

Porezna tajna: sigurnost prošlosti, sjena budućnosti

*Tereza Rogić Lugarić**

UDK 336.225:347.755(497.5)
Original scientific paper / izvorni znanstveni rad
Received / primljeno: 18. 11. 2014.
Accepted / prihvaćeno: 25. 9. 2015.

Dvojba između porezne vidljivosti i porezne povjerljivosti jedna je od »vječnih« poreznopravnih dvojbi. U okviru porezne povjerljivosti posebna se pozornost posvećuje institutu porezne tajne. Višeslojnost tog instituta ogleda se ne samo u isprepletanju s nizom drugih poreznopravnih instituta nego i u njegovu međudjelovanju sa širim društvenim vrijednostima i ciljevima. Dio rada posvećen mjestu i ulozi porezne tajne u odabranim, usporednim poreznopravnim sustavima osnova je zaključka o pojedinim markantnijim obilježjima i tendencijama vezanim s tematskim institutom. Analize u radu potaknute su nedavnim izmjenama porezne tajne u hrvatskom poreznopravnom zakonodavstvu, čemu je posvećen završni dio rada. Zaključno se upozorava na moguća ograničenja i (ne)željene učinke postojećeg normativnog modela.

Ključne riječi: porezna tajna, porezna javnost, liste dužnika, *tax compliance*

* Doc. dr. sc. Tereza Rogić Lugarić, docentica na Katedri za financijsko pravo i financijsku znanost, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu (Assistant Professor at the Chair of Financial Law and Financial Science, Faculty of Law, University of Zagreb, Croatia, e-mail: terezalugarić@yahoo.com)

1. Uvod

U jednom dijelu porezno pravo je pravo prikupljanja i razmjene velikog broja različitih informacija. Već i letimični uvidi pokazuju heterogenost predložaka kada je posrijedi čuvanje i mogućnost pristupa poreznim informacijama. Ipak, načelno je moguće izdvojiti dva temeljna predložka. Na jednoj je strani predložak porezne povjerljivosti, u čijoj je srži ograničenost pristupa (poreznim) informacijama. Takav okvir, prirodno, skreće pozornost na postojanje i doseg njegova »normativnog jamca«, instituta porezne tajne. Na drugoj je pak strani predložak porezne javnosti (porezne »vidljivosti«). Uporište tog predložka jest činjenica da je plaćanje poreza zakonska obveza te stoga svi u zajednici poreznih obveznika imaju »pravo znati« plaćaju li (i) drugi svoj »poštenu udio« (v. Kornhauser, 2005). Ideja porezne javnosti nije nikakva novina, no valja zamijetiti da je u današnje vrijeme taj »pritisak« sve jači, a time i sraz između predložaka oštriji. Premda nije moguće isključiti utjecaj šireg društvenog konteksta, »sukob« je moguće bolje razumjeti pobrojimo li pojedine ključne poreznopravne »brige« u posljednjih tridesetak godina. Porezni jaz,¹ informacijski jaz,² zakonito (i nezakonito) izbjegavanje porezne obveze, agresivno porezno planiranje, dobrovoljno ispunjavanje poreznih obveza (engl. *tax compliance*; franc. *civisme fiscal*) neki su od pojmova koji su nesumnjivo obilježili suvremenu poreznopravnu teoriju i praksu.

Cilj je rada analizirati normativne modele porezne tajne i identificirati markantnije tendencije u (pre)oblikovanju instituta. Izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona iz 2012. godine (NN 78/12) u hrvatski je model porezne tajne uvedena tzv. porezna javnost. Naznačene su odredbe na svojevrsan način aktualizirale pitanje o značenju i dosezima porezne tajne u hrvatskim prilikama i, posredno, dvojbu između prethodno spomenutih obrazaca. Što je bio cilj tih odredaba, kakva su usporedna iskustva sa srodnim mjerama neka su od pitanja na koja se nastoji odgovoriti u radu. Analiza je uklopljena u »širi« okvir koji definiraju odabrani primjeri usporednih poreznopravnih sustava (Njemačke, Francuske i Sjedinjenih

¹ Pojednostavljeno, posrijedi je ukupni iznos poreza koji porezni obveznici nisu platili na vrijeme.

² Sintagmom se koristi Ventry (2008), koji naglašava da su u današnje vrijeme (američka) porezna tijela hendikepirana informacijskom asimetrijom u toj mjeri da porezni obveznik može poduzimati pravne poslove kojima (zakonito) izbjegava poreznu obvezu, prijaviti transakcije vezane uz to planiranje, a da porezna tijela i ne naslute takvu vrst aktivnosti.

Američkih Država) koji služe kao orijentirajući primjeri i podloga identifikacije stanovitih srodnosti.

U hrvatskoj znanstvenoj bibliografiji nema puno radova posvećenih poreznoj tajni. Mijatović (2013) prikazuje porezne tajne u njemačkom poreznom pravu; Šinković (2008) problematizira sukob između prava na pristup informacijama i zaštite čuvanja porezne tajne. Veći je broj stručnih radova o poreznoj tajni (npr. Kraševac, Rihter, 2012; Matković, 2010; Lončarić-Horvat, 2004).

Rad je sastavljen od četiriju osnovnih cjelina. Nakon uvodnog dijela, drugi dio posvećen je omeđivanju pojma porezne tajne. Osnova trećeg dijela jest usporedna analiza normativnog modela porezne tajne. U posljednjem je dijelu naglasak na poreznoj tajni u hrvatskom poreznom pravu.

2. O poreznoj tajni

Pod pojmom porezne tajne treba razumjeti one odredbe u nacionalnom poreznom pravu kojima se štiti povjerljivost (osobnih) podataka poreznog obveznika i njihovo neovlašteno objavljivanje. Prema vrsti tajne porezna je tajna ili službena tajna ili (pod)vrsta profesionalne tajne koja se odnosi na obvezu čuvanja podataka iz osobnog i obiteljskog života pojedinca koje su saznale određene osobe u obavljanju svoje profesije.³

Sažimajući teorijske definicije (v. npr. Ott, 1999; OECD, 2003), dobivamo glavne sastavnice normativnog oblikovanja porezne tajne. Prema općoj normi (*lex generalis*), porezni službenici ne smiju otkrivati podatke o poreznom obvezniku (osobne i poslovne podatke), osim u zakonom dopuštenim slučajevima (*lex specialis*). Kršenje porezne tajne, u pravilu, podliježe disciplinskoj i kaznenoj odgovornosti.

Gotovo je opće suglasje da su u pozadini porezne tajne često »suprotstavljeni« interesi poreznih obveznika na jednoj strani i poreznih tijela na drugoj strani. Tu je tvrdnju moguće pobliže objasniti imajući u vidu: (i) prirodu poreznog prava i (ii) paradigmu utvrđivanja činjeničnog stanja.

(i) Pojednostavljeno rečeno, porezno je pravo skup pravila vezanih s porezima (i drugim javnim davanjima). Među obilježjima poreza kao javnih prihoda ističe se njihova derivativnost, izvedenost iz gospodarske snage

³ Na srodan je način definirana i profesionalna tajna u hrvatskom Zakonu o zaštiti tajnosti podataka (NN 108/96).

poreznih obveznika. Na tom se tragu oblikovalo osnovno načelo oporezivanja: načelo jednakosti i pravednosti; ono je u pojedinim sustavima uobličeno i kao (ustavno) načelo plaćanja prema »gospodarskoj snazi, mogućnostima«. No, definiranje gospodarske snage i njezina »najpouzdanijeg« pokazatelja (i ostvarivanje spomenutih načela) nije ni jednostavno ni neprijeporno. Danas je najprihvatljivije stajalište da gospodarska snaga, zapravo, ovisi o više pokazatelja. Njihovo što točnije utvrđivanje iziskuje saznavanje različitih informacija i zadiranje poreznog prava u privatni život poreznog obveznika budući da visina porezne obveze može ovisiti i o osobnim okolnostima poreznog obveznika (npr. o broju djece, o obiteljskim odnosima, vjerskoj oprijedijeljenosti i sl.). Adams (2006: 461) u tom smislu, možda pomalo groteskno, opisuje budućnost: »Ono što najviše plaši jest mogućnost da bi, na primjer, u SAD-u iskaznice socijalnog osiguranja mogle postati poput bilo koje obične kreditne kartice ... porezni bi ured imao uvid u sve aktivnosti obveznika, što bi značilo potpuno ugrožavanje njegove privatnosti ...«

(ii) Sukladno navedenom, utvrđivanje činjeničnog stanja u poreznom postupku ponajprije se temelji na načelu oficioznosti. Po tom načelu porezna tijela utvrđuju sva prava i obveze u poreznopravnom odnosu, utvrđuju činjenično stanje, određuju vrstu i opseg »istrage« te dokazna sredstva.⁴ S druge strane, na načelo oficioznosti nastavlja se načelo (i obveza) sudjelovanja poreznog obveznika u utvrđivanju činjeničnog stanja,⁵ s obzirom na, već prije spomenutu, raznolikost činjenica važnih za utvrđivanje porezne obveze. (Temeljem toga je i oblikovana raspodjela tereta dokazivanja u poreznom pravu: teret dokazivanja za činjenice koje utvrđuju poreznu obvezu na poreznim je tijelima, dok je na poreznom obvezniku teret dokazivanja činjenica koje umanjuju poreznu obvezu.) Ipak, Jochum (2012: 111) naglašava da ta »zajednička odgovornost ne oslobađa porezna tijela od njihove posljednje odgovornosti za utvrđivanje točnog i odgovarajućeg činjeničnog stanja ... Ona imaju obvezu utvrditi temelj zakonitog i pravičnog oporezivanja (i) kada porezni obveznik ne surađuje«. Sudjelovanje poreznog obveznika u središtu je i nekih novih zamisli o odnosu između poreznih tijela i poreznih obveznika koje na stanovit način transformiraju dosadašnje, uobičajene, okvire pojedinih poreznopravnih instituta. Tu se ponajprije misli na tzv. suradnički predložak (*co-operative compliance*) u

⁴ Npr. vidjeti članak 6. (st. 1. i 2.) Općeg poreznog zakona (OPZ – NN 147/08–73/13).

⁵ V. čl. 58., 59. i 60. Općeg poreznog zakona.

kojem je, po modelu »mrkve i batine«, otvorenost i spremnost poreznog obveznika na suradnju i dobrovoljno, pravovremeno prijavljivanje poreznih informacija jedan od ključnih preduvjeta za recipročno ponašanje poreznih tijela (*trade secrecy for certainty*).

Prethodni odjeljci tek naznačuju višestruke uloge porezne tajne. Tako se smatra da ona, osim fiskalne,⁶ može imati zaštitnu,⁷ pa i gospodarsku ulogu.⁸ Porezna se tajna često drži svojevrsnom protutežom (sve širim) ovlastima poreznih tijela u utvrđivanju činjeničnog stanja; ona je nužnom sastavnicom predložka »dobrog sakupljanja poreza« (Posner, 2000: 1799) i stoga i jedno od temeljnih prava poreznih obveznika (v. OECD, 2003). Bentley (2007) naznačeno pravo svrstava u tzv. sekundarna prava⁹ izvođeci ga iz načela pravičnosti. Djelomično srodnu tezu iznosi i Lang (v. u: Tipke, Lang, 2010) vežući razvoj instituta porezne tajne s evolucijom od formalnih k materijalnim elementima (pravne) države u razdoblju nakon II. svjetskog rata. »Sekundarnost« prava na poreznu tajnu zamjećuju i Kristoffersson i Pistone (2013) te Lang (u: Tipke, Lang, 2010).

Premda je načelo porezne tajne u pojedinim sustavima tradicionalno i baštinjeno načelo u odnosu između poreznih tijela i poreznih obveznika, u novije vrijeme, a pod utjecajem spleta različitih čimbenika, ono dobiva nov obris i ulogu. Ovdje posebno treba spomenuti utjecaj teorije u srži koje je pojam »(dobrovoljnog) udovoljavanja poreznim obvezama« (*tax compliance*);¹⁰ od kraja 20. stoljeća ta teorija postaje svojevrsnim uporištem pristupa poreznih tijela poreznim obveznicima.

Načelno se (ne)udovoljavanje obveznika poreznim obvezama nastoji objasniti dvjema teorijama (v. npr. Doran, 2009; Ventry, 2008; Kornhau-

⁶ Smatra se da porezna tajna, ima li se u vidu priroda poreznog prava i koncept utvrđivanja činjeničnog stanja, utječe na porezne obveznike i dobrovoljno udovoljavanje obvezama; porezni će obveznici, vjerujući da će porezna tijela čuvati osobne i druge podatke, »slobodnije« iznositi sve činjenice bitne za oporezivanje.

⁷ Primjerice, moguće je da bi uvid u podatke o dohotku i imovini »izložio« javnosti osobe s većim gospodarskim mogućnostima; to bi mogao biti povod za različita kaznena djela (otmice, ucjene).

⁸ Porezna tajna može biti »signal« važnosti stanovitih vrijednosti u poslovnom okruženju (npr. poslovne tajne; inovativnosti u poslovanju) i na taj način pridonijeti boljoj »poduzetničkoj klimi«.

⁹ No u onu skupinu prava koja su, u pravilu, zajamčena zakonom.

¹⁰ Naznačeni pojam definira se stupnjem u kojem porezni obveznici poštuju, drže se poreznih propisa. U francuskom se poreznom pravu koristi termin *civisme fiscal* koji označuje plaćanja poreza kao građanske vrline; pristajanja na porez (porez je opravdan, zakonit, pravičan i porezni ga obveznik prihvaća).

ser, 2005). Jedna se teorija temelji na tzv. modelu »kažnjavanja«, a druga na modelu zasnovanom na normama, »načinu promatranja«, koji uzima u obzir uvjerenja, stavove, moralne obveze te društvene i osobne standarde kao čimbenike utjecaja na određenu vrstu ponašanja.¹¹ Model kažnjavanja, polazeći od ekonomske logike, implicira da porezni obveznik plaća i ispunjava svoje porezne obveze samo u onom opsegu u kojem očekivani troškovi od neispunjavanja poreznih obveza nadmašuju očekivane dobiti od neispunjavanja. U takvom su okviru glavni oslonac sustav poreznih kazni i porezni nadzor (»vjerojatnost otkrivanja«). Glavna je zamjerka modelu što izvan njegova dosega ostaju uočene visoke stope udovoljavanja poreznim obvezama, nerazmjerne visini kazni i »vjerojatnosti otkrivanja« (mjereno brojem provedenih nadzora). Na toj se podlozi razvio drugi model, svojevrsna dopuna prvom. Po tom modelu porezni obveznik udovoljava svojim obvezama ne zbog straha od (formalnog) kažnjavanja, nego zato što prihvaća i »podvrgava se« stanovitim osobnim ili društvenim vrijednostima i normama i/ili želi izbjeći neformalne kazne koje će mu nametnuti drugi porezni obveznici (v. Doran, 2009). Potonji model ne »bjegiče« od sustava kazni, nego smatra da one trebaju biti »dopunjene« normama i mehanizmima koji će poticati udovoljavanje poreznim obvezama temeljeno na vrijednostima i standardima (*norm – based compliance*). U tom se kontekstu posebno drži važnim kako porezni obveznici doživljaju sustav (tj. percipiraju li ga pravednim, pri čemu se razlikuje djeljiva, postupovna i »osvetnička« pravednost),¹² te kako utječe načelo uzajamnosti (»ako drugi ne plaćaju porez, zašto bih ja«) i povjerenja (v. Doran, 2009). Treba naglasiti da ni ovaj model nije jednoznačno prihvaćen (npr. za načelo uzajamnosti v. *pro* Kirchler, 2008; *contra* Doran, 2009).

Bez obzira na kritike izloženih pristupa, istraživanja su osvijestila zamršenost utjecaja na ponašanje poreznih obveznika pa (pojedina) porezna tijela upravo na toj podlozi grade suvremeni pristup poreznim obveznici-

¹¹ Izložena se ideja naslanja na ideju podrijetlom iz socijalne psihologije prema kojoj se stavovi drže središnjim i temeljnim za razumijevanje i objašnjavanje ljudskog ponašanja. No, pokazalo se da predviđanje ponašanja iz stavova nije jednostavno i da točnije pretkazivanje ponašanja zahtijeva poznavanje društvenih normi, navika i razlika u osobnosti (v. Pennington, 1997). Srodnu ideju iznose i Kirchler i Berger (1998, u: Kirchler et al., 2008) koji su zamijetili da financijske službenike i samozaposlene porezne obveznike, kod kojih je primjetna usredotočenost na vlastite interese, obilježava niski porezni moral i izraženije izbjegavanje poreznih obveza.

¹² Djeljiva se pravednost odnosi na pravednu raspodjelu poreznog tereta (jedno od osnovnih načela poreznog prava), postupovna na ponašanje poreznih tijela (neutralnost u postupanju, pristožnost, uvažavanje), a osvetnička na sustav poreznog nadzora i kazni (v. Kirchler et al., 2008).

ma (na svojevrsan način spajajući »najbolje« od izloženih modela; v. npr. australsku poreznu upravu i model piramide).¹³

Iz ove su perspektive znatno razumljivija i »previranja« vezana s poreznom tajnom, odnosno dvojmom između porezne vidljivosti i porezne povjerljivosti budući da (pokazuje se) načelna »sklonost« prema jednom ili drugom modelu može utjecati na normativni model porezne tajne (v. usporedna iskustva u nastavku).

3. Usporedno porezno pravo – od porezne javnosti do porezne tajnosti i natrag

Institut porezne tajne poznaju mnogi poreznopravni sustavi. Za usporedni su prikaz odabrani sustavi po tri kriterija: (i) pripadnost različitim normativnim modelima porezne tajne; (ii) pripadnost različitim poreznopravnim obiteljima¹⁴ te (iii) pripadnost zemljama kontinentalnopravne tradicije odnosno zemljama precedentnog prava. Na tom tragu u okosnici prikaza su Njemačka, Francuska i Sjedinjene Američke Države.

3.1. Njemačka

Njemački se model porezne tajne u usporednom pravu često ocjenjuje modelom u kojem je porezna tajna posebno važna i zaštićena te koji obilježava širok doseg instituta. Temelj porezne tajne jest ustavno (osobno) pravo na informacijsko samoodređenje; stoga se naglašava »ustavnopravno obvezujući sadržaj članka 30. AO«¹⁵ (Lang, u: Tipke, Lang, 2010: 125). Odredbe navedenog članka moguće je podijeliti na tri osnovne skupine: norme vezane s definicijom tajne i krugom osoba koje obvezuje porezna tajna (čl. 30. st. 1. i 3.), norme vezane sa slučajevima koji se smatraju kr-

¹³ <http://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/How-we-do-things/Compliance-model/> (10. 6. 2014.).

¹⁴ Odabrane su francuska, sjevernoeuropska (germanska), američka obitelj; za koncept porezne obitelji pogledajte v. Thuronyi, 2003.

¹⁵ Riječ je o njemačkom Zakonu o javnim davanjima, Abgabenordnung, u nastavku će se koristiti skraćenica AO (dostupno na: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/, 3. 11. 2013).

šenjem porezne tajne (st. 2.) te norme vezane sa slučajevima u kojima je dopuštena objava porezne tajne (st. 4., 6.).

Obveza čuvanja porezne tajne za javne je službenike propisana člankom 30. AO st. 1. »Institutom porezne tajne zaštićeno je sve što porezni službenik i s njim izjednačene osobe ... saznaju o poreznom obvezniku ili drugoj osobi. Porezna se tajna odnosi na sve osobne, gospodarske, pravne, javne, privatne odnose neke fizičke ili pravne osobe« (AEAO¹⁶ zu § 30). Na tom tragu, porezni službenik krši poreznu tajnu ako neovlašteno objavi i upotrijebi tuđu poslovnu tajnu te ako objavi podatke koje je doznao u postupku, ali i iz drugih izvora (npr. priopćenja poreznih tijela; v. čl. 30. st. 2. AO).

Stavak 4. uređuje slučajeve kada su porezni službenici ovlašteni objaviti¹⁷ raspoložive podatke (no ne i koristiti se njima). Podatke je dopušteno objaviti: 1) ako služe provođenju postupka oporezivanja, poreznom postupku, kaznenom poreznom postupku ili prekršajnom poreznom postupku (u obzir dolazi i postupak službene pomoći); 2) ako je to dopušteno zakonom; 3) ako su uključene osobe to dopustile; 4) ako služe provođenju kaznenog postupka zbog neporeznih kaznenih djela, ali pod određenim uvjetima; 5) ako postoji prinudni javni interes.¹⁸

Treba naglasiti da je porezno tijelo, u zakonom naznačenim slučajevima, ovlašteno objaviti podatke, no to nije njegova obveza; dakle sve ovisi o diskrecijskoj ocjeni poreznih tijela, pri čemu porezna tijela moraju voditi računa o smislu ovlasti i zakonskim ograničenjima (čl. 5. AO). Ipak, ako je dana ovlast za objavljivanje podataka sukladno čl. 30., a istodobno postoji i zahtjev za davanjem obavijesti, koji sam po sebi ne krši poreznu

¹⁶ Anwendungserlass zur Abgabenordnung (2012.), dostupno na: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/Abgabeordnung/AO-Anwendungserlass/abgabenordnung-anwendungserlass-anlage-b.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (19. 10. 2012.).

¹⁷ Objavom se smatra svako jasno ili konkludentno ponašanje temeljem kojeg podatci o odnosima treće osobe mogu postati poznati. Objaviti se može usmenim, pisanim ili elektroničkim putem, drugim načinima ponašanja (npr. kimanjem glave), ali i propustom.

¹⁸ Smatra se da postoji prinudni javni interes u slučajevima počinjenja kaznenog djela i namjernog ozbiljnog zločina protiv života ili protiv države i njezinih organizacija; počinjenja gospodarskih kaznenih djela koja bi mogla, s obzirom na metode njihova počinjenja i opseg štete, znatno poremetiti gospodarski poredak ili narušiti opće povjerenje u poštenje poslovnih odnosa ili uobičajeno djelovanje državnih i javnih organizacija te kada je objavljivanje nužno radi ispravljanja netočnih činjenica proširenih u javnosti koje bi mogle značajno potkopati povjerenje u porezna tijela; prije objave činjenica porezni obveznik mora biti saslušan.

tajnu,¹⁹ porezna su tijela ne samo ovlaštena nego i obvezatna proslijediti tražene informacije (AEAO zu § 30). Obvezu priopćavanja podataka posebno naglašavaju i, zapravo, šire članci 31., 31a., 31b. Zakona o javnim davanjima.²⁰ Treba napomenuti i da je Savezni financijski sud potvrdio sukladnost članka 31. s Ustavom (v. BFH BStBl. 2008 II S. 42)²¹ obrazlažući da »pravo na informacijsko samoodređenje nije povrijeđeno ... dobiti od socijalnog osiguranja ne mogu biti nezakonito stečene i stoga pravo može biti ograničeno radi sprječavanja takvih zlouporaba«.

Jasno je stoga da je i u njemačkom poreznom pravu, unatoč »široko« postavljenom institutu, jedno od važnijih pitanja pitanje o doseg porezne tajne. Lang (u: Tipke, Lang, 2010) posebno spornom drži složenicu »pritudni javni interes« u čl. 30. st. 4. točki 5. Zakona o javnim davanjima (v. bilj. 14.) smatrajući ga neodređenim pravnim pojmom koji iziskuje teleološku interpretaciju. U prilog Langovu upozorenju treba imati na umu i odluku Ustavnog suda o popisu stanovništva²² i točku 2. koja navodi da »su ograničenja prava na informacijsko samoodređenje« (iz kojeg se izvodi načelo porezne tajne, op. a.) »moguća samo u slučajevima pretežitog javnog interesa ... moraju biti sukladna Ustavu te podlijegati pravilima o jasnoći norme ...«. K tomu, njemački je Ustavni sud potvrdio postojanje prinudnog javnog interesa (u slučaju objavljivanja istrage parlamentarnih odbora) i ustvrdio da pravo na čuvanje porezne tajne kao takvo nije temeljno pravo. Nije, stoga, iznenađujuće što Lang smatra da je time zapravo relativizirana spomenuta odluka Ustavnog suda o popisu stanovništva. Posljedica toga jest da je kršenje porezne tajne dopušteno u slučajevima kada nije povrijeđeno ili upitno pojedino temeljno pravo, a posebno kada je objavljivanje učinjeno radi »zajedničke dobrobiti« (čl. 14. st. 2. Ustava).

¹⁹ Npr. primjena članka 161. Zakona o kaznenom postupku (*Strafprozessordnung*, StPO).

²⁰ Članak 31. odnosi se na obvezu priopćavanja podatka javnopravnim tijelima, uključujući i religijske zajednice; čl. 31a. odnosi se na obvezu objavljivanja podataka s ciljem borbe protiv nezakonitog zapošljavanja i zlouporabe povlastica, a čl. 31b. odnosi se na objavljivanje s ciljem borbe protiv pranja novca i financiranja terorizma.

²¹ Predmet spora bilo je pitanje poštovanja članka 31.; naime Financijska služba željela je Agenciji za rad, od koje je tužitelj primio naknadu za nezaposlenost u godinama 2002., 2003. i 2004., proslijediti saznanja iz poreznog nadzora o primitcima tužitelja iz slobodnih djelatnosti u tim godinama kao i od obrta. Tužitelj je stoga podnio zahtjev Financijskom sudu za privremenim nalogom poreznim tijelima o zabrani takvog postupanja (http://www.bfh.simons-moll.de/bfh_2008/xx080042.html, 3. 12. 2013.).

²² Postijedi je odluka Ustavnog suda donesena 15. prosinca 1983. (*Volkszählungsurteil*, BVerfGE 65,1) koja se temelji upravo na načelu osobnog prava na informacijsko samoodređenje.

Prije je spomenuto da se porezna tajna drži svojevrsnom »protutežom« dojmju o širokim ovlastima poreznih tijela u postupku utvrđivanja činjeničnog stanja. U njemačkom poreznom pravu takva vrsta odredaba jesu odredbe članka 93. st. 7.²³ i 8.²⁴ te čl. 93b.²⁵ Zakona o javnim davanjima (automatizirani pristup podacima). Već i letimičan pogled izaziva nedoumice zbog navedenog kruga tijela. Međutim, takve se široke ovlasti poreznih tijela nerijetko opravdavaju javnim (proračunskim) interesom i »zajedničkom dobrobiti«. Navedene su odredbe ugrađene i u Zakon o podupiranju poreznog poštenja (*Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit*),²⁶ a i Savezni Ustavni sud potvrdio je ustavnost članka 93. st. 7. – automatizirano skupljanje i pristup podacima »služi opravdanim ciljevima ... sa stajališta zajedničke dobrobiti« (Lang, u: Tipke, Lang, 2010: 127). Upravo zbog njihova opravdanja teško je očekivati smanjivanje ovlasti poreznih tijela premda njihova širina izaziva stanovitu neugodu u poreznih obveznika. Stoga bi smjer promjena mogli diktirati samo nomotehnički standardi pa u tom svjetlu treba promatrati i odluku Ustavnog suda (2007) koja se tiče izričaja članka 93. st. 8. i njegove oprečnosti zahtjevu za jasnoćom i određenošću norme, posebno u dijelu utvrđivanja kruga sudionika koji mogu podnijeti zahtjev za pristup podacima kao i ciljeva kojima bi ti zahtjevi trebali služiti (v. *supra*).

Kršenje porezne tajne kažnjivo je sukladno članku 355. Kaznenog zakona (zatvorska kazna do dvije godine ili novčana kazna), a može imati i disciplinske posljedice (npr. opomenu, smanjivanje plaće).

²³ Člankom 93. st. 7. propisano je da je automatski pristup podacima sukladno članku 93b. moguć samo u taksativno navedenim slučajevima.

²⁴ Člankom 93. st. 8. javna tijela u čijem je djelokrugu vođenje, na primjer: a) osnovnih olakšica za osobe koje traže posao sukladno Zakonu o socijalnoj sigurnosti; b) socijalne pomoći sukladno Zakonu o socijalnoj sigurnosti; c) promocije obrazovanja sukladno Saveznom zakonu o promociji usavršavanja, mogu podnijeti zahtjev Saveznom središnjem poreznom uredu o dostavi podataka od kreditnih institucija sukladno članku 93b., u opsegu koji je nužan za provjeru ispunjavanja uvjeta u slučajevima u kojima je podnesena žalba i prethodni zahtjevi upućeni osobama nisu dali rezultate.

²⁵ Prema članku 93b., podatci koje kreditne institucije pohranjuju sukladno članku 24c. Zakona o kreditnim institucijama (*Gesetz über das Kreditwesen*; <http://www.gesetze-im-internet.de/kredwgf/>, 6. 12. 2013.) trebaju se čuvati i za pristup podacima sukladno člancima 93. st. 7. i 8. AO. Na zahtjev, Savezni središnji porezni ured može doći do tih podataka postupkom automatiziranog traženja podataka i prosljediti ih podnositeljima zahtjeva.

²⁶ http://www.bzst.de/DE/Steuern_National/Kontenabrufverfahren/Vorschriften/gesetz_zur_Foerderung_der_Steuerehrlichkeit.html?nn=23426 (6. 12. 2013.).

3.2. Francuska

I u francuskom se modelu porezna tajna veže sa zaštitom povjerljivosti u poreznom pravu; ona se i ovdje drži nužnim kompromisom između »su-protstavljenih« zahtjeva – zahtjeva za »poreznom diskrecijom« i zahtjeva za poštovanjem načela pravičnosti. No, za razliku od njemačkog modela, dvojbe oko mjesta i uloge porezne tajne u francuskom su pravu izražene. To najavljuje već i ishodište instituta – porezna tajna u francuskom poreznom pravu nema ustavno uporište. Chevalier (1998: 2) naglašava da »Ustavno vijeće nije potvrdilo točnu ustavnu važnost konstitutivnih elemenata porezne tajne ... porezna tajna, sama po sebi, ne čini bitan element zaštite privatnog života«. Dubut drži da je »bez obzira na to, povjerljivost važna sastavnica francuskog poreznog prava« (2013: 411). U tom kontekstu treba čitati i činjenicu da je porezna tajna zajamčena Poveljom poreznih obveznika²⁷ u kojoj piše da je »porezna tajna važna vrednota poreznih tijela«, a »zaštita privatnog života jedan od osnovnih ciljeva«.

Zaštita podataka u francuskom je pravu »pokrivena« profesionalnom tajnom, reguliranom čl. L. 103. – L. 166 B Zakona o poreznom postupku (*Livre des procédures fiscales*, LPF). »Obveza profesionalne tajne, definirana Kaznenim zakonom,²⁸ primjenjuje se na sve osobe koje s obzirom na funkciju ili dužnost sudjeluju u postupku utvrđivanja, nadzora ili žalbe na javna davanja, utvrđena Općim poreznim zakonom (*Code général des impôts*, CGI) (čl. L. 103.).« Tajna se odnosi na sve informacije prikupljene u tim postupcima.

Specifičnost francuskog modela jest tzv. porezna javnost (*publicité de l'impôt*), uređena člancima L. 111. i 112. LPF. Naznačene su odredbe u trenutku uvođenja (1984.) bile oštro kritizirane u smislu mogućnosti njihove zlouporabe i (ne)sukladnosti načelu poštovanja privatnosti i sigurnosti građana. No, »nažalost Savjet« (ustavni, op.a.) »nije na to precizno

²⁷ Povelja poreznih obveznika (*Charte de contribuable*) izdana je 2005. godine. Riječ je o dokumentu koji sadržava opća, temeljna načela na kojima bi se trebao zasnivati odnos između poreznih tijela i poreznih obveznika; dostupna je na: http://www2.impots.gouv.fr/documentation/charte_contrib/charte.pdf (10. 12. 2013.).

²⁸ Člankom 226–13. Kaznenog zakona propisano je da je »odavanje informacije koja ima obilježje tajnosti, a koju je netko doznao u okviru obavljanja svoje dužnosti i djelatnosti ili u okviru obavljanja neke privremene funkcije, kažnjivo jednom godinom zatvora i novčanom kaznom u iznosu od 15.000 eura«. Člankom 226–14. propisano je da se prethodni članak ne primjenjuje u slučajevima u kojima sam Zakon dopušta objavu informacija, a posebno u slučajevima navedenim u nastavku članka (točke 1., 2. i 3.) (dostupno na: <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006070719>, 10. 12. 2013.).

odgovorio pa je propuštena prilika za raspravu o mjestu porezne tajne u poreznom pravu« (Sid Ahmed, 2007: 233).

Porezna javnost podrazumijeva liste poreznih obveznika poreza na dohodak i poreza na dobit koje se vode za područje svake općine, a dopunjene su podacima o obveznicima koji nisu obveznici poreza na dohodak ili dobit u toj općini, no imaju na njezinu području prebivalište, te za obveznike poreza na dohodak podacima o broju članova obitelji, oporezivom dohotku i utvrđenom iznosu poreza.²⁹ Lista se čuva u nadležnim departmentskim poreznim tijelima i dostupna je svim poreznim obveznicima koji prebivaju na području određene općine. Objava ili prosljeđivanje same liste ili bilo kakvih podataka sa liste zabranjeni su i kažnjivi novčanom kaznom, a, u pojedinim slučajevima, i kaznom zatvora u trajanju do pet godina (čl. 1762. i čl. 1772. CGI).

Vežano s poreznom javnosti često se ističe slučaj *Okovanog patka (slučaj Fressoz i Roire)*;³⁰ Europski je sud za ljudska prava zaključio da »suda novinara nije sredstvo proporcionalno legitimnom cilju imajući u vidu da je interes demokratskog društva osigurati i održati slobodu tiska«. Sid Ahmed (2007) naglašava da praksa Europskog suda nije puno drugačija od prakse »domaćih« sudova: oni također priznaju »iskrivljavanje« prava na poštovanje privatnog života i na tajnu »imati«,³¹ ako je žrtva javna osoba.

Javnim interesom opravdavaju se i pojedine od mnogobrojnih iznimaka od pravila profesionalne tajne koje su regulirane člancima L. 113. – L. 166. LPF. No, kao što i naglašava čl. L. 113. LPF, »oni koji imaju korist od iznimaka ... i sami podliježu obvezi profesionalne tajne u smislu

²⁹ Posrijedi su porezne obveze utvrđene do 30. travnja sljedeće godine u odnosu na godinu u kojoj je podnesena prijava poreza na dohodak (čl. R-111-1. LPF).

³⁰ Godine 1989. u trgovačkom društvu Peugeot došlo je do konflikta između zaposlenika i direktora, gospodina M. J. Calveta, jer je odbio njihov zahtjev za povećanjem plaća. U satiričkom listu *Okovani patak* objavljen je članak M. C. Roirea u kojem je opisan porast plaće gospodina Calveta u razdoblju 1986.–1988. godine potkrijepljen kopijama relevantne porezne dokumentacije iz koje je vidljiv i porast poreznih obveza za 45,9%, što je izazvalo satirični komentar kako je »gospodin Calvet ugradio turbo u svoju plaću«. Gospodin Calvet je pokrenuo postupak protiv nepoznate osobe, a u postupak se uključio i ministar za proračun s tužbom za krađu službenih dokumenata i kršenje profesionalne tajne. Gospodin Roire i gospodin Fressoz, njegov šef, optuženi su za prikrivanje dokumenata, do kojih se došlo kršenjem profesionalne tajne, i krađu te su u konačnici i kažnjeni novčanom kaznom, nakon čega su pokrenuli postupak pred Europskim sudom za ljudska prava u Strasbourg.

³¹ Sid Ahmed (2007) iznosi tezu o tajni »biti« i tajni »imati«; potonja je važna za porezno pravo, a znači zaštitu informacija i podataka vezanih uz imovinu ili financijske prilike pojedinca ili obitelji.

Kaznenog zakona«. Zakonom su iznimke grupirane u nekoliko skupina: (i) iznimke u slučaju međunarodne razmjene informacija; (ii) iznimke u korist pojedinih upravnih tijela, javne vlasti, zajednica i javnih tijela;³² (iii) iznimke u korist različitih komisija;³³ (iv) iznimke u korist sudskih vlasti;³⁴ (v) iznimke u korist tijela u djelokrugu kojih je primjena socijalnih zakona; (vi) iznimke u korist različitih organizacija.

Za poreznu se tajnu u francuskim prilikama često naglašava njezino dvojako značenje: ona je institut koji je nametnut poreznim tijelima, ali i institut koji je moguće »suprotstaviti« poreznim tijelima (*imposé – opposé*). Stoga je posebno važno pitanje dosega porezne tajne odnosno prava na povjerljivost i položaja tzv. trećih osoba (s obzirom na koncept utvrđivanja činjeničnog stanja). Na tom tragu Chevalier (1998) iznosi tezu o svojevrsnoj dvojakoj ulozi trećih osoba: pasivnoj i aktivnoj. Ponajprije, nadzirajući poreznog obveznika, porezna su tijela često u prilici saznavati činjenice o drugom poreznom obvezniku (srodnu odredbu poznaje i hrvatsko porezno pravo).³⁵ Stoga Chevalier navodi da su treće osobe postupno postale »pasivni pomoćnici fiskusa«. No, osim tih »pasivnih« pomagača postoji i krug trećih koji su »svjesni suradnici« poreznih tijela budući da porezna tijela mogu od njih zatražiti informacije. U okviru potonje skupine važno je razlikovati dvije podskupine. U jednoj su osobe koje se, s obzirom na prirodu svog zanimanja, mogu pozvati na profesionalnu tajnu i koje stoga imaju »relativno pravo na povjerljivost«. ³⁶ Poseban je pak položaj trećih osoba koje se ne mogu pozvati na profesionalnu tajnu i za koje zapravo, prema Chevalieru, pravo na povjerljivost ne postoji. Razlog tomu jest što je, s jedne strane, riječ o osobama od kojih porezna tijela traže informacije temeljeći zahtjev na njihovoj povezanosti s poreznim obveznikom, i koje ne »potpadaju« pod strože reguliran zakonski okvir »prava priopćavanja«. S druge su strane osobe od kojih porezna tijela mogu tražiti informacije

³² Svojevrsni zajednički nazivnik ove prve skupine jest provođenje različitih vrsta nadzora.

³³ O značenju komisija za rješavanje poreznih sporova v. Rogić Lugarić, Čičin-Šain, 2014.

³⁴ Npr. u korist Računskog suda (*Cour des Comptes*); Suda za proračunsku i financijsku disciplinu (*Cour de discipline budgétaire et financière*); Ustavnog savjeta (*Conseil constitutionnel*) u slučajevima istrage vezane uz financiranje predizborne kampanje predsjednika Republike.

³⁵ Članak 69. st. 8. Općeg poreznog zakona.

³⁶ Npr. medicinska tajna na koju se moguće pozvati u postupku poreznog nadzora (v. Chevalier, 1998).

temeljem tzv. »prava priopćavanja«, no za koje sam Zakon navodi da se ne mogu pozvati na profesionalnu tajnu (v. bilješke *infra*). Pravo priopćavanja regulirano je člancima L. 81. – L. 102. Zakona o poreznom postupku, a riječ je o pravu poreznih tijela na točan, jasan i relativno neformalan način prikupljati informacije od poreznih obveznika i od trećih osoba. Ipak, premda je Zakonom taksativno propisan krug tih osoba, teško se ne složiti sa Chevalierom (1998: 624) o »impresivnom popisu«. ³⁷ Treba još napomenuti da Zakon regulira i obvezu određenih tijela na davanje informacija i bez prethodnog zahtjeva poreznih tijela (članci L. 97. – L. 102. LPF), a propisana je i kazna za osobe/tijela koja odbijaju suradnju (čl. 1734. CGI). Stoga Chevalier (1998: 628) predlaže bolje reguliranje područja primjene prava priopćavanja da bi se »izbjegla pretjerivanja u pojedinim slučajevima i spriječilo stvaranje klime prokazivanja«.

3.3. Sjedinjene Američke Države

Povijest porezne tajne u američkom je okružju obilježena dugogodišnjim sporom između zagovornika (koncepta) »porezne javnosti« i zagovornika (koncepta) »porezne privatnosti«. Prekretnicom se uzimlje godina 1976.; tada odnosi »prevagu« porezna privatnost budući da je tada prvi put porezna tajna regulirana zakonom (Zakon o poreznoj reformi; *Tax Reform Act*). No, u većem dijelu 19. i 20. st. u SAD-u je dominirao koncept svojevrsne porezne »vidljivosti«. Tako je, primjerice, jedno vrijeme porezna prijava smatrana javnim dokumentom. Začetak takve prakse seže još u 1861. (odnosno 1862.) godinu kada je donesen zakon o prvom porezu na dohodak u SAD-u (*Civil War Income Tax Act*); sukladno tom Zakonu informacije o razrezivanju poreza mogle su se objaviti na vratima suda i u novinama (*Report on Scope and Use of Taxpayer Confidentiality and Disclosure Provisions, 2000*). ³⁸

Schwartz smatra da su velik utjecaj na poreznu privatnost zapravo imala izvršna tijela i njihove diskrecijske ovlasti. Naime, Zakonom o prihodima iz 1913. (na snazi sve do 1976. godine) ustanovljeno je opće pravilo, koje

³⁷ Npr. porezna tijela mogu zatražiti podatke od osoba koje isplaćuju honorare (čl. L. 82. A); od svih pravnih ili fizičkih osoba koje isplaćuju plaće ili mirovine (čl. L. 82. B); od ministarstava (čl. L. 82 C); od tijela ili javnih trgovačkih društava i organizacija pod nadzorom nekog upravnog tijela i koja se ne mogu pozvati na profesionalnu tajnu (čl. L. 83. – L. 84.) itd.

³⁸ Dostupno na: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/confide.pdf> (10. 1. 2014.).

je zapravo obilježilo cijelo to razdoblje; prema njemu porezna je informacija javni podatak, no dostupan za nadzor samo sukladno propisima te po nalogu i dopuštenju predsjednika SAD-a. Time su ovlasti za objavljivanje, zapravo, uvelike prepuštene izvršnim tijelima. S vremenom je izvršna vlast, zahvaljujući tom diskrecijskom pravu, proširila i dopustila pristup informacijama o poreznim prijavama različitim razinama vlasti. U tom je smislu ilustrativan i sažetak o Unutrašnjoj službi za prihode (*Internal Revenue Service; IRS*) kao »posudbenoj knjižnici osobnih informacija za različite razine vlasti« (*Crismar v. US* u: Schwartz, 2008: 886). Valja zaključiti da su se u tom vremenu odvijala dva paralelna i pomalo reverzibilna procesa: dok se na jednoj strani, približavajući se 1976. godini, postupno ograničavao javni pristup poreznim informacijama, na drugoj se strani širio pristup upravnih tijela poreznim informacijama.

Jedan od glavnih razloga stalnih debata i dvojba o konceptima porezne »privatnosti« i porezne »vidljivosti« u američkim prilikama jest isticanje njihova utjecaja na udovoljavanje i dobrovoljno ispunjavanje obveza (*tax compliance*). Upravo je uvođenje spomenutih zakonskih rješenja prema većoj poreznoj javnosti prije 1976. godine često bilo motivirano promocijom dobrovoljnog ispunjavanja poreznih obveza kao i težnjom sprječavanju porezne utaje. Glavnim argumentom u prilog poreznoj javnosti drži se moguć utjecaj na promjenu inače privatnog ili/(i) skrivenog ponašanja. Naime, smatralo se da će javnost informacija o poreznim prijavama poslužiti kao svojevrsno nadzorno sredstvo, a posebno se ciljalo na osobe s većom gospodarskom snagom. Vjerovalo se da će ih javnost informacija preobratiti (posramiti) i uvjeriti u »uzvišenost udovoljavanja poreznim obvezama« (Schwartz, 2008: 891). Zagovornici porezne tajne ističu »standardne« argumente, zasnovane na potrebi međusobnog povjerenja između tijela i obveznika. Budući da porezne prijave sadržavaju velik broj privatnih podataka, na otkrivanje kojih su porezni obveznici posebno osjetljivi, smatraju da će se porezni obveznik (više) pridržavati poreznih propisa vjerujući da porezna tijela neće odavati ili raspačavati informacije.

S tim u vezi postavilo se pitanje bi li objavljivanje imena poreznih obveznika koji ne ispunjavaju svoje porezne obveze također pozitivno utjecalo na *tax compliance*. No, »Ministarstvo financija ne preporučuje objavljivanje imena poreznih obveznika koji ne ispunjavaju svoje porezne obveze« smatrajući da su »koristi od takvog pristupa u najboljem slučaju prijeporne i ne opravdavaju rizik od neželjenih posljedica koje bi mogle potkopati povjerenje poreznih obveznika u porezni sustav« (*Report on Scope and Use of Taxpayer Confidentiality and Disclosure Provisions*, 2000: 35). Unatoč tom

stavu, na razini saveznih država česta je praksa objavljivanja lista poreznih osoba koje duguju porez veći od određenog iznosa. Međutim, treba naglasiti da su na takvim listama nesporna porezna dugovanja pa se obveznika prethodno upozorava da mora platiti porez ili će se naći na toj listi.

I Schwartz i Blank zaključuju da rasprava između porezne javnosti i porezne privatnosti nije gotova i da se može očekivati njezino uskrsnuće »svaki put kada vlada traži inovativne načine za rješavanje poreznog jaza« (Blank, 2013: 1).

Kao što je *supra* spomenuto, načelo porezne tajne ozakonjeno je 1976. godine. Pravila postavljena tada ostala su do danas temeljna pravila zakonskog uređenja:³⁹ (1) porezne prijave i informacije iz poreznih prijava⁴⁰ trebaju biti povjerljive, osim u slučajevima navedenim Zakonom (čl. 6103. st. (a)); (2) iznimke od općeg pravila podrobno su regulirane, pri čemu je objavljivanje za druge potrebe restriktivnije uređeno nego objavljivanje za potrebe poreznih tijela (čl. 6103. st. (c) – (o)); (3) osigurani su tehnički, administrativni i materijalni zaštitni mehanizmi radi sprječavanja neovlaštene uporabe i objavljivanja poreznih informacija (čl. 6103. st. (p) – (q)); (4) predviđene su kaznene mjere.⁴¹

Iznimke od općeg pravila, premda podrobno propisane i pomno regulirane, mnogobrojne su, a ponajviše ih je moguće pravdati javnim interesom. Tako, na primjer, porezne informacije mogu biti objavljene službenicima poreznih tijela; različitim odborima;⁴² Kongresu; predsjedniku SAD-a; savezним službenicima za potrebe poreznih tijela⁴³ (i u sudskim i upravnim poreznim postupcima); savezним službenicima u slučajevima koji nisu ve-

³⁹ Čl. 6103. Unutrašnjeg Zakona o prihodima (*Internal Revenue Code*), dostupno na: http://www.irs.gov/irm/part37/irm_37-001-002.html (21. 1. 2014).

⁴⁰ Zakon definira (čl. 6103. stavak (b), točka 2.) što se smatra informacijom iz porezne prijave i dijeli ih u četiri skupine; pored osnovnih informacija (o identitetu, prirodi i izvoru dohotka, odbicima, imovini, obvezama), informacijom iz porezne prijave smatraju se i sporazumi o transfernim cijenama te bilo kakvi slični sporazumi između poreznih tijela i poreznog obveznika.

⁴¹ Namjerno neovlašteno objavljivanje poreznih informacija može se kvalificirati kao teško kazneno djelo (v. *Report on Scope and Use of Taxpayer Confidentiality and Disclosure Provisions*, 2000).

⁴² Odboru za financije, Zajedničkom odboru za oporezivanje.

⁴³ Npr. Ministarstvu pravosuđa, Ministarstvu financija, Nadzornom odboru Unutar-nje službe za prihode (čl. 6103. st. (h)).

zani s poreznim tijelima;⁴⁴ za potrebe nekih drugih tijela⁴⁵ itd. Na tom su tragu ilustrativne sljedeće riječi: »Kongres je nastojao naći ravnotežu između potrebe za informacijama svakog pojedinog tijela i prava građana na privatnost kao i utjecaja objavljivanja na sustavno udovoljavanje poreznim obvezama i na dobrovoljno podnošenje poreznih prijava« (*Disclosure and Privacy Law Reference Guide*, 2012: 1–9).⁴⁶

Od ostalih važnih zakona i propisa potrebno je spomenuti i Zakon o slobodi informacija (*Freedom Information Act*) (1966.); Zakon o privatnosti (*Privacy Act*) (1974.); Zakon o poštenom kreditnom izvješćivanju (*Fair Credit Report Act*) (1970.); Zakon Gramm-Leach-Bliley (Zakon o financijskoj modernizaciji) (1999.).

Upravo zbog tako velikog broja propisa koji reguliraju područje pristupa financijskim informacijama, a time i važnih za porezne obveznike, Schwartz (2008) smatra da je čl. 6103. Unutrašnjeg zakona (v. bilj. 39), na jednoj strani, izgubio nekadašnju važnost budući da danas za saznavanje jednog broja podataka porezna prijava nije više najvažniji izvor.⁴⁷ No, na drugoj je strani, prema Schwartzu (2008), institut porezne tajne važniji nego prije budući da je mogućnost krađe i zlouporabe osobnih podataka i identiteta u današnje vrijeme veća nego ikad. U prilog Schwartovoj tezi idu i tendencije u poreznom postupku; jedan od glavnih ciljeva poreznih tijela danas jest olakšavanje komunikacije između poreznih tijela i poreznih obveznika; u tom okviru bitna postaje komunikacija (popunjavanje poreznih prijava i niza poreznih obrazaca) elektroničkim putem.

3.4. Osvrt na usporedne primjere

Izložena usporedna analiza iznosi na vidjelo nekoliko markantnijih obilježja i tendencija vezanih s poreznom tajnom koje držimo vrijednima izdvojiti. To su: (i) različitost normativnih modela porezne tajne; (ii) suzi-

⁴⁴ Npr. za potrebe kaznenih istraga, za potrebe informiranja nadležnih službenika o kriminalnim ili terorističkim aktivnostima ili za potrebe izvanrednih okolnosti (čl. 6103. st. (i)).

⁴⁵ Npr. za Službu socijalne sigurnosti, Ministarstvo rada, za savezna, državna ili lokalna tijela nadležna za provedbu potpore za djecu (čl. 6103. st. (l)).

⁴⁶ Dostupno na: www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4639.pdf (21. 1. 2014.).

⁴⁷ Na tom argumentu pojedini autori zagovaraju objavljivanje većeg broja poreznih informacija i pomak prema poreznoj javnosti (v. Kornhauser, 2005).

vanje dosega porezne tajne; (iii) preobrazba instituta i jačanje »odgojne« uloge porezne tajne; (iv) preciznija normativna regulacija.

(i) Uvodno spominjana heterogenost pristupa, kada je posrijedi objavljivanje poreznih informacija, zorno se vidi i iz usporednog prikaza. Na tom je tragu moguće izdvojiti tri modela: A) model (potpune) porezne javnosti (taj bi koncept podrazumijevao objavu poreznih prijava i velikog broja poreznih informacija kao što je to bilo u pojedinim razdobljima u američkoj povijesti); (B) hibridni koncept (ili koncept ograničene porezne tajne; podrazumijeva stanoviti stupanj porezne javnosti, npr. francuski sustav); (C) koncept »potpune ili neograničene« porezne tajne (npr. njemački, premda pridjev »potpune« treba razumjeti uvjetno).

Slijede li se, pak, »preporuke« Kristoferssona i Pistonea (2013), u skoroj je budućnosti model neograničene, pa i hibridni model porezne tajne najmanje izgledan. Autori zagovaraju model koji bi se zasnivao na odsutnosti (generalnog) prava na povjerljivost, osim kada bi objavljivanje informacija izazvalo štetu (navode kao paradigmu švedski primjer).

Modeli se, također, razlikuju i prema uporištu porezne tajne (ustavno ili ne). Jedna od hipoteza koja se ovdje nazire, a koju bi svakako trebalo ispitati i dalje isražiti, jest ustavnost uporišta porezne tajne kao neke vrste »branika« od (veće) relativizacije.

(ii) Svojevrсно »suzivanje« dosega instituta porezne tajne možda se najbolje može opisati uzmicanjem porezne tajne pred »javnim interesom«, i na normativnoj i na praktičnoj razini. Na normativnoj razini ono posebno dolazi do izražaja na dva načina: (i) izravnim – izričitim navođenjem javnog interesa kao slučaja koji dopušta objavu (inače) zaštićenih podataka (njemački primjer); (ii) neizravno – propisivanjem iznimaka od obveze čuvanja porezne tajne pri čemu je primjetna tendencija njihova širenja. (Širenje iznimaka, međutim, često je vezano sa sve širim ovlastima poreznih tijela u prikupljanju podataka.) Drugačije rečeno, dolazi do sudaranja fiskalnih interesa poreznih tijela s njihovom ustavnopravnom ulogom (v. Tipke, Lang, 2010).

Objavljivanje i raspčavanje podataka samo u zakonom propisanim slučajevima standardni je (teorijski) element normativnog uređenja porezne tajne. Prethodni zahtjev implicira (ili bi trebao implicirati) ponajprije jasnoću i određenost normativnog stava. Međutim, analiza provedena u radu dopušta uočiti svojevrсни paradoks i primjetnu normativnu neodređenost upravo u ovom dijelu regulacije porezne tajne. Neodređenošću norme stvaraju se svojevrсне pravne praznine, a »popunjavanje« i tumačenje sa-

držaja pojma dijelom prepušta »praktičnoj« razini i – trenutku. Time nastaje raskorak između deklarativnog i stvarnog značenja instituta i oblikuje se, grubo rečeno, okvir pogodan za relativizaciju porezne tajne. Budući da se u poreznom pravu javni interes često »prevodi« u interes proračunskog financiranja – koje se zasniva na povjerenju, općoj dobrobiti i solidarnosti pa se, prirodno, tiče šire javnosti – očito je da će taj dio i ubuduće ostati »najkrhkiji« dio porezne tajne. No, pomalo paradoksalno, u slučajevima javnog interesa često s posebnom oštrinom dolazi do izražaja odnos između poreznog obveznika i države kao »podređenog i nadređenog«, odnos koji se sustavno nastoji »omekšati« nizom mjera, između ostalog upravo i (prigodnim) jamčenjem načela porezne tajne.

(iii) Odgojna uloga porezne tajne odražava se u njezinu (mogućem) utjecaju na tzv. *tax compliance*, pri čemu se »eksperimentira« s (oprečnim) konceptom porezne javnosti. U tom je kontekstu moguće govoriti o hibridnim modelima porezne tajne, u kojima se kao komplementarni element porezne tajne javlja »porezna javnost«. U tim modelima (pojedine) porezne informacije postaju dostupne »široj« javnosti; primjerice informacije o poreznim obvezama određenih skupina poreznih obveznika ili veličini poreznog duga. (U pojedinim se pak sustavima ide i korak dalje i zagovara prelazak na koncept porezne javnosti.)

Uvođenje porezne javnosti smjera na pobuđivanje osjećaja srama u (delinkventnih) poreznih obveznika te na javnu osudu i stigmatu. Time se nastoji osnažiti dobrovoljno plaćanja poreznih obveza kao društvena vrijednost (Mikesell, Birskyte, 2006: 229). Podrijetlo takvog načina razmišljanja objašnjivo je prethodno spomenutim teorijama o mogućim utjecajima na *tax compliance*. No, komparativna iskustva pozivaju na stanovit oprez koji se ponajprije ogleda u stanovitim pretpostavkama za primjenu porezne javnosti (npr. dokazani pravni interes ili mjere upozorenja prije dolaska na listu dužnika). Dva su moguća objašnjenja takvog predloška. Ponajprije, stanoviti oprez sugeriraju i mnoga teorijska razmatranja, čak i neovisno o procjeni mogućih učinaka (v. npr. Posner, 2000). Treba imati u vidu da pozitivan utjecaj »lista srama« na udovoljanje poreznim obvezama nije dokazan (Lang u: Tipke, Lang, 2010; Mikesell, Birskyte, 2006: 229). Drugo, razlozi zbog kojih porezni obveznik duguje određeni iznos poreza mogu biti i neovisni o obvezniku. Stoga se mjerama upozorenja nastoji postići da lista dužnika uistinu i služi svrsi, odnosno izloži sudu javnosti »zaslužne« obveznike.

(iv) Analize instituta porezne tajne, posebno u raspravi o iznimkama, često posredno izvode na vidjelo širinu ovlasti poreznih tijela u područ-

ju prikupljanja i razmjene informacija. Naznačene se ovlasti, spomenuto je, opravdavaju javnim interesom, sprječavanjem izbjegavanja poreznih i drugih obveza. Njihova je (načelna) opravdanost teško osporiva. Međutim, time ne prestaje potreba za upostavom jasnijih granica. Nije, stoga, iznenađujuće što se upravo u tom dijelu ističu nomotehnički zahtjevi za preciznošću i određenošću norme (njemački i francuski primjer).

4. Hrvatska

Sustavnije normativno uređenje instituta porezne tajne u hrvatskom poreznom pravu započinje s donošenjem Općeg poreznog zakona 2000. godine. Od tada pa do danas moguće je razlikovati čak tri normativna razdoblja u razvoju porezne tajne: (i) 2001.–2008.; (ii) od 2008.–2012.; (iii) aktualno pozitivnopravno uređenje (od 2012.). Zakonske su promjene išle u dva smjera. Jedan je smjer obilježila evolucija normi kojima se štiti javni interes. Drugi smjer zasniva se na jačanju »odgojne« uloge porezne tajne. Potonji je smjer ujedno utjecao i na preobrazbu normativnog modela iz »neograničenog« u tzv. hibridni model porezne tajne.

Svojevrsno ishodište porezne tajne jesu članci 35. i 37. Ustava Republike Hrvatske (NN 56/90 – 05/14). Od ostalih relevantnih zakona koji uokviruju ovo pitanje potrebno je spomenuti, s obzirom na supsidijarnost primjene u poreznom postupku, Zakon o općem upravnom postupku (ZOUJ, NN 47/09) (članak 11. stavak 2.); Zakon o zaštiti tajnosti podataka (čl. 27.) te Zakon o pravu na pristup informacijama (čl. 15.).⁴⁸

(i) U prvom normativnom razdoblju (2001.–2008.) osnovni obrisi (posebno uporište i definicija) hrvatskog uređenja porezne tajne uvelike »podsjecaju« na njemački model. Porezna je tajna uređena člankom 8. OPZ. Sukladno Zakonu, službene osobe, vještaci i sve druge osobe uključene u porezni postupak dužne su kao poreznu tajnu čuvati: (i) činjenice koje su u poreznom, prekršajnom ili sudskom postupku doznale o poreznom obvezniku; (ii) pronalaskе, recepte, patente i slično koje su doznale u poreznom postupku; (iii) identifikacijske znakove i podatke o obvezniku koje su doznale u pismohrani (st. 1.). Donekle neodređeno Zakon propisuje da je »obveza tajne povrijeđena ako se podaci neovlašteno objave ili koriste«,

⁴⁸ U spomenutom je članku porezna tajna naznačena kao razlog ograničenja pristupa informaciji, NN 25/13.

međutim, do danas taj dio norme (dakle što bi podrazumijevala neovlaštena objava ili uporaba) nije pobliže definiran. Ostaje, također, nejasno kakva je vrsta tajne porezna tajna (v. npr. slovenski model). Stavkom 3. navedeni su i slučajevi u kojima tajna nije povrijeđena.⁴⁹ Uočiti je da je u tom razdoblju hrvatski zakonodavac, barem u poreznopravnoj normativi, prilično suzdržan prema javnom interesu (primjerice, tadašnje rješenje ne predviđa mogućnost davanja podataka drugim tijelima javne vlasti).

(ii) Drugo normativno razdoblje (2008.–2012.) obilježeno je trima ključnim promjenama: (i) proširenjem definicije porezne tajne; (ii) proširenjem slučajeva u kojima obveza čuvanja tajne nije povrijeđena; (iii) začetkom »odgojnog« djelovanja porezne tajne.

Prema novoj definiciji »porezno je tijelo kao poreznu tajnu dužno čuvati sve podatke koje porezni obveznik iznosi u poreznom postupku te sve druge podatke u svezi s poreznim postupkom kojima raspolaže« (st. 1.). Obveza se i dalje odnosi na sve službene osobe poreznog tijela te na sve osobe uključene u porezni postupak (st. 3.), a obveza čuvanja tajne povrijeđena je kada se podaci neovlašteno koriste ili objave (st. 4.). Zakon propisuje što se ne smatra poreznom tajnom,⁵⁰ a slučajevi u kojima obveza čuvanja tajne nije povrijeđena (st. 5. i 6.) uključuju i domaću međusobnu suradnju (suradnja ustrojstvenih jedinica u okviru Ministarstva financija, ali i suradnja Ministarstva financija s drugim tijelima javne vlasti posebno u slučaju sumnje u kazneno djelo ili kršenje zakona) i međunarodnu suradnju.⁵¹ Začetkom »odgojnog« djelovanja porezne tajne može se smatrati norma prema kojoj se poreznom tajnom ne smatra podatak o poreznim obveznicima koji su davali lažne podatke radi umanjivanja svoje ili tuđe obveze poreza na dodanu vrijednost (tzv. kružne prijevere) ako je to utvrđeno u poreznopravnom postupku.

⁴⁹ Moguće ih je »opravdati« sljedećim razlozima: (pravnim) interesom sudionika i drugih osoba u poreznom postupku; provođenjem poreznog, prekršajnog ili sudskog postupka; pristajanjem osobe na koju se podaci odnose.

⁵⁰ Npr. podatak o datumu upisa u sustav poreza na dodanu vrijednost ili ispisa. Ta se odredba može opravdati interesom poreznih obveznika; primjerice, u hrvatskom (i europskom) modelu PDV-a odbitak pretporeza dopušten je samo ako se nabavljaju dobra od poduzetnika koji je u sustavu poreza na dodanu vrijednost.

⁵¹ Npr. čl. 99. OPZ regulira međunarodnu pravnu pomoć, a čl. 174.–205. administrativnu suradnju država članica na području poreza (razmjena informacija između država članica Europske unije).

(iii) Godine 2012., Zakonom o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (NN 78/12), promijenjen je čl. 8.: postojećim su stavcima dodani novi stavci, (7.–12.). Stavkom 7. uvedeni su tzv. »dužnički popisi« – popisi dospjelih, a neplaćenih dugova od poreza na dodanu vrijednost, poreza na dobit, poreza na dohodak i prireza, doprinosa za obvezna osiguranja, posebnih poreza,⁵² poreza na promet nekretninama te carina, i to ako ukupni iznos duga prelazi zakonom propisani cenzus.⁵³ Popis se objavljuje bez pristanka poreznog obveznika na internetskim stranicama Porezne uprave četiri puta godišnje.⁵⁴ U slučaju dokazanog pravnog interesa, Porezna uprava može popis dopuniti i podacima potrebnim radi nespornog utvrđivanja identiteta osobe.⁵⁵ Iznimno, popis ne sadržava podatke o dugovima poreznih obveznika kojima je porezno tijelo odobrilo odgodu ili obročno plaćanje duga ili reprogram naplate poreznog duga. Posljednji stavak (12.) propisuje da obveza čuvanja porezne tajne nije povrijeđena ako Ministarstvo financija – Porezna uprava, bez pristanka poreznog obveznika, objavi u sredstvima javnog priopćavanja i na svojim internetskim stranicama podatke potrebne radi ispravljanja netočnih ili nepotpunih informacija ako je netočne ili nepotpune informacije porezni obveznik izravno ili neizravno dostavio sredstvima javnog priopćavanja.

Teško je izbjeći stanovite nedoumice izazvane izloženim rješenjima, posebno međuodnosom mogućih ciljeva i razloga uvođenja norme. Naime, budući da je uvođenje porezne javnosti razmjerno radikalnan zaokret, prirodnim se čini razmotriti *ratio legis*. Iz usporednih se analiza vidi da je »vječna« dvojba između porezne tajnosti i porezne javnosti vezana s njihovim utjecajem na dobrovoljno ispunjavanje poreznih obveza. Na tom tragu ni hrvatsko »traženje puta« nije iznimka. Za pomak prema poreznoj javnosti hrvatskom je zakonodavcu očito bio presudan podatak o visini poreznog duga⁵⁶ i »prihvatljivost« izbjegavanja poreznih obveza (na to upućuje i postotak

⁵² Posebnih poreza na naftne derivate, na duhanske preradevine, na pivo, na kavu, bezalkoholna pića.

⁵³ Cenzus je 100.000,00 kuna za fizičke osobe koje obavljaju djelatnost, 300.000,00 kuna za pravne osobe i 15.000,00 kuna za ostale porezne obveznike.

⁵⁴ Sadržava i ime i prezime ili naziv poreznog obveznika, godinu rođenja fizičke osobe, mjesto prebivališta ili boravišta fizičke osobe, mjesto sjedišta pravne osobe, iznos duga po vrsti poreza te ukupni iznos duga, a k tomu Porezna uprava može iznijeti i podatke o poduzetim mjerama ovršnog postupka (st. 10.).

⁵⁵ Datum i mjesec rođenja te ime roditelja fizičke osobe.

⁵⁶ Opći porezni zakon, prezentacija Vlade Republike Hrvatske, 25. 4. 2012., http://www.vlada.hr/hr/naslovnica/sjednice_i_odluke_vlade_rh/2012/23_sjednica_vlade_republike_hrvatske/prezentacija_izmjene_i_dopune_opceg_poreznog_zakona (1. 2. 2012.).

pozitivnih odgovora na pitanje: Može li se ponekad opravdati zaobilaženje poreznih obveza?; v. prezentaciju Izmjene i dopune Općeg poreznog zakona – Konačni prijedlog zakona, 12. lipnja 2012.). Kao mogući odgovori nameću se: (i) veća odlučnost zakonodavca da utječe na svijest poreznih obveznika o važnosti (dobrovoljnog) udovoljanja njihovim obvezama (*tax compliance*), posebno pravovremenom plaćanju poreznih obveza; (ii) (posredno) snaženje borbe protiv izbjegavanja poreznih obveza. Potonji je zaključak moguće izvesti promotri li se donošenje novele o poreznoj tajni u širem kontekstu zakonskih mjera. Naime, istim se izmjenama i dopunama OPZ-a uvodi odgovornost za zlouporabu prava, predložak kojim se u hrvatskom poreznom pravu nastoje spriječiti stanovite zlouporabe (u upravljanju trgovačkim društvima) koje imaju porezne posljedice.

Na izložene odgovore upućuje i »pripremi materijal« za donošenje spomenutog Zakona; u njemu se kao ciljevi »dopune« porezne tajne ističu: (i) jačanje financijske discipline; (ii) poticanje i osiguravanje sudjelovanja svih građana u pravovremenom podmirenju dospjelih obveza po osnovi poreza u skladu s njihovim gospodarskim mogućnostima; (iii) postizanje veće učinkovitosti poreznih tijela prilikom naplate poreznog duga; (iv) pružanje uvida javnosti u postupanje Porezne uprave – transparentnost rada Porezne uprave (v. bilj. 55).

Moguće je zaključiti da aktualno hrvatsko rješenje (slučajno ili ne) svoje utemeljenje nalazi u teoriji koja *tax compliance* objašnjava (i) slijeđenjem osobnih i društvenih normi i standarda te »strahom« od neformalnog pritiska drugih poreznih obveznika.

Kako pak čitati pojedina od izloženih rješenja sama po sebi i u kontekstu mogućeg utjecaja na *tax compliance*? Nedvojbeno je to tema za podrobija i sustavnija istraživanja. (Jedno je od ograničenja ovog rada, posebno u ovom zadnjem dijelu, njegov »hipotetični« karakter i manjak empirijskih podataka. No, nije li takvo ograničenje signal za pomnije preispitivanje načina oblikovanja i uvođenja ovakvog tipa normi. Tu bi istraživanje kao prethodni korak, radi »upoznavanja« poreznih obveznika, njihovih vrijednosti i stavova, bilo itekako vrijedno.) Držimo, ipak, da je moguće barem naznačiti neke načelne dvojbe.

Promotri li se popis poreza zbog kojih porezni obveznik dospijeva na listu srama, uočava se da na popisu nema, primjerice, poreza na nasljedstvo i darove, nema drugih lokalnih i županijskih poreza te drugih javnih davanja.⁵⁷ Premda se takvo rješenje možda i može opravdati nekim praktič-

⁵⁷ Opći se porezni zakon odnosi na javna davanja – poreze i druga javna davanja (čl. 2.).

nim ili tehničkim razlozima, postavlja se pitanje: Trebaju li oni ovdje biti presudni? Ima li se u vidu taj podatak, kao i sadašnja oskudica proračunskog novca, uistinu ostaje nejasno zašto u porezne obveze na dužničkoj listi nisu uključene sve obveze. Znači li to: (i) da postoje obveze koje je »prihvatljivije« ne plaćati (i time se i ne naći na dužničkoj listi) i/ili da ne treba plaćati sve poreze i javna davanja jer postoje »važni« i »manje« važni porezi; (ii) da nisu svi porezni obveznici u jednakom položaju (budući da je moguće da obveznika (koji duguje poreze i javna davanja koja nisu na listi) nema, premda je njegov dug možda i veći od obveznika koji duguje »važne« poreze)?

Kao što je već i prethodno spomenuto, poreznom se javnošću nastoji utjecati na porezne obveznike koji će, potaknuti osjećajima straha i srama od svog imena na listi, ispunjavati i plaćati svoje obveze na vrijeme. Teže je vjerovati da će na obveznike koji su i inače skloni agresivnijem izbjegavanju poreznih obveza i poreznoj utaji utjecati sram ili osjećaj građanske dužnosti. Vjerojatnije je, stoga, da će se takvim rješenjem ponajviše utjecati na »poštene« obveznike i/ili obveznike koji i inače vrednuju poštenje, zajedništvo i stanovito povjerenje u sustav (no koji je istodobno i sam »propustan« za pojedine vrste ponašanja).⁵⁸ S obzirom na to, može se očekivati da bi takva mjera mogla imati jak početni učinak. No za ocjenu dugoročnijeg utjecaja treba podsjetiti: u teoriji koja ističe važnost osobnih i društvenih standarda i vrijednosti naglašava se da njihova »pokretačka snaga« može znatno ovisiti o tome kako porezni obveznici vide svoje porezne obveze (tzv. djeljiva pravednost), kao i relevantne društvene aktere i njihovo ponašanje spram tzv. »postupovne pravednosti« (npr. nastoje li porezna tijela biti »fer« i štititi prava poreznih obveznika itd.). Na tom je tragu lako uočiti »parcijalnost« porezne javnosti kao mehanizma usmjerenog na »dodatno« kažnjavanje neplaćanja samo pojedinih poreznih obveza i samo pojedinih poreznih obveznika. Time se, zapravo, može gotovo »ohrabriti« daljnje neplaćanje i izbjegavanje pojedinih obveza, ali i općenito relativizirati svijest o potrebi ispunjavanja (svih) zakonskih obveza (što je dosada bio jedan od ključnih problema u hrvatskim okvirima). K tomu to rješenje, budući da razlikuje porezne obveznike, vidno »potkopava« (ustavno) načelo jednakosti i pravičnosti. Ilustracije radi podsjećamo da je jedan od »službenih« ciljeva porezne javnosti »osiguravanje sudjelovanja

⁵⁸ Ima li se u vidu nedostatak nekih zakonskih mjera, moguće je zaključiti da sprječavanje tzv. zakonitog izbjegavanja poreznih obveza nije jedan od glavnih ciljeva hrvatskog poreznog prava, za razliku od inozemnih trendova. Zakonito izbjegavanje poreznih obveza ujedno je i znatno veći problem od porezne utaje.

svih« (op.a.) »građana u skladu s njihovim gospodarskim mogućnostima«. Opravdano se postavlja pitanje kako je i je li uopće moguće normom nastojati utjecati na *tax compliance* i građansku svijest o plaćanju poreza, a istodobno »kršiti« neka od temeljnih načela poreznog postupka. K tomu, skrećemo ovdje pažnju i na istraživačke nalaze koji upućuju na to da je jedan od glavnih problema koji hrvatski porezni obveznici ističu u odnosu s poreznim tijelima njihova nepravičnosti (v. Rogić Lugarić, Bogovac, 2014).

Nadalje, u Zakonu se naglašava da su na popisu »srama« dospjele, a neplaćene obveze. To znači da je riječ o obvezama temeljem konačnog i izvršnog rješenja (npr. nakon završetka postupka po žalbi pred drugostupanjskim tijelom koje je također u okviru Ministarstva financija, v. *infra*). Iz toga proizlazi da će se porezni obveznik naći na »listi srama« i ako je odlučio iskoristiti pravo na pravne lijekove i pokrenuti upravni spor. U prilog tomu može se istaknuti i činjenica da podnesena tužba ne odgađa izvršenje akta (čl. 159. ZOUP).⁵⁹ Međutim, na drugoj je strani pravo stranke na pravni lijek – žalbu, upravni spor i prigovor – jedno od osnovnih prava (čl. 12. ZOUP), a i nastup pravomoćnosti poreznog akta vezan s podnošenjem žalbe i tužbe Upravnom sudu. K tomu, predmet upravnog spora je ocjena zakonitosti, a upravo je načelo zakonitosti jedno od temeljnih načela poreznog prava.

U izloženom rješenju, prema kojem obveznici dopijevaju na dužničku listu bez obzira na pokretanje upravnog spora, primaran je očito proračunski interes. Takvo se rješenje može držati sredstvom utjecaja na one porezne obveznike koji ulaganjem pravnih lijekova samo žele odgoditi plaćanje svojih poreznih obveza i namjerno odugovlačiti postupak. No, budući da je predmet upravnog spora »ograničen« (ocjena zakonitosti), postavlja se pitanje koliki je broj podnesenih tužbi nakon žalbenog postupka te broj takvih poreznih obveznika. S druge strane, takvo bi rješenje moglo imati suprotan učinak – utjecati na *tax compliance* »poštenih obveznika« kojima je važan osjećaj »postupovne pravde« i, između ostalog, zaštita njihovih prava. Situacija u kojoj je obveznik uložio tužbu iz opravdanih razloga

⁵⁹ Međutim, zanimljivo je da je upravo tim istim Zakonom o izmjenama i dopunama OPZ-a ukinut čl. 119. kojim je porezno tijelo, ako je porezni obveznik podnio tužbu, iznimno moglo odgoditi izvršavanje rješenja do okončanja upravnog spora, i to ako bi izvršenje rješenja tužitelju nanijelo teško nadoknadivu štetu i ako odgoda nije suprotna javnom interesu. U prijedlogu Zakona o izmjenama i dopunama OPZ-a kao obrazloženje ovog rješenja navedeno je da se »Briše članak 119. ... jer će se porezni dug naplatiti radi zaštite državnog gospodarskog interesa a porezni obveznik može ostvarivati svoja prava pred nadležnim sudom ukoliko smatra da su mu aktom poreznog tijela povrijeđena prava«.

(što će potvrditi povoljni ishod za tužitelja), no koji je, bez obzira na to, dospio na listu srama sa svim nepovoljnim posljedicama (netroškovnim učincima koji uključuju i nanošenje štete osobnom i poslovnom ugledu) i suočio se sa Sizifovim poslom objašnjavanja i razuvjeravanja, mogla bi negativno djelovati na osjećaj dužnosti »poštenih« poreznih obveznika pa bi, zapravo, (dugoročna) šteta mogla biti veća od (kratkoročnih) proračunskih koristi. Jedno je logika izvršnog i konačnog rješenja u porezno-pravnom odnosu, »ograničenom« na dvije stranke. No, kada je riječ o normi koja ima šire društvene učinke, tu bi ipak trebala biti primijenjena logika i pravomoćnog rješenja. Dodati je da popis neće sadržavati podatke o dugovima poreznih obveznika kojima je porezno tijelo odobrilo odgodu ili obročno plaćanje duga ili reprogram duga. Riječ je o predlošku pretežito zasnovanom na diskrecijskom odlučivanju poreznih tijela koji itekako omogućuje »kalkulantsko« ponašanje poreznih obveznika.

Pritom nije nevažno osvrnuti se i na ustroj sustava za rješavanje sporova. Cjelokupni žalbeni postupak rješava se u okviru Ministarstva financija: o žalbi poreznog obveznika odlučuje drugostupanjsko žalbeno tijelo, Samostalni sektor u okviru Ministarstva financija, pri čemu naglašavanje pridjeva »samostalni« dovoljno govori.

Zabrinjava i to što se izloženim rješenjem stječe »pozadinski« dojam o nevažnosti ishoda pravnih lijekova i, gotovo, o izjednačavanju poreznog obveznika s presumiranim utajivačem poreza. Takav dojam nimalo ne ublažavaju tendencije vezane s podnošenjem žalba, rješavanjem žalba i tužba te ishodom sporova. Od godine 2009. posebno je primjetan porast broja uloženi žalba i tužba. Promotrimo li podatke vezane s ishodom žalbenih postupaka, vidi se da je najviše žalbi odbijeno i odbačeno; uvjerljivo je najmanje rješenja poništeno povodom žalbe. Slično je i s podnesenim tužbama. Prema podacima za 2011. godinu, od ukupnog broja riješenih tužba približno 80% tužba je odbijeno, dok je uvaženo svega 12%.⁶⁰ U konačnici, nije naodmet spomenuti da se promatranje poreznog obveznika kao presumiranog utajivača poreza veže s razdobljem (krajem 20. st.) izrazito napetih odnosa između poreznih obveznika i poreznih tijela u pojedinim europskim i neeuropskim zemljama. Upravo su ti napeti odnosi doveli do ključnog zaokreta u poreznoj »politici«, pri čemu je presudan utjecaj imao pojam *tax compliance*.

Osjećaj uzajamne suradnje i povjerenja također se drži važnim čimbenikom utjecaja na *tax compliance*. Idući tim tragom, porezni će obveznici

⁶⁰ Autoričin izračun, podatci preuzeti iz: Braovac, 2012.

plaćati svoje obveze kada vide da ih plaćaju i drugi jer time uzvraćaju i odužuju se drugim obveznicima. U suprotnom, kada uvide da drugi ne plaćaju i pritom prolaze »nekažnjeno«, neće ni oni više osjećati obvezu udovoljavati normi. Držimo, stoga, korisnim podsjetiti na istraživačke nalaze o tome kako hrvatski porezni obveznici percipiraju *modus operandi* drugih poreznih obveznika (v. Rogić Lugarić, Bogovac, 2012).⁶¹ Dobiveni podatci pokazuju da, u hrvatskim prilikama, porezni obveznici »uspješno« zaobilaženje zakona drže presudnim za daljnji uspjeh. Takvi istraživački nalazi ne iznenađuju imamo li u vidu dosadašnju »propusnost« sustava i stanovit »nemar« u oblikovanju jasnih standarda ponašanja (što smo već u više navrata spomenuli).

Iz spomenutog istraživanja nije moguće zaključiti koliko navedeni nalaz utječe na osjećaj uzajamnosti. No, ako načelo uzajamnosti »ima težinu«, razložno je pretpostaviti da će uvođenje porezne javnosti bez sustavnijih mjera za sprječavanje zaobilaženja zakona, barem za jedan dio poreznih obveznika, ostati izoliranom mjerom. Stoga je nužno sagledati uvođenje porezne javnosti u širem kontekstu, s obzirom na međuodnos s mjerama za sprječavanja (zakonitog) izbjegavanja porezne obveze (drugi cilj uvođenja porezne tajne). Prije je spomenuto da je istim zakonskim promjenama u hrvatski sustav uveden predložak odgovornosti za zlouporabu prava.⁶² Nedvojbeno je da je sprječavanje izbjegavanja poreznih obveza (zlouporabe prava) ne samo jedan od osnovnih ciljeva poreznog prava nego i pitanje koje i u usporednom pravu izaziva teorijsku i praktičnu pozornost. Stoga bi bilo neopravdano osporiti (pozitivnu) intenciju hrvatskog zakonodavca. Međutim, odabrani je koncept u hrvatskom poreznom pravu već polazno izazvao, najblaže rečeno, mnogobrojne prijepore oko njegova značenja i primjene te je dvojbeno hoće li se uvođenjem tog instituta uistinu i postići željeni ciljevi i učinci. (O dvojbenosti učinaka instituta v. i Žunić-Kovačević, Gadžo, 2013). Problem je što je taj institut moguće promatrati i vrlo široko (s obzirom na doseg instuta – postupak, zastarne rokove i sl.)

⁶¹ »Različita nenormalna ponašanja, porezna evazija i sve slično nastaje zbog nepravednog sustava ... Uostalom, što bismo mi kao pojedinci savjetovali svojim prijateljima i kolegama – što učiniti kada je jedini način opstanka poduzeća i radnih mjesta plaćanje manjeg poreza i doprinosa – iz čuvenja znamo da opstaju samo oni koji, ako nisu u monopolističkom položaju na tržištu, 'zaborave' na neku od svojih poreznih obveza ... mnogi su radi porezne nediscipline (neplaćanja poreza) postali veliki poduzetnici – prijavljivali su manji promet i proizvodnju ... poduzetnici nemaju 'čiste račune', ne žele izložiti svoje knjige nadzoru i Poreznoj upravi – npr. ne prikazuju prihode, s te osnove plaćaju manje poreza.«

⁶² U usporednim se poreznim sustavima predložak zlouporabe prava veže uz zakonito izbjegavanje porezne obveze.

i vrlo usko (budući da cilja samo na određena ponašanja i na određenu vrstu poreznih obveznika). Gotovo se iste dvojbe mogu izraziti i uz model porezne tajne. K tomu: koliko će se aktualnim hrvatskim rješenjem o poreznoj javnosti potaknuti uzajamnost i povjerenje kada iz njega proizlazi da pojedini obveznici neće dospjeti na listu srama (sa svim mogućim posljedicama) premda ne plaćaju sve svoje zakonske obveze, i to još uz »blagoslov« poreznih tijela? Promatramo li, stoga, ova dva instituta u svojevrsnom međudjelovanju, kao nastojanje zakonodavca koje cilja oblikovati »normalno« ponašanje, dobivamo dva prilično dvojbena instituta kojima se nastoji utjecati na jedno od najvažnijih ciljeva suvremenog (pa i hrvatskog) poreznog prava.

Posebno je nejasan stavak 12. članka 8. (v. *supra*) u kojem spornim držimo dio norme »porezni obveznik, *izravno* ili *neizravno*, dostavio sredstvima javnog priopćavanja«. Suvišno je reći kako sintagma »*neizravno*« omogućuje ekstenzivno tumačenje. No, posljedice za poreznog obveznika su oštre – za porezna tijela prestaje obveza čuvanja porezne tajne. Teško je ovdje ne uočiti sličnost s odredbom u njemačkom poreznom pravu (v. bilj. 14), no treba naglasiti da ona obvezuje porezna tijela, prije primjene, saslušati poreznog obveznika. U odnosu na tu normu, očito vezanu s druga dva »službena« cilja porezne javnosti, teško je ne izraziti dvojbu: Koliko je porezna tajna uopće prikladna za njihovo postizanje? Treba li, i u kojoj mjeri, porezna tajna služiti uvidu javnosti u postupanje poreznih tijela pored tolikih drugih mogućnosti? Neusmijivo, informiranje o praksama poreznih tijela može biti iznimno važno u kontekstu *tax compliance*. No, zanimljivo je da, primjerice, u Godišnjem izvješću Ministarstva financija za 2011. i 2012. godinu nema više dijelova posvećenih radu Porezne uprave koji su bili korisni izvori podataka o provedenim poreznim nadzorima, ovršnim postupcima i sl. Tražeći podrobnije informacije o radu Porezne uprave za to razdoblje, autorica je našla tek Izvješće o radu Ministarstva financija za 2012. gdje su vrlo sažeto i djelomično opisane aktivnosti Porezne uprave (<http://www.mfin.hr/hr/izvjesce-o-radu-ministarstva-financija-2012>). No, sustavnijeg dokumenta i/ili analize rada poreznih tijela autorica, barem na internetskim stranicama, nije pronašla. Svjedoci smo dvjema gotovo reverzibilnim procesima: dok na jednoj strani porezna tijela ciljaju na sve veću javnost informacija o poreznim obveznicima želeći osudu javnosti, istodobno skrivaju sve veći broj informacija o svojoj djelatnosti kao i moguće kritike. Stoga za hrvatske prilike i više nego ilustrativno zvuči teza o »zlouporabi taktičke prednosti« (Adams, 2001).

Pobrojimo li sve uvide, što je moguće zaključiti o hrvatskom modelu (i noveli) porezne tajne? Možda najviše upada u oči manjak »opreza« u pri-

mjeni porezne javnosti. Teško se oteti dojmu da se novela porezne tajne, zapravo, dobro uklopila u predložak »poprijekih« mjera u hrvatskom poreznom pravu. Pojedina se rješenja najbolje daju objasniti time što se njima nastoje »preko noći« i naprečac riješiti nataloženi i različiti problemi; najjednostavniji je način pritom zanemariti usporedna iskustva, teorijske preporuke i istraživačke nalaze. Na vidjelo izlaze i pojedina »unutarnja« pitanja instituta koja je zakonodavac uporno propuštao preciznije urediti (definiranje »neovlaštene« objave, prirode tajne), što također govori o stvarnom značenju instituta.

U konačnici, u kontekstu načela razmjernosti, jednog od temeljnih načela ZUOP-a (čl. 6.) (sukladno kojem se pravo stranke može ograničiti samo kada je propisano zakonom te ako je takvo postupanje nužno za postizanje zakonom utvrđene svrhe i razmjerno cilju koji treba postići), postavlja se pitanje je li ovakav model porezne tajne (i) kontradiktoran i prijeporan te (ii) očito usmjeren na kratkoročne dobiti uistinu nužan za zakonom utvrđenu svrhu i razmjernom cilju. Nedvojbeno, sve ovisi o tome kako se i u kojem vremenskom horizontu formulira cilj.

5. Zaključak

Prethodno izložene analize upućuju na nekoliko zaključaka. Ponajprije, institut porezne tajne višeslojan je. Na prvoj razini funkcionira kao institut poreznog postupovnog prava. No, na drugoj se razini porezna tajna čini svojevrsnom »zrcalnom slikom« društva, u kojoj se često prelamaju i neke šire društvene vrijednosti, svjetonazori i tradicije. (Ta se slika dalje komplicira što se više širi komparativna perspektiva.) U toj neodvojivosti od šireg društvenog konteksta treba očekivati nepostojanje »općeg suglasja« i jednoobraznog normativnog modela. Razlikama unatoč, još je uvijek moguće uočiti (na generalnoj razini) stanovitu prevagu predloška povjerljivosti i prava na poreznu tajnu. No, o krhkosti te prevage svjedoče uočene srodnosti u usporednim modelima od kojih posebno vrijedi istaknuti suzivanje dosega porezne tajne i jačanje odgojne uloge porezne tajne. Na toj se podlozi stvara jedan od ključnih suvremenih prijevora oko porezne tajne, jasno vidljiv iz prethodnih analiza, a odnosi se na njezino mjesto i ulogu u poreznom pravu, točnije nedoumicu oko uloge (tradicionalnog) zaštitnog mehanizma i mehanizma svojevrsne (fiskalne) regulacije (u kojoj mjeri može i treba poslužiti kao mehanizam usmjeravanja »poželjnog« ponašanja poreznih obveznika i društva u cjelini).

Koliko se hrvatski model porezne tajne uklapa u suvremene, usporedne trendove? Promotrimo li aktualne dvojbe na razini općih tendencija, teško je ne dati potvrđan odgovor. No, pomniji »pogled« upućuje na prijepore i kontradiktornosti koje ne samo da nameću pitanje o pravom smislu porezne tajne u hrvatskom poreznom pravu nego premještaju fokus analitičke pozornosti na dublje, strukturne probleme u hrvatskim prilikama. U takvom bi okviru, bez »podrške« komplementarnog (normativnog) pristupa, porezna javnost mogla ostati tek (još jedna) sporadična mjera, ograničenoga dosega.

Literatura

- Adams, W. C. (2006) *Za dobro i zlo: Utjecaj poreza na kretanje civilizacije*. Zagreb: Institut za javne financije
- Bentley, D. (2007) *Taxpayers' Rights. Theory, Origin and Implementation*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International
- Blank, J. (2013) United States of America. U: Kristofferson, E., Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., Storck, A. (eds.) (2013) *Tax Secrecy and Tax Transparency*. Frankfurt am Main: Peter Verlag GMBH
- Braovac, I. (2012) *Pravni lijekovi u poreznom postupku – magistarski znanstveni rad*. Zagreb: Pravni fakultet
- Chevalier, J. P. (1998) Confidentialité et droit fiscal. *Revue internationale de droit comparé* 50(2): 611–628
- Code général des impôts (CGI) – Livre des procédures fiscales (LPF) (2010) Paris: LexisNexis
- Litec Disclosure and Privacy Law Reference Guide (2012) Department of the Treasury, Internal Revenue Service
- Doran, M. (2009) Tax Penalties and Tax Compliance. *Harvard Journal of Legislation* 46: 112–161, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1314401 (20. 12. 2013.)
- Dubut, T. (2013) France. U: Kristofferson, E., M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck (eds.) (2013) *Tax Secrecy and Tax Transparency*. Frankfurt am Main: Peter Verlag GMBH
- Jochum, H. (2012) *Grundfragen des Steuerrechts*. Tübingen: Mohr Siebeck
- Kirchler, E., E. Hoelzl, I. Wahl (2006) Enforced versus voluntary tax compliance: The „slippery slope“ framework. *Journal for Economic Psychology* 29(2): 210–225, www.elsevier.com, (15. 1. 2014.)
- Kornhauser, E. M. (2005) Doing the Full Monty: Will Publicizing Tax Information Increase Compliance. *Canadian Journal of Law and Jurisprudence* 18(1): 1–23 http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=712061 (15. 1. 2014.)

- Kraševac, J., A. Rihter (2012) Porezna tajna. Porezni vjesnik 10: 47–51
- Kristofferson, E., P. Pistone (2013) General Report. U: Kristofferson, E., M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck (eds.) (2013) Tax Secrecy and Tax Transparency. Frankfurt am Main: Peter Verlag GMBH
- Lončarić-Horvat, O. (2004) Porezna tajna. Pravo i porezi 11: 3–7
- Matković, B. (2010) Porezna tajna prema Općem poreznom zakonu. Porezni vjesnik 6: 22–25
- Mijatović, N. (2013) Određenje instituta porezne tajne u njemačkom poreznom pravu. Zbornik Pravnog fakulteta 63(1): 71–93
- Mikesell, L. J., Birskyte, L. (2006) Lessons of Tax Compliance Research for Lawmakers and Tax Administrators: Getting Best Returns from Limited Resources. U: Howard, A. H. (ed.) Public Financial Management. Boca Raton: Taylor and Francis Group
- OECD (2011) Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure. Paris: OECD Publishing <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48322860.pdf> (20. 9. 2012.)
- OECD (2003) Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note. <http://www.oecd.org/tax/administration/14990856.pdf> (10. 1. 2014.)
- Ott, K. (ur.) (1999) Porezni leksikon. Zagreb: Institut za javne financije
- Pennington, C. D. (1997) Osnove socijalne psihologije. Jastrebarsko: Naklada Slap
- Posner, E. A. (2000) Law and Social Norms: The Case of Tax Compliance. Virginia Law Review 86(8): 1781–1819 http://chicagounbound.uchicago.edu/journal_articles (20.1. 2014.)
- Report to The Congress on Scope and Use of Taxpayer Confidentiality and Disclosure Provisions (2000) Office of Tax Policy, Department of The Treasury
- Rogić Lugarić, T., N. Čičin-Šain (2014) Alternativno rješavanje sporova u poreznom pravu: utopija ili rješenje? Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, vol 64 (3): 1847–1913
- Rogić Lugarić, T., J. Bogovac (2014.) Poreznopravni aspekti poreznih izdataka. Hrvatska i komparativna javna uprava 13(4): 1037–1070
- Schwartz, P. (2008) The Future of Tax Privacy. National Tax Journal LXI(4) Part 2: 883–900
- Sid Ahmed, K. (2007) Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales. Paris: L' Harmattan
- Šinković (2008) Problem sukoba prava na pristup informacijama i zaštite čuvanja porezne tajne. Zbornik radova: Pravo na pristup informacijama, Znanstveni skup, Novalja, 30. i 31. svibnja 2008
- Tipke, K., J. Lang (2010) Steuerrecht. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt
- Thuronyi, V. (2003) Comparative Tax Law. The Hague: Kluwer Law International
- Ventry, D. J. (2008) Cooperative Tax Regulation. Connecticut Law Review 41(2): 431–491, uconn.lawreviewnetwork.com/files/archive/v41n2/Ventry.pdf (15. 1. 2014.)

Žunić Kovačević, N., S. Gadžo (2013) Institut zakonskog poreznog jamstva nakon novele Općeg poreznog zakona iz 2012.: »Proboj pravne osobnosti« trgovačkih društava u slučaju zlouporabe prava. Zbornik Pravnog fakulteta u Rijeci 34(1): 393–416

TAX SECRECY:
THE SECURITY OF THE PAST, THE SHADOW OF FUTURE

Summary

Two basic models of access to tax information are model of tax privacy and model of tax transparency. Recent changes of the Croatian General Tax Act which introduced the so-called model of tax publicity have actualised the contradiction between the two main models. Two research questions are the focus of this paper. The first one is to identify, on the basis of comparative material, the key trends and disputes in the concept of tax secrecy. In that vein, current Croatian model is consistent with the contemporary trends. The second research question is about dilemmas and contradictions that reveal certain structural problems. Taking that into account, tax publicity may be seen as one of the less important innovations in the Croatian tax system.

Key words: *tax secrecy, tax publicity, lists of tax debtors, tax compliance*