



doi:10.5559/di.25.2.04

## POREZNI SAVJETNICI: ZAMAGLJEN IDENTITET, VELIKA OČEKIVANJA

Tereza ROGIĆ LUGARIĆ  
Pravni fakultet, Zagreb

UDK: 336.225.6(497.5)  
Pregledni rad

Primljeno: 19. 11. 2015.

Odnos između sudionika poreznoga sustava vrlo je aktualna tema. Zadnjih desetak godina obilježila je teorija o suradnji u udovoljavanju poreznim obvezama. Naznačena je teorija, između ostalog, potaknula "preispitivanje" uloge poreznih savjetnika. Na tom tragu sve važnije pitanje postaje odnos između poreznih tijela i poreznih savjetnika. Rad je podijeljen u dva glavna dijela. Tema prvoga dijela jest "opća" slika i tendencije u svezi s poreznosavjetničkom djelatnošću. U drugom dijelu rada iznose se rezultati empirijskog istraživanja provedenog u zajednici poreznih savjetnika u Hrvatskoj. Cilj je rada istražiti kako porezni savjetnici u Hrvatskoj shvaćaju svoju ulogu i odnos s poreznim tijelima. Istraživanje je provedeno metodom upitnika; upozorilo je na autoritaran tip odnosa između sudionika poreznoga sustava i "periferan" položaj poreznosavjetničke profesije u Hrvatskoj. Zaključno, oblikovane su preporuke i smjerovi normativnih promjena i poreznih politika.

Ključne riječi: porezni savjetnici, udovoljavanje poreznim obvezama, suradnja u udovoljavanju poreznim obvezama, porezna tijela

✉ Tereza Rogić Lugarić, Pravni fakultet, Sveučilište u Zagrebu, Katedra za financijsko pravo i financijsku znanost, Ćirilometodska 4, 10 000 Zagreb, Hrvatska.  
E-mail: tereza.rogic.lugaric@pravo.hr

### UVOD

219

Važnost poreznih savjetnika u poreznom je sustavu neupitna. No u zadnje vrijeme porezni savjetnici u "krupnom su planu".<sup>1</sup> Za to su ponajviše zaslužni novi teorijski pristupi odnosu poreznih tijela prema sudionicima poreznoga sustava. Posebno treba spomenuti teorijski pristup suradnje u udovoljavanju

poreznim obvezama (*co-operative compliance*).<sup>2</sup> Nekoliko je mar-  
kantnijih obilježja spomenute suradnje. U "tehničkom" smi-  
slu, riječ je o intenzivnoj suradnji svih dionika u postupku po-  
punjavanja poreznih prijava. Zauzvrat, "dobri" porezni ob-  
veznici (i savjetnici) bit će podvrgnuti manje opsežnom po-  
reznom nadzoru. U vrijednosnom smislu (koji se mnogo jače  
ističe) ključna načela, ali i svojevrsni preduvjeti uspješnosti,  
(p)ostaju načela suradnje, otvorenosti i uzajamnoga povjere-  
nja između svih dionika. Otklanjajući se od tradicionalnih  
konceptata, suradnja cilja na oblikovanje tripartitnoga porez-  
nog okružja. Osim poreznih tijela i poreznih obveznika, "no-  
vu" ulogu imaju i porezni posrednici (npr. porezni savjetnici)  
(OECD, 2008). Među prvim zemljama koje su uvele ovakav  
model suradnje jesu Sjedinjene Američke Države, Australija,  
Nizozemska.

Na tom tragu, priroda odnosa između poreznih tijela i  
poreznih savjetnika nametnula se kao tema niza istraživanja<sup>3</sup>  
(za važnost takvih istraživanja v. Dabner, 2015). Od empirij-  
skih istraživanja treba spomenuti (preliminarno) istraživanje  
i diskusiju s poreznim praktičarima, na temelju kojega Burton  
i Dabner (2008) iznose tezu kako primjena novoga modela  
nosi sa sobom niz izazova: kulturnih, ideoloških, sustavnih.  
Dabner i Burton (2012) analizirali su i kako odnos s poreznim  
tijelima ocjenjuju porezni savjetnici u odabranim zemljama:  
Australiji, Novom Zelandu i Ujedinjenom Kraljevstvu. Aus-  
tralski i novozelandski porezni savjetnici, za razliku od bri-  
tanskih, ističu osjećaj neravnopravnosti i nepovjerenja u od-  
nosu s poreznim tijelima. Novozelandski savjetnici posebno  
naglašavaju nepovjerenje poreznih tijela, prema njima i pre-  
ma poreznim obveznicima, iz kojeg se razvio odnos suprot-  
stavljenih strana. Pokusno anketno istraživanje J. Dabnera  
(2015) upozorava na razlike u percepciji australskih poreznih  
savjetnika. Prigradski porezni savjetnici istaknuli su krut i ri-  
gidan stav poreznih tijela, prema njima i prema poreznim ob-  
veznicima. Nasuprot tome, porezni savjetnici velikih kompa-  
nija potvrdili su spremnost poreznih tijela na dijalog. Istraži-  
vanje je pokazalo i kako percepcija suradničkoga pristupa  
ovisi o "vrsti" poreznih službenika s kojom savjetnici kontak-  
tiraju: službenici u poreznom nadzoru, prema ocjenama sav-  
jetnika, najmanje su spremni na suradnju.

Na osnovi izloženog, definirana su dva osnovna cilja  
ovoga rada. Prvo, teži se svojevrsnoj "identifikaciji" profesije.  
Budući da su novi teorijski uvidi otvorili niz dvojba u svezi s  
poreznim savjetnicima – od njihova odnosa s poreznim tijeli-  
ma do njihove uloge, tipa regulacije i kvalitete profesionalnih  
standarda – nameće se pitanje: tko su danas porezni savjetni-  
ci? Drugo, važno je istražiti kako hrvatski porezni savjetnici vi-  
de svoju ulogu i odnos s poreznim tijelima. Sve veća važnost

profesije poreznih savjetnika, uvođenje koncepta suradnje u udovoljavanju poreznim obvezama u hrvatski porezno-pravni sustav<sup>4</sup> te manjak empirijskih istraživanja na ovom području poticaji su provedbi istraživanja. U Republici Hrvatskoj nema sustavnog istraživanja odnosa između poreznih tijela i poreznih savjetnika (kao ni odnosa između poreznih tijela i poreznih obveznika). Zbog toga se u istraživanju dotiču i neka posve specifična pitanja.

Glavno ograničenje ovog istraživanja jest malen uzorak.<sup>5</sup> Ipak, treba vjerovati da dobiveni uvidi mogu poslužiti, barem "ilustrativno", kao vrsta "preliminarne, izvidajne" studije.<sup>6</sup> Osim toga, istraživanje potiče i mnoga pitanja koja mogu poslužiti kao orijentir za daljnja istraživanja, posebno sociološka i socijalno-psihološka, inače sve potrebija na području financijskoga (poreznog) prava.

Rad je strukturno podijeljen u četiri dijela. Nakon uvodnoga dijela, drugi je dio rada kontekstualne naravi, posvećen "portretu" poreznih savjetnika i oblikovanju odgovora na istraživačko pitanje "tko su porezni savjetnici". Osnova ovoga poglavlja jest usporedna analiza. U trećem dijelu iznose se i analiziraju rezultati provedenog istraživanja u Hrvatskoj. U četvrtom dijelu iznose se zaključna razmatranja i preporuke.

## **TKO SU POREZNI SAVJETNICI?**

### **(i) Regulacijski sustavi**

Djelatnost poreznoga savjetovanja, ukratko, može se definirati kao djelatnost savjetovanja i pomaganja poreznim obveznicima u ispunjavanju njihovih zakonskih obveza. Već i letimičan pregled pojedinih porezno-pravnih sustava navodi na zaključak da se značenje i položaj profesije određuju različito. Pod pojmom poreznih savjetnika, ili njemu ekvivalentnom pojmu (*tax professionals / tax practitioners*), često se krije "šarolika" skupina. Nerijetko, stoga, taj pojam funkcionira kao krovni termin. Opseg ovlasti, napose mogućnost prakse i zastupanja poreznih obveznika pred poreznim tijelima, često je glavni razlikovni čimbenik između pojedinih (zakonskih) kategorija poreznih savjetnika.

Razlikuju se tri sustava regulacije porezno-savjetničke djelatnosti: (A) sustav pune regulacije, (B) sustav djelomične regulacije, (C) sustav u kojem djelatnost poreznih savjetnika nije posebno regulirana.

Sustav djelomične regulacije obilježen je u zadnje vrijeme svojevrsnom regulacijskom (r)evolucijom. Primjeri toga sustava jesu regulacije u Sjedinjenim Američkim Državama i Australiji. Spomenuta se regulacijska (r)evolucija, ukratko, ogleda u (težnji ka) sustavnijoj regulaciji porezno-savjetničke

djelatnosti. Tri su pravca toga postupka posebno vidljiva. To su: "identifikacija" profesije;<sup>7</sup> postavljanje i ujednačavanje standarda obavljanja profesije;<sup>8</sup> institucionalizacija (javnoga) nadzora.<sup>9</sup>

U cjelini promatrano, ta je regulacijska dinamika potaknuta širim spletom čimbenika. Ipak, čini se da su tri činjenice utjecale više od ostalih. Prvo je prijelaz na sustav samorazrezivanja poreza<sup>10</sup> potkraj 20. st. Promjenu zorno oslikavaju sljedeći podatci. Godine 1980. u Australiji se tek 20% poreznih obveznika koristilo uslugama poreznih praktičara. Od 2013. do 2014. godine registrirani porezni agenti podnijeli su više od 70% poreznih prijava poreza na dohodak i, približno, 90% prijava poreza na dobit.<sup>11</sup> Drugo je oskudica proračunskih novaca, pooštrena nedavnom financijskom krizom, na jednoj strani, i fenomen izbjegavanja porezne obveze, na drugoj strani. Sve profinjeniji i neuhvatljiviji načini izbjegavanja poreznih obveza jedna su od ključnih suvremenih porezno-pravnih briga. Treće je već spomenuti pristup poreznih tijela koji ide za suradnjom u udovoljavanju poreznim obvezama. Od poreznih se savjetnika očekuje osnaživanje obveznikova dobrovoljnog udovoljavanja poreznim obvezama (*tax compliance*). To znači da će na rizičnost pojedinog obveznika utjecati "agresivnost" njegova porezna savjetnika. Suradnički predložak paralelno cilja i na izgradnju drugačijeg odnosa između poreznih tijela i poreznih savjetnika (v. *infra*).

Dinamiku zbivanja u ovakvu regulacijskom sustavu možda najbolje dočaravaju događaji u Sjedinjenim Američkim Državama. Godina 2010. svojevrsna je prekretnica u tamošnjoj regulaciji porezno-savjetničke profesije. Prije 2010. godine u Sjedinjenim Američkim Državama svatko je, bez obzira na znanje, iskustvo i vještine, mogao, za naknadu, ispuniti poreznu prijavu za drugu osobu. Na sve osobe koje ispunjavaju poreznu prijavu primjenjivale su se kaznene odredbe Poreznoga zakona SAD-a (*Internal Revenue Code*). Međutim, primjena ostalih pravila<sup>12</sup> ovisila je o vrsti angažiranih poreznih stručnjaka. To znači da su tzv. neupisane osobe koje ispunjavaju poreznu prijavu podlijegale vrlo malom ili nikakvom saveznom nadzoru, a činile su gotovo 60% poreznih stručnjaka. Koskinen (2014, str. 2) naglašava kako je "velik broj poreznih obveznika koristio loše savjete osoba koje ispunjavaju poreznu prijavu i koje sudjeluju u zlouporabi."

Stoga je godine 2010. američka Porezna uprava (*IRS*) pokrenula posebnu inicijativu prema osobama koje ispunjavaju porezne prijave. Cilj inicijative bio je osigurati minimalnu razinu kompetencija i poštivanje profesionalnih standarda svih subjekata koji pripremaju porezne prijave poreza na dohodak. Neke od mjera spomenute inicijative jesu: obveza posjedovanja identifikacijskoga broja za sve one koji pripremaju

poreznu prijavu (*PTIN*); obveza polaganja ispita i pohađanja godišnje sustavne edukacije o poreznom pravu i profesionalnom ponašanju; proširivanje etičkih standarda propisanih Okružnicom 230 na sve osobe koje pripremaju porezne prijave. No cijeli je postupak "zapeo" u siječnju 2013. godine. Okružni sud u Kolumbiji zabranio je, naime, poreznim tijelima provedbu spomenutih mjera, tvrdeći kako porezna tijela za to nemaju valjani pravni temelj. Jedino nisu osporili obvezu posjedovanja identifikacijskoga broja. Odluku Okružnoga suda potvrdio je i Žalbeni sud u veljači 2014. godine. Međutim, porezna tijela i dalje drže kako je nužan normativni okvir koji bi se primjenjivao na sve osobe koje pripremaju porezne prijave. U proračun za 2015. godinu uključen je prijedlog kojim se izričito ovlašćuju porezna tijela za regulaciju praktičara koji pripremaju poreznu prijavu. Radi kontinuiteta započelih mjera i zaštite poreznih obveznika, Porezna je uprava, u međuvremenu, uvela program dobrovoljne edukacije (*Annual Filing Season Program*).<sup>13</sup>

## (ii) Uloga poreznih savjetnika

Pitanje o ulozi poreznih savjetnika jedno je od možda najspornijih pitanja u svezi s ovom profesijom. Već i definicija porezno-savjetničke djelatnosti – pomaganje obveznicima u ispunjavanju zakonskih obveza – sugerira višeznačnost njihove uloge. Polaznu proturječnost na relaciji javno – privatno dodatno su pooštrile suvremene ideje o pristupu poreznih tijela prema sudionicima poreznoga sustava. Razumijevanje uloge poreznih savjetnika našlo se na svojevrstnoj prekretnici između dva pristupa, koja se mogu nazvati (i) tradicionalni i (ii) suvremeni pristup.

(i) "Tradicionalni" pristup naglašava četiri dimenzije porezno-savjetničke uloge: a) osnovnu / profesionalnu, b) zaštitnu, c) nadzornu, d) postupovnu.

a) Osnovna, profesionalna, uloga poreznih savjetnika jest pomaganje poreznim obveznicima u ispunjavanju njihovih poreznih (zakonskih) obveza. Odnos poreznih savjetnika stranci konstantno je načelo i vrijednost; ona podrazumijeva zastupanje interesa stranke i davanje najboljega savjeta (OECD, 2008, str. 14). To (nužno) uključuje i pomaganje obveznicima u umanjivanju poreznoga tereta. Pritom porezni savjetnici nerijetko plešu na tankoj žici između (dopuštenoga) poreznog planiranja i (nedopuštenog?) izbjegavanja porezne obveze. Primarnost služenja stranci (i sebi) potvrđuje i istraživanje provedeno među poreznim praktičarima u Ujedinjenom Kraljevstvu i Irskoj. Ispitani savjetnici gotovo su se jednoglasno složili kako "ne moraju osiguravati punjenje državne blagajne" (Doyle, Frecknall-Hughes i Glaister, 2012, str. 158).

b) Porezni savjetnici nisu samo sebični zastupnici interesa poreznih obveznika. U njemačkom se okružju posebno ističe kako porezni savjetnici moraju podupirati poštivanje pravnoga poretka. No savjetnici nisu "zastupnici ili povjerenici države nego samostalno i neovisno tijelo pravne zaštite<sup>14</sup> u postupku pred Financijskom službom" (Seer, 2010, str. 985).

c) Porezni savjetnici imaju obvezu provoditi zakon. Time dolazi do izražaja njihova "nadzorna" uloga. Oni se moraju informirati o interpretaciji i primjeni poreznih normi, pratiti sudsku praksu, upute i smjernice poreznih tijela. S tim u svezi u Njemačkoj se postavilo pitanje: smiju li porezni savjetnici u poreznoj prijavi zauzeti i zastupati drugačije stajalište od stajališta izraženog u sudskoj praksi i u uputama poreznih tijela (Seer, 2010). Prema Seeru, odgovor je potvrđan – od poreznih se savjetnika ne treba očekivati slijepo slijedenje sudskih i upravnih smjernica.

d) "Postupovna" pak uloga poreznih savjetnika, kao i svih sudionika poreznoga postupka, odnosi se na obvezu suradnje u postupku utvrđivanja činjeničnoga stanja, na obvezu istinitog i potpunog iznošenja svih činjenica važnih za oporezivanja i ponudu dokaza.

(ii) Suvremeni pristup (nadahnut novom poreznom stvarnošću) "upire prstom" u javnu dimenziju profesije. Djelovanje poreznih savjetnika, u skladu s tim, jedan je od ključnih čimbenika u sustavu mjera za sprječavanje izbjegavanja poreznih obveza. Naglašava se njihov utjecaj na udovoljavanje poreznim obvezama poreznih obveznika. Ističe se sintagma o poreznim savjetnicima kao "produženoj ruci države". Autori OECD-ove studije o ulozi poreznih posrednika (2008) drže kako bi za rad poreznih savjetnika "(...) Korisno bilo razviti i održavati stanovitu razinu 'javne svijesti'. Javna svijest obuhvaća mogućnost predviđanja pravnih poslova i spornih pitanja iznošenja i prijavljivanja koje će tražiti porezna tijela" (OECD, 2008, 45). Za savjetnike koji ne žele surađivati, poreznim tijelima preporučuju pristup zasnovan na procjeni rizika te posvećivanje posebne pažnje.

Što, međutim, nove obveze konkretnije znače za porezne savjetnike nije do kraja jasno. O tim dvojabama zorno svjedoče i sljedeći ulomci.

U Njemačkoj je znanstvena i stručna javnost prilično suzdržana prema ovako koncipiranoj ulozi poreznih savjetnika. Mann (2009) analizira zamisao kako već i samo angažiranje poreznoga savjetnika porezna tijela mogu uzeti kao pozitivan čimbenik u procjeni rizičnosti pojedinoga poreznog obveznika (čimbenik udovoljavanja poreznim obvezama, *compliance-faktor*). Tu ulogu poreznih savjetnika Mann promatra u odnosu na Ustav, napose u odnosu na pravo na informacijsko

samoodređenje<sup>15</sup> i na pravo na slobodu djelatnosti. Budući da sustav e-poreznih prijava otvara mogućnost oblikovanja jedne vrste savjetničkoga profila, Mann upozorava kako angažiranje savjetnika ne mora nužno biti ocijenjeno pozitivnim, prije će dovesti do razlikovanja pouzdanih i nepouzdanih poreznih savjetnika. Mann smatra da takvu zadiranju u pravo na informacijsko samoodređenje manjka zakonski temelj. U kontekstu drugoga prava, Mann polazi od uloge poreznoga savjetnika kao (neovisnog) tijela pravne zaštite. Promoviranje poreznih savjetnika kao čimbenika udovoljavanja poreznim obvezama suprotno je načelu profesionalne neovisnosti, jer bi savjetnik stalno morao imati pred očima tu svoju ulogu. Drugačije rečeno, otvara se put "dirigiranom ponašanju". Primjerice, davanje savjeta o zakonitom, ali neželjenom, modelu porezne uštede, po Mannovu mišljenju, moglo bi dovesti do "zapinjanja" u filtru rizika i do privlačenja (neželjene) pozornosti poreznih tijela.

U Australiji su porezni praktičari, u okviru primjene suradničkoga predloška, podložni kategorizaciji zasnovanoj na procjeni rizika (ATO, 2012, str. 4). No upravo je ta kategorizacija izazvala veliku zabrinutost u zajednici poreznih praktičara. Zabrinutost argumentiraju mogućnošću gubitka posla.

U Sjedinjenim Američkim Državama oprečnost između pojedinih uloga poreznih savjetnika često se razmatra kroz prizmu odvjetničke profesije. Prema Reganu (2014), porezni se savjetnik može ponašati ili kao zastupnik stranke ili kao povjerenik, "čuvar vrata" – osoba koja budi osjećaj građanske dužnost. U prvom će se slučaju porezni savjetnik ponašati ponajprije u interesu stranke. U drugom će slučaju porezni savjetnik nastojati naći ravnotežu između interesa stranke i proračunskog interesa. Regan (2014, str. 234) naglašava kako je "porezni savjet posebno važna savjetodavna praksa, jer njezina temeljna obilježja mogu jednako snažno podupirati i model zastupnika stranke i model povjerenika". Izbor između ponuđenih uloga zapravo je izbor između gramatičke i teleološke metode tumačenja norme. U poreznom pravu o dominaciji jedne od naznačenih metoda ovisi hoće li se neki pravni posao kvalificirati izbjegavanjem porezne obveze.<sup>16</sup> Drugačije rečeno, okružje u kojem dominira identitet savjetnika kao zastupnika stranke prirodno pogoduje savjetima o tzv. "kreativnom udovoljavanju obvezama". Na drugoj strani savjetnik kao povjerenik imao bi štititi integritet pravnoga sustava, odbijajući pomaganje stranci zasnovano isključivo na iskorištavanju doslovne (gramatičke) interpretacije norme, suprotne njezinu duhu i cilju. Na tom bi tragu povjerenik podupirao i šire društvene vrijednosti.

Što će prevladati, kako će savjetnik pomiriti ulogu zastupnika i povjerenika – ovisi o nizu čimbenika. Regan nagla-

šava kako "moramo uzeti u obzir veće prihvaćanje uloge zastupnika među praktičarima nego generaciju prije" (2014, str. 342). Prema Barkeru, "(D)anašnje je vrijeme vrijeme dominacije gramatičke interpretacije. Savezni su sudovi ponovno usvojili ideologiju koja podupire izbjegavanje porezne obveze" (Barker, 2009, str. 231).

### (iii) Kolebanje "porezne" države

Opisujući suvremene porezno-pravne trendove, Seer (2008) navodi kako je (poreznu) državu koja se sukobljava zamijenila (porezna) država koja surađuje. Preobrazba porezne države "pogađa", vidjeli smo, položaj poreznih savjetnika i odnos poreznih tijela prema njima.

Za državu koja se sukobljava karakterističan je (1.) tradicionalni, osnovni odnos;<sup>17</sup> (2.) odnos suprotstavljenih strana. Seer (2008) smatra kako u Njemačkoj porezna tijela, nerijetko, imaju pred očima karikaturu poreznih savjetnika kao onih čiji je jedini cilj tražiti porezne pogodnosti i tumačiti zakon u korist osoba koje zastupaju. Takvo viđenje, prema Seeru, suprotno je realnosti poreznoga postupka. Indikativni su i nalazi već spomenutog istraživanja Dabnera i Burtona (2012). Vidjeli smo, britanski porezni savjetnici potvrđuju postojanje suradničkog odnosa s poreznim tijelima. Oprečne nalaze u navedenim zemljama autori objašnjavaju djelovanjem "kulturnoga jaza". Naime, u Ujedinjenom Kraljevstvu porezni stručnjaci drže dijelom "upravljačke" elite. Stoga su skloniji podupirati porezna tijela kao ključan dio vlade s kojom imaju društveni ugovor. Stavovi prema vlasti, autoritetima i vladi u australskom su okružju bitno drugačiji. No Dabner i Burton smatraju kako je to samo jedan čimbenik, ne nužno odlučujući, pa je opravdano govoriti o spletu čimbenika koji utječu na percepciju poreznih savjetnika.

"Nova" porezna država traži drugačiji odnos s poreznim savjetnicima. Ideja vodilja jest "priznavanje" uloge poreznih savjetnika, jer prema pristupu suradnje u udovoljavanju poreznim obvezama porezni savjetnici postaju dio porezne stvarnosti. Porezna bi tijela, više nego ikad prije, trebala porezne savjetnike promatrati kao partnere i suradnike (Seer, 2008).

No čini se da je stvarnost (još uvijek) u raskoraku s teorijskim preporukama. Drüen (2009) smatra da bi u Njemačkoj načelo suradnje trebalo biti mnogo jasnije i poticajnije oblikovano. Autor izlaže kritičkoj sumnji zakonsko rješenje prema kojemu se poreznim obveznicima troškovi angažiranja poreznih savjetnika ne priznaju kao porezno priznati troškovi. Smatra kako zakonodavac time ne šalje dobru poruku i ne podupire suradnički koncept poreznoga postupka.

Dabner i Burton (2012) pak drže ostvarivanje ciljeva pristupa suradnje u udovoljavanju poreznim obvezama u najmanju ruku problematičnim. Svoju tvrdnju autori temelje, izme-



đu ostalog, na uvodno spomenutom istraživanju u zajednici poreznih praktičara. Vidljive su poteškoće u promjeni "mentalnoga sklopa" poreznih tijela i uvriježenih obrazaca ponašanja, kao i drugačija očekivanja stranaka u odnosu. Te ideološke tenzije autori drže jednim od ključnih čimbenika koji utječu na (ne)uspješnost modela.

Ipak, pohvalno je što niz poreznih uprava ulaže napore u poboljšanje svoje komunikacije s poreznim savjetnicima. Primjerice, u Australiji<sup>18</sup> i Sjedinjenim Američkim Državama dio službenih mrežnih stranica poreznih tijela posvećen je poreznim savjetnicima. Primjer dobre prakse jest i švicarski kodeks ponašanja za porezna tijela, porezne obveznike i – porezne savjetnike.<sup>19</sup>

## **POREZNI SAVJETNICI U HRVATSKOJ: POGLED "IZNUTRA"**

Porezno-savjetnička djelatnost "mlada" je djelatnost u Hrvatskoj. Prvi je hrvatski Zakon o poreznom savjetništvu donijet 2000. godine (izmijenjen 2013.).<sup>20</sup> Prema tipu regulacije, posrijedi je sustav pune regulacije. Važan je korak u razvitku i regulaciji profesije osnutak Komore poreznih savjetnika 2011. godine.

Uvodno spomenuto istraživanje provedeno je u skupini tzv. ovlaštenih poreznih savjetnika metodom anketnog upitnika. Razlog odabira skupine ovlaštenih savjetnika njihova je ovlast zastupanja poreznih obveznika. Pretpostavlja se da oni raspoložu cjelovitijim uvidima u "stanje stvari". U vrijeme provedbe istraživanja<sup>21</sup> bilo je registrirano 37 poreznih savjetnika. Od toga je, prema podacima Komore poreznih savjetnika, aktivno bilo 27 savjetnika. Na upitnik je odgovorilo 17 poreznih savjetnika.

Anketni upitnik sastoji se od tri skupine pitanja. Prva skupina pitanja cilja na zadaće poreznih savjetnika i na odnos između sudionika porezno-pravnog odnosa. Nastojalo se istražiti kako porezni savjetnici ocjenjuju svoju ulogu u hrvatskoj poreznoj stvarnosti, kako ocjenjuju odnos poreznih tijela prema njima i prema poreznim obveznicima, koji su mogući smjerovi promjena. Druga i treća skupina posvećene su sustavu rješavanja sporova i poreznom nadzoru. Prema jednom istraživanju, porezni su obveznici najnezadovoljniji upravo tim institutima (Welencyk, 2011). Cilj je dobiti uvid o predlošku ponašanja poreznih tijela i glavnim problemima u ta dva instituta.

U skladu s hrvatskim Zakonom, osnovne ovlasti i dužnosti poreznih savjetnika jesu: 1) savjetovati stranku o svim poreznim pitanjima; 2) pomagati stranci u izradbi poreznih prijavi i zastupati je u poreznim postupcima; 3) nadzirati pravilnost vođenja evidencija. Posrijedi je razmjerno standardan predložak osnovnih zadaća poreznih savjetnika. Većina anke-

tiranih poreznih savjetnika (11) misli kako od spomenutih skupina poslova najviše vremena troše na savjetovanje stranaka o svim poreznim pitanjima. Ujedno drže kako je to skupina poslova u kojoj bi porezni savjetnici i trebali najviše sudjelovati. Međutim, obrazlažući odgovore, pojedini savjetnici ističu i potrebu za drugačijom, "preventivnom" ulogom: "Porezni obveznici traže pomoć savjetnika uglavnom kada se porezna uprava najavi u kontrolu (...) Puno bi bilo učinkovitije da je svijest poreznog obveznika takva da prije, preventivno, traži usluge savjetnika (...)".

Već se iz komentara na ta, prva, pitanja daju naslutiti nedoumice oko prepoznatljivosti profesije poreznih savjetnika i njihova mjesta u hrvatskoj poreznoj stvarnosti. Jedan savjetnik naglašava kako se pripadnici drugih profesija često čude što postoje i što se drže potrebnim porezni savjetnici. Nerijetko ih se poistovjećuje s odjelom u Poreznoj upravi. O poteškoćama pronalaženja "mjesta pod suncem" zorno svjedoče i sljedeće riječi: "Razlika između ovlaštenog poreznog savjetnika i svih drugih koji obavljaju porezno savjetovanje po zakonu samo je u tome što svi ostali (računovođe, revizori) ne mogu zastupati pred poreznim tijelima (...) velik se broj osoba bavi poreznim savjetovanjem, a zastupanje pred poreznim tijelima obavljaju odvjetnici tako da ovlašteni savjetnici nemaju neku veliku ulogu".

Poteškoće u (ne)prepoznatljivosti zadaća i uloge poreznih savjetnika podupiru i odgovori na pitanje o tome koliko porezni obveznici znaju o dužnostima i radu poreznih savjetnika. Većina savjetnika smatra kako porezni obveznici s radom poreznih savjetnika nisu uopće upoznati (9 odgovora) ili znaju samo osnovne stvari (5 odgovora). Ilustrativan je sljedeći sažetak: "Porezni obveznici uopće ne percipiraju porezne savjetnike kao struku jer misle da ih nema". Osim slabe informiranosti poreznih obveznika, može se postaviti pitanje i koliko je angažiranje takve vrste profesionalaca inherentno hrvatskoj poduzetničkoj kulturi. Na takvo razmišljanje upućuju i riječi jednoga poreznog savjetnika: "Nisu me čudile reakcije poduzetnika kojima je knjigovodstvo/računovodstvo nužan i nepotreban trošak (...) u nadzoru se još uvijek mogu dogovoriti, obzirom da postoje nedodirljivi i obzirom da su generalno neinformirani i nezainteresirani jer drže da je društvo / obrt njihovo vlasništvo s kojim mogu raditi što hoće". Potpuniji odgovori na takva pitanja naziru se u pojedinim sociološkim istraživanjima (v. Čengić, ur., 2006).

Stoga ne iznenađuje što porezni savjetnici smatraju kako je njihova uloga podcijenjena. U odgovorima na pitanje "U kojem bi dijelu poreznoga postupka trebali imati važniju ulogu?" tri se odgovora pojavljuju češće od drugih. Prvo, drže kako bi znatno više trebali sudjelovati u postupku izradbe po-

reznih prijava. Drugo, ističu želju za partnerskim odnosom i boljom suradnjom s poreznim tijelima. Treće, ističe se potreba za aktivnijom ulogom u poreznom nadzoru i uopće u zastupanju poreznih obveznika u poreznom postupku.

Ukratko, za razliku od inozemnih iskustava, u hrvatskim prilikama kao da se još uvijek postavlja pitanje: komu, uopće, trebaju porezni savjetnici? Na to pitanje, u ovom trenutku, nitko ne nudi jasan odgovor.

Sljedeća skupina pitanja cilja na odnos između pojedinih dionika poreznoga postupka. Porezni su savjetnici najprije zamoljeni opisati odnos poreznih tijela prema poreznim savjetnicima. U opisu tog odnosa prevladavaju sljedeći odgovori: (i) porezna tijela ne prihvaćaju porezne savjetnike kao ravnopravne partnere (14 odgovora); (ii) porezna su tijela nepovjerljiva prema poreznim savjetnicima (11 odgovora); (iii) porezna tijela drže kako porezni savjetnici, uglavnom, pomažu obveznicima izbjeći porezne obveze (11 odgovora); (iv) porezna tijela ne odgovaraju spremno na pitanja poreznih savjetnika, a ne pružaju im ni savjete (15 odgovora); (v) u postupku ispunjavanja poreznih prijava porezna tijela ne surađuju dobro i redovito ni s poreznim obveznicima ni s poreznim savjetnicima (14 odgovora); (vi) porezna tijela ne uključuju redovito porezne savjetnike u izradbu poreznih propisa (16 odgovora).

Kako čitati izložene nalaze? Vidi se da je sadašnji predložak odnosa poreznih tijela prema poreznim savjetnicima u Hrvatskoj suprotan novijim, partnerskim, zamislama o tom odnosu. Hrvatska porezna tijela (još) ne smatraju porezne savjetnike (integralnim) dijelom porezne stvarnosti, a kamoli (ravnopravnim) partnerima. Nepovjerenje poreznih tijela u porezne posrednike, pasivnost u komunikaciji i manjak suradnje s njima naglašava se i u SWOT analizi rada Porezne uprave (Vukšić, Dubravac, Galic, Pocrnić, 2012). Premda SWOT analiza rada Porezne uprave naglašava "potrebu proaktivnog djelovanja s posrednicima", za sada su tragovi takva ponašanja rudimentarni. Primjerice, u Strategiji hrvatske Porezne uprave od 2011. do 2015. godine (Ministarstvo financija – Porezna uprava, 2011) porezni se savjetnici gotovo i ne spominju. Ni na mrežnim stranicama Porezne uprave nema dijela posvećena poreznim savjetnicima.

Opisujući odnos poreznih tijela prema poreznim obveznicima, većina se savjetnika potpuno ili donekle slaže s tvrdnjama kako je na djelu (i) odnos bez pravoga dijaloga;<sup>22</sup> (ii) autoritarni odnos u kojem izrazito dominira razdioba na nadređenog (porezna tijela) i podređenog (porezni obveznik).<sup>23</sup> Također, većina se savjetnika uopće ili uglavnom ne slaže s tvrdnjama kako je na djelu (i) konstruktivan odnos, usmjeren na zajedničku korist;<sup>24</sup> (ii) odnos zasnovan na suradnji i dijalogu;<sup>25</sup> (iii) otvoreni odnos međusobnoga povjerenja.<sup>26</sup>

Dobiveni odgovori poreznih savjetnika upućuju na, u hrvatskim prilikama, dominaciju tradicionalnog odnosa. Primarne vrijednosti novih pristupa – suradnja, dijalog, povjerenje – prema ocjenama poreznih savjetnika, od rubne su važnosti. Dojam o tradicionalnom predlošku odnosa pojačan je odgovorima na još jedno pitanje. U njemu su porezni savjetnici zamoljeni identificirati najvažnije probleme u odnosu između poreznih tijela i poreznih obveznika. Dva se problema uvjerljivije ističu: pravna nesigurnost (13 odgovora); predrasude poreznih tijela kako su porezni obveznici utajivači poreza (10 odgovora). Potonja paradigma ponašanja karakteristična je upravo za tradicionalni odnos, odnos "suprotstavljenih" strana.

Od ostalih problema u odnosu savjetnici ističu dugotrajno rješavanje sporova (5 odgovora) te česte i stihijske promjene propisa bez predviđenog razdoblja prilagodbe na novosti koje one propisuju (5 odgovora).

Na tragu prijašnjih ulomaka ne iznenađuje što se gotovo svi porezni savjetnici (njih 15) potpuno slažu s tvrdnjom o potrebi nužnih promjena u odnosu poreznih tijela prema sudionicima poreznoga sustava. Glavni smjerovi željenih promjena jesu: veća pravna sigurnost (14 odgovora); veća pravičnost u postupanju poreznih tijela (11 odgovora); veća zaštita prava poreznih obveznika (6 odgovora); jačanje međusobnoga povjerenja (5 odgovora); bolja suradnja svih dionika u odnosu (5 odgovora). Zanimljivo da ni jedan savjetnik nije zabilježio potrebu "oštrijega kažnjavanja nepodmirivanja poreznih obveza".

Težnja za većom pravnom sigurnošću slaže se s popisom, netom spomenutih najvažnijih problema u odnosu. Važnost pravičnosti u postupanju poreznih tijela empirijski je dokazana u brojnim istraživanjima (Kirchler, Hoelzl i Wahl, 2006).

Porezni su savjetnici, također, zamoljeni izraziti slaganje/neslaganje s nekoliko tvrdnja kojima se ocjenjuje ponašanje poreznih obveznika. Ponajprije, zanimljiv je raspored odgovora na tvrdnju o sklonosti hrvatskih poreznih obveznika izbjegavanju poreznih obveza. Na "pozitivnoj" strani ljestvice zabilježeno je 9 odgovora (2 se potpuno slažu, 7 se donekle slaže). S tvrdnjom se, na drugoj strani, uglavnom ne slaže 8 ispitanika. Izloženi je nalaz zanimljiv zbog istraživačkih uvida koji sugeriraju kako je u Hrvatskoj izbjegavanje porezne obveze često presudno za uspjeh i opstanak djelatnosti<sup>27</sup> (Rogić Lugarić i Bogovac, 2012). Sličan je raspored odgovora i na pitanje o slaboj svijesti o plaćanju poreza kao građanskoj dužnosti. S tom se tvrdnjom potpuno ili donekle slaže 10 ispitanika (4, odnosno 6). Uglavnom se ne slaže sedam ispitanika.

Primjetno je (veće) suglasje oko četiri čimbenika koji bi smanjili izbjegavanje poreznih obveza. Porezni se savjetnici potpuno ili donekle slažu kako bi obveznici manje izbjegavali porezne obveze: (i) da je manje porezno opterećenje; (ii) da je

sustav trošenja proračunskih prihoda transparentniji; (iii) da je postupanje poreznih tijela dosljedno i pravedno; (iv) kada bi uvidjeli da i drugi obveznici ispunjavaju svoje obveze (tzv. načelo uzajamne suradnje). Najveće je razilaženje poreznih savjetnika primjetno u ocjeni utjecaja veličine kazne na manje izbjegavanje obveza. S ponuđenom se tvrdnjom potpuno ili donekle slaže 8 ispitanika, dok se 7 ispitanika uglavnom ili uopće ne slaže. Dva se ispitanika ne mogu odlučiti.

Porezni se savjetnici razilaze i oko ocjene o važnosti njihove uloge u jačanju svijesti poreznih obveznika o plaćanju poreza kao građanskoj dužnosti. Potpuno ili donekle s tom se tvrdnjom slaže 9 ispitanika, dok se 7 ispitanika uglavnom ili uopće ne slaže. Jedan se ispitanik ne može odlučiti. Opiranje poreznih savjetnika uložiti "produžene ruke države" zamijećeno je i u komparativnim prije spomenutim istraživanjima.

Iduća skupina pitanja posvećena je poreznom nadzoru i sustavu rješavanja poreznih sporova.

Dugotrajno rješavanje sporova, vidjeli smo, porezni savjetnici označili su jednim od najvažnijih problema u odnosu između poreznih tijela i poreznih obveznika. O svojevrsnom "zastoju pravde" svjedoče statistički podatci (Braovac, 2012).

Većina savjetnika uopće (8 ispitanika) ili uglavnom (5 ispitanika) ne slaže se s tvrdnjom kako su tijela koja rješavaju porezne žalbe neovisna i nepristrana. Na tom se tragu i 9 savjetnika potpuno slaže, odnosno njih 7 donekle, kako sadašnji sustav rješavanja sporova ne jamči pravično i objektivno postupanje.<sup>28</sup> Ovi odgovori nisu neobični ima li se u vidu organizacijski ustroj rješavanja poreznih sporova (Rogić Lugarić i Čičin Šain, 2014). Većina savjetnika (7 se potpuno slaže, 5 donekle) smatra kako je za porezna tijela u sporu najvažniji proračunski interes. Takav stav poreznih savjetnika podupiru i podatci o ishodu žalbenih i tužbenih postupaka.<sup>29</sup> Premda je podatke o ishodu sporova teško i nezahvalno vrednovati, niske stope uspjeha poreznih obveznika upućuju na dublje probleme (Thuronyi, 2003). U sličnom su, negativnom, tonu i ocjene tvrdnje kako je poreznim tijelima najvažnija zaštita prava poreznih obveznika. S tom se tvrdnjom uopće ne slaže 6 savjetnika; 5 ih se uglavnom ne slaže. Na drugoj strani, 5 se savjetnika donekle slaže s tom tvrdnjom, a 1 je neodlučan.

Najveće je "suglasje" primjetno u svezi s tvrdnjom o (ne)djelovanju poreznih tijela po predlošku "sprječavanja poteškoća". Gotovo se svi porezni savjetnici uopće ili uglavnom ne slažu s time da "porezna tijela nastoje ukloniti nesuglasice što je moguće ranije, vodeći računa o interesima strana u priporu (...)". U prilog tezi o problemima u pristupu poreznih tijela jest i idući nalaz. Zamjetan je broj savjetnika (njih 6) neodlučan kada je posrijedi tvrdnja o manjku zaposlenika kao glavnoj poteškoći u sustavu rješavanja sporova. Donekle

se s tom tvrdnjom složilo tek 4 savjetnika, dok se 4 uglavnom, odnosno 3 uopće, ne slaže s tom tvrdnjom.

Zanimljiva je i dominacija negativnih (9 savjetnika) i neodlučnih (7 savjetnika) odgovora u svezi s mogućom ulogom pučkoga pravobranitelja u rješavanju poreznih sporova. U nekim zemljama<sup>30</sup> pravobranitelj, kao neovisna razina, ima značajnu ulogu u rješavanju poreznih sporova. Tek se dva savjetnika donekle slažu sa spomenutom tvrdnjom o ulozi pravobranitelja. Na ovakav raspored odgovora zacijelo utječe i "prepoznatljivost" uloge pučkoga pravobranitelja. Na tom je tragu indikativan rezultat Pilarova barometra hrvatskoga društva. Na upit o radu institucija pravobranitelja, "dominantan odgovor je da građani nisu upoznati s radom ovih institucija" (Skupina autora, 2008, str. 161).

Imajući na umu spomenuti "zastoj pravедnosti", korisno je uočiti kako porezni savjetnici objašnjavaju nagli porast broja uložених žalbi i tužbi. Većina savjetnika (8 odgovora) smatra kako se porezni obveznici o ulasku u spor sve češće odlučuju nakon dobrog upoznavanja vlastitih prava. Pet savjetnika procjenjuje kako obveznici obično izbjegavaju sporove, a tri kako obveznici ulaze u sporove samo kada su sigurni u povoljan završetak sporova.

Odgovori na pitanje kojim su anketirani zamoljeni procijeniti koliko su porezni obveznici svjesni svojih prava i obveza "raspršili" su se na tri ponuđene tvrdnje. Jednak je broj savjetnika (6 odgovora) ocijenio kako "obveznici znaju samo najnužnije o svojim pravima i obvezama" te kako se "o svojim pravima i obvezama informiraju samo prigodno, od slučaja do slučaja". Pet savjetnika drži kako obveznici "nemaju valjanih znanja o svojim pravima i obvezama".

Prema ocjeni poreznih savjetnika, na porezne obveznike i njihove odluke o ulasku u spor utječu loše napisani zakoni kojima se uređuju porezne obveze (12 savjetnika); neujednačena praksa poreznih tijela (12 savjetnika); iskustva drugih poreznih obveznika u poreznim sporovima (9 savjetnika). Procjenjujući utjecaj aktualne krize i recesije, savjetnici su se podijelili – 7 ih smatra da jako utječe, a 6 da umjereno utječe. Umjereno utječe i sustav informiranja poreznih tijela o pravima i obvezama poreznih obveznika (8 savjetnika); djelovanje porezno-savjetničke struke (7 savjetnika); tradicija neplaćanja poreza i izbjegavanja poreznih obveza (8 savjetnika).

Zadnja skupina pitanja odnosi se na porezni nadzor. Uočeni problemi u odnosu između poreznih tijela i obveznika – autoritarnost odnosa poreznih tijela prema poreznim obveznicima i predrasude o obveznicima kao utajivačima poreza – i u poreznom nadzoru dolaze do izražaja. Na to upućuje stupanj slaganja poreznih savjetnika s tvrdnjama kako "glavne teškoće u nadzoru izazivlje samovoljno postupanje

poreznih tijela" (10 njih se potpuno slaže, 6 donekle) i kako "porezni obveznici nadzor doživljavaju skupljačem poreza i kazni" (11 njih se potpuno slaže, 6 donekle). Stoga i ne iznenađuje što se savjetnici slažu (12 potpuno, 5 donekle) kako već i "najava nadzora u poreznim obveznicima izaziva neugodu i strah".

Svi ispitani porezni savjetnici slažu se (potpuno se slaže njih 13, donekle njih 4) s potrebom dodatne edukacije inspektora zaduženih za nadzor. Na potrebu edukacije upućuje i stav poreznih savjetnika kako su veliki porezni obveznici poseban izazov za nadzor poreznih tijela.

Samovoljno postupanje poreznih tijela zacijelo je jednim dijelom posljedica njihove primarne dužnosti: čuvanja proračunskih interesa (što i jest jedna od osnovnih zadaća poreznih tijela,<sup>31</sup> ali uz nužnu ravnotežu s nekim drugim vrijednostima). Većina se poreznih savjetnika donekle slaže (njih 8, dok ih se 6 potpuno slaže) s tvrdnjom kako se porezna tijela u nadzoru ponašaju uglavnom samovoljno, namećući nove porezne obveze. Procjenjujući važnost pojedinih načela u nadzoru, savjetnici se dosta razilaze u stavovima. S tvrdnjom o važnosti načela "poštene igre" u postupanju poreznih tijela u nadzoru slaže se 9 savjetnika. Na drugoj se strani njih 5 ne slaže s tom tvrdnjom, a 3 se savjetnika ne mogu odlučiti. Nešto su koherentniji stavovi savjetnika oko primjene načela proporcionalnosti, jednog od zakonskih načela nadzora u Hrvatskoj. Njih se 11 ne slaže s tvrdnjom kako "porezna tijela u nadzoru dostatno paze na primjenu tog načela". Dva se savjetnika ne mogu odlučiti, a 5 se savjetnika tek donekle slaže s tvrdnjom.

Većina savjetnika drži kako obveznici nisu dobro upoznati sa svojim pravima u poreznom nadzoru (7 njih se potpuno slaže, 10 njih se donekle slaže). Dobiveni se nalaz posve poklapa s prethodnim procjenama poreznih savjetnika o znanju poreznih obveznika kada su posrijedi njihova prava i obveze.

## ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

1) Suvremene "porezne države", kada je posrijedi pristup sudionicima poreznoga sustava, kolebaju se između dva temeljna pristupa: "porezne države koja se sukobljava" i "porezne države koja surađuje". Unatoč "zavodljivosti" ideja o partnerstvu i novoj poreznoj stvarnosti, tradicionalni i ukorijenjeni obrasci ponašanja ne mijenjaju se i ne napuštaju tako lako. O tome i više nego zorno svjedoče inozemni primjeri.

Kako se u naznačene pristupe uklapa Hrvatska? Rezultati istraživanja među hrvatskim poreznim savjetnicima upućuju na to kako bi se hrvatsku poreznu državu prije moglo nazvati državom koja se sukobljava. Za potvrdu ove teze dostatno je prisjetiti se kako porezni savjetnici doživljuju i opi-

suju odnos poreznih tijela prema njima (kao i prema poreznim obveznicima). Nekoliko se opisa posebno ističe: 1) posrijedi je autoritaran odnos u kojem dominira odnos nadređenog (porezna tijela) i podređenog (obveznici / savjetnici); 2) posrijedi je odnos suprotstavljenih strana, odnos "policajca i pljačkaša";<sup>32</sup> 3) posrijedi je odnos u kojem manjka suradnja (pa i na područjima gdje bi je bilo prirodno očekivati), dijalog, međusobno povjerenje. Na potonje obilježje odnosa posebno upozoravaju opisi poreznih savjetnika njihova svakodnevna rada i kontakata s poreznim tijelima. Autoritarnost odnosa i hermetičnost zadanih uloga, gotovo logično, pridonose jačanju dviju poteškoća koje porezni savjetnici ocjenjuju najvažnijima u odnosu između sudionika poreznoga sustava: porezno-pravnoj nesigurnosti i predrasudama poreznih tijela o poreznim obveznicima kao utajivačima poreza.

2) Porezni savjetnici u Hrvatskoj tek trebaju postati prepoznatljivima, a onda i priznatim dionicima porezne stvarnosti. "Periferan" položaj porezno-savjetničke profesije česta je pojava u zemljama s "mladim" poreznim sustavom kao što je Hrvatska. Odatle slijedi, u hrvatskim prilikama, manjak znanstvenoga zanimanja za neka pitanja kojima se poklanja velika pažnja u sustavima s duljom tradicijom porezno-savjetničke djelatnosti. Građenje identiteta porezno-savjetničke djelatnosti, s obzirom na tip regulacije porezno-savjetničke djelatnosti u Hrvatskoj, teško će ići bez institucionalne podrške. Na tom bi tragu ključnu ulogu trebala imati Komora poreznih savjetnika. Dva su pitanja na koja bi Komora u idućim godinama trebala odgovoriti, ne želimo li svjedočiti još jednoj zakašnjoj modernizaciji: 1. komu i zašto trebaju porezni savjetnici? i 2. kakvi nam porezni savjetnici trebaju? No etabliranje profesije nije nešto što se ne bi trebalo ticati i Porezne uprave. Novi su koncepti "osvijestili" višeznačnost uloge poreznih savjetnika i moguće (pa i prirodno) savezništvo s poreznim tijelima. Strategija odnosa s poreznim savjetnicima postaje integralan dio ukupne strategije poreznih tijela. Na tom su tragu inozemna iskustva i više nego inspirativna.

3) Rezultati provedenog istraživanja na stanovit način potvrđuju suvremene teorije o zamršenosti utjecaja na ponašanje poreznih obveznika i odluku o (ne)udovoljavanju poreznim obvezama. Dosljedno i pravedno postupanje poreznih tijela (tzv. postupovna pravda, v. Kirchler i sur., 2006), prema poreznim savjetnicima, čimbenik je koji bi najviše utjecao na porezne obveznike i dobrovoljno udovoljavanje poreznim obvezama. Veću pravičnost u postupanju poreznih tijela hrvatski porezni savjetnici navode kao jednu od ključnih (željenih) promjena u pristupu poreznih tijela poreznim savjetnicima i obveznicima.



Od ostalih čimbenika koji bi utjecali na porezne obveznike i dobrovoljno udovoljavanje poreznim obvezama savjetnici su istaknuli važnost manjega poreznog opterećenja, transparentnijega trošenja proračunskih prihoda i važnost načela uzajamne suradnje. Oko utjecaja visine poreznih kazni na udovoljavanje poreznim obvezama porezni su savjetnici primjetno podijeljeni. Potonji nalaz na svojevrsan način potvrđuje istrošenost tradicionalnoga pristupa poreznih tijela (zasnovanog na nadzoru i kaznama) i osvještava potrebu drugačijega, anticipacijskog, djelovanja i pažljivijega promišljanja o ravnoteži "mrkve i batine".

4) Autoritaran i krut model ponašanja poreznih tijela ponavlja se i u dvama najvažnijim porezno-pravnim institutima – poreznom nadzoru i pravnim lijekovima. Pobroje li se dominantni opisi poreznih savjetnika u ponašanju poreznih tijela u sustavu rješavanja sporova, manje čude statistički podatci o (ne)uspjehu žalbenih postupaka poreznih obveznika. Porezni savjetnici drže kako sadašnji sustav rješavanja sporova ne jamči pravično i objektivno postupanje; poreznim je tijelima primaran proračunski interes, a ne zaštita prava poreznih obveznika; djelovanje poreznih tijela po načelu "sprječavanja poteškoća" rudimentarno je – jer ih ne brine ishod žalbenog postupka. Loše napisani zakoni i neujednačena praksa poreznih tijela (izravan proizvod pristupa i ponašanja hrvatskih poreznih tijela), prema ocjeni poreznih savjetnika, najviše utječu na odluku poreznih obveznika o ulasku u spor.

U sličnom je tonu opisan i porezni nadzor. Ukratko, porezni savjetnici porezni nadzor doživljavaju "skupljačem poreza i kazni".

5) Potrebu promjena u dosadašnjem pristupu poreznih tijela prema poreznim savjetnicima (i obveznicima) potvrdilo je i ovo istraživanje. Preobrazba u "poreznu državu koja surađuje" tema je koja sramežljivo dolazi na dnevni red u Hrvatskoj. Ono o čemu će hrvatska porezna tijela morati voditi računa jest da uvođenje jednog ili dva "prigodna" zakonska instituta i sporadično "uljepšavanje" poreznih zakona ne znače poreznu državu koja surađuje. Poruke inozemnih iskustava i više su nego jasne: nova porezna država traži sustavan, promišljen pristup s dugoročnim horizontom, promjenu cjelokupne "filozofije" postupanja (uključujući i postupak donošenja zakona). Nije, stoga, čudno što se promjena "mentaliteta" opetovano ističe kao jedna od glavnih zapreka za uspješnost nove porezne države. Koliko je na to spremna hrvatska porezna uprava imajući na umu da je hrvatska "(U)pravna kultura pretežno autoritarnog i birokratskog tipa, zasnovana na atmosferi (...) dubokih otpora promjenama, izbjegavanja

odgovornosti (...) " (Koprić, 2015, str. 32), posve je drugo pitanje i tema nekih drugih istraživanja. U svakom je slučaju pred starom / novom poreznom državom građenje odnosa s poreznim savjetnicima. Ovo je istraživanje pokazalo kako porezni savjetnici raspolažu dragocjenim uvidima "s terena" i imaju ideje o mogućim smjerovima promjena. To ih čini vrijednim partnerima poreznih tijela.

## BILJEŠKE

<sup>1</sup> Primjetan je broj novijih radova o poreznim savjetnicima, napose o kvaliteti usluga i standardima profesije, o tipu regulacije, o njihovom utjecaju na porezne obveznike. Zbog prostornih ograničenja rada nije moguće navesti ekstenzivniji popis radova. O regulacijskoj dinamici, kao i o situaciji u Hrvatskoj, više će biti riječi u radu.

<sup>2</sup> Pristup je nastao u okviru Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (v. OECD, 2008).

<sup>3</sup> Od teorijskih radova treba istaknuti radove Burtona (2007), Ventryja (2008), Manna (2009).

<sup>4</sup> Pravilnik o načinu odobravanja i ukidanja posebnoga statusa poreznomu obvezniku u svrhu promicanja dobrovoljnog ispunjenja poreznih obveza, *Narodne novine* 67/15.

<sup>5</sup> V. 3. poglavlje.

<sup>6</sup> *Exploratory study*.

<sup>7</sup> Primjerice činom registracije.

<sup>8</sup> Npr. proširivanjem sustava etičkih standarda, reformom sustava kazni.

<sup>9</sup> Npr. australskim Zakonom o uslugama predviđeno je osnivanje Odbora poreznih praktičara odgovornog za primjenu, praćenje i nadzor novoga regulacijskog poretka.

<sup>10</sup> U sustavu samorazrezivanja poreza porezni obveznik prijavljuje osnovu razreza poreza; izračunava poreznu obvezu (obračunska prijava) i uplaćuje dužni iznos.

<sup>11</sup> V. Godišnje izvješće Odbora poreznih praktičara (Tax Practitioners Board, *Annual Report 2013-14*), dostupno na [http://www.tpb.gov.au/TPB/Publications\\_and\\_legislation/Annual\\_report\\_and\\_Strategic\\_plan/TPB/Subsidiary\\_content/Annual\\_report\\_and\\_strategic\\_plan/06\\_39\\_2014\\_Annual\\_Report.aspx](http://www.tpb.gov.au/TPB/Publications_and_legislation/Annual_report_and_Strategic_plan/TPB/Subsidiary_content/Annual_report_and_strategic_plan/06_39_2014_Annual_Report.aspx) (25. veljače 2015.).

<sup>12</sup> *Okružnica 230* (temeljni propis koji regulira praksu poreznih stručnjaka pred poreznim tijelima, dostupno na <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Circular-230-Tax-Professionals>) i pravila države u kojoj obavljaju praksu (prema podacima iz 2009. godine samo su tri američke savezne države – Kalifornija, Maryland i Oregon – uvele uvjete za neregistrirane praktičare koji pripremaju poreznu prijavu).

<sup>13</sup> Dostupno na <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Annual-Filing-Season-Program> (10. rujna 2014.).

<sup>14</sup> *Organe des Rechtspflege*.

<sup>15</sup> Pravo jamči svakom pojedincu samostalno odlučivati o otkrivanju i prosljeđivanju osobnih podataka. Njegova je svrha zaštititi pojedinca od povrede osobnih prava, do čega može doći u uvjetima suvremene obradbe podataka.

<sup>16</sup> Izbjegavanje porezne obveze ne može se jednoznačno i čvrsto definirati. Posrijedi je ponašanje kojim porezni obveznik "poštuje" zakon, ali krši duh zakona.

<sup>17</sup> Pod osnovnim odnosom razumijeva se odnos između poreznih tijela i poreznih obveznika.

<sup>18</sup> V. *Tax Practitioner Action Plan 2011-15*; <https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/.../TPL00330963.pdf> (2. veljače 2015.).

<sup>19</sup> <http://www.estv.admin.ch/.../00078/.../index.html> (8. ožujka 2015.).

<sup>20</sup> *Narodne novine*, 127/00, 76/13.

<sup>21</sup> Svibanj i lipanj 2014. godine.

<sup>22</sup> Potpuno / donekle se slaže 11, odnosno 4 ispitanika.

<sup>23</sup> Potpuno / donekle se slaže 12, odnosno 2 ispitanika.

<sup>24</sup> Uopće / uglavnom se ne slaže 10, odnosno 6 ispitanika.

<sup>25</sup> Uopće / uglavnom se ne slaže 9, odnosno 6 ispitanika.

<sup>26</sup> Uopće / uglavnom se ne slaže 11 ispitanika, odnosno njih četiri.

<sup>27</sup> Posrijedi je percepcija pojedinih ispitanika – poreznih obveznika u istraživanju.

<sup>28</sup> Sličan je raspored odgovora na ocjenu tvrdnje kako je sadašnji način rješavanja sporova objektivn i pravičan – 7 se uopće, a 9 se uglavnom ne slaže.

<sup>29</sup> V. Braovac, 2012.

<sup>30</sup> Npr. u Francuskoj i Australiji. U Francuskoj se porezni obveznici mogu obratiti javnom pravobranitelju (Médiateur de la République); u Australiji se pravobranitelj smatra jednom od sastavnica australškoga sustava rješavanja poreznih sporova, istaknut je njegov naslov "pravobranitelja za oporezivanje".

<sup>31</sup> Čl. 2. i 4. Zakona o Poreznoj upravi, *Narodne novine* 148/13, 141/14.

<sup>32</sup> Paradigma *cop and robbery*.

## LITERATURA

Australian Taxation Office (ATO) *Guide for intermediaries: Good governance and promoter penalty laws* (2012). Dostupno na <https://www.ato.gov.au/Print-publications/Good-governance-and-promoter-penalty-laws/>

Barker, B. W. (2009). The ideology of tax avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal*, 40(2), 229–251. Dostupno na: <http://lawcommons.luc.edu/luclj/vol40/iss2/3>

Braovac, I. (2012). *Pravni lijekovi u poreznom postupku*. (Magistarski rad). Pravni fakultet, Zagreb.

Burton, M. (2007). Responsive regulation and the uncertainty of tax law – time to reconsider the commissioner's model of cooperative compliance? *e-Journal of Tax Research*, 5(1), 71–104. Dostupno na <http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJTR/2007/4.html>

Burton, M. i Dabner, J. (2008). The partnership model of the relationship between tax administrators and tax practitioners: Drivers, challenges, prospects. *Journal of Australian Taxation*, 11(2), 108–137. Dostupno na <http://search.informit.com.au/documentSummary;dn=866490043568434;res=IELBUS>

Čengić, D. (Ur.) (2006). *Poduzeća, rast i izvoz: socioekonomska anatomija hrvatskog izvoznog uzmaca*. Zagreb: Institut društvenih znanosti Ivo Pilar.

Dabner, J. (2015). *The Australian tax office / tax profession partnership: Lessons from a pilot interview program. Working Paper*. Dostupno na [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2707913](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2707913)

Dabner, J. i Burton, M. (2012). The "Enhanced Relationship" model collides with the reality – the determinants of the relationship between tax administrators and tax intermediaries. U *The Law and Society Association Annual Conference* (str. 1–17). International Conference of Law and Society, 5–8 June 2012, Honolulu, Hawaii. Dostupno na <http://researchonline.jcu.edu.au/25583/>

Doyle, E., Frecknall-Hughes, J. i Glaister, K. W. (2012). Ethics in tax practice: An exploratory analysis. U L. Oats (Ur.), *Taxation: A fieldwork research handbook* (str. 152–161). Oxon, New York: Routledge, Taylor and Francis Group.

Drüen, K.-D. (2009). Die Zukunft des Steuerverfahrens. U W. Schön, E. M. K. Beck (Ur.), *Zukunftstfragen des deutschen Steuerrechts* (str. 1–39). MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law. Berlin Heidelberg: Springer Verlag. doi:10.1007/978-3-642-00258-8\_1

Kirchler, E., Hoelzl, E. i Wahl, I. (2006). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal for Economic Psychology* 29(2), 210–225. doi:10.1016/j.joep.2007.05.004

Koprić, I. (2015). Hrvatska javna uprava i ekonomska kriza: velika očekivanja, velika razočaranja. U A. Musa i N. Zakošek (Ur.), *Gospodarstvo i država u krizi* (str. 27–39). Zagreb: Friedrich-Ebert-Stiftung, ured za Hrvatsku; Institut za javnu upravu.

Koskinen, A. J. (2014). *Written testimony before the senate finance committee on regulation of tax return prepares*, April 8, 2014. Dostupno na <http://www.irs.gov/uac/Commissioner's-Comments,-Statements-and-Remarks>

Mann, T. (2009). Der Steuerberater als Compliance Faktor? *DStR 2009*, 506–508. Dostupno na <https://beckonline.beck.de/?vpath=bibdata%2Fzeits%2FDSTR%2F2009%2Fcont%2FDSTR.2009.506.1.htm>

Ministarstvo financija – Porezna uprava. *Strategija Porezne uprave za razdoblje 2011–2015*. (2011). Dostupno na [http://www.porezna-uprava.hr/HR\\_o\\_nama/Strategije/Strategija\\_pu2011\\_2015.pdf](http://www.porezna-uprava.hr/HR_o_nama/Strategije/Strategija_pu2011_2015.pdf)

OECD (2008). *Study into the role of tax intermediaries*. Dostupno na <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>

Regan Jr., C. M. (2014). Tax advisors and conflicted citizens. *Legal Ethics*, 16(2), 322–349. doi:10.5235/1460728X.16.2.322

Rogić Lugarić, T. i Čičin-Šain, N. (2014). Alternativno rješavanje spороva u poreznom pravu: utopija ili rješenje? *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, 64(3), 1847–1913.

DRUŠ. ISTRAŽ. ZAGREB  
GOD. 25 (2016), BR. 2,  
STR. 219-240

ROGIĆ LUGARIĆ, T.:  
POREZNI SAVJETNICI...

Rogić Lugarić, T. i Bogovac, J. (2012). Pravni status poreznih izdataka – stanje i perspektive. U V. Bratić i M. Fabris (Ur.), *Skriivena javna potrošnja: budućnost poreznih izdataka* (str. 175–197). Zagreb: Institut za javne financije.

Seer, R. (2008). Die Rolle des Steuerberaters in einer elektronischen Finanzverwaltung. *DStR 2008*, 1553–1560. Dostupno na <https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fzeits%2FDSTR%2F2009%2Fcont%2FDSTR.2009.506.1.htm>

Seer, R. (2010). Durchführung der Besteuerung. U K. Tipke i J. Lang, *Steuerrecht* (str. 941–1069). Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG.

Skupina autora (2008). *Pilarov barometar hrvatskog društva. Stavovi i mišljenja građana o društvenim odnosima i procesima*. Zagreb: Institut društvenih znanosti Ivo Pilar.

Thuronyi, V. (2003). *Comparative tax law*. The Hague: Kluwer Law International.

Ventry Jr., D. J. (2008). Cooperative tax regulation. *Connecticut Law Review*, 41(2), 431–491. doi:10.2139/ssrn.1101826

Vukšić, Z., Dubravac, M., Galic, M. i Pocrnić, M. (2012). Upravljanje rizicima kroz horizontalno praćenje. *Porezni vjesnik*. Zagreb: Institut za javne financije.

Welencyk, M. (2011). *Tax administration: Designing comprehensive compliance policies. Recent trends in Europe*. Prezentacija. Dostupno na <http://www.iticnet.org/file/document/watch/3107>.

## Tax Advisors: Blurred Identity, Great Expectations

Tereza ROGIĆ LUGARIĆ  
Faculty of Law, Zagreb

A high degree of engagement between tax authorities and taxpayers is nothing new in tax law but it is an approach that gained in importance towards the end of the 20th century. The last ten years were characterised by co-operative compliance theory. The mentioned theory, among other things, has provoked a process of reviewing the tax advisors' role. Therefore, the relationship between tax authorities and tax advisors has an increasing importance. The article consists of two main thematic parts. The first part introduces a "general state" and tendencies in the tax advising profession. In the second part, the results of empirical research conducted among tax advisors in Croatia are presented. The aim of the research is to examine how tax advisors in Croatia perceive their role and their relationship with tax authorities as well as to gain useful insight which would contribute to a better understanding of relationships between the participants in the tax-law relationship. The method used for data collection was interview. Results of the research point to several

DRUŠ. ISTRAŽ. ZAGREB  
GOD. 25 (2016), BR. 2,  
STR. 219-240

ROGIĆ LUGARIĆ, T.:  
POREZNI SAVJETNICI...

conclusions. Firstly, most tax advisors believe that the tax authorities are distrustful toward tax advisors and are of the opinion that tax advisors mostly help taxpayers to evade their tax obligations. With regard to the attitude of the tax authorities towards taxpayers, they point out that it is an authoritarian relationship dominated by the "cop and robber" approach. Also, most advisors are of the opinion that their profession lacks a distinctive identity. To conclude, the article provides some recommendations and possible legal and tax policy changes.

Keywords: tax advisors, tax compliance, co-operative compliance, tax authorities