

# TREBA LI HRVATSKA *OPĆE PRAVILO* ZA SPRJEČAVANJE ZAKONITOG IZBJEGAVANJA POREZNE OBVEZE? PRIJEDLOG PROMJENA VAŽEĆEGA HRVATSKOG ZAKONODAVSTVA

Rebecca PREBBLE  
Faculty of Law  
Victoria University of Wellington, New Zealand  
Institut za javne financije, Zagreb

Pregledni znanstveni članak\*  
UDK 336.2.04  
JEL H32

### *Sažetak*

*U radu se razmatra bi li Hrvatska imala koristi od uvođenja općeg pravila za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze u porezni sustav. Rad sadržava pregled fenomena zakonitog izbjegavanja porezne obveze te razlikuje taj koncept od povezanih koncepta nezakonitog izbjegavanja porezne obveze i prividnih pravnih poslova. U radu je zatim opisano djelovanje općeg pravila za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze. Rad daje pregled hrvatskoga poreznog sustava, uključujući mjere koje Hrvatska već ima za suzbijanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze te se zaključuje da je opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze potrebno. Rad se oslanja na iskustva država s poreznim sustavima sličnim hrvatskome, da bi uputio na to kakav bi oblik hrvatsko opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze trebalo imati.*

*Ključne riječi: porez, zakonito izbjegavanje porezne obveze, nezakonito izbjegavanje porezne obveze, Hrvatska, zloupotreba prava, opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze, Ustav*

### **1. Uvod**

Zakonito izbjegavanje porezne obveze problem je svih suvremenih poreznih sustava. Čini se da će ljudi, gdje god postoje porezni propisi, pronaći načine prilagodbe tim propisima tako da smanje svoje porezne obveze. Mnoge države radi suzbijanja zakonitog

---

\* Priljučeno (*Received*): 16.9.2004.  
Prihvaćeno (*Accepted*): 15.9.2005.

izbjegavanja porezne obveze ustanovljuju opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze (u daljnjem tekstu: *opće pravilo*). Ono njihovim poreznim vlastima omogućuje nepriznavanje pravnih poslova kojima je cilj zakonito izbjegavanje poreza te poreznim vlastima osigurava prikupljanje iznosa poreza koji bi bio plaćen kad ne bi bilo konstrukcije sračunate na izbjegavanje. *Opće pravilo*, dakle, omogućuje državama ubiranje znatnih iznosa poreza koji bi inače bili izgubljeni.

Hrvatska trenutačno nema *općeg pravila*, iako ima neke posebne odredbe s tom namjenom. U ovom radu razmatra se bi li hrvatski porezni sustav imao koristi od postojanja *općeg pravila*, te se zatim obrađuje pitanje oblika takvog *općeg pravila*. U radu je najprije definiran pojam zakonitog izbjegavanja porezne obveze i objašnjena razlika između zakonitoga i nezakonitog izbjegavanja porezne obveze i prividnih pravnih poslova. Sljedeći dio rada donosi kratak pregled sadašnjega hrvatskog poreznog sustava i određenja područja u kojima je zakonito izbjegavanje moguće.

U radu su istražene različite posebne odredbe za sprječavanje zakonitog izbjegavanja koje u Hrvatskoj već postoje, te je izveden zaključak da važeći hrvatski porezni sustav nije dovoljan za suzbijanje mnogih slučajeva zakonitog izbjegavanja. U radu su stoga razmotrena različita *opća pravila* koja su usvojena u drugim zemljama, osobito u onima s pravnim sustavima sličnim hrvatskome. Koja bi obilježja *općeg pravila* drugih država Hrvatska mogla usvojiti i koje bi nedostatke mogla izbjeći? Postoji li ustavno ograničenje za donošenje *općeg pravila*? Zaključak rada je da bi Hrvatska doista imala koristi od *općeg pravila*; također se sugerira i oblik koji bi hrvatsko *opće pravilo* moglo imati.

## 2. Zakonito izbjegavanje porezne obveze

### 2.1. Što je zakonito izbjegavanje porezne obveze?

Prije razmatranja bilo kakvih mogućnosti uvođenja propisa za sprječavanje izbjegavanja poreza u Hrvatskoj, nužno je ustanoviti što zakonito izbjegavanje porezne obveze doista jest. Za početak, može se reći da je zakonito izbjegavanje porezne obveze "svako ponašanje koje je u skladu s propisima, a usmjereno je na izbjegavanje poreza" (RA McLeod, 2000), ali ta definicija ne rješava brojne teškoće s kojima se susreću oni koji pokušavaju odrediti što točno čini zakonito izbjegavanje poreza.

Ključna prepreka u nalaženju dobre definicije zakonitog izbjegavanja poreza jest da gotovo sve države svojim građanima priznaju pravo na uređenje svoga novčanog poslovanja na način da to rezultira manjim poreznim obvezama nego što bi one bile kad bi to poslovanje bilo uređeno na drugi način. Porezni obveznici nemaju obvezu plaćanja poreza u najvećem mogućem iznosu. Štoviše, može se reći da direktori trgovačkih društava imaju prema dioničarima tih društava obvezu najvećega mogućeg umanjenja obveze po osnovi poreza na dobit. Postoji, međutim, crta prelaskom koje konstrukcije poreznog obveznika s ciljem izbjegavanja porezne obveze postaju toliko umjetne i namještene da prelaze granicu koja odvaja prihvatljivo umanjenje porezne obveze od neprihvatljivoga zakonitog izbjegavanja poreza.

Transakcije s ciljem zakonitog izbjegavanja porezne obveze imaju najmanje jedno od brojnih obilježja koja ih čine prepoznatljivima. Formalna zakonitost, zloraba „rupa u za-

konu“, neprirodnost te minimalna gospodarska svrhovitost (različita od cilja smanjenja poreza) stalno su ponavljajuća svojstva shema prepoznatljivih kao primjeri zakonitog izbjegavanja poreza (Orrow, 2000:18). U sljedećem dijelu rada pokušali smo odrediti koncept zakonitog izbjegavanja poreza navođenjem primjera različitih vrsta konstrukcija koje su smatrane zakonitim izbjegavanjem u prošlosti, a koje ciljaju na prikaz nekih od tih obilježja. Primjeri također oslikavaju učinak *općeg pravila* jer pokazuju da su sheme zakonitog izbjegavanja znatno podložnije kritici ako porezne vlasti raspolažu *općim pravilom*.

Hrvatski sustav poreznih oslobođenja daje mnoge mogućnosti *zakonitog* umanjenja poreza koje ne bi bile obuhvaćene *općim pravilom*. Na primjer, fizička osoba koja obavlja samostalnu djelatnost može uložiti određeni novčani iznos na području grada Vukovara isključivo zbog poreznih razloga, i usprkos tome, uživati će priznanje državne vlasti. Mnoge sheme zakonitog izbjegavanja suprotne su namjeri zakonodavca, ali ulaganje na području Vukovara ponašanje je koje zakonodavac ohrabruje. Postojanje poreznih poticaja, uz *opće pravilo*, unutar istog sustava dovodi do paradoksalne situacije s kojom se, ipak, mnogi sustavi uspijevaju nositi. Paradoks zato što *opće pravilo* treba obuhvatiti ponašanja koja su motivirana isključivo poreznim razlozima, a ipak državna vlast istodobno progoni *određene* vrste isključivo porezno motiviranog ponašanja. U praksi je, naravno, relativno lako prepoznati koje su vrste isključivo porezno motiviranog ponašanja poželjne sa stajališta državne vlasti, te stoga na njih ne treba primijeniti *opće pravilo*, ali to čini zadatak nalaženja teorijskog opravdanja za *opće pravilo* težim.

## 2.2. Primjeri zakonitog izbjegavanja porezne obveze

### 2.2.1. Slučaj Mangin

Mangin v CIR (1971) NZLR 591, (PC) je novozelandski primjer, jedan od najranijih, u kojemu je primijenjeno novozelandsko *opće pravilo*. Mangin je znakovit jer ilustrira obilježja zakonitog izbjegavanja porezne obveze. Slučaj je obuhvatio korištenje zakonskog statusnog oblika, trusta<sup>1</sup>, i cilj mu je isključivo bilo zakonito izbjegavanje poreza. U to je vrijeme novozelandsko *opće pravilo* glasilo<sup>2</sup>:

Svaki pravni posao sklopljen ili oblikovan prije ili nakon stupanja na snagu ovog zakona bit će apsolutno ništav ako se njime, neposredno ili posredno, pokušava na bilo koji način promijeniti osoba kojoj je namijenjeno snošenje poreza na dohodak ili osloboditi bilo koju osobu obveze toga poreza.

Porezni je obveznik u slučaju Mangin bio proizvođač pšenice, koji je bio vlasnik nekoliko polja i obrađivao ih prema sustavu rotacije usjeva. Tako je u svakoj godini samo jedno polje bilo zasijano pšenicom, a ostala su polja bila neobrađena. Poljoprivrednik je razvio shemu prema kojoj je svake godine iznajmljivao dio svoje zemlje sa zasijanom pšenicom, dakle, dio koji je donosio dohodak, obiteljskom trustu. Tako je gotovo sav ostvareni dohodak svake godine odlazio trustu te bio oporezivan kod korisnika trusta.

---

<sup>1</sup> Opširnije o pojmu i vrstama trusta vidjeti u: Porezni leksikon, Institut za javne financije, Zagreb, 1999, str. 358-361 (nap. prev.).

<sup>2</sup> Land and Income Tax 1954, s 108 (NZ). Sadašnje novozelandsko *opće pravilo* sadržano je u Zakonu o porezu na dohodak iz 2004, ss BG 1 i GB 1.

Korisnici trusta bili su poljoprivrednikova žena i djeca, i oni su oporezivani po sniženim stopama. Učinak sheme bio je da je poljoprivrednikov dohodak bio oporezivan po nižoj stopi nego što bi bio da je sav dohodak ostvarivao poljoprivrednik.

Tajno vijeće (*Privy Council*) odlučilo je da je riječ o slučaju u kojemu treba primijeniti novo novozelandsko *opće pravilo* jer je bilo jasno da je riječ o shemi koja je "razvijena isključivo, ili barem s glavnom svrhom, da taj obveznik izbjegne poreznu obvezu za značajan dio dohotka koji bi bez te sheme ostvario".<sup>3</sup>

### 2.2.2. Slučaj grofice Fitzwilliam

Fitzwilliam v IRC (1993) 3 All E.R. 184 (HL) je slučaj iz Ujedinjenog Kraljevstva, u kojemu je riječ o shemi za izbjegavanje poreza na nasljedstva. Grof Fitzwilliam umro je 1979. godine, ostavivši vrijedno imanje dvogodišnjem diskrecijskom trustu čiji su članovi imali pravo dodijeliti imovinu kategoriji korisnika koja je obuhvatila grofovju udovicu groficu Fitzwilliam i njegovu pokćerku groficu Hastings. Prema važećem propisu, ono što je dodjeljivano iz trusta bilo bi oporezivano kao da je učinjeno po grofovoj volji. Problem s kojim su se susreli članovi trusta bilo je zakonito izbjegavanje poreza na prijenos imovine. Imovina prenesena grofici Hastings bila bi podložna oporezivanju po stopi od gotovo 75%. Relevantni propisi predviđali su oslobođenje za prijenos među supružnicima, tako da je imovina mogla biti dodijeljena grofici Fitzwilliam bez većih problema. Međutim, za nju se nije očekivalo da će još dugo poživjeti, tako da bi nakon njezine smrti iskrasnio isti problem.

Da bi izbjegli oporezivanje nasljedstva, članovi trusta i njihovi porezni savjetnici razvili su shemu koja se sastojala od pet faza. Prema njezinu potpunom ostvarenju, otprilike dvije trećine imovine bile su dodijeljene groficama Fitzwilliam i Hastings, a činilo se da nijedna nije obveznica poreza na nasljedstva. Ekonomske su situacije poreznih obveznica bile gotovo istovjetne prije i nakon ostvarenja sheme.

Ujedinjeno Kraljevstvo nema *općeg pravila*. Ono se, umjesto toga, oslanja na sudski stvorenu doktrinu, uobičajeno poznatu kao doktrina *Ramsey*, radi suzbijanja zakonitog izbjegavanja poreza. Prema toj doktrini, shema je u osnovi samoukidajuća; ako je porezni obveznik u istom položaju prije i nakon primjene sheme, osim po poreznoj pogodnosti koju je ciljano ostvario, shema može biti zanemarena u smislu oporezivanja (tj. sama shema sadržava razloge za svoje ukidanje).<sup>4</sup> Doktrina je razvijena putem kasnijih rješidbi,<sup>5</sup> ali u vrijeme slučaja Fitzwilliam porezne su vlasti morale dokazati koji se dijelovi sheme mogu ocijeniti samoukidajućima i koji je primjereni iznos poreza što treba biti plaćen.

Porezne su vlasti smatrale taj zadatak razmjerno teškim, osobito stoga što nisu mogle odlučiti čini li svih pet koraka konstrukcije shemu ili neki od njih imaju neovisne ekonomske učinke (Whitehouse, 1994). O slučaju je konačno odlučeno u Domu lordova, koji je donio odluku u korist poreznog obveznika. Bit razloga većine glasača za takvu

---

<sup>3</sup> *Mangin v CIR* (1971) NZLR 591, 598 Lord Donovan (PC).

<sup>4</sup> *W T Ramsey v IRC* (1981) 53 TC 101, 185 Lord Wilberforce, vidjeti dalje u: Gammie (1997:181, 189-190).

<sup>5</sup> Eg, *Furniss v Dawson* (1984) 55 TC 324.

odluku bila je da shema nije mogla biti ocijenjena kao samoukidajuća jer je, promatrano pojedinačno, određeni broj koraka imao posljedice povezane s porezom na dohodak, što je značilo da sve one ipak nisu mogle biti promatrane naprosto kao dio sveobuhvatne sheme.

Slučaj Fitzwilliam ilustrira relativnu neprilagodljivost sudski stvorene doktrine u usporedbi sa zakonskim *općim pravilom*. Da su se porezne vlasti u slučaju Fitzwilliam mogle pozvati na *opće pravilo*, vjerojatno bi uspjele ostvariti svoj zahtjev. Jasno je da je shema bila razvijena radi zaobilaženja sustava oporezivanja nasljedstva i da, zapravo, nije imala drugu svrhu. Zakonom propisano *opće pravilo* gotovo bi sigurno omogućilo sprječavanje uspjeha sheme, ali sudski zasnovana protuizbjegavajuća doktrina Ujedinjenog Kraljevstva nije bila dorasla zadatku.

### 2.2.3. Slučaj Bowater

Bowater Property Developments Ltd [1989] AC 398 (HL) je također bio slučaj iz Ujedinjenog Kraljevstva. Porezni obveznik Bowater Property Developments Ltd. bilo je građevinsko trgovačko društvo. Za poreznog obveznika sestrijsko je trgovačko društvo razmatralo prodaju nekog zemljišta određenom nepovezanom kupcu. Prodaja nije ostvarena, a zemlju je umjesto tog kupca kupilo društvo – porezni obveznik po njezinoj tržišnoj cijeni. Porezni obveznik je zatim prenio zemlju na pet drugih društava u istoj skupini korporacija. Prvi je potencijalni kupac naknadno ipak odlučio kupiti zemljište, tako da je pet trgovačkih društava prodalo zemljište tom kupcu. U to je vrijeme Zakon o građevinskom zemljištu iz 1976. godine propisivao porezno oslobođenje za prvi dio ostvarene građevinske vrijednosti pri svakoj pojedinačnoj prodaji.<sup>6</sup> Porezni su obveznici stoga zahtijevali pet oslobođenja. Porezne su se vlasti usprotivile tom zahtjevu, s obrazloženjem da porezni obveznik može ostvariti pravo samo na jedno oslobođenje jer se u biti radilo o prodaji zemljišta poreznog obveznika kupcu.

Dom lordova odlučio je u korist poreznog obveznika. Budući da je u pitanju, bez sumnje, bilo pet prodaja različitih prodavatelja kupcu, svaki od pet prodavatelja imao je pravo na jedno oslobođenje, usprkos činjenici da je, s ekonomskog stajališta, situacija bila istovjetna situaciji u kojoj je Bowater Ltd. bio jedini prodavatelj. Kao i slučaj Fitzwilliam, Bowater ilustrira vrste transakcija koje mogu kliznuti kroz poreznu mrežu ako nema *općeg pravila*. Doktrina protiv zakonitog izbjegavanja porezne obveze koju je razvilo sudstvo u Ujedinjenom Kraljevstvu zahtijeva da se shema mora sastojati od serije transakcija predodređenih za izbjegavanje porezne obveze da bi ona mogla biti poništena. Transakcije u slučaju Bowater, iako je njihova svrha bila izbjegavanje poreza, nisu bile predodređene u tom smislu, pa stoga shema nije mogla biti poništena.<sup>7</sup> Bowater je jasan primjer situacije u kojoj je porezni obveznik iskoristio zakonski propisano oslobođenje, konstruirajući umjetnu situaciju koja nije imala nikakvu drugu gospodarsku svrhu osim ostvarenja poreznog oslobođenja; međutim, bez *općeg pravila* porezne je vlasti nisu mogle uspješno osporiti.

---

<sup>6</sup> Development Land Tax Act 1976 (UK), s 12.

<sup>7</sup> IRC v Bowater Property Developments Ltd [1989] AC 398 (HL).

### 2.3. Zakonito izbjegavanje, nezakonito izbjegavanje i prividni pravni poslovi

#### 2.3.1. Što je prividni pravni posao?

Prividni pravni posao (*sham*) po pravilu označava situacije u kojima se stvarna namjera stranaka ne podudara s njihovim izjavama volje, a u slučajevima zakonitog izbjegavanja porezne obveze, s onima što su stranke prijavile poreznim vlastima. Na primjer, razmotrimo transakciju koja ima sva obilježja prodaje, osim što je stranke nazivaju najmom. Ugovor o najmu neće biti "stvarni" ugovor o najmu, jer je, zapravo, riječ o prodaji. Stoga takav ugovor sadržava prividni pravni posao. Ako porezni sustav propisuje oporezivanje onoga što je ostvareno na temelju najma po stopi nižoj od prihoda ostvarenog prodajom, porezni obveznik može svoju prodaju nazvati najmom da bi izbjegao porez.

Hrvatska već ima zakonodavstvo koje dopušta poreznim vlastima suzbijanje prividnih pravnih poslova.<sup>8</sup> *Opće pravilo* stoga nije potrebno radi obuhvata prividnih pravnih poslova. Zakonito izbjegavanje porezne obveze i prividni pravni poslovi različiti su koncepti koje stoga treba napadati različitim sredstvima. *Opće pravilo* se primjenjuje ako doktrina o prividnim pravnim poslovima nije dovoljno učinkovita.

#### 2.3.2. Što je nezakonito izbjegavanje porezne obveze?

Iako se ekonomisti njima često koriste ne praveći razliku jer obje imaju slične ekonomske posljedice, zakonito i nezakonito izbjegavanje porezne obveze konceptualno su različite pojave. Nezakonito izbjegavanje porezne obveze poprima u Hrvatskoj više različitih oblika. Jedan od uobičajenijih je netočno (smanjeno) iskazivanje plaća. Plaće mogu biti prijavljene poreznim vlastima kao da su isplaćene u minimalnom iznosu, a zaposlenici stvarno mogu primati gotovinu ili druge koristi uz tako iskazani minimum (Madžarević-Šujster, 2002). Velik dio takvog dohotka stoga ostaje neprijavljen i neoporezovan. Očita posljedica nezakonitog izbjegavanja porezne obveze jest erozija porezne osnovice. Nezakonito izbjegavanje porezne obveze reflektira se i na sposobnost države da pravedno rasporedi porezni teret: osobe koje netočno iskazuju svoj dohodak mogu neopravdano ostvarivati koristi koje je država namijenila samo onima koji zarađuju manje od određenog iznosa.

Te posljedice nezakonitog izbjegavanja porezne obveze također su posljedice zakonitog izbjegavanja, tako da se ekonomisti često koriste tim dvama konceptima istodobno. Zakonito izbjegavanje nije, međutim, istovjetno nezakonitome. Nezakonito izbjegavanje obuhvaća neku vrstu prikrivanja, a zakonito ne. Osobe koje ulaze u transakcije s ciljem zakonitog izbjegavanja prikazuju poreznim vlastima sve što su poduzele. Smanjenje poreza proizlazi iz iskorištavanja „rupa u zakonu“, a ne iz jednostavnog netočnog iskazivanja dohotka.

Zakonito izbjegavanje poreza sofisticiranije je od jednostavnoga nezakonitog izbjegavanja jer zahtijeva više poznavanja bitnih propisa. Slično tome, metode sprječavanja zakonitog izbjegavanja moraju biti sofisticiranije od onih za sprječavanje nezako-

---

<sup>8</sup> Opći porezni zakon, glava II, čl. 11, propisuje: "Ako se prividnim pravnim poslom prikriva neki drugi posao, tada je za utvrđivanje porezne obveze osnova prikriveni pravni posao." Čini se, međutim, da ta odredba nije nikada primijenjena jer Ministarstvo financija još nije objavilo mišljenje o njezinoj primjeni.

nitog izbjegavanja. Za borbu protiv nezakonitog izbjegavanja nisu potrebne nikakve promjene zakona – ono što je potrebno jesu stroži postupci poreznog nadzora.<sup>9</sup> Suprotno tome, za zakonito izbjegavanje iskorištavaju se propusti u poreznim propisima. Dok neke države pokušavaju zatvoriti zakonske rupe kad ih uoče,<sup>10</sup> mnoge druge države umjesto takvog pristupa primjenjuju *opće pravilo* kao opće, na sve slučajeve primjenjive odredbe.

### 3. Zakonito izbjegavanje porezne obveze u Hrvatskoj

#### 3.1. Je li zakonito izbjegavanje porezne obveze problem?

Unutar hrvatskog poreznog sustava postoje brojne norme koje omogućuju zakonito izbjegavanje porezne obveze, a koje nisu uobičajene u drugim sustavima. Hrvatska primjenjuje porezni sustav radi poticanja određenih djelatnosti. Primjerice, trgovačka društva koja djeluju u područjima posebne državne skrbi imaju snižene porezne stope, kao i društva koja ulažu određene iznose u gospodarstvo i koja zapošljavaju određeni broj radnika.<sup>11</sup> Dodatno, postojanje obveznika koji plaćaju porez po sniženim stopama, kao što su invalidni veterani Domovinskog rata, daje dodatnu mogućnost za aranžmane podjele dohotka (---, 2004:85). Jesu li te mogućnosti doista i iskorištene, drugo je pitanje.

Zakonito se izbjegavanje ostvaruje kad ne postoje propisi koji ga sprječavaju. Jedna web stranica s tematikom međunarodnog poreznog planiranja spominje Hrvatsku kao "zemlju izbora upućenih što se tiče porezno povlaštenog prebivališta i plovidbe jahtama u Europi",<sup>12</sup> zbog nepostojanja propisa koji bi sprječavali zakonito izbjegavanje. Mogućnosti koje nudi hrvatski porezni sustav očito nisu prošle nezamijećene u međunarodnoj zajednici; bilo bi stoga naivno pretpostavljati da trgovačka društva ne iskorištavaju te mogućnosti. Zato je, usprkos nepostojanju čvrstog dokaza da Hrvatska ima problem sa zakonitim izbjegavanjem poreza, razumno pretpostaviti da se u Hrvatskoj doista provodi zakonito izbjegavanje poreza i da stoga hrvatsko *opće pravilo* ne bi bilo suvišno.

#### 3.2. Koje mjere Hrvatska već ima?

##### 3.2.1. Potkapitaliziranje

Potkapitaliziranje je naziv za poseban oblik međunarodnog poreznog planiranja. Trgovačka društva koja trebaju financirati matično ili zavisno društvo u drugoj državi često su u porezno povoljnijem položaju ako se financiraju zaduživanjem kod svojih di-

---

<sup>9</sup> Tvrdnja da je sve što je potrebno za borbu protiv nezakonitog izbjegavanja stroži porezni nadzor očito je pojednostavnjenje. Uzroci nezakonitog izbjegavanja složeni su i nisu u potpunosti shvaćeni, te još uvijek traje rasprava o najboljem načinu nošenja s tim problemom; vidjeti dalje (Madžarević-Šujster, 2002:20-21). Ipak, činjenica je da je nezakonito izbjegavanje problem primjene poreznih propisa i podvrgavanje njima, dok je pri zakonitom izbjegavanju riječ o problemu izričaja samih propisa.

<sup>10</sup> Tako je, čini se, u Hrvatskoj, u kojoj postoji određeni broj posebnih odredbi protiv zakonitog izbjegavanja.

<sup>11</sup> Zakon o porezu na dobit, glava VII, članci 13 – 15.

<sup>12</sup> <http://www.henleyglobal.com/Croatia200.htm> (2.12.2004).

oničara, a ne emisijom novih dionica. Kamate na zajam koji im odobre dioničari mogu se iskazati kao rashod prilikom izračuna dobiti društva zajmoprimca, dok to ne vrijedi za uobičajene dividende. Stoga su društva koja plaćaju visoke kamate na pozajmice od svojih dioničara u porezno povoljnijem položaju nego društva koja isplaćuju visoke iznose dividendi.

Naravno, kamate koje ostvare dioničari oporezive su kao oblik dohotka, pa nema gubitka poreznog prihoda ako se i zajmoprimac i zajmoprimac nalaze u istoj državi. Pri primjeni potkapitaliziranja, međutim, dioničari su obično u zemljama s niskim poreznim opterećenjem, tako da oni ne plaćaju visoke poreze na iznose kamata koje prime.

Hrvatska ima propise kojima je cilj spriječiti tu vrstu zloupotrebe. Kamate na zajmove što ih dioničari daju trgovačkim društvima uspoređuju se s kamatnim stopama koje bi odobrile banke za slične zajmove. Ako se ustanovi da su kamate isplaćene dioničarima previsoke, iznos prekoračenja kamate ne može biti iskazan kao rashod pri izračunu dobiti.<sup>13</sup>

### 3.2.2. Transferne cijene

Zbog lakoće kojom trgovačka društva danas mogu prenositi svoje poslovne aktivnosti iz zemlje u zemlju postoji opravdana zabrinutost da će, motivirana samo ciljem plaćanja manjeg poreza, prijavljivati ostvarenu dobit u zemljama koje imaju razmjerno niže porezne stope (Bartelsman i Beetsma, 2000). Kao i u svim ostalim oblicima zakonitog izbjegavanja, takva praksa uzrokuje ekonomska iskrivljenja i ispravno se smatra nepoželjnom. Zemlje s nižim poreznim stopama mogu na kraju imati evidentiranu višu razinu proizvodnje nego što su je stvarno ostvarile jer tvrtke umjetno prikazuju svoje poslovne aktivnosti tako da se čini kako je najveći dio njihove dobiti ostvaren u zemljama s niskim porezima.

Porezom na dobit u Hrvatskoj se oporezuje dobit koju rezidenti ostvare u cijelom svijetu, ali se omogućuje odbitak poreza za plaćeni iznos poreza u inozemstvu.<sup>14</sup> Stopa hrvatskog poreza na dobit razmjerno je niska i iznosi 20%, pa Hrvatska vjerojatno nema problema s tim da domaće tvrtke umjetno prikazuju svoje poslovne aktivnosti na način kao da je njihova dobit ostvarena negdje drugdje. Usprkos toj niskoj stopi, postoje, naravno, brojne zemlje koje imaju još nižu stopu poreza na dobit<sup>15</sup>, pa se ipak pojavljuje opasnost od primjene transfernih cijena. Polazeći od mogućnosti pojave transfernih cijena, hrvatske porezne vlasti mogu provesti poreznu reviziju transakcija između rezidentnih i nerezidentnih međusobno povezanih društava kako bi se osiguralo da strana dobit (i domaći gubici) ne budu umjetno uvećani za potrebe poreza.<sup>16</sup> Zakon o porezu na dobit sadržava brojne metode koje se mogu iskoristiti da bi se ustanovilo obavlja li tvrtka nepristrane transakcije u skladu sa zakonom.<sup>17</sup>

---

<sup>13</sup> Zakon o porezu na dobit iz 2001. godine, glava III, čl. 6.

<sup>14</sup> Zakon o porezu na dobit, 2003, glava VI, čl. 30(4).

<sup>15</sup> Za usporedbu stopa poreza na dobit u svijetu, vidjeti (KPMG, 2004).

<sup>16</sup> Zakon o porezu na dobit iz 2001. godine, glava III, čl. 7(7).

<sup>17</sup> Ibid, glava III, čl. 6.



### 3.2.3. Skrивene isplate dobiti

Tvrtke koje posluju u zemljama s klasičnim sustavom poreza na dobit, u kojima im se dobit oporezuje prije nego što su dioničarima isplaćene dividende, često nastoje umjetno umanjiti dobit tako da plate manje poreza. Naravno, to umjetno umanjivanje dobiti opravdano je samo ako sredstva završe u rukama članova tvrtke. Jedan od uobičajenih načina kako to tvrtke čine jest da predsjedavajućem vijeća dioničara bude isplaćena velika plaća, za koju se umanjuje dobit tvrtke, umjesto dividende koja se ne može odbiti od dobiti. Složeniji sustavi mogu uključiti prodaju dionica trgovcima dionica za kapitalne dobitke.<sup>18</sup>

Hrvatska ima posebno zakonsko određenje za borbu protiv takvog ponašanja. Skriveno isplate dobiti koja bi uključivala *napuhano* plaću predsjedavajućeg društva jednostavno se ne mogu odbiti od dobiti. Teško je znati koliko je ta odredba učinkovita jer određivanje koji se rashodi mogu smatrati skrivenom isplatom dobiti zahtijeva prilično strog postupak porezne revizije. Bez obzira na navedeno, Hrvatska teorijski ima postupak za sprječavanje tog oblika izbjegavanja porezne obveze (*avoidance*).

## 4. Opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze

### 4.1. Kako djeluje opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze?

*Opće pravilo* utemeljeno je na teoriji da njegovo postojanje omogućuje poreznim vlastima oporezivanje poslovne aktivnosti ne prema zakonskom obliku nego prema ekonomskoj stvarnosti. Iako se čini laganim, ipak nije baš jednostavno oživotvoriti tu teoriju, ponajviše zato što je “ekonomska realnost” to da je teško utvrditi prikriveno izbjegavanje poreza.

Na primjer, Novi Zeland ima opće pravilo koje dopušta poreznim vlastima da rekonstruiraju transakcije u skladu sa stvarnim ekonomskim stanjem.<sup>19</sup> Složeno je pitanje što je moć “rekonstrukcije” povjerena poreznim vlastima. Zakon navodi da<sup>20</sup>...

...[opće pravilo] daje povjereniku moć široke rekonstrukcije. On “može” razmatrati dohodak koji bi promatrana osoba imala ili najvjerojatnije mogla očekivati od sustava, ali povjerenika ništa ne sprječava da predmet promatra šire i da procjenjuje na temelju izravne ili neizravne koristi koju je promatrani porezni obveznik ostvario.

Tako *opće pravilo* s ovlaštenjem za rekonstruiranje transakcija zapravo daje poreznim vlastima vrlo široku mogućnost uvida u niz transakcija i u određivanje iznosa poreza koji treba platiti. Porezne vlasti nisu ograničene na razmatranje i oporezivanje samo onog slučaja koji se pojavio zato što je povezano sa započetim provjeravanjem izbjegavanja plaćanja poreza. Postoje očite prednosti uključivanja odredbi o rekonstrukciji u *opće pravilo* jer takve odredbe čine vjerojatnijom mogućnost da konačni iznos porezne obveze stvarno odgovara onome koji bi porezni obveznik trebao platiti s ekonomske točke gledišta.

---

<sup>18</sup> Na primjer, slučaj *Newton v FCT* [1958] 2 All ER 759 (PC) primjer je takvog sustava.

<sup>19</sup> Income Tax Act (NZ) 2004, s GB 1.

<sup>20</sup> *Miller v CIR* (1998) NZTC 13, 961, 13, 980 Blanchard J (CA).

Teško je opisati točan položaj *općeg pravila* u odnosu prema drugim poreznim zakonima. *Opće pravilo* nije važnije od drugih zakona (superiorno drugim zakonima) jer postoje transakcije za koje se čini da nisu u skladu s njim, ali se tim pravilom ne mogu rješavati. Drugim riječima, postoje transakcije kojima se izbjegava porezna obveza, ali to je upravo u skladu s nastojanjima parlamenta; riječ je, na primjer, o transakcijama koje se koriste povlaštenim poreznim tretmanom što ga je država odlučila dopustiti. *Općim pravilom* ne mogu se poništavati takve transakcije jer ih drugi zakoni izričito dopuštaju.

Nasuprot tome, *opće pravilo* može se odnositi na neke transakcije bez obzira na činjenicu što one mogu biti u skladu sa zakonom. Zapravo, po definiciji sve su transakcije na koje se primjenjuje *opće pravilo*, strogo tumačeno, sukladne zakonu. Transakcije koje su obuhvaćene *općim pravilom* su one koje su u skladu sa zakonom, ali na način koji parlament nikada nije želio dopustiti. Vjerojatno je najbolji način da se opiše položaj *općeg pravila* to da se navede kako ono nije nadređeno niti podređeno drugim zakonima nego se njime samo nastoji popuniti postojeći jaz u zakonodavstvu.

#### 4.2. Opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze u državama kontinentalnog prava

##### 4.2.1. Odnos s doktrinom *fraus legis*

U većini zemalja kontinentalnog prava<sup>21</sup> *opće pravilo* je u određenoj mjeri vezano za *fraus legis*, doktrinu građanskog prava, poznatu i kao zloporaba prava. Doktrina navodi da se prava omogućena zakonom ne smiju zlorabiti, tj. da se ne smiju upotrebljavati za druge namjere osim onih za koje su odobrena.

Odnos između doktrine *fraus legis* i izbjegavanja porezne obveze jasan je: izbjegavanje porezne obveze je iskorištavanje zakonskih prava kako bi se platio što manji porez. Izbjegavanje porezne obveze prema definiciji je neželjeno korištenje zakonskim ovlastima.

Zemlje precedentnog prava ne poznaju doktrinu *fraus legis*<sup>22</sup>, tako da je u tome pravu opće pravilo određeno bez referiranja na doktrinarni koncept. Nastojanje da se izbjegne porez obično je najznačajniji čimbenik, čak i važniji od iskorištavanja zakonskog prava. Za razliku od toga, opće pravilo u zemljama kontinentalnog prava obično polazi od koncepta poput "zloporabe poreznog zakona".

U cjelini, primjena *općeg pravila* kontinentalnog prava potaknuta je transakcijama koje uopće nemaju ili imaju neznatnu poslovnu svrhu, osim izbjegavanja porezne obveze. One se ne mogu uspoređivati s uobičajenim poslovnim aktivnostima i nedostaje im ekonomska realnost. Iako se ti čimbenici ne navode pri formuliranju *općeg pravila*, oni postoje bez obzira na način na koji se može identificirati situacija u kojoj će se primijeniti *opće pravilo*. U idućem dijelu poglavlja opisano je *opće pravilo* kojim se koriste Mađarska, Njemačka i Nizozemska.

---

<sup>21</sup> Tablica koja pokazuje odabrane zemlje precedentnoga i kontinentalnog prava dana je u dodatku ovog članka.

<sup>22</sup> Ta je tvrdnja općenito točna iako se navodi da se u mnogim pravosudnim doktrinama u SAD-u, uključujući one za borbu protiv izbjegavanja porezne obveze, zapravo primjenjuje *fraus legis*, premda ne možda posve eksplicitno; vidjeti Perillo (1995).

Hrvatski zakon ne sadržava puno *fraus legis*<sup>23</sup> odredbi. Ipak, nepoznavanje koncepta može biti i prednost. Zemlje koje su previše vezane za tradicionalnu doktrinu *fraus legis* često teško razumiju iole različit način na koji *opće pravilo* mora djelovati da bi bilo najučinkovitije.

#### 4.2.2. Mađarska

Mađarska je jedina zemlja u srednjoj i istočnoj Europi koja ima *opće pravilo* (Foldes, 2000a:558-559). Za jezično određenje svojeg *općeg pravila* Mađarska je dosta toga preuzela iz njemačkog zakonodavstva. Mađarski pristup izbjegavanju porezne obveze ima dva istaknuta obilježja: doktrinu po kojoj je sadržaj važniji od forme, vrlo slične hrvatskom pristupu, i zakonsku odredbu protiv zloupotrebe prava, na temelju koje je moguće osporiti shemu izbjegavanja porezne obveze koju ne može obuhvatiti doktrina prema kojoj je sadržaj važniji od forme.

Glavom 1(7) mađarskog Zakona o poreznoj upravi propisano je da se ugovori, transakcije i slični poslovi klasificiraju prema njihovoj pravnoj prirodi. To pravilo omogućuje poreznim vlastima da se usredotoče na pravnu bit transakcije te da, prema potrebi, zanemare njezinu pravnu formu.<sup>24</sup> Ta je odredba učinkovita u sprječavanju izbjegavanja porezne obveze samo ako ugovor ili transakcija između stranaka ne odgovaraju pravnom određenju što su ga stranke dale ugovoru ili transakciji (Foldes, 2000a:558,562). Mađarski Vrhovni sud zauzeo je stajalište da se ugovori, i transakcije i slični poslovi ne mogu klasificirati kao umjetni i stoga nedjelotvorni za porezne potrebe ako su rezultat stvarne volje ugovornih stranaka, usprkos činjenici da se u njih ušlo samo radi ostvarenja porezne koristi. Dakle, doktrina da je sadržaj važniji od forme dopušta poreznim vlastima djelovanje na temelju norme kojom je propisano da je, za potrebe oporezivanja, pravna bit važnija od pravne forme, ali im ne dopušta da pri oporezivanju uzimaju u obzir samo ekonomsku bit, a zanemaruju pravnu.

To usko određenje doktrine neučinkovito je s obzirom na mnoge oblike izbjegavanja porezne obveze jer u mnogim slučajevima pravni oblik transakcije stvarno odražava namjere stranaka, a to je – zakonito izbjegavanje poreza. Ipak, 1999. godine Mađarska je uvela *opće pravilo* u svoje porezno zakonodavstvo. U njemu se navodi da se prava u poreznim stvarima moraju koristiti na odgovarajući način.<sup>25</sup> Veza s doktrinom *fraus legis* posve je jasna. Pravilno tumačenje tog općeg pravila, čini se, jest da pravni poslovi kojima je cilj izbjegavanje poreznih zakona nisu dopušteno korištenje prava (Deak, 2003:334). Da bi se mogle koristiti *općim pravilom*, porezne vlasti moraju dokazati da transakcija nema drugu istinsku namjenu osim izbjegavanja porezne obveze.

Mađarsko *opće pravilo* dosad nije bilo korišteno. Tamošnje porezne vlasti vjerojatno još uvijek nisu sigurne kako to pravilo zapravo djeluju, ili su ustanovile da je dokazivanje kako transakcija nema poslovnu svrhu pretežak zadatak (Foldes, 2000b).

---

<sup>23</sup> Dvije hrvatske zakonske odredbe mogu se smatrati primjenom koncepta: doktrina o prividnim pravnim poslovima u Općem poreznom zakoniku, glava II, čl. 11, i slična odredba u čl. 66. Zakona o obveznim odnosima.

<sup>24</sup> Zapravo, glava 1(7) propisuje primjenu jednostavne doktrine o prividnim pravnim poslovima.

<sup>25</sup> Tax Administration Act (Hungary), Glava 1(7)

#### 4.2.3. Nizozemska

Nizozemska je *opće pravilo* oblikovala sudskom praksom, što je primjena doktrine *fraus legis*. Prema zakonskom određenju, transakcije što ih doktrina obuhvaća su one čija je isključiva ili najvažnija namjera nepoštovanje porezne obveze i obveza koje su protivne značenju ili ciljevima važećih poreznih propisa. Ta je doktrina zapravo jedino praktično sredstvo koje porezne vlasti imaju u borbi protiv zakonitog izbjegavanja porezne obveze, iako nizozemsko porezno pravo također sadržava brojne posebne odredbe o sprječavanju zakonitog izbjegavanja porezne obveze. Zanimljivo, u nizozemskom poreznom pravu zapravo postoji opća odredba za sprječavanje zlorabe koja se primjenjuje na porez na dohodak i dobit,<sup>26</sup> ali se nakon 1987. godine, u skladu s odlukom pomoćnika ministra financija, ne koristi (Arts, 1999:105). Bez obzira na to, čini se da sudskom praksom stvorena doktrina ima jednak učinak.

#### 4.3. Problemi koje može prouzročiti opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze

##### 4.3.1. Tumačenje

Problem s kojim se susreću mnoge jurisdikcije pri primjeni svojeg *općeg pravila* jest pitanje kako se točno ono treba tumačiti. Taj problem često proizlazi iz zbunjenosti glede odnosa između *općeg pravila* i pravila *fraus legis* sadržanih u općim zakonima zemlje. Treba li *opće pravilo* djelovati na jednak način kao odredbe *fraus legis* ili treba djelovati na način svojstven poreznom pravu?

Austrijsko iskustvo ilustrira taj problem. U toj zemlji postoji *opće pravilo*, ali je proturječe u tome treba li ono biti primijenjeno na način sličan onome koji se koristi u vezi s odredbom protiv zlorabe prava u drugim zakonodavnim područjima ili odredbe o zabrani zlorabe prava u poreznom pravu treba tumačiti na poseban način. To pitanje nije u cijelosti akademsko. Opredjeljenje za prvi pristup znači da je najvažnije pitanje u slučajevima zakonitog izbjegavanja je li određena transakcija u skladu s namjerom zakonodavca. Alternativno, ako je drugi pristup ispravan, važnije je to je li transakcija neuobičajena s obzirom na njezinu ekonomsku pozadinu i je li motiv poreznog obveznika zakonito izbjegavanje porezne obveze (Gassner, 1999).

Možda upravo zbog te nejasnoće u vezi s ispravnim tumačenjem austrijska odredba protiv zakonitog izbjegavanja nije tako učinkovita kao što bi mogla biti. Uspoređeno s njemačkim pravilom protiv zakonitog izbjegavanja, s kojim, inače, austrijsko pravilo ima niz zajedničkih obilježja, austrijsko je pravilo razmjerno neučinkovito. Mnoge vrste transakcija koje su poništene primjenom njemačkog pravila austrijski su sudovi ostavili na snazi (idem). Austrijsko je iskustvo upozorenje protiv ozakonjenja pravila čije je značenje nejasno.

Štoviše, važno je ne samo razjasniti ispravno tumačenje *općeg pravila*, nego i izabrati najučinkovitije tumačenje koje je razjašnjeno. Čini se da je najbolji pristup zauzeti jasan stav da *opće pravilo* ne treba biti primijenjeno na isti način kao i druge *fraus legis* doktri-

---

<sup>26</sup> General Law on Taxation (Netherlands) Art 31.

ne. Zemlje kao što je Francuska, u kojima se *opće pravilo* smatra tek proširenjem te doktrine, dolaze do spoznaje kako njihovo *opće pravilo* nije tako učinkovita kao što bi inače moglo biti (Plagnet, 1999:101). Za istinski učinkovito *opće pravilo* čini se nužnim najprije razjasniti njegovo značenje, a zatim osigurati njegovu najveću moguću učinkovitost.

#### 4.3.2. Sukob s načelom zakonitosti

Neke jurisdikcije kontinentalnog prava ustanovile su da njihovi sudovi nisu spremni tumačiti *opće pravilo* na najekstenzivniji mogući način (i najučinkovitiji što se tiče suzbijanja zakonitog izbjegavanja poreza) zbog pretpostavljenog sukoba s načelom vladavine prava, poznatim i kao načelo zakonitosti. Prema načelu zakonitosti, svi se (pa i upravna tijela) moraju pridržavati važećih propisa. Moguće je argumentirati tvrdnju da je pojam korišten u *općem pravilu* tako nejasan da upravna tijela, pozivajući se na njega, *stvarno* ne djeluju u skladu s propisima (Cooper, 1997). Mnoge porezne administracije jednostavno zanemaruju mogući sukob i primjenjuju svoje *opće pravilo*, ali taj pretpostavljeni sukob povremeno, osobito u zemljama u kojima je načelo zakonitosti uključeno u njihove ustave, sprječava djelovanje *općeg pravila*. Članak 19. hrvatskog Ustava određuje: "Pojedinačni akti državne uprave i tijela koja imaju javne ovlasti moraju biti utemeljeni na zakonu." Načelo zakonitosti je, prema tome, ključni dio hrvatskog prava i teoretski bi zakoni trebali biti tumačeni tako da su u najvećoj mogućoj mjeri usklađeni s tim načelom.

Problem s primjenom *općeg pravila* je u tome što se njime pokušava suzbiti djelatnost koju je gotovo nemoguće definirati. Teško je unaprijed precizirati na koje će se transakcije *općeg pravila* naposljetku primjenjivati. Kad tijela državne vlasti primjenjuju *opće pravilo*, ona to obično čine na temelju *općeg načela* ustanovljenoga *općim pravilom*, a ne zato što je osporena transakcija prema važećim propisima nezakonita. Moguće je argumentirati da korištenje *općeg pravila* na osnovi tako nejasnog ovlaštenja uopće nije djelovanje u skladu sa zakonom. Ako se suci suglase s takvim argumentima, *opće pravilo* brzo gubi na učinkovitosti.<sup>27</sup>

Važno je ne preuveličati opasnost slabljenja hrvatskog *općeg pravila* zbog sukoba s Ustavom. Naposljetku, čini se da većina država primjenjuje svoje *opće pravilo* bez ikakvih ograničenja. U Švicarskoj je, na primjer, na snazi ustavna odredba koja je, u širem smislu, jednaka značenju članka 19. hrvatskog Ustava, a koja glasi: "Djelovanja države bit će utemeljena na vladavini prava i ograničena njome."<sup>28</sup> Ipak, Švicarska se uspijeva, na temelju doktrine suzbijanja zakonitog izbjegavanja porezne obveze razvijene na sudskim presudama, boriti s takvim izbjegavanjem. Takva je doktrina s ustavnog motrišta teorijski čak i problematičnija nego zakonom ustanovljeno *opće pravilo* jer su na sudskim presudama utemeljene doktrine čak manje predvidive od zakonskoga *općeg pravila*.

Švicarsko iskustvo pokazuje da ustavni sukobi nisu neizostavno povezani s *općim pravilom*. Ili, bolje rečeno, dok oni možda i mogu postojati u teoriji, nema vidljivih znakova takvih sukoba tako dugo dok se sami sudovi ne opterećuju njima. Možda bi hrvat-

---

<sup>27</sup> Ta pojava nije ograničena samo na države kontinentalnog prava. Tijekom značajnog razdoblja, australsko *opće pravilo* bilo je gotovo potpuno neučinkovito, zbog oklijevanja predsjednika australskog Vrhovnog suda Sir Garfielda Barwicka da pravilo primijeni, vidjeti: Lehman (1983).

<sup>28</sup> Federal Constitution of Switzerland, Art 5(1).

ski sudovi mogli uzeti u obzir prigovor nejasnoće *općeg pravila* i stoga ograničiti njegovu primjenu; nema, međutim, pokazatelja da bi se hrvatsko sudstvo opredijelilo za tako nefleksibilan pristup. Nije vjerojatno da bi *opće pravilo* prouzročilo probleme ustavne naravi u Hrvatskoj.

## **5. Teškoće s hrvatskim općim pravilom za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze**

### *5.1. Bi li opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze imalo praktičan učinak?*

Daljnji je problem s potencijalnim ozakonjenjem *općeg pravila* u Hrvatskoj to da novo *opće pravilo* još neko vrijeme vjerojatno ne bi bilo stvarno primijenjeno. U Mađarskoj *opće pravilo* postoji od 1999. godine, no porezne ga vlasti još nisu primijenile (Foldes, 2000b). Vjerojatno bi Hrvatska imala slično iskustvo. U Hrvatskoj je u bliskoj prošlosti bilo više reformi poreznog sustava,<sup>29</sup> i porezne se vlasti još uvijek prilagođuju novim propisima. Činjenica da porezne vlasti još uvijek nisu odlučile o pravilnom tumačenju doktrine o prividnim pravnim poslovima i doktrine gospodarskog pristupa pokazuje da Hrvatska još mora u potpunosti upoznati svoje porezne propise. Štoviše, hrvatsku poreznu administraciju pritišću hitnija pitanja, kao što je nezakonito izbjegavanje porezne obveze, upoznavanje s novim propisima potiskuju u drugi plan.

Bez obzira na sve, čak i ako se *opće pravilo* ne primjenjuje, ta pravila imaju značajan učinak odvratanja. Mađarsko iskustvo pokazuje taj učinak: trgovačka društva često upućuju zahtjeve Ministarstvu financija za prethodnu rješidbu o tome hoće li *opće pravilo* biti primijenjeno na njihove različite transakcije, usprkos činjenici da *opće pravilo* još nije bilo korišteno (Foldes, 2000b).

Prijetnja da će *opće pravilo* jednog dana biti iskorišteno dovoljna je za odvratanje od zakonitog izbjegavanja svih osim najsmionijih poreznih planera. Ako je pretpostavka da u Hrvatskoj ima mnogo zakonitog izbjegavanja poreza jer ono ne nosi nikakav rizik, velik dio zakonitog izbjegavanja poreza jednostavno će prestati ozakonjenjem *općeg pravila*. Stoga čak i *opće pravilo* koje nikada neće biti korišteno može spriječiti zakonito izbjegavanje poreza.

### *5.2. Kakav bi oblik trebalo imati buduće opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze u Hrvatskoj?*

Nema teorijskog razloga da Hrvatska jednostavno ne preuzme *opće pravilo* iz nekog drugog pravnog sustava. Dvije su glavne prednosti takvog pristupa; prvo, nema potrebe za temeljnim osmišljavanjem zakona. Hrvatski je zakonodavni proces već preopterećen te stoga nema potrebe da se ponavlja posao koji je već obavljen u sklopu drugih zakonodavstava. Drugo, ako Hrvatska doslovno preuzme normu iz pravnog sustava neke druge države, hrvatski će sudovi za primjer imati obilje riješenih slučajeva iz toga sustava kao pomoć pri primjeni novog propisa.

---

<sup>29</sup> Najvažnija je činjenica uvođenja potrošački orijentiranoga poreznog sustava u razdoblju od 1994. do 2000. godine; vidjeti opširnije Zdrov (2003:239).

U kojoj bi jurisdikciji Hrvatska trebala potražiti uzor? Očiti su kandidati Njemačka i zemlje koje su slijedile njemački primjer, npr. Mađarska. Kao i Mađarska, Hrvatska je utemeljila značajan dio svoga poreznog prava na njemačkom sustavu, pa se čini razumnim za Hrvatsku da nastavi tim putem. Ono što bi, dakle, Hrvatska trebala imati jest odredba koja propisuje, kao u Njemačkoj, zabranu zlorabe zakonitih transakcija. Ta bi odredba trebala biti dio Općeg poreznog zakona, propisa kojim je ozakonjena doktrina o zabrani prividnih pravnih poslova i druge odredbe primjenjive na sve poreze.

Hrvatsko bi *opće pravilo* trebalo sadržavati i odredbu prema kojoj će porezne vlasti moći rekonstruirati transakcije poduzete u skladu sa stvarnom ekonomskom situacijom i odrediti primjeren iznos poreza ako je porezni obveznik zlorabio zakonite transakcije radi izbjegavanja poreza. Rekonstrukcijske odredbe poput navedene izuzetno su korisne poreznim vlastima.

Za hrvatsko *opće pravilo* trebala bi biti dovoljna jednostavna formulacija: *opće pravilo* može biti složeno za primjenu, ali pri njegovu formuliranju teži se izuzetnoj ekonomičnosti radi osiguranja prilagodljivosti. Promišljeni bi korak bio da Ministarstvo financija objavi mišljenje o ispravnoj primjeni novog propisa, precizirajući vrste transakcija koje bi bile obuhvaćene *općim pravilom*, te da objasni rezultate do kojih bi došlo.

## 6. Zaključak

Hrvatska bi imala koristi od *općeg pravila*. Iako je teško precizno procijeniti učinak zakonitog izbjegavanja porezne obveze u Hrvatskoj (ili drugdje), ono u praksi, nesumnjivo, postoji. Pri odlučivanju koji oblik *općeg pravila* treba ozakoniti i kako ga tumačiti, za Hrvatsku bi bilo dobro ako bi najprije analizirala primjere sličnih jurisdikcija, jer bi time mogla izbjeći moguće brojne probleme što su ih imale druge zemlje pri donošenju *općeg pravila*. U svakom slučaju, ozakonjenje *općeg pravila* bilo bi dobro za Hrvatsku.

## Dodatak

Tablica 1. Države koje imaju opće pravilo i njegova učinkovitost

Država	Vrsta pravnog sustava	Oblik općeg pravila	Je li opće pravilo učinkovito? <sup>a</sup>
Austrija	kontinentalni	zakonsko	ne
Francuska	kontinentalni	zakonsko	ne
Mađarska	kontinentalni	zakonsko	ne
Nizozemska	kontinentalni	sudski oblikovano	da
Novi Zeland	precedentni	zakonsko	da
Njemačka	kontinentalni	zakonsko	da
SAD	precedentni	sudski oblikovano	ne
Španjolska	kontinentalni	zakonsko	ne
Švedska	kontinentalni	zakonsko	ne
Švicarska	kontinentalni	sudski oblikovano	da
Ujedinjeno Kraljevstvo	precedentni	sudski oblikovano	ne

<sup>a</sup> Ova procjena o učinkovitosti pojedinog općeg pravila neizbježno je neprecizna. "Ne" ne znači neoporno da je opće pravilo određene zemlje nekorisno u suzbijanju zakonitog izbjegavanja porezne obveze. Tablica se ne odnosi na različite načine na koje opće pravilo može biti neučinkovito, niti se razmatraju različiti razlozi za nepostojanje učinkovitosti. Detaljnije procjene učinkovitosti različitog općeg pravila dane su u tekstualnom dijelu članka.

S engleskog preveo Hrvoje Arbutina

## LITERATURA

—, 2004. *The Croatian Tax System*. Zagreb: Institute of Public Finance.

Arts, J. H. M., 1999. "Netherlands" in: *European Taxation*. Amsterdam: IBFD, 105.

Bartelsman, E. J. and Beetsma, R. M. W. J., 2000. "Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries". *CES Working Paper*, No 324, August.

**Bundesabgabenordnung** (Austria) 22.

Cooper, G. S., 1997. "Conflicts, Challenges and Choices – The Rule of Law and Anti-Avoidance Rules" in: Graeme S Cooper, ed. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 13-15.

Deak, D., 2003. *Hungary in International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD.

**Development Land Tax Act 1976** (UK), s 12.

**Federal Constitution of Switzerland**.



**Foldes, G., 2000a.** “General Anti-Avoidance Rules in the Tax Legislation of Hungary”. *Bulletin of International Fiscal Documentation*, (3-4), 334-337.

**Foldes, G., 2000b.** “General Anti-Avoidance Rules in the Tax Legislation of Hungary”. *Bulletin of International Fiscal Documentation*, (11), 558-562.

**Furniss v Dawson** (1984) 55 TC 324.

**Gammie, M., 1997.** “Tax Avoidance and the Rule of Law: A Perspective from the United Kingdom” in: Graeme S. Cooper, ed. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 189-190.

**Gassner, W., 1999.** “Austria” in: *European Taxation*. Amsterdam: IBFD, 93-94.

**General Law on Taxation** (Netherlands) Art 31.

<http://www.henleyglobal.com/Croatia2001.htm>

**Income Tax Act** (NZ) 2004, s GB 1.

**Income Tax Act** 2003. Zagreb: Institute of Public Finance.

**IRC v Bowater Property Developments Ltd** [1989] AC 398 (HL).

**KPMG, 2004.** *Corporate Tax Survey – January 2004* [online]. Available from: [<http://www.in.kpmg.com>].

**Land and Income Tax** 1954, s 108 (NZ).

**Lehman, G., 1983.** *Income tax judgments of Sir Garfield Barwick: A study in the failure of the new legislation.* 9 Monash ULR 115.

**Madžarević-Šujster, S., 2002.** “An Estimate of Tax Evasion in Croatia” [online]. *Occasional Paper Series*, No 13. Available from: [<http://www.ijf.hr/ops/PDF/ijf-ocp13.pdf>].

**Mangin v CIR** [1971] NZLR 591, 598 Lord Donovan (PC).

**Miller v CIR** (1998) NZTC 13, 961, 13, 980 Blanchard J (CA).

**Orow, N., 2000.** *General Anti-Avoidance Rules: A Comparative International Analysis*. Bristol: Jordan Publishing Ltd.

**Perillo, J. M., 1995.** *Abuse of Rights: A Persuasive Legal Concept*. 27 Pac LJ 37.

**Plagnet, B., 1999.** “France” in: *European Taxation*. Amsterdam: IBFD, 101-103.

**Profit Tax Act** 2001. Zagreb: Institute of Public Finance.

**RA McLeod** “Tax Avoidance Revisited” (2000) 6 NZJTL 103, 103.

**Tax Administration Act** (Hungary).

**Whitehouse, C., 1994.** *Fitzwilliam – An End to Ramsey*. PCB 71.

**Zakon o porezu na dobit**, 2001. Zagreb: Institut za javne financije.

**Zakon o porezu na dobit**, 2003. Zagreb: Institut za javne financije.

**Zodrow, G., 2003.** “Alternative forms of direct consumptions taxes: The Croatian approach”. *Tax Notes International*, 32 (3), 239-251.

## **Rebecca Prebble: Does Croatia Need a General Anti-Avoidance Rule? Recommended Changes to Croatia's Current Legislative Framework.**

### *Abstract*

*This paper considers whether Croatia would benefit from a general anti-avoidance rule into its tax system. The paper gives an overview of what tax avoidance is and differentiates the concept from the related concepts of tax evasion and frauds. The paper then describes how general anti-avoidance rules work. The paper gives an overview of Croatia's tax system, including the measures the country already has to combat tax avoidance, and concludes that a general anti-avoidance rule is necessary. The paper draws on the experiences of countries with similar legal systems similar to that of Croatia to suggest the form that a Croatian general anti-avoidance rule should take.*

*Key words: tax, tax avoidance, tax evasion, shams, Croatia, abuse of rights, general anti-avoidance rule, constitution.*