje nekih nefiskalnih ciljeva, pojam poreznih izdataka omogućio je razmatranje fiskalnog značaja (gubitka proračunskih prihoda)³ onih dijelova poreznog sustava koji služe tim ciljevima.

Definicija poreznih izdataka nedvojbeno je jedan od najvažnijih elemenata jer njezino oblikovanje zapravo označuje prvi korak u osvješćivanju problema i uspostavljanju okvira »upravljanja« poreznim izdacima, ali istodobno je i jedan od najspornijih elemenata tog pojma. O znanstvenim i službenim definicijama postoje mnogi izvori (v. primjerice Burton, Sadiq, 2013; Rogić Lugarić, Bogovac, 2012; Bratić, 2011; OECD, 2010). Ovdje ćemo se ukratko osvrnuti na problem.

Naime, unatoč tome što je jedno od osnovnih obilježja poreza da služe za podmirivanje javnih rashoda, oni istodobno mogu služiti i za ispunjavanje drugih, tzv. nefiskalnih ciljeva, primjerice ekonomskih ili socijalnih.⁴ Na tom se tragu porezni izdaci nastoje ponajprije identificirati pomoću predložka »odstupanja od (pravila)« (što je ujedno i najmanje sporna točka).⁵ S tim je ciljem oblikovan pojam mjernog ili referentnog poreznog sustava (v. Rogić Lugarić, Bogovac, 2012), temeljne orijentacijske i polazne

³ Porezni se izdaci najčešće mjere metodom odreknutih prihoda koja omogućuje izračunavanje »iznosa poreza koji bi bio plaćen da nije bilo porezne koncesije i da je ekonomsko ponašanje ostalo nepromijenjeno« (Whitehouse, u: OECD, 2010: 13). Postoje i drugi načini izračuna poreznih izdataka (v. OECD, 2010; Burton, Sadiq, 2013).

⁴ Npr. u njemačkom poreznom pravu porezni izdaci ulaze u skupinu normi čije je uvođenje motivirano socijalnim ciljevima (*Sozialzwecknormen*). U okviru te skupine porezni izdaci mogu biti označeni redistribucijskom ili intervencijskom normom. U prvom slučaju porezni izdaci služe preraspodjeli bogatstva i socijalnom izravanju, dok u drugom slučaju nagrađuju posebno ponašanje poreznog obveznika u gospodarskom životu.

⁵ To je i razlog što se područje poreznih izdataka u francuskom pravu označava složenicom »porezni sustav odstupanja« (*fiscalité dérogatoire*).

vrijednosti, koji omogućuje razlikovanje tzv. strukturnih poreznopravnih odredbi i poreznih izdataka. Međutim, premda je u nizu zemalja primjetna podudarnost u pojedinim elementima definicije poreznih izdataka (v. Rogić Lugarić, Bogovac, 2012), razlike ponajviše izviru iz načina na koji su one konkretno oblikovane i primijenjene, što uvelike otežava komparativne analize broja i vrste poreznih izdataka. Jedan od razloga tome moguće je tražiti i u tvrdnji da je mjerni porezni sustav zapravo »... izrazito političke prirode ...« (Burton, Sadiq, 2013: 84). Drugačije rečeno, često će svrstavanje neke odredbe u kategoriju poreznog izdatka ovisiti o nekim općeprihvaćenim načelima i ciljevima oporezivanja u konkretnom poreznom sustavu.

Promotrimo li definicije u usporednim poreznopravnim sustavima (v. Rogić Lugarić, Bogovac, 2012; OECD, 2010), moguće je uočiti različite pristupe. Primjerice, jedan je pristup koji porezne izdatke promatra u kontekstu njihova odstupanja od mjernog sustava odnosno temeljnih poreznopravnih načela i/ili konkretnog poreznopravnog predloška (Francuska, Nizozemska, Japan).⁶ Za razliku od francuskog načina, u pojedinim zemljama definicija je prilično detaljna, ali utemeljena prije na posebno oblikovanom, često s teorijskim uporištem, mjernom sustavu nego na poreznopravnim načelima (npr. Kanada, Velika Britanija, SAD, Španjolska).

Pored navedenog, u novije se vrijeme javljaju još neki prijevori o definiciji pojma. Tako, primjerice, Sugin (2013) analizira učinak nedavne sudske prakse na pravni status poreznih izdataka u Sjedinjenim Američkim Državama. Sugin smatra da je sud, karakterizirajući porezne izdatke kao jednostavna umanjena dužnog poreza, učinio značajan konceptualni zaokret koji je porezne izdatke iz »afirmativnog izbora određene javne politike sadržane u poreznopravnoj odredbi« pretvorio u »zakonsko propuštanje odnosno u zakonodavčevu odluku o 'neoporezivanju'« (Sugin, 2013: 791). Ta bi odluka, zaključuje Sugin, mogla imati problematične pravne posljedice, a jedna je od najvažnijih što se njome zapravo ugrožava primjena određenih pravnih instrumenata, svojevrstnih instrumenata »nadzora« uporabe poreznih izdataka; u američkom okružju to su ponajprije prihvaćeni preседani o ustavnosti ograničenja vezanih uz porezne pogodnosti.

⁶ Lang smatra da se pojam poreznih izdataka često potpuno pogrešno upotrebljava kao krovni pojam za sve norme koje, iznimno, umanjuju poreznu osnovicu i/ili poreznu obvezu. Stoga navodi da bi se pod tim pojmom trebale razumjeti samo one norme »koje poreznom obvezniku, u suprotnosti s poreznim načelima, posebice s načelom plaćanja poreza prema gospodarskoj sposobnosti, žele dati i daju prednost« (Lang u: Tipke, Lang, 2010: 186).

Uz uporabu i postojanje poreznih izdataka vežu se i prednosti i nedostaci. Ponajprije treba naglasiti da često već sam pojam poreznog izdatka izaziva negativne konotacije. Na to upozoravaju Burton i Sadiq (2013: 63) ističući da je »analiza poreznih izdataka tijekom godina bila sklona stigmatiziranju svega što je povezano s poreznim izdacima kao nečega što je sumnjivo i u konačnici pogodno za ukidanje«. Međutim, isti autori upozoravaju da smisao analize poreznih izdataka nije automatski označiti porezne izdatke negativnim, a sve ostale odredbe pozitivnim, posebno stoga što su i koncept poreznih izdataka, ali i dijelovi mjerne strukture, podložni promjenama i zapravo je posrijedi dinamičan i stalan proces. Na tom je tragu teško očekivati da će se države u skorije vrijeme potpuno odreći uporabe poreznih izdataka. Ipak, to ne znači da nije moguće očekivati pomake na tragu »nove racionalnosti« u javnim financijama (Bogovac, Rogić Lugarić, 2012; sl. i Burton, Sadiq, 2013).

Među pozitivnim učincima poreznih izdataka (često promatranih u usporedbi s izravnom javnom potrošnjom) ističe se njihova učinkovitost u primjeni stanovitih vladinih politika (imajući u vidu njihove nefiskalne ciljeve), posebno u kontekstu troškovne uštede, a s obzirom na moguću jednostavniji postupak prijave, provjere i nadzora uporabe poreznih izdataka te što omogućuju slobodu izbora poreznim obveznicima i na taj način »daju prednost donošenju odluka u privatnom, a ne u javnom sektoru« (Bratić, 2011: 54), te mogu biti i opravdani sa stajališta sukladnosti s načelom oporezivanja prema gospodarskoj snazi.

Lista nedostataka poreznih izdataka znatno je duža. Tako se, primjerice, ističe njihov mogući utjecaj na proračunsku održivost i ravnotežu,⁷ suprotnost s načelom pravičnosti,⁸ upitnost njihove učinkovitosti,⁹ utjecaj na povećanje složenosti poreznih zakona. Potonji je nedostatak posebno značajan u kontekstu rada. Naime, nastanak pojma poreznih izdata-

⁷ Swift (2006) smatra da porezni izdaci, budući da je njihova posljedica smanjivanje proračunskih prihoda, umanjuju ukupnu proračunsku ravnotežu odnosno utječu na povećavanje deficita i smanjivanje suficita.

⁸ Naglašava se da zapravo porezne izdatke više koriste osobe s većom gospodarskom snagom i višim dohotkom; osobe s niskim dohocima često i ne mogu imati koristi od poreznih izdataka budući da su njihovi dohoci ispod oporezive razine. No, drugačije mišljenje iznosi Sugin (2011: 31) koja smatra da su stvari danas složenije i da »desetljećima obitelji s najnižim dohocima nisu bile dostupne porezne povlastice, no da je nedavni rast odredbi koje omogućuju povrat poreza to uvelike promijenio«.

⁹ U tom se kontekstu ističe da se često ciljevi pojedinih poreznih izdataka preklapaju; nije propisan rok njihova trajanja: pojedini izdaci nisu koordinirani s drugim poreznim izdacima.

ka dodatno je »naglasio« postojanje dviju vrsta normi, normi čije je cilj primarno fiskalni (tzv. strukturne norme) i poreznih izdataka. Međutim, i prethodni odjeljci jasno svjedoče o poteškoćama definiranja i nedvojbeneog svrstavanja konkretne odredbe u jednu od navedenih skupina, pri čemu treba imati na umu i tendencije porasta broja poreznih izdataka. (U tom kontekstu kao ilustracija dobro može poslužiti Chambaudov – u: Albert, Pierre, Richer, 2007: 317 – sažetak o »metasustavu intervencionizma«). Tako velik broj »paralelnih« normi, međutim, otvorio je mogućnost (ne)očekivanoj »kreativnosti« – različitim shemama zlouporabe poreznih izdataka i agresivnog poreznog planiranja kojih je cilj umanjivanje porezne obveze, što u konačnici za proračun znači još veći gubitak poreznih prihoda (v. slično i Prebble, 2008; Swift, 2006). Primjerice, navodi se kako »...barem u Sjedinjenim Američkim Državama neke od najvećih učenih zlouporaba pravnih praznina nisu proizašle iz pojedinačnih odredbi, nego iz oportunističke uporabe kombinacije odredbi, često poreznih izdataka, čija međusobna interakcija nije bila željena niti razmatrana« (OECD, 2010: 52). Za porezna tijela i porezno pravo to je, međutim, značilo nov izazov odnosno pitanje mehanizama nadzora, sprečavanja zlouporabe i promjena u nekim dotad uvriježenim načelima i pristupu oporezivanju, o čemu će više biti riječi dalje u tekstu.

3. Poreznopravni predložak poreznih izdataka u usporednom poreznom pravu

Kao što je već spomenuto, porezne je izdatke, doduše krajnje pojednostavljeno, moguće označiti normama odstupanja čija je pozadina često kakav nefiskalni cilj, »nagrađivanje poželjnog ponašanja«. Naime, za poreznog obveznika posljedica njihove uporabe može biti manja porezna obveza. U poreznopravnom kontekstu, predložak poreznih izdataka zapravo se uklopio u tada priznatu (i jedno vrijeme dominantnu) doktrinu u poreznom pravu: »Gotovo svaka zemlja priznaje pravo« (i slobodu, op. a.)¹⁰ »poreznom obvezniku urediti svoju djelatnost tako da mu bude moguće platiti manju poreznu obvezu i izabrati pravni oblik koji je prema njegovu mišljenju najprikladniji za stanoviti pravni posao« (IFA General

¹⁰ Prema Barkeru (2009) upravo je načelo slobode ideološka potpora u tekstu spomenute doktrine navodeći slobodu vlasništva i ugovaranja; vidjet ćemo, u nastavku rada, u pojedinim zemljama također je istaknuto načelo slobode kao tematski relevantno, no u specifičnim kontekstima.

Reporter, u: De Broe, 2008: 161; v. sl. i European Commission, 2012).¹¹ Barker (2009: 237) primjerice navodi da je »planiranje s ciljem umanjivanja porezne obveze postalo uvriježeno u pravnoj i društvenoj kulturi ... Suci diljem svijeta proglasili su planiranje radi umanjivanja porezne obveze priznatim pravom poreznog obveznika«. No, od kraja 1970-ih i 1980-ih zemlje se sve više suočavaju sa zlouporabom poreznih izdataka i agresivnim poreznim planiranjem.¹² Ne samo da zlouporaba postaje jedan od ključnih prijepora vezanih uz uporabu tog instrumenta (v. *supra*) nego i čimbenikom od utjecaja na zaokret u dotadašnjem pristupu oporezivanju i, posljedično tomu, na strukturne promjene u normativnim predlošcima; drugačije rečeno utjecala je na preispitivanje, pa i promjenu shvaćanja tzv. normalnosti – standardnog i prihvaćenog ponašanja u poreznopravnom okviru.¹³ Pritom posebno treba imati na umu da su porezni izdaci vrsta norme čiji cilj nije primarno fiskalni te su iz te perspektive, perspektive »sadržaja prije forme«, u nizu zemalja potaknule teorijska i praktična razmatranja ne samo o predlošku mehanizama sprečavanja zlouporabe nego i o interpretativnim metodama poreznog prava.¹⁴ S obzirom na navedeno, za usporedni su prikaz odabrana tri poreznopravna predloška iz različitih »poreznopravnih obitelji« (v. Thurony, 2003): francuske i sjevernoeuropske. Francuska je odabrana zbog brojnosti poreznih izdataka, a iz sjevernoeuropske obitelji odabrana je Njemačka zbog svoje modelske važnosti za hrvatsko porezno pravo¹⁵ te Belgija zbog specifičnog, tematski relevantnog pravnog konteksta.

¹¹ Valja se podsjetiti i na srodne presude (v. Rogić Lugarić, Bogovac, 2012).

¹² Odnosno fenomenom zakonitog izbjegavanja porezne obveze; temeljna karakteristika naznačenog ponašanja umanjivanje je porezne obveze kroz pravne poslove koji su, međutim, suprotni namjeri zakonodavca.

¹³ Česta primjena složenih shema zakonitog izbjegavanja poreznih obveza tijekom 70-ih godina prošlog stoljeća dovela je do obrata u sudskoj praksi. Ovdje se posebno ističe slučaj *Ramsay (W. I. Ramsay Ltd. v. IRC (1981) STC 174)* po kojem se razvila i *Ramsay* doktrina: zanemaruju se unaprijed isplanirane transakcije i poduzimaju se određeni pravni koraci koji nemaju nikakvih komercijalnih razloga, već im je cilj isključivo smanjenje poreznih obveza. Iako je slučaj *Ramsay* zauzeo znatno mjesto u poreznopravnoj znanosti i praksi, i prije su bili poznati stavovi sudova o nedostatku poslovnog sadržaja u određenim transakcijama, čime se onemogućavalo »pretjerano« izbjegavanje poreznih obveza. Tako Wallace, primjerice, navodi *De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe* ili *In re F. G. Films Ltd.* iz 1906., tj. 1953. godine (Wallace, 2002: 883; također Arnold, Ault, 2004: 133).

¹⁴ Općenito je kraj 20. st. vrijeme velikih promjena u poreznom pravu, a posebno u odnosu između poreznih tijela i poreznih obveznika.

¹⁵ Kao svojevrsni uzor hrvatskom Općem poreznom zakonu poslužio je njemački Zakon o javnim davanjima (*Abgabenordnung*).

Međutim, što će pokazati i analize u nastavku, ni ti »novi« mehanizmi, usmjereni sprečavanju zlouporabe u poreznom pravu, nisu bez prijepora. Tako i Stathis (2004), jedan od rijetkih autora koji je istraživao korelaciju između poreznih izdataka i zakonitog izbjegavanja porezne obveze, ali u kontekstu međunarodnih investicijskih tokova, zaključuje kako je »postupanje s izbjegavanjem porezne obveze ... usko povezano sa stavom prema kojem je svaka državna intervencija u gospodarstvo, u obliku poreznih poticaja, sporna ... jer izaziva neopravdane tenzije između poreznih obveznika i poreznih tijela koje dovode do iznimno oštrih mehanizama izbjegavanja porezne obveze s jedne strane i jednako oštrih mehanizama za sprečavanje zlouporabe s druge strane« (2004: 50). Stoga Stathis zagovara ukidanje poreznih poticaja smatrajući da bi ono utjecalo i na smanjivanje agresivnog poreznog planiranja. No, kao što je već rečeno, potpuno ukidanje poreznih izdataka teško je očekivati, to pak iziskuje premještanje žarišta na mehanizme njihova nadzora i oblikovanje okvira za upravljanje poreznim izdacima.

3.1. Francuska

U francuskom¹⁶ poreznom pravu svojevrsno ishodište normalnosti u poreznom pravu, u kontekstu poreznih izdataka, jest načelo slobode upravljanja (*le principe de liberté de gestion*). Tom se načelu u Francuskoj, u usporedbi s ostalim europskim zemljama, poklanja posebna pozornost i njegov je domašaj možda najjasniji (slično i Afschrift, 2003). De la Motte (2011) to načelo označava zakonskim, premda nije eksplicitno navedeno niti jednim zakonom i premda prije podsjeća na ustavna načela (primjerice načelo slobode pojedinca; slobode trgovine i poduzetništva). Međutim, De la Motte smatra da je riječ o načelu koje nije istovjetno spomenutim ustavnim načelima. U biti zapravo je riječ o načelu sukladnom *supra* izloženoj doktrini u međunarodnom poreznom pravu.

Dvije su ključne posljedice tog načela u Francuskoj: načelo nemiješanja poreznih tijela u upravljanje trgovačkim društvima i pravo poreznog obveznika izabrati »ponudeni« porezni položaj. Ponajprije, porezna se tijela, barem načelno, ne bi trebala miješati u upravljanje trgovačkim društvima

¹⁶ Kao podloga ovog dijela rada autoricama je poslužio rad Rogić Lugarić i Bogovac (2012). U tom je radu francusko iskustvo obrađeno iscrpnije, a ovdje su se autorice odlučile za uvrštavanje francuskog iskustva zbog tematske zaokruženosti, no ograničile su se samo na prikaz najvažnijih obilježja.

niti kritizirati utemeljenost ili opravdanost pojedinih postupaka koje pojedinac poduzima u upravljanju svojim poslovima ili imovinom. S druge strane, krutost i neravnopravnost odnosa stranaka u poreznopravnom odnosu u (francuskom) poreznom pravu nastoji se »omekšati« mogućnošću izbora¹⁷ – ponudom različitih poreznopravnih položaja iste situacije, pri čemu i sam zakon podupire stanovite izbore upravo u obliku poreznih izdataka.

Međutim, kao što je i inače s poreznim načelima, načelo slobode upravljanja nije bilo moguće shvatiti kao ideal, posebice s obzirom na nužan kompromis s drugim poreznopravnim načelima. Stoga i sloboda upravljanja nije neograničena i stanovite povrede mogu biti kažnjene. Francuski koncept zasniva se na dva mehanizma: teoriji nenormalnog pravnog posla (užeg domašaja) i zlouporabi prava (šireg domašaja), premda je granica vrlo tanka pa ih nije uvijek jednostavno razlikovati. U nastavku će se pobliže izložiti koncept zlouporabe prava jer je riječ o općem institutu, primjenjivom i na pravne i na fizičke osobe.

Zlouporaba prava (abus de droit). Definicija zlouporabe prava u francuskom poreznom pravu oblikovana je zakonom, čl. L. 64 LPP,¹⁸ i sudskom praksom. Zakon razlikuje dvije vrste zlouporabe prava (zajedničko im je pak »utočište« u stanovitoj pravnoj operaciji i prijevarena, zlonamjerna primjena pravne norme): (i) simulaciju i (ii) izbjegavanje poreza.¹⁹ U prvom je slučaju riječ o pravnom poslu (no nestvarnom) poreznog obveznika iz kojeg se pokaže stanoviti izmišljeni posao ili se prikriva stvarna priroda ostvarenog pravnog posla. Ovdje je riječ o doktrini simulacije koja se upotrebljava u nizu zemalja kontinentalnopravne tradicije (izvorno je riječ o institutu podrijetlom iz građanskog prava), a počiva na »pravnoj stvarnosti« (Thuronyi, 2003).

U drugom pak slučaju porezni obveznik traži olakšice slijedom doslovne primjene teksta ili odluke, no u suprotnom smjeru od zamišljenih ciljeva, pri čemu je njegovo ponašanje motivirano isključivo izbjegavanjem ili umanjivanjem poreznih obveza koje bi inače morao podnijeti s obzirom na svoju situaciju ili stvarne aktivnosti. Dakle, pravni poslovi predloženi poreznom tijelu su stvarni, ali počivaju na »umjetnom pravnom predlošku ... umjetnom jer mu je jedini cilj zaobići normalnu primjenu pravne norme s isključivo fiskalnom motivacijom ... narušen je duh stanovitog

¹⁷ Tako zakon može nuditi poreznom obvezniku izbor između različitih vrsta oporezivanja ili izbor na oporezivanje (npr. u sustavu poreza na dodanu vrijednost).

¹⁸ Livre des procédures fiscales, 2010. (Zakon o poreznom postupku).

¹⁹ Izvorni je naziv *fraude à la loi*.

teksta« (Collet, 2009: 221). Upravo zbog tog potonjeg čimbenika ovaj slučaj zlouporabe prava izaziva velike probleme praktičarima, posebice u dijelu dokazivanja ponašanja motiviranog »isključivo izbjegavanjem ili umanjivanjem poreznih obveza«.

Svojevrсна posebnost francuskog poreznog prava jesu posljedice dokazane zlouporabe zbog kojih će, u većini slučajeva, porezni obveznik platiti gotovo dvostruko od onog što je mogao »uštedjeti«. Naime, sukladno čl. 1729 CGI, porezni je obveznik dužan platiti kaznu u visini od 80%-tnog povećanja iznosa koji je zlouporaba omogućila postići poreznom obvezniku (čemu treba pridodati i kamate) odnosno 40%-tnog kada nije dokazano da je porezni obveznik imao glavnu inicijativu ili da je bio glavni »dobitnik«.

U francuskom poreznom pravu uz pojam poreznih izdataka i neposredno izložene mehanizme tematski je relevantan još jedan pravni institut. Riječ je o skupini instrumenata²⁰ okupljenih pod krovnim nazivom porezni pristanci (za definiciju i *ratio legis* v. Rogić Lugarić, Bogovac, 2012.) Najvažniji među njima je obvezujući odgovor čija će osnovna obilježja biti detaljnije izložena u nastavku.

Obvezujući odgovor (rescrit). Ovaj se termin upotrebljava za »niz mehanizama koji nude stanovitu sigurnost podobnim izborima upravljanja kao i fiskalnim predlošcima poreznih obveznika« (Collet, 2009: 187) omogućujući pojedincu ili trgovačkom društvu, prije sklapanja jednog posla ili više njih, pismeno konzultirati porezna tijela radi ocjene poreznih posljedica naznačenog pravnog posla. Smatra se da su ti instituti odraz načela »poštene igre« odnosno povjerenja u javna tijela sukladno kojem porezna tijela ne mogu imati nepravednu prednost u odnosu s poreznim obveznicima (v. Rogić Lugarić, Bogovac, 2012). Naznačeno načelo snažno prožima francuska poreznopravna rješenja, premda se ono izrijeком ne spominje.

Obvezujući odgovor uvijek vrijedi samo za ubuduće te se, kako naglašavaju Lamarque, Négrin, Ayrault (2009: 453), »*stricto sensu* razlikuje od drugih, jednostavnih ocjena koje porezna tijela izdaju, ponajprije po posebnom postupku«. Slijedimo li teorijske uvide i zakon, moguće je razlikovati nekoliko vrsta *rescrita*,²¹ međutim tematski je posebno relevantan i francuska specifičnost u usporedbi s ostalim usporednim rješenjima učinak obvezujućeg odgovora kada je riječ o primjeni spomenutog čl. L 64 B ili o zlouporabi prava.

²⁰ Osim obvezujućeg odgovora u toj skupini treba spomenuti i pristanak poreznih tijela (*agrément fiscal*) kao i porezni nadzor na upit (v. više Rogić Lugarić, Bogovac, 2012).

²¹ Za pomniju klasifikaciju v. Lamarque, Négrin, Ayrault, 2009. i CGI.

Spomenuta vrsta 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 koji međutim moraju biti ispunjeni: (1) upit poreznog obveznika mora se ticati samo pravnog posla za koji 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 da taj predložak vrijedi samo kao jamac za slučaj zlouporabe prava. U praksi se ova vrsta mehanizama, koji su, prema Colletu, još uvijek razmjerno strani francuskoj kulturi, često upotrebljavala u usporedbi s drugim vrstama obvezujućeg odgovora (Collet, 2009). Kao uzrok tomu isti autor ponajprije ističe bojazan poreznih obveznika.

3.2. Belgija

I u Belgiji se načelu slobode posvećuje pozornost, posebno u kontekstu prava na izbor manjeg oporezivanja (*le principe du choix licite de la voie la moins imposée*). Afschrift (2003: 29) smatra da je belgijska sudska praksa odana tom načelu »postojano i nedvosmisleno«; Barker (2009), primjericice, ističe upravo Belgiju kao europsku zemlju u kojoj se posebice ističe i priznaje pravo poreznog obveznika na manje oporezivanje. Jedna od ključnih presuda na tom tragu (a i u belgijskoj sudskoj praksi uopće kada je riječ o oporezivanju) smatra se presuda u slučaju *Brepols* (1961.) kojom je sud potvrdio pravo poreznog obveznika na »manje oporezivanje«. Tom je presudom utvrđeno i da je za primjenu poreznopravnih normi najvažniji oblik pravnog posla koji je izabrao porezni obveznik. Sud se pritom vodio stajalištem da »ako je porezni obveznik pristao na posljedice pravnog posla, onda ih i porezna tijela moraju priznati« (Thuronyi, 1996: 36). S tim u svezi valja spomenuti da je svojevrsna belgijska specifičnost tradicija razumijevanja prava na izbor manjeg oporezivanja u kontekstu načela zakonitosti, definiranog čl. 170. Ustava, jednog od temeljnih načela belgijskog poreznog prava uopće.²² Afschrift (2003) pritom navodi dvije

²² Radi boljeg razumijevanja cjelokupnog ozračja korisno je spomenuti dugu tradiciju striktno interpretacije zakonskih tekstova (kao i načela *in dubio contra fiscum*) koja se nastavlja na (spomenutu) važnost ustavnog načela zakonitosti.

ključne poveznice. Ponajprije, načelo zakonitosti potvrđuje da sve ono što nije utemeljeno zakonom nije oporezivo, što je istodobno ključno polazište načela prava na izbor manjeg oporezivanja. Nadalje, sudac ne može primijeniti zakon na situacije koje zakonski nisu predviđene, a posebice ne može utvrditi poreznu obvezu koja nije utemeljena zakonom samo zato što je »pravni posao zaključen s ciljem izbjegavanja zakonske odredbe« (Afschrift, 2003: 64). Drugačije rečeno, »ako je zakon nijem na stanovite pravne poslove ili ponašanje poreznog obveznika, sve što nije predviđeno zakonom, a slijedom načela nepovredivosti osoba i stvari, nije oporezivo« (Afschrift, 2003: 64). No načelo zakonitosti ne implicira nužno pravo na izbor manjeg oporezivanja, nego samo utoliko ukoliko zakonodavac nije odlučio drugačije.

Tragom prijašnjih ulomaka razumljiviji su i prijepori i »suzdržanost« vezana uz uvođenje mehanizama ograničavanja prava na izbor manjeg oporezivanja. U tom su kontekstu ilustrativne riječi belgijskog ministra financija Maystadta s obzirom na sudsku praksu nakon slučaja Brepols: »Može se postaviti pitanje nije li ovakva sudska praksa dopustila umnožavanje pravnih konstrukcija čiji je jedini cilj izbjeći poreznu obvezu« (Afschrift, 2003: 274). Upravo je brojnost i pojavnost mehanizama – između ostalog i (zloporaba) poreznih izdataka – usmjerenih izbjegavanju porezne obveze ubrzala nastojanja uvođenju općih mjera za sprečavanje zloporabe prava. Tako je i u belgijskom poreznom pravu godine 1993. uvedena odredba o sprečavanju zakonitog izbjegavanja porezne obveze.

Opće pravilo o izbjegavanju porezne obveze. Kao što je već naznačeno, opće pravilo o zakonitom izbjegavanju porezne obveze uvedeno je Zakonom o porezima na dohodak (*Code des impôts des revenus – CIR*) iz 1993., čl. 344. Riječ je o kodifikaciji zloporabe prava, instituta podrijetlom iz građanskog prava. Glavna motivacija za posebnim oblikovanjem tog instituta u poreznom pravu je ocjena o poteškoćama primjene privatnopravnog načela u poreznim pitanjima (De Broe, 2008). Već na prvi pogled moguće je uočiti (načelnu) sličnost s neposredno izloženim francuskim poreznopravnim predloškom,²³ zbog čega i jedan broj belgijskih autora smatra je belgijsko opće pravilo inspirirano francuskim rješenjem (De Broe, 2008). Međutim, taj autor tvrdi da između tih dvaju zakonskih rješenja ipak postoje znatne razlike.²⁴

²³ I belgijski zakon npr. razlikuje dvije vrste zloporabe, srodno je polazište poreznih tijela.

²⁴ Između ostalog navodi da je belgijsko rješenje šireg domašaja od francuskog.

Nadalje, treba napomenuti da se belgijsko opće pravilo primjenjuje samo ako »uobičajene metode interpretacije, pojedinačne mjere za sprečavanje porezne obveze i teorija simulacije ...«, dakle ostale posebne mjere nisu učinkovite i porezna tijela smatraju da imaju dovoljno razloga za njegovu primjenu« (Circulaire,²⁵ 2012: 10). Samo pravilo razlikuje dvije vrste zlouporabe prava, a polazište je pravo poreznih tijela »ne prihvatiti stanoviti pravni posao ili više povezanih pravnih poslova ako porezna tijela utvrde temeljem pretpostavki ili drugih načina predviđenih člankom 340. ovog Zakona, a u svjetlu objektivnih okolnosti, da je riječ o poreznoj zlouporabi ... Na poreznom je obvezniku teret dokazivanja da je izbor tog pravnog posla motiviran nekim drugim razlozima, a ne nastojanjem za izbjegavanjem poreza na dohodak« (čl. 344. § 1.). Također, ukoliko porezni obveznik ne podastre potrebne dokaze, utoliko se porezna obveza utvrđuje sukladno normi na snazi, kao da njezine zlouporabe nije ni bilo. Prva vrsta »porezne zlouporabe« odnosi se na situaciju u kojoj porezni obveznik pravnim poslom »povrjeđuje ciljeve odredbi ovog Zakona ili provedbenih propisa«, jer izborom pravnog oblika »nastoji izbjeći njihovu primjenu«. Druga vrsta odnosi se pak na situaciju u kojoj porezni obveznik »pravnim poslom želi steći stanovitu poreznu olakšicu predviđenu odredbama Zakona, no suprotno ciljevima te odredbe, pri čemu je jedini cilj tog pravnog posla stjecanje povlastice«.

Inače već izloženo aktualno zakonsko rješenje potječe iz 2012., a rezultat je »konsenzusa o neučinkovitosti dosadašnjeg zakonskog rješenja« (Circulaire, 2012: 3). Slično zaključuje i Afschrift (2003): »Čak i nakon donošenja Zakona 1993. pravni posao usmjeren izbjegavanju poreza zapravo je zakonit, a načelo zakonitog izbora manjeg oporezivanja i dalje se primjenjuje ... Nepovredivost osoba i stvari utemeljena ustavnim načelom zakonitosti priječi porezna tijela primijeniti analogiju i utvrditi poreznu obvezu drugačije od onog što je predviđeno zakonom bez obzira na namjeru poreznog obveznika.«

Nekoliko se ključnih prijedora isticalo uz prijašnje zakonsko rješenje. Ponajprije, da bi porezna tijela mogla primijeniti (tadašnju) odredbu članka 344. CIR, morala su dokazati da je porezni obveznik izabrao stanoviti pravni oblik s namjerom izbjegavanja porezne obveze. Istodobno, porezni je obveznik trebao pružiti dokaz da je pravni oblik izabrao iz »opravdanih, financijskih ili ekonomskih potreba«, dakle nefiskalnih motiva. Va-

²⁵ Riječ je o okružnici belgijskih poreznih tijela o primjeni čl. 344. CIR.

lja naglasiti i da porezna tijela nisu morala prihvatiti samo pravni oblik²⁶ stanovitog pravnog posla, no ne i sam pravni posao. Ukoliko pak porezni obveznik nije pružio potrebne dokaze, utoliko su porezna tijela imala, dođuše ograničeno, pravo (obvezu) odrediti stvarni karakter pravnog posla:²⁷ »novi« je pravni oblik morao imati iste nefiskalne učinke kao i prvotni, a promjena se nije smjela ticati temeljnih sastojaka pravnog posla (npr. strana, objekta, cijene) (v. *Circulaire*, 2012).

Upravo u kontekstu prije rečenog treba promatrati novu zakonsku odredbu. Tako aktualni članak 344. CIR propisuje da porezna tijela »imaju pravo ne prihvatiti pravni posao«, a posljedica toga je ukidanje obveze postupka određivanja stvarnog pravnog oblika. Također, uveden je i pojam »porezne zlouporabe« (*l'abus fiscal*). Kao što je već izloženo, postoje dvije vrste porezne zlouporabe, a sastavljene su od dva elementa: objektivnog i subjektivnog. Objektivni element znači da je porezni obveznik izabrao pravni posao ili više njih povezanih suprotno ciljevima Zakona o porezima na dohodak ili provedbenih propisa, dok subjektivni element znači da je taj izbor učinio s isključivim ciljem stjecanja poreznih prednosti. Nova je zakonska odredba drugačije oblikovana i što se tiče tereta dokaza. Sada porezna tijela moraju prvo dokazati da izbor pravnog posla odgovara definiciji porezne zlouporabe odnosno da je njezin objektivni element (a ne

²⁶ De Broe (2008) naglašava da je jedan od razloga takvom zakonskom rješenju što se belgijsko opće pravilo primjenjuje samo na zakonite akte čije posljedice stranke prihvaćaju u cijelosti, a to pak ima nekoliko ključnih posljedica. Ponajprije to znači i nadalje valjanost načela »slobodnog izbora najmanje oporezivog puta« (*the least taxed road*) odnosno »prava na izbor manjeg oporezivanja« (*fr.*) jer porezna tijela ne mogu, primjerice, poništiti ili zamijeniti stanoviti pravni posao nekim drugim, kojim bi se postigli jednaki ekonomski ciljevi, samo zato što bi izbor poreznog obveznika rezultirao manjom poreznom obvezom; dakle spomenuto je načelo samo ograničeno utoliko ukoliko porezna tijela imaju pravo ne prihvatiti danu pravnu kvalifikaciju ako ona znači zlouporabu u smislu zakona odnosno ako je njezin izbor motiviran isključivo razlozima fiskalne naravi. Idući tim tragom, međutim, proizlazi da belgijsko opće pravilo može biti učinkovito samo u onim situacijama u kojima je moguća dvojaka kvalifikacija. Nadalje, valja naglasiti i da pravni posao proizvodi učinke prema trećima, uključujući i druga (belgijska) porezna tijela odnosno ona u čijem djelokrugu nije porez na dohodak (jer je opće pravilo sadržano samo u Zakonu o porezima na dohodak).

²⁷ Zakon je ostao dosta nejasan u dijelu postupka određivanja stvarnog pravnog oblika. To je prouzročilo različite interpretacije pravnih stručnjaka, praktičara i poreznih tijela. Jedno od ključnih pitanja pritom bilo je mora li taj postupak biti ispravan i u okviru privatnog prava. Prema jednoj od metoda interpretacije (tekstualno-gramatičkoj) koju kao ključnu metodu ističu i porezna tijela u ovdje citiranoj okružnici (*Circulaire*, v. u tekstu) odgovor je pozitivan, međutim time se uvelike smanjuje djelotvornost belgijskog općeg pravila s obzirom na to da je vrlo rijetko moguća dvojaka kvalifikacija stanovitog pravnog posla koja je ispravna i u okviru privatnog prava (De Broe, 2008).

više da je izbor poreznog obveznika determiniran namjerom izbjegavanja porezne obveze). S druge strane, na poreznom je obvezniku dokazati da je izbor stanovitog pravnog posla bio motiviran nekim drugim razlozima, a ne izbjegavanjem porezne obveze. Ako porezni obveznik to ne učini, dolazi do raspodjele tereta dokaza tvrdnje da je pravni posao poreznog obveznika motiviran ponajviše fiskalnim razlozima. Opisanim se obrascem primjena članka 344. »premješta« (ili se nastoji premjestiti) na situacije u kojima su »nefiskalni razlozi« toliko beznačajni da se cijela »operacija« čini nemogućom ako nije vođena fiskalnim motivima (pri čemu se ponajprije ističu tri situacije),²⁸ a time se zapravo nastoji spriječiti dotadašnji problem (v. *supra*): nemogućnost primjene općeg pravila zbog neučinkovitosti dokaza poreznih tijela i zbog pozivanja poreznog obveznika na nefiskalne motive pravne kvalifikacije.

Međutim, uvođenje općeg pravila u belgijsko porezno pravo istodobno je rezultiralo uvođenjem još jednog pravnog instrumenta u porezno pravo, srodnog naziva kao i u francuskom pravu: poreznih pristanaka (*les accords fiscaux prealables*). Razlog uvođenja tog instrumenta valja tražiti u jednoj od temeljnih »briga« suvremenog poreznog prava – poreznopravnoj sigurnosti s obzirom na mogući utjecaj nove zakonske mjere. Na tom su tragu ilustrativne Aschriftove (2003: 275) riječi: »Pružajući poreznom obvezniku mogućnost pristanka na porezne posljedice planiranog pravnog posla, porezna su tijela željela stvoriti dojam da jamče, na drugačiji način od prava na manje oporezivanje, stanovitu razinu poreznopravne sigurnosti ... Pomalo paradoksalno, ali upravo je uvođenje poreznih pristanaka, a ne mjera za sprečavanje izbjegavanja poreza, označeno ključnom promjenom ...«

Unaprijed dani porezni pristanaci (les accords fiscaux préalables). Mogućnost ishoditi »pristanak« poreznih tijela na pravne posljedice stanovitog pravnog posla prvi je put poreznim obveznicima dana zakonom iz 1991. godine. Valja naglasiti da su porezni pristanaci mogli biti zatraženi samo vezano uz primjenu pojedinih, točno određenih, zakonskih odredbi; za razliku od ostalih europskih zemalja, »belgijski sustav nije poznao mogućnost dobivanja općenitih pristanaka koji bi bili obvezujući za porezna tijela« (Afschrift, 2003: 467). Zakon o porezima na dohodak iz 1993. (čl. 345. § 1. 1. al.) istodobno s uvođenjem općeg pravila za izbjegavanje porezne

²⁸ Situacija u kojoj porezni obveznik poduzima stanoviti pravni posao radi dobivanja porezne olakšice; situacija u kojoj su nefiskalni motivi stanovitog pravnog posla toliko općeniti da su prisutni u svakom pravnom poslu te vrste; situacija u kojoj su nefiskalni motivi nedvojbeno specifični, ali imaju ograničen utjecaj i niti jedna razumna osoba ne bi sklopila takav pravni posao zbog nefiskalnih motiva (Circulaire, 2012: 7).

obveze poreznim obveznicima omogućuje i zatražiti porezni pristanak vezan uz primjenu članka 344. (§ 1.) odnosno prijepor »odgovara li pravna kvalifikacija opravdanim potrebama ekonomske ili financijske naravi«. Potonja složenica istovjetna je (tadašnjoj) zakonskoj odredbi, pri čemu valja uočiti razmjerno ograničen doseg poreznog pristanka: predmet poreznog pristanka može biti samo »protudokaz« poreznog obveznika, ali ne i upit hoće li biti primijenjeno opće pravilo za sprečavanje izbjegavanja porezne obveze. Drugačije rečeno, porezna tijela »mogu samo eventualno potvrditi da je izbor pravnog oblika poreznog obveznika učinjen iz opravdanih, financijskih ili ekonomskih potreba« (Afschrift, 2003: 469).^{29,30} Zbog neposredno izloženih ograničenja opravdan je zaključak da je pravna sigurnost poreznih obveznika »zapravo relativna« (Afschrift, 2003: 469).

Zakonskim promjenama iz 2002. uvedene su novine u sustav poreznih pristanaka. Tako su porezni pristanci zamijenjeni novim terminom – prethodnim odlukama (rješidbama) (*la décision anticipée*), koje su, međutim, općeg karaktera i odnose se i na izravne i na neizravne poreze. Unaprijed danim odlukama porezni obveznik može ishoditi akt kojim Javna savezna služba za financije (*Service public fédéral Finances*) utvrđuje, sukladno odredbama na snazi, da će se zakon primijeniti na pojedine pravne poslove. Treba naglasiti da unaprijed dana odluka vrijedi samo za ubuduće, prije nego što nastanu porezne posljedice relevantnog pravnog posla (SDA: Rapport annuel, 2009). Također, zakonom su taksativno navedena područja za koja nije moguće tražiti prethodnu odluku (isključena su pitanja vezana uz, primjerice, poreznu prijavu, porezni nadzor, uporabu dokaza, postupak oporezivanja, žalbu, poslovnu tajnu). Na tom se tragu zaključuje da se unaprijed dana odluka ne može tražiti za pitanje hoće li porezna tijela primijeniti opće pravilo »jer je riječ o postupovnoj normi koja se može primijeniti tek nakon završetka pravnog posla« (Circulaire, 2012: 9) odnosno može se ticati samo odgovora na pitanje je li izbor pravnog oblika moguće opravdati nekim drugim motivima, a ne samo izbjegavanjem porezne obveze.

²⁹ Zanimljivo je međutim da su ostali porezni pristanci, navedeni u čl. 345., vezani uz pojedinačne mjere za izbjegavanje porezne obveze, šireg dosega jer su omogućavali poreznom obvezniku ishoditi pristanak na upit odgovara li operacija (a ne samo pravna kvalifikacija) opravdanim financijskim ili ekonomskim potrebama.

³⁰ Jedan od razloga zacijelo je u tome što je i samo opće pravilo zapravo (bilo) ograničeno na pitanje je li pravna kvalifikacija izabrana samo s ciljem izbjegavanja porezne obveze.

3.3. Njemačka

I njemački sustav počiva na priznavanju prava na izbor manjeg oporezivanja (npr. »Sam motiv porezne uštede ne čini izbor pravnog oblika neprikladnim« stav je sudske prakse Saveznog financijskog suda – *Bundesfinanzhof*),³¹ no »s vremenom se suočio s pitanjem što je normalno, a što ne« (Afschrift, 2003: 35; v. slično i Prebble, 2008). U tom kontekstu i njemačko porezno pravo poznaje instrumente ograničenja spomenutog prava pri čemu ponajprije treba istaknuti članke 41. i 42. Zakona o javnim davanjima (*Abgabenordnung*, AO).³²

Međutim, tri su ključne polazne razlike između njemačkog poreznopravnog predloška, s jedne strane, i predloška ovdje prikazanih zemalja, s druge strane. Ponajprije, Njemačka ima dugu tradiciju s »graničnicima prava na manje oporezivanje« budući da je opće pravilo za sprečavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze uvedeno još 1919. godine.³³ Schön (2008) naglašava da se koncept i posljedice zlouporabe u području poreznog prava danas drže jednom od najvažnijih tema u njemačkom poreznom pravu, sudskoj praksi i doktrini. Međutim, unatoč tome Schön (2008) naglašava da i u Njemačkoj postoji dalekosežna podjela između njemačkih znanstvenika i praktičara oko tehnika interpretacije poreznog prava i dosega instrumenata čiji je cilj sprečavanje zlouporabe. Tako jedna grupa zagovara restriktivnu interpretaciju poreznog prava, bez generalne primjene »sadržaja prije forme«, vjerujući da nema oporezivanja ako to nije izričito navedeno u zakonu (slično belgijskom kontekstu, op. a.). Suprotno tome, druga skupina zagovara široku primjenu načela »sadržaj prije forme« i teleološke interpretacije poreznopravnih normi.

Nadalje, u kontekstu rečenog, treba naglasiti dugu tradiciju teleološke interpretacije u njemačkom poreznom pravu (što je također bitna razlika u usporedbi s belgijskim ili francuskim predloškom), posebno tzv. gospodarskog pristupa. Koncept gospodarskog pristupa bio je uveden u Zakon o javnim davanjima iz 1919., no isključen je izmjenama iz 1977.; očito se uvriježio kao poreznopravna interpretativna tehnika. Izvorište spomenutog načela gospodarska je sposobnost poreznog obveznika kao jedno od ključnih »mjerila« oporezivanja. Pozivanje na gospodarsku sposobnost u

³¹ V. npr. BFH-BStBl. 2009 II S. 999; BFH-BStBl. 2008 II S. 789.

³² <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/stauskv/gesamt.pdf>

³³ V. čl. 5. RAO; <http://alex.onb.ac.at/cgi-content/alex?aid=dra&datum=1919&page=2171&size=45>

poreznom pravu iziskuje uzimanje u obzir gospodarskih događaja i stajališta, a time i posebnu interpretaciju, pa se stoga gospodarski pristup upotrebljava u slučajevima u kojima se ciljevi poreznog zakona moraju tumačiti sukladno gospodarskom događaju i stajalištu. Naznačeno je načelo posebno važno i jer na svojevrsan način »pomaže« u određivanju položaja poreznog prava u odnosu na druge grane, primjerice građansko pravo,³⁴ što je posebno važno za koncept zlouporabe prava.

Naposljetku, u usporedbi s francuskim i belgijskim pristupom zlouporabi prava, u njemačkom se poreznom pravu odmah uočava razlika koncepcijske prirode: njemačko pravo ne poznaje jedinstvenu definiciju zlouporabe prava (koja bi obuhvaćala simulaciju i izbjegavanje porezne obveze), nego razdvaja koncept prividnih pravnih poslova i zlouporabe poreznog planiranja. Na tom je tragu za porezne izdatke najvažniji čl. 42. AO koji regulira instrument šireg učinka, odnosno »zlouporabu zakonitog poreznog planiranja«; riječ je o njemačkom općem pravilu za sprečavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze. Norma je usmjerena na osobu koja »oblikuje stvarno stanje tako da izbjegne nepovoljne pravne posljedice ili da suprotno zakonskom cilju ishodi povoljne pravne posljedice primjerice subvencije ili poreznog izdatka ... cilj je čl. 42. zapravo osigurati poštovanje ciljeva poreznih zakona« (Lang, u: Tipke, Lang, 2012: 163). U kontekstu tih riječi odmah se nameće zaključak da je zakonitom izbjegavanju porezne obveze moguće odgovoriti ponajprije teleološkim tumačenjem poreznih zakona i unapređivanjem poreznih zakona pojedinačnim pravnim normama usmjerenim popunjavanju zakonskih praznina. Time zapravo dolazimo do jednog od ključnih prijevora u poreznom pravu: treba li se protiv zakonitog izbjegavanja porezne obveze boriti predloškom »iznutra« – teleološkom interpretacijom (unutarnja teorija) ili izvana – primjenom čl. 42. AO (odnosno tzv. općeg pravila) (vanjska teorija). U odgovoru na iznesenu dvojbu Lang (Tipke, Lang, 2010: 164) ističe da u »slučajevima čl. 42. porezni obveznik izbjegava činjenično stanje tako da niti metode interpretacije ni unapređivanje poreznih zakona pojedinačnim pravnim normama nisu dostatni ...«, osobito naglašavajući pravne posljedice čl. 42. I. 2. AO koje nije moguće postići u okviru predložka »iznutra«. Također, jednom od prednosti postojanja općeg pravila taj autor ističe i »rješavanje

³⁴ Primjerice, u Njemačkoj se postavljalo pitanje odnosa između poreznog i građanskog prava; danas dominira shvaćanje da nema teleološke prevage građanskog prava nad poreznim pravom, nego porezno pravo ima svoju vlastitu teleologiju u okviru koje se razvija i interpretacija poreznih zakona. Na tom se tragu poreznopravni termini, čak i kada potječu iz drugog pravnog područja, trebaju interpretirati sukladno poreznopravnom kontekstu, cilju pojedinih poreznih zakona i sadržaju pojedinih odredbi (v. Lang, u: Tipke, Lang, 2010: 7).

problema moguće prekomjerne izgradnje poreznih zakona pojedinačnim poreznopravnim normama usmjerenim ka sprečavanju zakonitog izbjegavanja porezne obveze« (2010: 164). S obzirom na njezinu moguću važnost u smislu norme koja se proteže na cijelo porezno pravo (i na porezne izdatke), autori posebnu pažnju poklanjaju njezinu izričaju, ponajprije u smislu poreznopravne sigurnosti, naglašavajući da je sadašnja norma, na snazi od 2008., dogmatska i terminološki nepromišljena pa bi morala biti promijenjena, posebice u dijelu same definicije zlouporabe (*v. infra*).

Kao što je već naznačeno, porezni obveznik ne može zaobići primjenu poreznog zakona zlouporabom mogućnosti (poreznopravnog) oblikovanja (planiranja) (čl. 42. I. 1. AO). Sukladno članku 42. II. 1. AO, do zlouporabe dolazi kada je izabran *neprikladan* pravni oblik, koji poreznom obvezniku ili trećoj osobi, u usporedbi s prikladnim pravnim oblikom, omogućuje zakonom nepredviđene pravne posljedice.³⁵ Ukoliko pak porezni obveznik dokaže da su za izbor pravnog oblika ključni drugi, a ne porezni razlozi, utoliko ne dolazi do primjene ovog članka (čl. 42. II. 2. AO). Prebble (2008: 6) navodi da se pojam neprikladnosti utvrđuje s obzirom na pitanje bi li »nepriistrana, treća osoba, u istim prilikama i s istim gospodarskim ciljem, postupila isto kao i porezni obveznik. Ako ne bi postupila isto, izbor pravnog oblika je neprikladan«. Ipak, sama činjenica što izbor pravnog oblika dovodi do porezne uštede nije dostatna za utvrđivanje poreznog izbjegavanja. Slično tvrdi i Lang (*v. Tipke, Lang, 2010*) koji naglašava da izbor poreznog oblika ne mora biti motiviran gospodarskim razlozima; dakle čl. 42. AO primjenjivat će se samo na onog poreznog obveznika koji ne može dokazati da je pravni oblik izabrao ne uzimajući u obzir poreznopravne posljedice.

Valja naglasiti i da zlouporaba nije posebno kažnjiva, za razliku od, primjerice, francuskog primjera. Ako se utvrdi da je došlo do zlouporabe, nastaje porezno potraživanje kao što bi nastalo i da je izabran pravni oblik primjeren gospodarskom događaju.

Pored navedenog, treba spomenuti i članak 41. Zakona o javnim davanjima, stavak drugi (41. II. 2.) koji se odnosi na prividne pravne poslove

³⁵ Lang (*u Tipke, Lang, 2010: 164*) ističe nedorečenost definicije smatrajući da bi trebala biti oblikovana na sljedeći način: »Do zlouporabe dolazi kada je izabran neprikladan pravni oblik, neprikladan u usporedbi s pravnim oblikom primjerenim nekom željenom, neporeznom cilju (usporedni element), i koji bi stoga mogao dovesti do umanjenja porezne obveze (uzročni element)«. Nadalje, usporedni element mogao bi biti dodatno razjašnjen ovako: »Pravni oblik je prikladan kada porezni obveznik dokaže da su za njegov izbor bili ključni neporezni ciljevi, važni u cjelokupnom viđenju gospodarskih odnosa«.

(»Ako se prividnim pravnim poslom prikriva neki drugi pravni posao, za oporezivanje je mjerodavan taj prikriveni pravni posao.«). Taj članak zapravo uređuje doktrinu simulacije koju, vidjeli smo, poznaju i francusko i belgijsko porezno pravo. Ipak, kao što i Lang (2010: 76) naglašava, dvojbeno je bi li se spomenuti članak mogao primijeniti na porezne izdatke budući da svaka zlouporaba poreznih izdataka, pa tako i sklapanje prividnog pravnog posla, može zapravo »potpasti« pod zlouporabu poreznog planiranja i primjenu članka 42. AO.

Pristanci (Zusage). U Njemačkoj je također sustav pristanaka usko vezan s (porezno)pravnom sigurnošću. Jedno od ključnih izvorišta tog instituta je načelo zaštite povjerenja (*Vertrauensschutzprinzip*) koje »svoje ustavnopravno uporište ne stječe izolirano, samo po sebi, nego uvijek s obzirom na stanovito pravno dobro, ponajprije načelo slobode građana. Radi slobode djelovanja ... porezni obveznik treba sigurnost planiranja i odlučivanja, koju mu zaštita povjerenja ... mora zajamčiti« (Seer, u: Tipke, Lang, 2010: 947).

U njemačkom poreznom pravu pristanak se razumije kao »jednostrana³⁶ obveza poreznih tijela prema poreznom obvezniku vezana uz neko određeno buduće činjenje, trpljenje ili propuštanje« (Seer, u: Tipke, Lang, 2010). Kako se pristanak smatra sam po sebi obvezujućim upravnim aktom, već pravnim oblikom nudi adresatu apstraktnu zaštitu povjerenja.

Zakon razlikuje četiri vrste pristanaka,³⁷ no s obzirom na temu i opseg rada, pozornost će se posvetiti obvezujućoj informaciji (prethodnoj rješidbi).³⁸ Promjene u institutu obvezujuće informacije uvedene su u njemački Zakon o javnim davanjima 2006. Institut je reguliran čl. 89. II. (i III., IV., V.) AO, no spomenuti članak sadržava tek osnovne odredbe o obvezujućoj informaciji, dok je detaljnije uređivanje prepušteno podzakonskim propisima.³⁹ Sukladno važećim odredbama, porezna tijela mogu

³⁶ I ovdje se postavlja dvojba pravne prirode pristanaka; kao i u francuskom pravu riječ je o jednostranom aktu, a ne o javnopravnom ugovoru.

³⁷ To su: (i) obvezujuća informacija (*verbindliche Auskunft*); (ii) (obvezujući) pristanak u slučaju vanjskog nadzora (*verbindlicher Zusage*); (iii) obvezujuća informacija o carinskoj tarifi/podrijetlu (*verbindliche Zolltariff/ursprungs-Auskunft*); (iv) obvezujuća informacija vezana uz porez na plaće (*Lohnsteueranrufungsauskunft*).

³⁸ Termin je preuzet iz Poreznog leksikona, v. Ott, 1999.

³⁹ Verordnung zur Durchführung von §89 Abs 2. der Abgabenordnung (Steuer-Auskunftsverordnung-StAuskV) 2007; dostupno na <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/stauskv/gesamt.pdf>; Anwendungserlass zur Abgabenordnung, (AEAO), 2012., dostupno na: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuertemen/Abgabeordnung/AO-Anwendungserlass/abgabenordnung-anwendungserlass-anlage-b.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

izdati obvezujuću informaciju o poreznom položaju precizno definiranog, budućeg činjeničnog stanja u slučajevima u kojima postoji poseban interes s obzirom na značaj poreznih posljedica. Stoga porezni obveznik mora u pismenom obliku⁴⁰ podastrijeti sveobuhvatan prikaz činjeničnog stanja, dokazati poseban porezni interes, objasniti pravni problem i obrazložiti svoj pravni položaj te oblikovati konkretno pravno pitanje⁴¹ (čl. 1. StAusK, 2007; 3.4. AEAO zu § 89; 2012). S druge strane porezna tijela imaju pravo uskratiti obvezujuću informaciju u slučajevima: (i) u kojima je tražena obvezujuća informacija ponajprije vezana sa stjecanjem poreznih prednosti (primjerice provjera modela porezne uštede, stoga se posebno naglašava da *ratio legis* tog instituta nije omogućiti dobivanje obvezujuće informacije kada je porezno planiranje usmjereno na zakonito izbjegavanje porezne obveze) te (ii) u kojima se u skorom vremenu očekuje o tom pravnom problemu donošenje stanovite zakonske odredbe, presude najvišeg sudskog tijela ili naputka upravnih tijela (3.5.4. AEAO zu § 89, 2012). Izdavanjem pristanka porezna tijela obvezuju se oporezivati činjenično stanje na točno određeni način, dakle ne mogu utvrditi poreznu obvezu u iznosu većem od onog zajamčenog pristankom, što vrijedi i u slučajevima u kojima je sadržaj pristanka suprotan zakonu.⁴² Najvažniji preduvjet pritom je da »ostvareno« činjenično stanje nije u bitnom promijenjeno u odnosu prema onom prikazanom (čl. 2. Abs. 1. StAusK, 2007; 3.6.1. AEAO zu § 89; 2012).

4. Osvrt na poreznopravni predložak poreznih izdataka u Hrvatskoj

Ponajprije treba naglasiti da su pojedini prijepori vezani uz porezne izdatke u usporednim sustavima prisutni i u hrvatskom poreznom sustavu

⁴⁰ Cilj tražene forme vidi se ponajprije u jamčenju poreznopravne sigurnosti odnosno zaštiti poreznih obveznika od nepromišljenog odlučivanja poreznih tijela.

⁴¹ Nije dostatno, primjerice, postaviti općenita pitanje prilikom izvršavanja planirano činjeničnog stanja o nastupajućim poreznopravnim pitanjima.

⁴² Naime, propisano je da informacija nema obvezujući karakter ako je suprotna zakonu i pritom nepovoljna za poreznog obveznika, čl. 2. I. 2. StausK, 2007. U tim se slučajevima porez utvrđuje sukladno Zakonu i važećim naputcima. Na pitanje je li i koliko nezakonita informacija nepovoljna za poreznog obveznika, može se odgovoriti jedino usporedbom zakonitog postupka i onog izloženog u pristanku i može se odnositi samo na konkretnu informaciju.

– prema dostupnim istraživačkim podacima postoji velik broj izdataka, s tendencijom rasta, a često je upitno jesu li ispunili svrhu (Bratić, Urban, 2006; Bratić, 2011). No, unatoč znanstvenoj i stručnoj pozornosti posvećenoj poreznim izdacima, s obzirom na nepostojanje (službene) definicije poreznih izdatka (v. Rogić Lugarić, Bogovac, 2012), valja zaključiti da očito ta tema dosada u Hrvatskoj nije zaslužila i službenu pažnju. No što je s poreznim izdacima u poreznopravnom kontekstu? Odmah na početku treba istaknuti da se hrvatski poreznopravni predložak od usporednih razlikuje u dva obilježja: konceptu općih mehanizama i poreznim pristancima.

Ponajprije, prisutnost poreznih izdataka upućuje na dva obilježja hrvatskog poreznopravnog predloška, srodna s usporednim: (a) mogućnost »izbora« za poreznog obveznika⁴³ i sukladno tomu predmnijevanu (b) slobodu izbora pravne tehnike koja mu omogućuje manju poreznu obvezu. U Hrvatskoj se dosada, barem koliko je autoricama poznato, nije puno raspravljalo o načelu slobode izbora pravne tehnike odnosno prava na manje oporezivanje i njegovu domašaju u kontekstu hrvatskog poreznog prava. Svojevrсно uporište je načelo poduzetničke i tržišne slobode, zajamčeno čl. 49. st. 1. Ustava Republike Hrvatske.

Promotrimo li pak mehanizme ograničavanja tog načela, o orijentaciji hrvatskog poreznopravnog predloška ponajprije svjedoči uvrštavanje gospodarskog pristupa⁴⁴ kao jednog od temeljnih načela poreznog prava.^{45, 46} Pretpostavka je da se zakonodavac odlučio na ozakonjenje gospodarskog pristupa, imajući u vidu da je hrvatsko (opće) porezno pravo razmjerno novo pravno područje te se time od početka, očito slijedeći njemački model, naglašava postojanje i usvajanje načina objašnjenja pravnog pravila specifičnog za porezno pravo. Kao što je već naglašeno, gospodarski pristup dio je teleološkog tumačenja.

Upravo u kontekstu prijašnjih ulomaka na načelo gospodarskog pristupa nastavlja se načelo sprečavanja zlouporabe pravne forme (čl. 11. OPZ-a) kojim se omogućuje oporezivanje »gospodarske stvarnosti« budući da

⁴³ Nesporno je da hrvatsko porezno pravo poznaje, pa i potiče, mnoge izbore (Rogić Lugarić, Bogovac, 2012).

⁴⁴ »Porezne činjenice utvrđuju se prema njihovoj gospodarskoj biti«; čl. 10/1. OPZ-a.

⁴⁵ Po uzoru na njemački poreznopravni predložak.

⁴⁶ Svojevrсно polazište jest oporezivanje prema gospodarskoj sposobnosti: »Svatko je dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima« (čl. 51. Ustava Republike Hrvatske).

porezna tijela imaju pravo karakterizacije pravnog posla sukladno 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, prema: Šimović et al., 2010: 233). Dakle, hrvatsko porezno pravo poznaje mogućnost »sprečavanja prijevornih pravnih poslova«, odnosno doktrinu simulacije koja postoji u svim u ovom radu analiziranim usporednim sustavima.⁴⁷

Međutim, u usporedbi s izloženim poredbenopravnim primjerima, a posebno njemačkim modelom, razlika izvire u (ne)postojanju općeg instituta za sprečavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze, iz čega se stječe dojam da – za razliku od tendencija u ostalim zemljama – jedan od osnovnih ciljeva hrvatskog poreznog prava nije sprečavanje zlouporaba odnosno zakonitog izbjegavanja porezne obveze. Promotrimo li to u kontekstu poreznih izdataka, ovdje se gotovo ponavlja već spomenuto zanemarivanje njihova postojanja i mogućih učinaka budući da se pokazuje kako upravo njihova uporaba može dovesti do agresivnog poreznog planiranja i izbjegavanja porezne obveze. No, da zlouporabu poreznih izdataka i nije baš tako nerealno očekivati u Hrvatskoj, sugeriraju npr. i Švaljek (2003); Braovac (2012); Bogovac (2012). Također, nedavna istraživanja (posebno potonja dva autora) upućuju na različita stajališta i postupanja poreznih tijela (posebice promatranih u vremenskom slijedu) vezana uz pitanje uporabe stanovitog poreznog izdatka. Međutim, moguće je da je uzrokom različitih stajališta poreznih tijela često upravo nastojanje sprečavanja uočenog zaobilaženja norme unatoč izravnoj ugrozi poreznopravne sigurnosti; u tom bi svjetlu opći institut o sprečavanju zakonitog izbjegavanja porezne obveze barem bio uporabljiv, ako ne i svrsishodan. Dijelom srodan stav iznosi i Prebble: (2005: 278): »... zato je, unatoč 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 ...« Neusvajanje općeg pravila zapravo je to čudnije ima li se u vidu ozakonjenje gospodarskog pristupa budući da je time već polazno utrt put jasnijem oblikovanju i tumačenju općeg pravila (posebno u odnosu na građansko pravo, što se pokazalo problemom u primjerice francuskom ili belgijskom pravu).

⁴⁷ 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 koje se odnose na transferne cijene, potkapitaliziranje, skrivene isplate dobiti.

Nameće se zaključak da se hrvatski zakonodavac za borbu protiv mogućih zlouporaba poreznih izdataka priklonio tzv. unutarnjoj teoriji odnosno teleološkoj interpretaciji i pojedinačnim mjerama za sprečavanje zlouporaba odnosno zakonitog izbjegavanja porezne obveze. Međutim, postavlja se pitanje je li to dobro rješenje u hrvatskim prilikama. Prvo, pojedinačne mjere zapravo vode u česte promjene i moguću »pretjeranu izgradnju« poreznih zakona. Nadalje, važna je prednost oblikovanja općeg pravila da se njime jasno definira što se smatra zluporabom prava i, što je još važnije, posljedice njegove primjene. Na tom se tragu ističe da postojanje zakonskog općeg pravila može uvelike pridonijeti poreznopravnoj sigurnosti (v. npr. i Prebble, 2008; Tipke, Lang, 2010), što je, međutim, za porezne obveznike u hrvatskim prilikama iznimno važno pitanje (v. *infra*). Pored navedenog, uvođenje općeg pravila zemljama članicama preporučuje i Europska komisija (2012) potvrđujući izneseni stav o ograničenom doseg u pojedinačnih mjera za sprečavanje zlouporabe i agresivnog poreznog planiranja.

Ipak, da je zlouporaba prava sve važnije pitanje i u Hrvatskoj i da zakonodavac postaje sve svjesniji tog pitanja, svjedoče nedavne novele (NN 78/12) Općeg poreznog zakona i primjetan pomak prema predlošku sprečavanja zlouporabe prava. Naime, člancima 26.a–26.c propisana je odgovornost osoba koje vode poslove društva i povezanih osoba, odgovornost članova trgovačkih društava te posebna odgovornost članova trgovačkog društva, osoba koje vode poslove društva i povezanih osoba, pri čemu vezani članak 26.c nosi naslov: Odgovornost kod zlouporabe prava, koja će se pak utvrđivati prema posebnom postupku, »postupku utvrđivanja zlouporabe prava iz poreznodužničkog odnosa« (čl. 158.a–158.f). *Ratio legis* uvođenja tih odredbi razmjerno je jasan i nije ga teško opravdati; riječ je o nastojanju sprečavanja stanovitih zlouporaba u upravljanju trgovačkim društvima, »osiguranju položaja države kao vjerovnika u porezno-dužničkom odnosu«, ali i »povećanju razine odgovornosti osnivača društva za preuzete obveze i osobnom imovinom kao i osoba koje su stvarno i pravno odgovorne za vođenje poslova društva.«⁴⁸ OPZ se pritom poziva na institut proboja pravne osobnosti, definiran člankom 10. Zakona o trgovačkim društvima (koji je, posve nepotrebno, doslovno ugrađen u OPZ). Treba istaknuti da je ovdje najmanje sporan koncept odgovornosti. Dakle, ne osporavajući intenciju zakonodavca, međutim, moguće je izraziti dvojbu hoće li se uvođenjem tog instituta uistinu i postići željeni ciljevi i učinci imaju li se u vidu pojedina zakonska rješenja koja već polazno izazivaju,

⁴⁸ V. prezentaciju: Izmjene i dopune Općeg poreznog zakona, www.vlada.hr.

najblaže rečeno, brojne nedoumice i prijepore te upućuju na poteškoće u primjeni. Pored toga riječ je o institutu koji je moguće promatrati dvojako: i vrlo usko s obzirom na to da cilja samo na određena ponašanja i vrstu osoba, što međutim postavlja i pitanje pravičnosti i jednakosti poreznih obveznika), ali i vrlo široko. Naime, ono što pritom posebice valja imati na umu jest da je riječ o nemalom zahvatu u hrvatski poreznopravni predložak: uvodi se pojam zlouporabe prava (koji međutim nigdje nije jasno poreznopravno definiran) kao i potpuno nov postupak za koji će moguće vrijediti i posebni zastarni rokovi.⁴⁹ U svjetlu navedenog, moguće je samo izraziti žaljenje što nije iskorištena prilika konceptijske promjene, jer se u kratkom roku (osam mjeseci) krovni porezni zakon dva puta mijenjao, i ako se već ide u tom smjeru, podrobnije razmotriti i definirati pojam zlouporabe prava te posljedično tomu uvesti institut šireg domašaja (opće pravilo), kojim bi se mogle »uhvatiti« ne samo neke od uočenih povreda zbog kojih su uvedene posljednje odredbe (v. slajd 7. prezentacije) nego i mnoge druge te koja bi se onda odnosila i na porezne izdatke. Osim toga, nije nekorisno imati u vidu i tzv. neizravan učinak spomenute norme. Tako Prebble navodi da »... bez obzira na sve, čak i ako se opće pravilo ne primjenjuje, ta pravila često imaju učinak odvratanja«. Naime, analizirajući uvođenje općeg pravila u Mađarskoj, Prebble tvrdi da »... trgovačka društva često upućuju zahtjeve Ministarstvu financija za prethodnu rješidbu o tome hoće li opće pravilo biti primijenjeno na njihove različite transakcije, usprkos tome što opće pravilo još nije bilo korišteno« (Prebble, 2005: 278). Spomenimo da potonju tvrdnju podupiru i francuska iskustva: institut obvezujućeg odgovora gotovo se najviše upotrebljavao upravo u svezi sa zlouporabom prava (v. *supra*). Za sam predložak zlouporabe prava Hrvatskoj se kao uzor najprirodnije nameće njemački model odnosno »nesamostalna« odredba o sprečavanju zlouporabe poreznog planiranja. Sama bi odredba o zlouporabi poreznog planiranja trebala sadržavati sljedeće elemente: definiciju zlouporabe odnosno poreznog planiranja, uzročni element (umanjivanje porezne obveze); teret dokazivanja koji može biti, slijedimo li usporedna iskustva, jedan od najvažnijih elemenata te posljedice zlouporabe.

Komparativna analiza u radu međutim, »najavljuje« još jednu razliku između hrvatskog i usporednih pravnih predložaka. Ogleda se u manjku instituta na tragu onima u inozemnim poreznopravnim sustavima okup-

⁴⁹ U konačnici i vrijede: v. čl. 5. Prijedloga zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona s Konačnim prijedlogom zakona, <http://www.sabor.hr/Default.aspx?art=51301> odnosno čl. 94. OPZ-a, NN 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13.

ljenim pod zajedničkim terminom »porezni pristanci«. U hrvatskim je prilikama moguće tek govoriti o nastojanjima k uvođenju obvezujućeg odgovora, premda je i to pitanje, ima li se u vidu niz konceptijskih prijedora i manjkavosti u aktualnom pozitivnopravnom rješenju – od polaznog načela do manjka pojedinih bitnih obilježja tog instituta (Žunić Kovačević, 2010; Rogić Lugarić, Bogovac, 2012). Tako ako se osvrnemo na polazno načelo, obvezujuća je informacija u domaće porezno pravo trebala biti uvedena u okviru načela postupanja u dobroj vjeri. Sukladno čl. 9. OPZ-a, »sudionici poreznopravnog odnosa dužni su postupati u dobroj vjeri ... znači savjesno i pošteno postupanje u skladu sa zakonom«. Međutim, u poredbenopravnim sustavima se, posebice u posljednje vrijeme, ustaljuje načelo zaštite povjerenja kao jedno od ključnih načela u odnosu između poreznih tijela i poreznih obveznika i upravo se institut pristanka vidi mjerom na tom tragu. Pomnija analiza razlika između spomenutih načela nadraستا okvire ovog rada, no držimo korisnim napomenuti jednu od ključnih razlika. Naime, ono što je moguće odmah iščitati i iz izloženog članka OPZ-a jest domašaj načela dobre vjere: ono uključuje ponašanje obaju sudionika u konkretnom, poreznopravnom odnosu. S druge strane, načelo zaštite povjerenja je načelo koje smjera samo na odnos poreznog obveznika prema poreznim tijelima jamčeći mu pritom apstraktniju, no s druge strane i konkretniju pravnu zaštitu od postupanja poreznih tijela. Stoga i Seer (Tipke, Lang, 2010: 948) navodi da je načelo dobre vjere istodobno i šire i uže od načela zaštite povjerenja. Nadalje, stječe se dojam da se zakonodavac u oblikovanju instituta obvezujuće informacije rukovodio člankom 155. ZOUP-a: Obavješćivanje o uvjetima ostvarivanja i zaštite prava. Naime, tim člankom, st. 1., uređena je dužnost »javnopravnog tijela obavijestiti zainteresiranu osobu na njezin zahtjev o uvjetima, načinu i postupku ostvarivanja ili zaštite njezinog prava ili pravnog interesa u određenoj upravnoj stvari«. Usporedimo li spomenuti članak s člankom 2. gore spomenutog Pravilnika: »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«, sličnost je očita. Međutim, usporedimo li izloženu formulaciju s osnovnim, zajedničkim obilježjima instituta pristanka koje je moguće izdvojiti temeljem izloženih usporednih iskustava,⁵⁰ jasno

⁵⁰ Riječ je o jednostrano *obvezujućem* aktu koji omogućuje poreznom obvezniku konzultirati porezna tijela *prije* sklapanja pravnog posla i uvijek vrijedi samo *za ubuduće*. Također, za dobivanje pristanka propisan je, u pravilu, poseban postupak i uvjeti kao ključni čimbenik razlikovanja obvezujućeg odgovora od izdavanja drugih ocjena poreznih tijela.

se vidli da se u hrvatskom poreznom pravu ne može govoriti o institutu obvezujuće informacije.

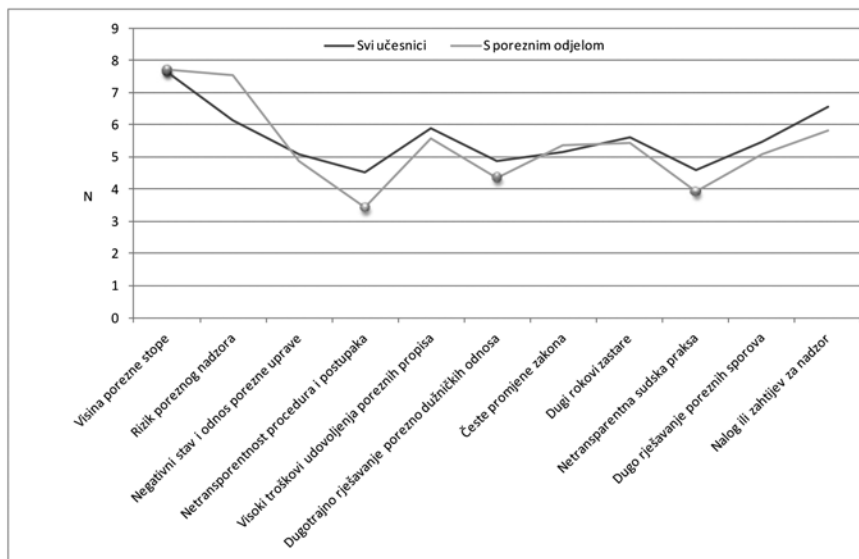
Ono u čemu se usporedni sustavi razlikuju, a što je posebno važno za temu ovog rada, jest postojanje posebnog poreznog pristanka vezanog uz zlouporabu prava. Podsjetimo, u francuskom poreznom pravu postoji takav institut, za razliku od njemačkog ili belgijskog prava. U Hrvatskoj, kao što je upravo naglašeno, nema uopće instituta obvezujuće informacije, no svakako bi trebalo imati na umu to da bi, ako Hrvatska uvede opće pravilo za sprečavanje zlouporabe prava i obvezujuću informaciju, vrijedilo razmisliti o obvezujućoj informaciji koju bi porezna tijela izdavala u svezi sa zlouporabom prava, barem u prijelaznom razdoblju, a u kontekstu istraživačkih nalaza o važnosti poreznopravne sigurnosti (v. *infra*). Primjerice, OECD (2011) naglašava kako je primijećeno da poreznopravni sustavi u kojima porezna tijela izdaju pristanke vezane uz pravne poslove koji bi mogli biti karakterizirani kao zakonito izbjegavanje porezne obveze daju puno relevantnije informacije jer su porezni obveznici skloniji konzultirati porezna tijela o budućim pravnim poslovima i investicijskim proizvodima.

Na prvi bi se pogled hrvatski poreznopravni predložak, ima li se u vidu postojanje mnogobrojnih poreznih izdataka i nepostojanje općeg mehanizma za zlouporabu poreznih izdataka, mogao shvatiti kao predložak *in favorem* poreznim obveznicima, pa i privlačenju inozemnih ulaganja. Međutim, uvidi u istraživanja »pomalo« opovrgavaju taj stav i zapravo potvrđuju nužnost zakonodavnih poboljšanja.

Naime, rezultati nedavnog istraživanja o važnosti poreznih čimbenika prilikom donošenja strateških odluka multinacionalnih korporacija u Hrvatskoj (v. Bogovac, 2012) dopuštaju zaključak upravo suprotan općeprihvaćenom stavu o primarnom značenju poreznih izdataka: njihov broj, učestalost i promidžba manje su važni poduzetnicima od sigurnosti koju pruža porezni sustav neke zemlje. Porezni rizici daleko će preteći porezne poticaje prilikom procjene poreznog sustava i utjecat će na daljnje razmatranje ponuđenih poreznih izdataka kojima se mogu ostvariti financijske koristi prilikom izbora države ulaganja. Preciznije rečeno, porezni izdaci, u kontekstu nedovoljne poreznopravne sigurnosti neke zemlje, nemaju praktičnu vrijednost. U tom slučaju njihov glavni učinak bit će multiplikiranje složenosti u radu porezne administracije i privlačenje samo onih investitora kojima je cilj kratkoročno ostvarivanje koristi s osnove ponuđenih poreznih izdataka, što pridonosi ukidanju ili čestim promjenama poreznih poticaja i stvaranju novih poreznopravnih nesigurnosti. Kako bi

se konkretnije utvrdili porezni rizici i troškovi koji su naročito (bez)značajni prilikom procjene poreznog sustava neke države, ispitani su njihovi pojedinačni stupnjevi prihvatljivosti (grafikon 1).

Grafikon 1. *Stupanj prihvatljivosti poreznih rizika i troškova*



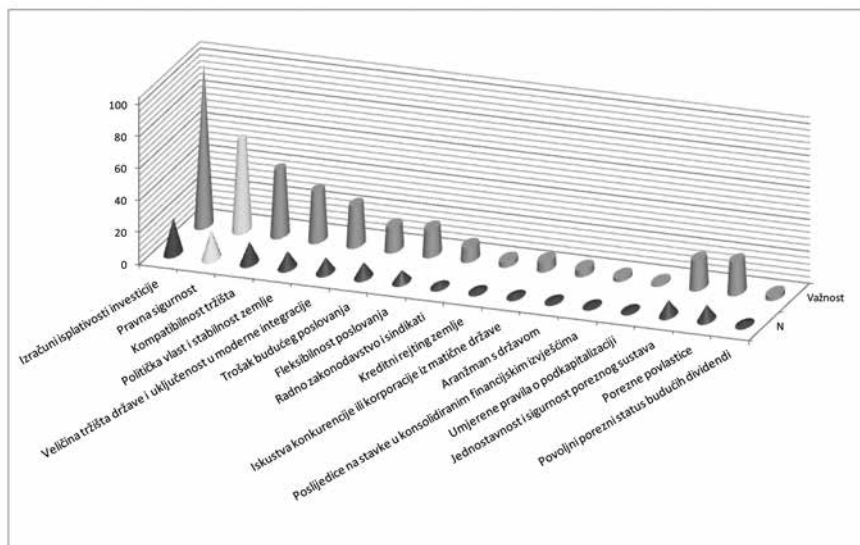
Izvor: Bogovac, 2012: 350.

U rezultatima analize posebno se ističu rizici netransparentnost postupaka poreznih tijela, netransparentna sudska praksa te dugotrajno rješavanje poreznodužničkih odnosa u svakodnevnom poslovnom životu poduzetnika. Visoka porezna stopa, često isticana kao glavna prepreka ulaganjima, tj. učinkovito sredstvo štetne porezne konkurencije, očito nije prepreka pri donošenju strateških odluka.⁵¹ Zanimljivo je, također, da se istraživanjem dokazuje i veća važnost pravne sigurnosti općenito u odnosu na poreznopravnu sigurnost, što upozorava na to da se strateški menadžment, u nastojanju da racionalno i savjesno upravlja imovinom vlasnika,⁵² rukovodi stavom o sigurnosti ulaganja koja nije usmjerena jedino na procjenu poreznopravne sigurnosti (grafikon 2).

⁵¹ Prije se vidi instrumentom poreznog planiranja, što potvrđuje razloge privlačnosti, primjerice, Njemačke za ulaganja (Bogovac, 2012: 328).

⁵² Analizom je utvrđeno da velika većina ispitanika (73%) smatra da su njihove strateške odluke sukladne ciljevima vlasnika ako im je prioritet smanjenje poreznih rizika, a ne smanjenje poreznih obveza (v. Bogovac, 2012).

Grafikon 2. Čimbenici koji utječu na odluke o ulaganju multinacionalnih korporacija i učestalost izbora pojedinih čimbenika



Izvor: Analiza autorica prema podacima prikupljenim u istraživanju: Bogovac, J. (2012), Pravni i ekonomski čimbenici oporezivanja multinacionalnih korporacija.

Prilikom izbora važnosti osobine poreznog sustava od ponuđenih šest (*transparentnost i jednostavnost; pravednost; umjereno oporezivanje; poticajni sustav za investitore; pouzdanost i stabilnost te harmoniziranost sa svjetskim sustavom*) ističe se i važnost koju menadžment daje poreznopravnoj sigurnosti. Podrobnijom analizom odgovora za potrebe provedenog istraživanja može se, naime, zaključiti da se najviše izabiru *transparentnost i pouzdanost* (34 biranja), dok su *pravednost i umjerenost* birani ukupno svega 9 puta (ako zanemarimo *harmoniziranost i poticajni sustav za investitore* koji predstavljaju sukus pravnih i ekonomskih aspekata). Niski porezni teret i pravedno ustoličen porezni sustav, dakle, za menadžment nisu primarni aspekti poželjnog poreznog sustava koji će činiti dio investicijskog okruženja u koji će investirati. Jasna »pravila igre« koja omogućuju pouzdanu kvantifikaciju budućih poreznih obveza i troškova prevagnut će pri uobličavanju stava o poreznom sustavu neke države prilikom donošenja strateških odluka vršnog menadžmenta multinacionalnih korporacija. Tome u prilog govore i rezultati analize odgovora koji su ponudili ispitanici na pitanje o izboru između važnosti poreznih ušteda i poreznih rizika prilikom utvrđivanja sukladnosti s ciljevima vlasnika, pri čemu uvjerljivom većinom (73%) menadžment ističe smanjenje poreznih rizika.

Povezujući to sa obilježjima izloženog hrvatskog poreznopravnog predloška te intenzivnim, ne baš uspješnim, nastojanjem hrvatskih vlada u privlačenju inozemnih ulagača, čini se potrebnim istaknuti pouke iz teorijskih i praktičnih spoznaja za hrvatske zakonodavce: fiskalni će instrumenti koji dovode do poreznih izdataka biti učinkoviti jedino i samo ako čine sastavni dio cjelokupnog (porezno)pravnog sustava države te ga nadopunjuju privlačnošću svojih financijskih ušteda. Naglasak bi, dakle, trebao biti na stabilnosti, transparentnosti i sigurnosti poreznog sustava, a ne na broju i različitosti poreznih izdataka.

5. Zaključak

Iz prijašnjih odjeljaka i izloženog osvrtu na porezne izdatke u usporednim i hrvatskom poreznom sustavu jasno se vidi nekoliko razlika. Prva razlika izvire iz primjetnog manjka »službene« pažnje posvećene pojmu poreznih izdataka. U poreznopravnom kontekstu jedan od prijepora vezan uz porezne izdatke jest pitanje njihova utjecaja na (strukturnu) preobrazbu poreznopravnog predloška – nesporan je njihov utjecaj na drugačije poimanje dotada uvriježenih (porezno)pravnih nazora i na toj podlozi nastalih doktrina. Posljedica toga su normativne intervencije koje je, analizirajući usporedne porezne sustave, moguće označiti modelski srodnima unatoč kontekstualnim razlikama, koje su, međutim, uvelike utjecale na uspješnost spomenutih mjera. Razlika između usporednih i hrvatskih rješenja ogleda se ponajprije (i ponovo) u manjku određenih mehanizama i instituta u domaćem poreznom pravu. Ipak, bilo bi posve neopravdano ustvrditi kako u hrvatskom poreznom pravu nije bilo nastojanja na tragu izloženih tendencija u usporednom pravu. No, upravo zbog niza konceptijskih prijepora u pozitivnopravnim rješenjima riječ je tek o pokušajima i pomacima. To možda i dodatno dobiva na težini ima li se u vidu da se krovni porezni zakon, OPZ, već dva puta mijenja u razmjerno kratkom roku, no postavlja se pitanje s kojim ciljem. Jer ako je cilj modernizacija hrvatskog poreznog prava, sasvim se opravdano nameće dvojba nije li riječ o svojevrsnoj propuštenoj šansi, u smislu prilike za pomnije pripremljene i dublje reformske zahvate. Na tu potrebu upućuju (teorijske) tendencije u oblikovanju poreznopravnih normi (koje je ponekad lakše zanemariti), no ovaj put poduprtih sasvim jasnim i konkretnim stavovima poreznih obveznika.

Literatura

- Arbutina, H., T. Rogić Lugarić (2010) Porezni postupak. U: Šimović, J., H. Arbutina, N. Mijatović, T. Rogić Lugarić, S. Cindori (2010) Hrvatski fiskalni sustav. Zagreb: Narodne novine
- Afschrift, T. (2003) *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*. Bruxelles: Larcier
- Albert, J. L., J.-L. Pierre, D. Richer (2007) *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*. Paris: Ellipses Edition Marketing
- Arnold, B. J., H. J. Ault (2004) *Comparative income taxation: a structural analysis*. The Hague: Kluwer Law International
- Barker, B. W. (2009) *The Ideology of Tax Avoidance*. Loyola University Chicago Law Journal: http://luc.edu/media/lucedu/law/students/publications/lj/pdfs/barker_taxavoid.pdf, 13. rujna 2012.
- Bogovac, J. (2012) *Pravni i ekonomski čimbenici oporezivanja multinacionalnih korporacija*. Disertacija. Pravni fakultet u Zagrebu
- Bouvier, M. (2010) *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. Paris: LGDJ Lextenso éditions
- Braovac, I. (2012) *Nedorečenost poreznih oslobođenja u sustavu poreza na promet nekretnina u Hrvatskoj*. Zbornik radova s konferencije: *Skrivena javna potrošnja: Sadašnjost i budućnost poreznih izdataka*. Zagreb: Institut za javne financije
- Bratić, V. (2011) *Skrivena javna potrošnja. Porezni izdaci: Potreba ili udvaranje biračima?* Zagreb: Institut za javne financije
- Bratić, V., I. Urban (2006) *Porezni izdaci u Hrvatskoj*. *Financijska teorija i praksa* 30 (2): 129–194
- Burton, M., K. Sadiq (2013) *Tax Expenditure Management: A Critical Assessment*. New York: Cambridge University Press
- Collet, M. (2009) *Droit fiscal*. Paris: Presses Universitaires de France
- Conseil d'impôt (2003) *La fiscalité dérogatoire – pour un reexamen des dépenses fiscales*. www.ccomptes.fr/fr/CPO/documents/divers/Rapport-fiscalite-derogatoire-complet.pdf, 23. rujna 2011.
- De Broe, L. (2008) *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, Amsterdam: IBFD
- De la Motte, M. A. (2011) *Droit Fiscal*. Paris: Presses Universitaires de France
- European Commission (2012) *Commission Recommendation of 6. 12. 2012. on aggressive tax planning*. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf 15. ožujka 2013.
- Lamarque, J., O. Negrin, L. Ayrault (2009) *Droit fiscal général*. Paris: LexisNexis Litec
- OECD (2011) *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*. OECD Publishing, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>, 20. rujna 2012.

- OECD (2010) Tax Expenditures in OECD countries. www.oecd.org
- Ott, K. (ur.) (1999) Porezni leksikon. Zagreb: Institut za javne financije
- 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 <http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/working-papers/WP56.pdf>, 15. siječnja 2012.
- Prebble, R. (2005) Treba li Hrvatska opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze? Prijedlog promjena važećeg hrvatskog zakonodavstva. *Financijska teorija i praksa* 29 (3): 262–282
- Rogić Lugarić, T., J. Bogovac (2012) Pravni status poreznih izdataka: stanje i perspektive. *Skrivena javna potrošnja: Sadašnjost i budućnost poreznih izdatka. Zbornik radova s konferencije*, 10. veljače 2012. Zagreb: Institut za javne financije
- Service des décisions anticipée (2009) Rapport annuel. http://www.ruling.be/AnnualReports/2009_SDA_rapport_annuel.pdf, 30. ožujka 2012.
- Schön, W. (2008) Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany. U: Friedman, J. (ed.) *Beyond Boundaries – Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*. Dostupno na: SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1590814>, 22. veljače 2012.
- Stathis, D. D. (2004) The Role nad Effects of Tax Avoidance on Worldwide Investment Flows and Its Interaction with Tax Incentives. <http://heinonline.org/HOL/LandingPage?collection=journals&handle=hein.journals/mjiel1&div=24&id=&page=>, 27. veljače 2013.
- Sugin, L. (2013) The Great and Mighty Tax Law: How the Roberts Court Has Reduced Constitutional Scrutiny of Taxes and Tax Expenditures. *Brooklyn Law Review* 78(3): 777–833. *Fordham Law Legal Studies Research Papers* No. 2285586. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2285586, 11. srpnja 2013.
- Sugin, L. (2011) Tax Expenditures, Reform, and Distributive Justice. *Columbia Journal of Tax Law*, Forthcoming: 1–45, *Fordham Law Legal Studies Research Papers* No. 1851802, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1851802, 11. srpnja 2013.
- Swift, Z. L. (2006) Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. <http://elibrary.worldbank.org/docserver/download/3927.pdf?expires=1379933596&id=id&accname=guest&checksum=69C723D159CB56B01B0203D0885A040>, 10. srpnja 2013.
- Šimović, J., Arbutina., H., Mijatović, N., Rogić Lugarić, T., Cindori, S. (2010) *Hrvatski fiskalni sustav*. Zagreb: Narodne novine
- Švaljek, S. (2003) Porezni poticaji za istraživanje i razvoj. *Zbornik radova znanstvenog skupa: Promjene u sustavu javnih prihoda*, 27. ožujka 2003. Zagreb: Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti
- Tipke, K., J. Lang (2010) *Steuerrecht*, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt
- Thuronyi, V. (2003) *Comparative Tax Law*, The Hague: Kluwer Law International
- Thuronyi, V. (1996) *Tax Law Design and Drafting*. International Monetary Fund

Wallace, C. D. (2002) *The Multinational Enterprise and Legal Control*. Netherland: Martinus Nijhoff Publishers

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 – Suppl.): 133–150

Pravni izvori

Abgabenordnung, www.bmf.de

Anwendungserlass zur Abgabenordnung, 2012., dostupno na: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuertemen/Abgabeordnung/AO-Anwendungserlass/abgabenordnung-anwendungserlass-anlage-b.pdf?__blob=publicationFile&v=3, 19. listopada 2012.

Circulaire AAF N 3/2012, AGFisc N 17/2012, AGDP N 4/2012, Service Public Federal Finances, <http://www.minfin.fgov.be/portail2/fr/downloads/current/circulaire-12-05-04.pdf>, 26. lipnja 2012.

Code général des impôts, 2010. Paris: LexisNexis Litec

Code des impôts des revenus (CIR), <http://fiscus.fgov.be/interfaioiffr/publicaties/DB/CIR92.htm>, 20. lipnja 2012.

Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (Zakon o podupiranju gospodarske stabilnosti i razvoja), <http://www.gesetze-im-internet.de/stabg/index.html>

Opći porezni zakon, *Narodne novine* 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13

Veroordnung zur Durchführung von § 89 Abs 2. der Abgabenordnung (Steuer-Auskunftsverordnung – StAuskV) 2007., <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/stauskv/gesamt.pdf>; 19. listopada 2012.

Ustav Republike Hrvatske, *Narodne novine* 85/10

Zakon o porezu na dobit, *Narodne novine* 117/04, 90/05, 57/06, 80/10, 22/12

Zakon o trgovačkim društvima, *Narodne novine* 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 152/11, 112/12

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, *Narodne novine* 59/09

Internetski izvori

Prezentacija »Izmjene i dopune Općeg poreznog zakona«, 27. travnja 2012., www.vlada.hr

Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona s Konačnim prijedlogom zakona, <http://www.sabor.hr/Default.aspx?art=51301>

LEGAL AND TAX ASPECTS OF TAX EXPENDITURES

Summary

Growing attention devoted to tax expenditures by the states has been quite conspicuous since the end of the 20th century. The particularity of such measures is visible in their different aspects: economic, political, and legal. The paper analyses legal and tax aspects of tax expenditures. It is divided into three parts. The first part deals with general characteristics of tax expenditures. The second part analyses tax expenditures and compares them to legal and tax systems. The final part of the paper outlines tax expenditures in the Republic of Croatia, suggesting possible legislative changes and improvements.

Key words: *tax expenditures, malfeasance, tax consent, tax and legal security*