

Porezna tajna u Republici Hrvatskoj

Šćuric, Brigita

Undergraduate thesis / Završni rad

2024

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Law / Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:199:268827>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-27**



Repository / Repozitorij:

[Repository Faculty of Law University of Zagreb](#)



**SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
PRAVNI FAKULTET
KATEDRA ZA FINANCIJSKO PRAVO I FINANCIJSKU ZNANOST**

**Brigita Šćuric
POREZNA TAJNA U REPUBLICI HRVATSKOJ**

**Završni rad
Mentor: doc. dr. sc. Irena Klemenčić**

Zagreb, 2024.

Sadržaj

1.	UVOD	3
2.	POREZNA TAJNA I POVJERLJIVOST PODATAKA	4
3.	POJAM POREZNE TAJNE.....	5
4.	RAZVIJANJE POREZNE TAJNE U REPUBLICI HRVATSKOJ.....	6
5.	PRAVNI OKVIR POREZNE TAJNE	8
6.	MODELI POREZNE TAJNE	12
6.1.	Njemačka.....	13
6.2.	Francuska.....	13
6.3.	Sjedinjene Američke Države	14
6.4.	Republika Hrvatska	15
6.5.	Švedska.....	15
7.	POREZNA JAVNOST I DOSTUPNOST PODATAKA.....	16
8.	ADMINISTRATIVNA SURADNJA	18
8.1.	DAC 6 direktiva kao specifičan primjer	22
9.	KONVENCIJA O ADMINISTRATIVNOJ SURADNJI U PODRUČJU POREZA.....	24
9.1.	FATCA.....	25
10.	ZAKLJUČAK.....	27
11.	DODATAK.....	29
	Primjeri i mišljenja Porezne uprave kada porezna tajna nije povrijeđena	29
1.1.	Primjer 1.	29

1.2.	Primjer 2.	29
1.3.	Primjer 3.	30
1.4.	Primjer 4.	30
12.	POPIS TABLICA	31
13.	POPIS LITERATURE	31
14.	ZAHVALE	34

1. UVOD

U svakodnevnom životu svi se susrećemo sa pojmom tajna, bila ona privatna, poslovna, bankarska ili bilo koja druga vrsta tajne. Ono što je najvažnije za svaku tajnu jest da ona mora biti zaštićena i mora ostati između osoba koje za nju znaju.

Porezna tajna predstavlja temeljni princip u fiskalnim sustavima država, osiguravajući zaštitu povjerljivih podataka poreznih obveznika i stvaranje povjerenja između građana i poreznih vlasti. Institut porezne tajne u Hrvatskoj ima važnu ulogu jer doprinosi razvoju, održavanju integriteta i efikasnosti poreznog sustava te jačanju porezne politike.

Ovaj rad bavi se analizom koncepta porezne tajne te se kroz uvodni dio rada pruža osnovni koncept i pristup porezne tajne uključujući distinkciju pojmova, samu definiciju porezne tajne i njen razvitak kroz godine u Republici Hrvatskoj. U drugom poglavlju definira se pravni okvir porezne tajne, kako je on koncipiran i reguliran te objašnjava porezna tajna u različitim državama kroz njene modele. Treće poglavlje bavi se poreznom javnosti te dostupnošću podataka kroz objavljene liste srama u Republici Hrvatskoj te administrativnom suradnjom u području poreza među državama. To poglavlje sadrži i opis specifičnog primjera administrativne suradnje koji se odnosi na DAC 6 direktivu i njene povezanosti s poreznom tajnom. U zadnjem poglavlju analiziraju se ciljevi ovog rada, navode primjeri iz prakse i mišljenja Porezne uprave te donosi sveobuhvatni zaključak na temu.

2. POREZNA TAJNA I POVJERLJIVOST PODATAKA

Porezna tajna i povjerljivost podataka su dva pojma koja se često preklapaju, ali imaju različite ciljeve, definicije i primjene.

Porezna tajna se odnosi na obvezu poreznih tijela i službenika da čuvaju povjerljivost podataka prikupljenih od poreznih obveznika u vezi sa njihovim poreznim obvezama. Cilj porezne tajne je da bitne informacije vezane za porezne obveznike ne budu nepravodobno i neovlašteno otkrivene neovlaštenim osobama te da porezni obveznici imaju povjerenje u porezni sustav i ispunjavanje svojih obveza. Sama regulacija porezne tajne propisana je Općim poreznim zakonom¹ (u daljnjem tekstu: OPZ) te se odnosi isključivo na podatke prikupljene i obrađene u kontekstu poreznih postupaka. Samo kršenje tajne rezultira administrativnim i kaznenim sankcijama za odgovorne osobe.²

Povjerljivost podataka se odnosi na zaštitu osobnih podataka i informacija od neovlaštenog pristupa, otkrivanja ili zlouporabe, bez obzira na kontekst u kojem su podaci prikupljeni. To se odnosi na svaki napisani, umnoženi, nacrtani, slikovni, tiskani, snimljeni, fotografirani, magnetni, optički, elektronički ili bilo koji drugi zapis podatka, saznanje, mjera, postupak, predmet, usmeno priopćenje ili informacija, koja s obzirom na svoj sadržaj ima važnost povjerljivosti i cjelovitosti za svoga vlasnik, klasificirani ili neklasificirani podatak.³ Cilj povjerljivosti podataka za zadaću ima osigurati privatnost i zaštitu osobnih podataka svih građana u suglasnosti sa zakonima o zaštiti podataka te spriječiti neovlašteni pristup, otkrivanje i zluporabu osobnih podataka. Povjerljivost osobnih podataka regulira se zakonima o zaštiti podataka kao što su Opća uredba o zaštiti podataka⁴ (engl. *General Data Protection*

¹ Opći porezni zakon NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22

² Članak 8. Općeg poreznog zakona NN 106/18, 114/22

³ Članak 2. Zakona o tajnosti podataka NN 79/07, 86/12

⁴ Uredba (EU) 2016/679 Europskog parlamenta i Vijeća od 27. travnja 2016. o zaštiti pojedinaca u vezi s obradom osobnih podataka i o slobodnom kretanju takvih podataka te o stavljanju izvan snage Direktive 95/46/EZ (Opća uredba o zaštiti podataka - GDPR) SL EU L119

Regulation), najstrože regulirani zakon vezan za privatnosti i sigurnosti u svijetu te Zakonom o tajnosti podataka u Republici Hrvatskoj.

Oba pojma se preklapaju u svom cilju zaštite osjetljivih informacija, ali se primjenjuju u različitim kontekstima i regulirani su različitim zakonodavnim okvirima. Porezna tajna usko je specijalizirana za porezni segment države, dok povjerljivost podataka obuhvaća šiti spektar javnosti osobnih podataka i subjekata koji ih obrađuju.

3. POJAM POREZNE TAJNE

Porezna se tajna u Republici Hrvatskoj odnosi na skup informacija koje su porezne vlasti dužne čuvati kao povjerljive informacije te se ne smiju otkrivati neovlaštenim osobama. Informacije koje se smatraju poreznom tajnom u Republici Hrvatskoj se odnose na podatke koji uključuju podatke o poreznim obveznicima, njihove porezne prijave, financijske izvještaje kao i sve druge informacije koje porezne vlasti prikupe u postupku utvrđivanja i naplate poreza. Kada je riječ o poreznom postupku, posebice ako se radi o poreznom subjektu iz javnog života, novinari, građani i cijela javnost ponekad zahtijevaju podatke o poreznome postupku od strane poreznih vlasti, no to nije moguće zbog očuvanja porezne tajne poreznog obveznika. U takvim situacijama porezno tijelo nije ovlašteno davati nikakve informacije zbog odredaba o očuvanju tajne.⁵

Porezna tajna obuhvaća zakonske odredbe kojima se štiti privatnost podataka svakog pojedinca i sprečava njihovo objavljivanje.⁶ Iz toga proizlazi da je porezna tajna obveza čuvanja podataka o životu poreznog obveznika, koji su otkriveni tijekom poreznog postupka, bez obzira na to je li ih porezni obveznik sam prijavio ili ih je otkrilo porezno tijelo.⁷

⁵Houška, Marica; Lončarić, Dina, Porezna tajna, Porezni vjesnik, br. 10/2016., str. 58.

⁶Rogić Lugarić, Tereza, Porezna tajna: sigurnost prošlosti, sjena budućnosti. Hrvatska i komparativna javna uprava, vol. 15, br. 4, 2015, str. 817.

⁷Rogić Lugarić, Tereza, Porezna tajna: sigurnost prošlosti, sjena budućnosti. Hrvatska i komparativna javna uprava, vol. 15, br. 4, 2015, str. 822.

Porezna tajna obuhvaća sve službene osobe poreznog tijela, vještake te sve druge osobe koje su uključene u porezni postupak.⁸ Glavna svrha porezne tajne je da postoji povjerenje od strane poreznih obveznika u obvezu čuvanja službene tajne koja unaprjeđuje spremnost priopćavanja svih porezno relevantnih činjenica i stvarnog stanja te se na taj način olakšava porezni postupak i porezni izvori kako bi se u cijelosti obuhvatilo i osiguralo zakonsko i ravnomjerno oporezivanje. Porezni obveznik mora biti spreman na izvršavanje obveze priopćavanja koja bi bila znatno ograničena kada bi morao strahovati da će se podaci sadržani u njegovog prijavi upotrijebiti izvan postupka oporezivanja, a stečene spoznaje završiti na mjestima koja ne sudjeluju u postupku njegovog oporezivanja.⁹ Kada promatramo funkcije porezne tajne, ona zapravo ima višestruke uloge u državama, a to su gospodarska, fiskalna i zaštitna. Gospodarska uloga ističe važnost određenih vrijednosti u poslovnom okruženju, čime se doprinosi poboljšanju poslovne klime i prilika. Fiskalna uloga, s obzirom na narav poreznog prava i utvrđivanje činjenica, ima utjecaja na obveznike jer se smatra da će porezna tijela zaštititi njihove osobne i sve ostale informacije koje su bitne za oporezivanje. Zaštitna uloga porezne tajne ključna je kako bi se spriječio pristup podacima o dohotku i imovini, čime se osobe s većim gospodarskim mogućnostima štite od potencijalnih kaznenih djela poput otmice i ucjena.¹⁰

4. RAZVIJANJE POREZNE TAJNE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Republika Hrvatska je institut porezna tajne razvijala u tri faze počevši sa zakonskim odredbama od 2001.–2008., od 2008.–2012. i trenutno uređenje koje je na snazi od 2012. godine. Hrvatska je imala dva cilja koja želi postići ovim institutom, a to je razvoj normi kojima se štiti javni interes države, dok je drugi cilj bio postizanje discipline za porezne obveznike.

⁸ Ministarstvo financija, Porezna uprava, Prava i obveze poreznih obveznika u poreznom postupku 2016.

⁹ Mijatović, Nikola, Određenje instituta porezne tajne u njemačkom pravu, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, 2012., str.73.

¹⁰ Rogić Lugarić, Tereza, Porezna tajna: sigurnost prošlosti, sjena budućnosti. Hrvatska i komparativna javna uprava, vol. 15, br. 4, 2015, str. 819.

Prva razvojna faza instituta porezne tajne u Hrvatskoj ima korijene i uzor u Njemačkom modelu te je uređena člankom 8. OPZ-a¹¹. Velika razlika između tadašnjeg modela porezne tajne i današnjeg je u tome što u prvoj fazi razvoja nije bilo predviđeno dijeliti porezna rješenja sa ostalim jurisdikcijama i tijelima sa javnim ovlastima.

Druga faza razvijanja porezne tajne ima za zadaću proširenje same definicije porezne tajne, proširenje slučajeva u kojima je porezna tajna nepovrediva što se sa ovom odredbom odnosi na domaću međusobnu suradnju u tijelima Ministarstva financija te međunarodnu suradnju. U ovoj fazi dolazi ponajviše do pokretanja discipliniranja poreznih obveznika zbog norme koja utvrđuje da se poreznom tajnom ne smatra podatak o poreznim obveznicima koji su davali lažne podatke radi umanjivanja svoje ili tuđe obveze poreza na dodanu vrijednost (tzv. kružne prijevare) ako je to utvrđeno u poreznom postupku.¹²

Najveća novina u 2012. godini u OPZ-u se odnosi na nove članke koji su vezani uz primjenu popisa dugovanja koji se odnose na porezne obveznike koji nisu ispunili svoju poreznu obvezu.¹³ Ovaj popis se objavljuje bez prethodne najave i bez pristanka poreznog obveznika na stranicama Porezne uprave Republike Hrvatske i sredstvima javnog priopćavanja.¹⁴

Do dopune zakona¹⁵ dolazi i 2015. godine kada se dorađuju odredbe o međunarodnim ugovorima, tj. u kojem opsegu porezna tajna zahvaća podatke koji se razmjenjuju odnosno dobivaju od drugih država putem međunarodnih ugovora koji će se tek zaključiti i temeljem ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

¹¹ Opći porezni zakon NN 78/12

¹² Rogić Lugarić, Tereza, Porezna tajna: sigurnost prošlosti, sjena budućnosti. Hrvatska i komparativna javna uprava, vol. 15, br. 4, 2015, str. 835.

¹³ Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona NN 78/2012

¹⁴ Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona NN 78/2012

¹⁵ Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona NN 26/2015

Godine 2016. se implementira u OPZ Europska Direktiva o administrativnoj suradnji te odredba koja se odnosi na razmjenu informacija o financijskim računima zbog zaštite instituta porezne tajne.¹⁶

5. PRAVNI OKVIR POREZNE TAJNE

Prema važećem zakonodavstvu Republike Hrvatske, institut porezne tajne je definiran Općim poreznim zakonom. OPZ propisuje podatke koji se smatraju poreznom tajnom. Poreznom tajnom smatraju se svi podaci koje porezni obveznik iznosi u poreznom postupku, kao i svi ostali podaci povezani s tim postupkom kojima raspolaže porezno tijelo.¹⁷ Također, to uključuje i podatke koji se razmjenjuju s drugim državama u poreznim stvarima.¹⁸ Iz ovog članka proizlazi da su svi podaci koji se saznaju u poreznom postupku porezna tajna, neovisno o tome kako je do tih informacija došlo, putem poreznih tijela ili putem samog poreznog obveznika.¹⁹ Porezna tijela koja su obvezna štiti i poštivati poreznu tajnu uključuju sve osobe službenih tijela, vještake i druge osobe koje sudjeluju u poreznom postupku.²⁰ Porezna uprava usko surađuje sa svim javnim tijelima koji utvrđuju, naplaćuju i nadziru javne prihode, a to se odnosi na Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje, Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje, Državno odvjetništvo Republike Hrvatske, drugim tijelima sudbene vlasti i tijelima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.²¹ Kako bi se utvrdila porezna osnovica te njeno ispunjenje, Porezna uprava surađuje i sa domaćim i inozemnim javnopravnim tijelima koja vode službene evidencije o osobama, djelatnostima, primicima i vlasništvu imovine (nekretnina, motornih vozila, plovila, zrakoplova, vrijednosnih papira, računa te ostale imovine).²² Iz ovoga proizlazi da svaki službenik, sve povjerljive informacije može koristiti

¹⁶ Houška, Marica; Lončarić, Dina, Porezna tajna, Porezni vjesnik, br. 10/2016., str. 63.

¹⁷ Članak 8. st. 1. Općeg poreznog zakona NN 106/18, 114/22

¹⁸ Članak 8. st. 1. Općeg poreznog zakona NN 106/18, 114/22

¹⁹ Houška, Marica; Lončarić, Dina, Porezna tajna, Porezni vjesnik, br. 10/2016., str. 58.

²⁰ Članak 8. st. 3. Općeg poreznog zakona NN 106/18, 114/22.

²¹ Članak 27. st. 1. Zakona o poreznoj upravi NN 115/16, 98/19, 155/23

²² Članak 27. st.2. Zakona o poreznoj upravi NN 115/16, 98/19, 155/23

jedino u službene svrhe i u svoje radno vrijeme te za slučajeve koji su određeni njegovim opisom posla, a ne u svrhe osobnog probitka.²³

Obveza čuvanja porezne tajne ili bilo koje druge tajne za koju je za službenik saznao na radnome mjestu je najdulje 5 godina od prestanka službe.²⁴

Ako službenici ne čuvaju na ispravan način spise, dokumentacije, podatke ili druge povjerljive informacije u skladu sa zakonom, u tom slučaju može doći do lake povrede službene dužnosti te se dužnosnici mogu sankcionirati usmenom opomenom, pismenom opomenom, pisanom opomenom s upisom u očevidnik državnog službenika, novčanom kaznom u visini do 10% plaće isplaćene u mjesecu kad je kazna izrečena.²⁵ Kako postoje lake povrede službene dužnosti tako postoje i teške povrede pod koje spada i odavanje službene ili druge tajne u vezi s obavljanjem državne službe te se protiv službenika pokreće postupak zbog povrede službene dužnosti pred Službeničkim sudom.²⁶

Kako je porezna tajna širok pojam, postoje i situacije od navedenog koje su definirane OPZ-om te dolazi do razlike između pojmova što se „ne smatra se poreznom tajnom“ i kada „obveza čuvanja porezne tajne nije povrijeđena“. Razlika je u tome što postoje podaci koji ne utječu na očuvanje porezne tajne zbog toga što se ti podaci odnose na sustav PDV-a i prijevare koje se dešavaju u vidu ovog poreza. Ovo se može opravdati javnim interesom odnosno potrebom da za određena prijeverna postupanja, Porezna uprava, kada se to potvrdi u poreznom postupku, objavi javno dostupan podatak za određenog poreznog obveznika.²⁷ Porezna tajna ne uključuje informacije o datumu registracije ili odjave iz sustava poreza na dodanu vrijednost, kao ni informacije o poreznim obveznicima koji su pružali lažne podatke s namjerom smanjenja vlastite ili tuđe obveze za PDV, ako se to ustvrdi tijekom porezno-pravnog postupka.²⁸

²³ Članak 15. Zakona o državnim službenicima NN 49/2012

²⁴ Članak 21. Zakona o državnim službenicima NN 155/23

²⁵ Članak 111. Zakona o državnim službenicima NN 155/23

²⁶ Članak 112. Zakona o državnim službenicima NN 155/23

²⁷ Houška, Marica; Lončarić, Dina, Porezna tajna, Porezni vjesnik, br. 10/2016., str. 61.

²⁸ Članak 8. st. 2. Općeg poreznog zakona NN 106/18, 114/22

Obveza čuvanja porezne tajne nije prekršena kada postoji sumnja na kazneno djelo ili kršenje zakona i propisa, te nadležno tijelo samoinicijativno prosljeđuje podatke drugom javnopravnom tijelu koje je ovlašteno za postupanje u takvim situacijama.²⁹ Čuvanje porezne tajne se ne povrjeđuje ako porezni jamac dobije uvid o podacima o poreznom obvezniku, ali ti podaci moraju biti bitni za njegov odnos sa poreznim obveznikom, ako se članove društva osoba upozna sa činjenicama koje su bitne za oporezivanje tog društva te ako se iznose podaci koji su bitni za naplatu poreznog duga.³⁰

Pod pravodobno postupanje s poreznom tajnom spadaju i podaci koji se daju u skladu sa postupkom za pružanje i dobivanje pravne pomoći, podaci u skladu sa postupcima o ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te drugim ugovorima koje je Republika Hrvatska ratificirala na području poreza i podaci vezani za administrativnu suradnju.³¹

Prema OPZ-u, obveza čuvanja porezne tajne nije povrijeđena ako Ministarstvo financija odnosno Porezna uprava objavi na svojim mrežnim stranicama popis dospjelih i neplaćenih dugova bez pristanka poreznog obveznika, pod uvjetom da dug premašuje 13.272,28 eura za fizičke osobe koje obavljaju djelatnost, 39.816,84 eura za pravne osobe i 1.990,84 eura za ostale porezne obveznike.³²

Za iznos dugovanja uzima se stanje prema osnovama za koje je propisana objava dospjelih i neplaćenih dugova na zadnji dan u mjesecu koji prethodi mjesecu objave popisa dospjelih i neplaćenih dugova koji se umanjuje za uplate do dana obrade podataka. Kada se zadnji dan u mjesecu preklapa sa danima blagdana ili danima na koje se ne radi, za izračun se uzima prvi sljedeći radnji dan.³³ Obveznici koji duguju porez, nisu dužni porez samo Poreznoj upravi, već i svim građanima i poduzetnicima Republike Hrvatske, budući da se sredstva prikupljena od

²⁹ Članak 8. st. 6. Općeg poreznog zakona NN 106/18, 114/22

³⁰ Članak 8. st. 5. Općeg poreznog zakona NN 106/18, 114/22

³¹ Članak 8. st. 8.,9.,10. Općeg poreznog zakona NN 106/18, 114/22

³² Članak 8. st. 7. općeg poreznog zakona NN 106/18, 114/22

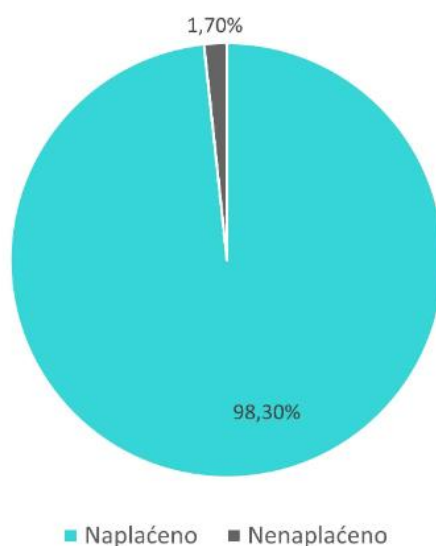
³³ Članak 8. st. 12. Općeg poreznog zakona NN 106/18, 114/22

poreza koriste za financiranje javnih potreba.³⁴ Porezna uprava u okviru svojih danih zakonskih ovlasti čini sve što može kako bi porezni dug naplatio pravodobno i pravovremeno.³⁵

Prema podacima Porezne uprave u razdoblju od 2018. do 2023. godine prosječna godišnja naplata svih dospjelih i utvrđenih poreznih obveza iznosi:

Grafikon 1: Prikaz naplate poreznih obveza

Naplata poreznih obveza od 2018. do 2023. godine



Izvor: Porezna uprava Republike Hrvatske

Porezna tajna isto tako nije povrijeđena ako Ministarstvo financija - Porezna uprava i Carinska uprava, bez pristanka poreznog obveznika, objavi u medijima i na svojim mrežnim stranicama podatke potrebne za ispravljanje netočnih ili nepotpunih informacija koje je porezni obveznik izravno ili neizravno dostavio medijima.³⁶

Popis dospjelih i neplaćenih dugova sadržava ime i prezime ili naziv poreznog obveznika, godinu rođenja fizičke osobe, mjesto prebivališta ili boravišta fizičke osobe, tj. sjedišta za

³⁴ Priopćenje o objavljenim popisima dospjelih i neplaćenih dugova („Liste dužnika“), Porezna uprava Republike Hrvatske, 2022. godina

³⁵ Priopćenje o objavljenim popisima dospjelih i neplaćenih dugova („Liste dužnika“), Porezna uprava Republike Hrvatske, 2022. godina

³⁶ Članak 8. st. 10. Općeg poreznog zakona NN 106/18, 114/22

pravnu osobu, iznos duga po vrsti poreza te ukupni iznos duga. Ako osoba koja dokaže pravni interes uputi zahtjev, Porezna uprava popis može dopuniti i drugim podacima koji su potrebni za nesporno utvrđivanje identiteta pojedinačnog poreznog obveznika koji su navedeni na popisu, kao što su: datum rođenja fizičke osobe i ime roditelja fizičke osobe.³⁷

Pregled poreznih obveznika za koje je utvrđeno da nisu porezni obveznici koji se nalaze na popisu odjavljuje se na mrežnim stranicama Porezne uprave. Porezna uprava je ovlaštena o poreznim obveznicima sa popisa dospjelih i neplaćenih dugova iznijeti podatke o mjerama koje se moraju poduzeti u ovršnome postupku.³⁸

Iznimno, popis ne sadržava podatke o dugovima poreznih obveznika kojima je porezna uprava odobrila odgodu ili obročno plaćanje duga, reprogramiranje poreznog duga te ako je pravomoćnim rješenjem o predstečajnoj nagodbi određeno reprogramiranje duga ili je došlo do povrede predstečajnog sporazuma, i ako se prema Zakonu o stečaju potrošača sklopi izvansudski sporazum ili sudska nagodba na pripremnom ročištu.

U trenutku kada porezni obveznik u potpunosti namiri svoja zaduženja Porezna ga uprava briše sa popisa dužnika, a ako dugovanja podmiri djelomično, smanjuje se iznos njegovih nepodmirenih zaduženja.³⁹

6. MODELI POREZNE TAJNE

Svaka država u svijetu u svoju jurisdikciju implementira model porezne tajne koji odgovara načinu djelovanja te države. Modeli porezne tajne variraju od modela koji imaju strogu povjerljivost pa sve do modela koji imaju visok stupanj transparentnosti. Kada se porezna tajna promatra usporedno, ona se može podijeliti na tri modela:

- 'neograničeni' model porezne tajne,
- hibridni ili ograničeni model,

³⁷ Članak 8. st. 9. Općeg poreznog zakona NN 106/18, 114/22

³⁸ Članak 8. st. 9. Općeg poreznog zakona NN 106/18, 114/22

³⁹ Članak 8. st. 13. Općeg poreznog zakona NN 106/18, 114/22

- model porezne transparentnosti.⁴⁰

6.1. Njemačka

Kada se promatra prvi model tj. neograničeni model porezne tajne, najviše se isteče Njemačka kao predstavnik ovog modela. Njemačka jako drži do svog instituta porezne tajne pa tako je uvršten u njihov ustav. Prema fiskalnom zakonu Njemačke, svi podaci koji se tiču trećih osoba, a poznati su javnim službenicima, u poreznom postupku su zaštićeni institutom porezne tajne neovisno o tome da li su ti podaci porezno relevantni ili ne, porezna tajna se odnosi na osobne, gospodarske, javne ili privatne odnose fizičke ili pravne osobe.⁴¹

Hibridni ili ograničeni model, predstavlja načelo tajnosti ali isto tako i dozu porezne javnosti.

Ovaj model uključuje Hrvatsku, Francusku i Sjedinjene Američke Države.

6.2. Francuska

Prema francuskome modelu porezna tajna ima sličnosti njemačkim modelu te se može promatrati kao mehanizam zaštite privatnosti poreznih obveznika, ali s izvjesnošću ograničenja. Stoga, za razliku od Njemačke, porezna tajna u ovom modelu nema ustavno podrijetlo iako je deklarirana u Povelji poreznih obveznika kao vrednota poreznih tijela, a zaštita privatnog života je jedan od osnovnih ciljeva.

Zaštita podataka o ovome modelu je prekrivena kao "profesionalna" tajna te se definira Kaznenim zakonom.⁴² Francuski model je dosta specifičan zbog svoje porezne javnosti koja se odnosi na liste poreznih obveznika poreza na dohodak i poreza na dobit koje se vode za područje svake općine, a dopunjene su podacima o obveznicima koji nisu obveznici poreza na dohodak ili dobit u toj općini, no imaju na njezinu području prebivalište, te za obveznike poreza na dohodak podacima o broju članova obitelji, oporezivom dohotku i utvrđenom iznosu poreza.

⁴⁰ Rogić Lugarić, Tereza; Klemenčić, Irena, Tax secrecy and its limitations: is there a balance?. Central European public administration review = Srednjeevropska revija za javno upravo, vol. 16, br. 1, 2018, str. 102.

⁴¹ Rogić Lugarić, Tereza; Klemenčić, Irena,. Tax secrecy and its limitations: is there a balance?. Central European public administration review = Srednjeevropska revija za javno upravo, vol. 16, br. 1, 2018, str. 103.

⁴² Rogić Lugarić, Tereza; Klemenčić, Irena, Tax secrecy and its limitations: is there a balance?. Central European public administration review = Srednjeevropska revija za javno upravo, vol. 16, br. 1, 2018, str. 103.

Liste se pohranjuju u departmanskim poreznim tijelima te su dostupne samo poreznim obveznicima koja imaju prebivalište na području te općine. Bilo kakva objava ili prosljeđivanje lista je kažnjivo sa novčanom kaznom i zabranjeno, te se može dobiti i kazna zatvora u trajanju od pet godina.⁴³

Za francuski model se ističe dvojako značenje instituta porezne tajne jer je to institut koji je nametnut poreznim tijelima, a opet dovoljno jak instrument da se suprotstavi poreznim tijelima.

6.3. Sjedinjene Američke Države

Model Sjedinjenih Američkih Država suočava se s izazovima zbog pitanja povjerljivosti u poreznim stvarima, što uključuje pitanje javnosti porezne prijave i dostupnosti javnosti tim dokumentima.⁴⁴ Oduvijek se postavljalo pitanje porezne privatnosti ili porezne javnosti i kada je 1976. godine došlo do prekretnice u zakonodavstvu SAD-a, institut porezne tajne prvi je puta uređen zakonom i prednost dobiva porezna privatnost. Tada su uspostavljena 4 glavna pravila koja su i danas na snazi.⁴⁵ Pravila se odnose na:

- I. porezne prijave i informacije iz poreznih prijava trebaju biti povjerljive, osim kad Zakon odredi drukčije,
- II. posebno su određene iznimke od općeg pravila, pri čemu je objavljivanje za druge potrebe restriktivnije nego za potrebe poreznih tijela,
- III. osigurani su tehnički, administrativni i materijalni zaštitni mehanizmi radi sprječavanja neovlaštene uporabe i objavljivanja poreznih informacija,
- IV. predviđene su kaznene mjere za namjerno i neovlašteno objavljivanje poreznih informacija te se može kvalificirati kao teško kazneno djelo.⁴⁶

⁴³ Rogić Lugarić, Tereza, Porezna tajna: sigurnost prošlosti, sjena budućnosti. Hrvatska i komparativna javna uprava, vol. 15, br. 4, 2015, str. 826.

⁴⁴ Rogić Lugarić, Tereza; Klemenčić, Irena, Tax secrecy and its limitations: is there a balance?. Central European public administration review = Srednjeevropska revija za javno upravo, vol. 16, br. 1, 2018, str. 103.

⁴⁵ Rogić Lugarić, Tereza; Klemenčić, Irena, Tax secrecy and its limitations: is there a balance?. Central European public administration review = Srednjeevropska revija za javno upravo, vol. 16, br. 1, 2018, str. 104.

⁴⁶ Taxpayer Advocate Service — 2015 Annual Report to Congress — Volume One

Iznimke od općeg pravila, iako su temeljito propisane, zapravo su brojne i većinom bi se mogle opravdati javnošću interesa kao i potencijalne nove prijetnje (npr. terorizam).⁴⁷

6.4. Republika Hrvatska

Uzor hrvatskome poreznom sustavu bila je Njemačka. To se ogleda u tome da u Hrvatskoj isto postoji ustavno podrijetlo za poreznu tajnu. Za razliku od Njemačkog uređenog sustava, cijeli porezni sustav Republike Hrvatske je nejasno reguliran zbog točnosti značenja pojmova “neovlaštene uporabe ili otkrivanja” (za razliku od vrlo detaljnog objašnjenja pojma u njemačkom poreznom pravu) ili definicija vrste informacija koje su obuhvaćene poreznom tajnom (npr. porezno relevantne ili ne). U novije doba, sustav porezne tajne se temelji na dvije smjernice, a to su: širenje slučajeva koji ne predstavljaju povredu porezne tajne i uvođenje porezne javnosti tj. liste srama poreznih obveznika zbog čega Hrvatska spada u ovaj model.⁴⁸ Iako slučajevi u kojima nije povrijeđena obveza porezne tajne nisu brojni i uglavnom uključuju standardna rješenja (pisani pristanak dotičnih osoba) ili se mogu opravdati na temelju administrativne učinkovitosti (npr. suradnja s drugim javnim tijelima, odnosno administrativna suradnja u području poreza), neki od tih slučajeva propisani su vrlo općenito.

6.5. Švedska

Zadnji model, poznatiji kao transparentan model instituta porezne tajne može se naći u Švedskoj i predstavlja transparentnost informacija o državnim i općinskim aktivnostima za medije i širu javnost. Odnosi se na pristup službenim dokumentima, slobodi izražavanja za dužnosnike, te pravo na priopćavanje i objavu informacija. Porezna tajna je zaštićena pravilom potpune tajnosti za poslove unutar poreznog tijela koji se odnose na utvrđivanje poreza koji plaćaju

⁴⁷ Rogić Lugarić, Tereza; Klemenčić, Irena, Tax secrecy and its limitations: is there a balance?. Central European public administration review = Srednjoevropska revija za javno upravo, vol. 16, br. 1, 2018, str. 104.

⁴⁸ Rogić Lugarić, Tereza; Klemenčić, Irena, Tax secrecy and its limitations: is there a balance?. Central European public administration review = Srednjoevropska revija za javno upravo, vol. 16, br. 1, 2018, str. 104.

pojedinci i tvrtke dok su porezne odluke dostupne javnosti te je određen Zakonom o javnom pristupu informacijama i tajnosti (engl. *Public Access to Information and Secrecy Act*)⁴⁹.

Glavno pravilo ovog akta je da se potpuna tajnost odnosi se na sve poslove unutar poreznog tijela koji se odnose na utvrđivanje poreza plaćaju pojedinci i tvrtke dok su porezne odluke javne i dostupne.⁵⁰ Drugim riječima, tajnost ne štiti poreznu prijavu kao dokument, ali štiti od otkrivanja svih informacija koja se u njemu nalaze. Isto tako, sve odluke koje se donesu u poreznom postupku i javnim odlukama imaju visok stupanja transparentnosti javnosti, ali ne samo odluke već i njihova temelja tako da šira javnost ima takozvanu kontrolu nad poreznom upravom i njenim radom. Kada se radi o informacijama poreznog obveznika vezano uz porezne postupke tada se transparentnost pretpostavlja, ali se informacije mogu držati u tajnosti ako se zaključi da bi otkrivanje uzrokovalo štetu pojedincu.

Iako porezna tajnost tj. transparentnost u Švedskoj nije izravno povezana s ispunjavanjem poreznih obveza, kao što je slučaj u SAD-u, takav model "ciljane porezne transparentnosti" tj. porezne tajne mogao bi imati koristi za dobrovoljno ispunjavanje poreznih obveza, posebno u smislu poboljšanja pravednosti poreznog sustava. S druge strane se postavljaju ozbiljna pitanja u vezi sa zaštitom privatnosti poreznih obveznika, što također može spriječiti dobrovoljno plaćanje poreza.⁵¹

7. POREZNA JAVNOST I DOSTUPNOST PODATAKA

Porezna javnost i objavljivanje podataka u porezne svrhe je u današnje vrijeme sve više prisutna i dostupna građanima država. Pod poreznom javnošću se podrazumijeva objavljivanje podataka od strane poreznih vlasti o poreznim obveznicima, s namjerom kako bi se potaknulo plaćanje

⁴⁹ Public Access to Information and Secrecy Act (Offentlighets- och sekretesslagen [2009:400])

⁵⁰ Public Access to Information and Secrecy Act, ISBN 978-91-38-23271-2 Revised edition 2009

⁵¹ Rogić Lugarić, Tereza; Klemenčić, Irena, Tax secrecy and its limitations: is there a balance?. Central European public administration review = Srednjeevropska revija za javno upravo, vol. 16, br. 1, 2018, str. 105.

poreza kroz vrstu srama kojoj su porezni obveznici izloženi kada su njihovi dugovi i porezne obveze javno dostupne.⁵²

Poreznom javnošću se želi postići plaćanje poreza i izvršavanje obveze i isto tako smanjiti utaja poreza i izbjegavanje plaćanja poreza. Mehanizam kroz koji se postižu ciljevi za pojačanje plaćanja poreza i izvršavanje poreznih obveza su takozvane „Liste srama“ gdje se nalaze imena svih poreznih obveznika s dugovanjem prema državi. Liste srama su implementirane u hrvatski sistem 2012. godine kada se dogodila dopuna zakona⁵³ zbog neplaćanja obveza. Postavlja se pitanje jesu li javno dostupne liste srama dovoljno jak instrument porezne politike da potiču izvršavanje obveza ili baš suprotno, izazivaju gnjev kod poreznih obveznika i stvara se kontra efekt onome što se želi njima postići.⁵⁴ Liste obuhvaćaju dugovanja za PDV, porez na dobit, porez na dohodak, prirez i doprinose za obvezna osiguranja.⁵⁵ Porezni obveznici na tim se listama objavljuju prema visini duga koja je iskazana u stupcu „Ukupni iznos duga“ te se isto tako u Republici Hrvatskoj liste srama mogu pretraživati i zasebno za svaku županiju tj. mjestu prebivališta poreznog obveznika odnosno sjedišta.⁵⁶ Liste srama se ažuriraju svakodnevno te se objavljuje novo stanje duga ako se dio duga podmiri ili poveća.⁵⁷ U Republici Hrvatskoj je 2015. godine došlo do nove izmjene i dopune odredaba u poreznoj tajni koje se odnose na međunarodne ugovore i razmjenu informacija među državama,⁵⁸ a godinu nakon, 2016. godine ponovno dolazi do nove dopune OPZ-a zbog implementiranja dijela Direktive Vijeća 2011/16/EU te se institut porezne tajne sada odnosi i na administrativnu suradnju i razmjenu informacija o financijskim računima.⁵⁹

⁵² Rogić Lugarić, Tereza; Klemenčić, Irena, „Tax secrecy and its limitations: is there a balance?“. Central European public administration review = Srednjeevropska revija za javno upravo, vol. 16, br. 1, 2018, str. 106.

⁵³ Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona NN 78/2012

⁵⁴ Rogić Lugarić, Tereza; Klemenčić, Irena, „Tax secrecy and its limitations: is there a balance?“. Central European public administration review = Srednjeevropska revija za javno upravo, vol. 16, br. 1, 2018, str. 107.

⁵⁵ Popis dospjelih i neplaćenih dugova, Porezna uprava Republike Hrvatske

⁵⁶ Popis dospjelih i neplaćenih dugova, Porezna uprava Republike Hrvatske

⁵⁷ Popis dospjelih i neplaćenih dugova, Porezna uprava Republike Hrvatske

⁵⁸ Opći porezni zakon NN 26/15

⁵⁹ Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona NN 44/2016

Tablica 2 : Prikaz liste poreznih dužnika u Republici Hrvatskoj

Red. br.	Ime i prezime	Županija, grad/općina	Godina rođenja	Mjesto prebivališta/boravišta	Dug poreza na dodanu vrijednost	Dug poreza na dobit	Dug poreza i prireza na dohodak	Dug doprinosa za obavezna osiguranja	Dug posebnih poreza i trošarina	Dug poreza na promet nekretnina	Carinski dug	Dug po osnovu naknada za koncesije	Ukupni iznos duga	Napomena
1.	MLADEN BRATOVENSKI	KRAPINSKO-ZAGORSKA, HUM NA SUTLI	1960	HUM NA SUTLI	0,00	0,00	3.858,70	0,00	612.568,26	0,00	0,00	0,00	616.426,96	
2.	MILJENKO REPOVEČKI	KRAPINSKO-ZAGORSKA, VELIKO TRGOVIŠĆE	1967	VELIKO TRGOVIŠĆE	0,00	0,00	365.653,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	365.653,20	
3.	JOSIP TUDA	KRAPINSKO-ZAGORSKA, OROSLAVLJE	1966	OROSLAVLJE	9.948,42	0,00	13.017,76	245.605,70	0,00	0,00	0,00	0,00	268.571,88	
4.	STJEPAN PAVLINIĆ	KRAPINSKO-ZAGORSKA, TUHELJ	1952	SVETI KRIŽ	127.846,67	21.351,80	367,93	36.957,05	0,00	0,00	0,00	0,00	186.523,45	
5.	JURICA PAVELIĆ	KRAPINSKO-ZAGORSKA, DONJA STUBICA	1985	DONJA STUBICA	46.876,87	0,00	59.200,77	61.493,36	0,00	0,00	0,00	0,00	167.571,00	
6.	MIROSLAV GRAH	KRAPINSKO-ZAGORSKA, ZABOK	1964	GUBAŠEVO	6.048,32	0,00	3.032,77	140.934,44	0,00	0,00	0,00	0,00	150.015,53	
7.	ŽELJKO SREČIĆ	KRAPINSKO-ZAGORSKA, ZLATAR	1973	ZLATAR	74.439,75	5.579,56	19.940,06	7.732,56	0,00	0,00	0,00	0,00	107.691,93	
8.	HRVOJE HRBUD	KRAPINSKO-ZAGORSKA, KUMROVEC	1972	RISVICA	22.550,35	0,00	3.720,28	73.944,11	0,00	452,63	0,00	0,00	100.667,37	
9.	NENAD ŠTEFANIĆ	KRAPINSKO-ZAGORSKA, KRAPINA	1979	ŽUTNICA	30.895,95	0,00	23.436,52	41.618,04	0,00	0,00	0,00	0,00	95.950,51	
10.	IVAN HUČIĆ	KRAPINSKO-ZAGORSKA, DONJA STUBICA	1966	DONJA PODGORA	15.481,07	0,00	10.087,19	54.783,73	0,00	0,00	0,00	0,00	80.351,99	
11.	DRAŽENKO JERNEIĆ	KRAPINSKO-ZAGORSKA, ZABOK	1964	ZABOK	685,04	0,00	1.597,07	70.518,68	0,00	0,00	0,00	0,00	72.800,79	
12.	LJILJANA RICIJAŠ	KRAPINSKO-ZAGORSKA, KLANJEC	1966	KLANJEC	2.874,27	0,00	720,60	68.350,81	0,00	0,00	0,00	0,00	71.945,68	
13.	MARIJAN TURNER	KRAPINSKO-ZAGORSKA, HUM NA SUTLI	1947	HUM NA SUTLI	789,69	0,00	1.050,79	69.517,17	0,00	116,10	0,00	0,00	71.473,75	
14.	BOŽIDAR BABIĆ	KRAPINSKO-ZAGORSKA, OROSLAVLJE	1958	OROSLAVLJE	-4,22	0,00	-146,36	70.964,95	0,00	0,00	0,00	0,00	70.814,37	
15.	ŠTEFICA ŠTAHAN	KRAPINSKO-ZAGORSKA, ZLATAR	1955	ZLATAR	-0,26	0,00	3.895,40	65.443,54	0,00	0,00	0,00	0,00	69.338,68	
16.	ŠTEFANIJA OREL	KRAPINSKO-ZAGORSKA, HUM NA SUTLI	1960	HUM NA SUTLI	22,35	0,00	1.236,29	65.691,76	0,00	0,00	0,00	0,00	66.950,40	
17.	BORIS ŽUKINA	KRAPINSKO-ZAGORSKA, MARIJA BISTRICA	1986	PODGRADE	7.316,01	0,00	8.476,71	46.870,92	0,00	0,00	0,00	0,00	62.663,64	
18.	VLADO FILIPAJ	KRAPINSKO-ZAGORSKA, KRAPINA	1959	GORNJA PAČETINA	8.844,89	0,00	6.910,80	45.838,97	0,00	0,00	0,00	0,00	61.594,66	
19.	STJEPAN ILEKOVIĆ	KRAPINSKO-ZAGORSKA, MIHOVLJAN	1953	KUZMINEC	23.832,35	0,00	0,00	32.892,41	0,00	0,00	0,00	0,00	56.724,76	
20.	ŽELJKO PETROVIĆ	KRAPINSKO-ZAGORSKA, GORNJA STUBICA	1959	GORNJA STUBICA	151,09	0,00	0,00	54.396,49	0,00	0,00	0,00	0,00	54.547,58	

Izvor: Porezna uprava Republike Hrvatske

8. ADMINISTRATIVNA SURADNJA

Administrativna suradnja među poreznim administracijama različitih zemalja sve više dobiva na važnosti. Zbog širenja međunarodnog poreznog planiranja tj. zakonitog i nezakonitog izbjegavanja plaćanja porezne obveze, dolazi do urušavanja poreznih osnovica i time do smanjenja prikupljenih javnih prihoda što rezultira oštećenjem državnog proračuna i smanjenim financiranjem državnih rashoda.⁶⁰ Rješenje ove situacije je suradnja poreznih administracija različitih država putem razmjene informacija te pomoći u naplati poreza koji pripada drugoj

⁶⁰ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza, Osnove poreznog prava, Narodne novine, 2017. godina, str. 97.

državi, odnosno međunarodna pravna pomoć u poreznim stvarima.⁶¹ Međunarodna pravna pomoć je regulirana kao opći institut.⁶² Administrativna suradnja se odnosi na poreze svake vrste koje propisuju države članice, osim na porez na dodanu vrijednost, carine i trošarine zbog toga što se oni reguliraju drugim propisima Europske Unije o administrativnoj suradnji, dok se sve druge vrste poreza reguliraju Zakonom o administrativnoj suradnji u području poreza (u daljnjem tekstu: ZASSP).⁶³ U Republici Hrvatskoj nadležnost nad ovim institutom vode Ministarstvo financija, Porezna uprava te Carinska uprava.⁶⁴ Administrativna suradnja u području poreza podrazumijeva:

- I. razmjenu informacija na zahtjev,
- II. spontanu razmjenu informacija,
- III. obveznu automatsku razmjenu informacija,
- IV. druge oblike administrativne suradnje,
- V. uzajamnu pomoć pri naplati tražbina po osnovi poreza i drugih javnih davanja.⁶⁵

Razmjena informacija na zahtjev podrazumijeva razmjenu informacija koje zahtjeva ovlašteno tijelo druge države članice te je porezna uprava obvezna dostaviti sve informacije koje se tiču poreza koji su obuhvaćeni primjenom, a kojima raspolaže, prikupi službenim ili upravnim radnjama.⁶⁶

Spontana razmjena informacija se odnosi na nesustavnu dostavu informacija u bilo kojem trenutku bez prethodnog zahtjeva.⁶⁷ Porezno tijelo obvezno je informacije koje dostavlja

⁶¹ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza, Osnove poreznog prava, Narodne novine, 2017. godina, str. 97.

⁶² Članak 112. Općeg poreznog zakona NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22

⁶³ Zakon o administrativnoj suradnji u području poreza NN 115/16, 130/17, 106/18, 121/19, 151/22, 114/23

⁶⁴ Članak 3. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza NN 115/16, 130/17, 106/18, 121/19, 151/22, 114/23

⁶⁵ Članak 6. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza NN 115/16, 130/17, 106/18, 121/19, 151/22, 114/23

⁶⁶ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza, Osnove poreznog prava, Narodne novine, 2017. godina, str. 102.

⁶⁷ Članak 18. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza NN 115/16, 130/17, 106/18, 121/19, 151/22, 114/23

spontano proslijediti nadležnom tijelu svake druge države članice što je prije moguće te u slučaju primanja takve informacije potvrditi njen primitak.

Obvezna automatska razmjena informacija se prema ZASSP-u definira kao sustavna dostava unaprijed određenih informacija državama članicama ili drugim jurisdikcijama o rezidentima tih država članica ili drugih jurisdikcija, bez prethodnog zahtjeva i u unaprijed utvrđenim redovitim razdobljima.⁶⁸ Ovu razmjenu provodi porezno tijelo te se odnosi na vrste dohotka koje su propisane zakonom u Republici Hrvatskoj: dohodak od nesamostalnog rada, primitke članova odbora i upravnih vijeća, proizvode životnog osiguranja koji nisu obuhvaćenim drugim mjerama administrativne suradnje, mirovine, dohodak od imovine i imovinskih prava te autorske naknade.⁶⁹

Automatska razmjena informacija o financijskim računima omogućuje sprječavanje izbjegavanja poreza pomoću prekograničnih premještanja novčanih sredstava. Ovime su regulirani podaci koji se odnose na imatelja računa, subjekte za koje je utvrđeno da imaju jednu ili više osoba koje nad njime imaju kontrolu te su same predmet izvješćivanja te se ti podaci odnose na identifikaciju, broj računa i stanje na računu.⁷⁰ Ova regulacije se odnosi na sve rezidente članica Europske Unije, ali isto tako i na rezidente drugih država. Kod prikupljanja ovakvih informacija treba staviti i veliku pažnju na propise kojima se regulira i zaštita osobnih podataka, da ne bi došlo do curenja privatnih informacija subjekata.

Automatska razmjena informacija o prethodnim sporazumima o transfernim cijenama prema ZASSP-u se odnosi na svaki dokument koji daje tijelo Porezne uprave, a odnosi se na određenu osobu ili skupinu osoba te određuje transferne cijene. Transferne cijene su veoma zanimljive jurisdikcijama zbog toga što mogu poslužiti kao sredstvo zakonitog izbjegavanja plaćanja poreza zbog toga što društva međusobno ugovaraju cijene te je izbjegavanje porezne

⁶⁸ Članak 21. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza NN 115/16, 130/17, 106/18, 121/19, 151/22, 114/23

⁶⁹ Članak 21. odjeljak 1. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza NN 151/22

⁷⁰ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza, Osnove poreznog prava, Narodne novine, 2017. godina, str. 105.

obveze najlakše putem prekograničnih transakcija. Zbog toga ZASSP definira prekogranične transakcije kao transakcije ili niz transakcija u kojima sudjeluju povezana društva koja nisu sva rezidentna u istoj državi ili njihove transakcije imaju prekogranični učinak.⁷¹

Drugi oblici administrativne suradnje se odnose na nazočnost u službenim prostorijama i sudjelovanje u službenim ili upravnim radnjama (suradnja službenih osoba), isto tako odnosi se na usporedni nadzor te zahtjev za prosljeđivanje obavijesti. ZASSP regulira određene institute koji su od važnosti za administrativnu suradnju država članica te se odnose na postupanje po zahtjevu⁷², službeni jezik⁷³, povratne informacije⁷⁴, korištenje informacija i dokumenata⁷⁵ te propisuje određena ograničenja⁷⁶.

Osobito se važno osvrnuti na regulaciju porezne tajne u postupcima administrativne suradnje, gdje je bitan institut korištenja informacija i dokumenata. Informacije i dokumenti u području primjene oporezivanja, mogu se koristiti i u druge svrhe. Informacije dobivene razmjennom se mogu koristiti za utvrđivanje i naplatu svih poreza koji su obuhvaćeni pravilima o razmjeni, za utvrđivanje i naplatu tih poreza, ali i drugih tražbina koji su obuhvaćeni pravilima o pomoći kod naplate tražbina te za utvrđivanje i naplatu doprinosa za obvezna osiguranja.⁷⁷ Dobivene informacije se mogu koristiti i u sudskim i upravnim postupcima koji su pokrenuti zbog kršenja poreznog prava, tj. mogu biti korištene i u široj primjeni ako to dopusti tijelo države članice koje informacije dostavlja. Porezno tijelo informacije može proslijediti i trećoj državi članica, ako je država koja informacija dostavlja sa time suglasna. Država se smatra suglasnom, ako se

⁷¹ Članak 30. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza NN 115/16, 130/17, 106/18, 121/19, 151/22, 114/23

⁷² Članak 7. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza NN 115/16, 130/17, 106/18, 121/19, 151/22, 114/23

⁷³ Članak 8. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza NN 115/16, 130/17, 106/18, 121/19, 151/22, 114/23

⁷⁴ Članak 9. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza NN 115/16, 130/17, 106/18, 121/19, 151/22, 114/23

⁷⁵ Članak 10. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza NN 106/18, 151/22

⁷⁶ Članak 11. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza NN 115/16, 130/17, 106/18, 121/19, 151/22, 114/23

⁷⁷ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Osnove poreznog prava, Narodne novine, 2017. godina, str. 101.

deset dana od zaprimanja obavijesti o prosljeđivanju informacija tome ne usprotivi.⁷⁸ Zbog navedenog se postavlja pitanje očuvanje porezne tajne i je li ovaj institut u skladu sa pravilima očuvanja porezne tajne. Prema ZASPP-u obveza očuvanja porezne tajne je u skladu sa općim zakonom kojim se uređuje odnos između poreznih obveznika i poreznih tijela te informacija koje su sredstvo razmjene.⁷⁹ Zbog narušavanja instituta porezne tajne, ZASPP raspoznaje načela koja omogućuju dodatnu zaštitu podataka. Jedno od tih načela je načelo čuvanja tajnosti podataka i javnog poretka koje za zadaću ima zaštitu poreznih tijela koja ne žele proslijediti informacije koje bi dovele do otkrivanja poslovne, industrijske ili profesionalne tajne ili poslovnog procesa te ako bi njihovo prosljeđivanje bilo suprotno javnom poretku. Isto tako, porezno tijelo koje se odluči odbiti proslijediti informacije, dužno je o tome obavijestiti nadležno tijelo države članice koje je zatražilo informacije te navesti razloge za odbijanje.⁸⁰ Razmjena poreznih informacija ima za cilj transparentnost poreznih sustava država članica te suzbijanja poreznih utaja i unificiranost sustava.

8.1. DAC 6 direktiva kao specifičan primjer

Porezna tajna je kroz okvir za razmjenu poreznih informacija unutar Europske Unije povezana i sa DAC 6 direktivom⁸¹ sa naglaskom na transparentnost i suradnju među državama članicama. Porezna tajna se ne povrjeđuje ni kod prekograničnih aranžmana koji se odnose na DAC6 direktivu.

Navedenom direktivom dolazi do proširenja opsega obvezne automatske razmjene informacija na potencijalno agresivne prekogranične porezne aranžmane koji ukazuju na rizik od izbjegavanja plaćanja poreza.⁸² Ova direktiva je uređena Zakonom o administrativnoj suradnji

⁷⁸ Članak 10. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza NN 106/18, 151/22

⁷⁹ Članak 10. st. 8. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza NN 106/18, 151/22

⁸⁰ Članak 11. st. 4. i 5. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza NN 115/16, 130/17, 106/18, 121/19, 151/22, 114/23

⁸¹ Direktiva Vijeća (EU) 2018/822 od 25. svibnja 2018. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje, SL L 139, 5.6.2018.

⁸² Prekogranični aranžmani, DAC 6, Porezna uprava Republike Hrvatske, (Direktiva 2011/16/EU)

u području poreza na koji se prenose se odredbe Direktive Vijeća (EU) 2018/822. Uz zakon se veže pravilnik⁸³ koji propisuje obilježja prekograničnih aranžmana koji ukazuju na potencijalni rizik izbjegavanja plaćanja poreza.⁸⁴ Što se tiče porezne tajne i prekograničnih aranžmana, povezani su zbog informacija koje posrednici i porezni savjetnici koji su uključeni u osmišljavanje, stavljanje na tržište, organiziranje ili upravljanje provedbom aranžmana, moraju u određenom roku od 30 dana od dana kada su izravno ili posredstvom drugih osoba pružili potporu, savjet ili pomoć poreznom obvezniku koji planira prekogranični aranžman, izvijestiti tijela Porezne uprave. Na taj način ne povređuje se tajna poreznog obveznika. Ako posrednika nema ili se primjenjuje izuzeće, tada se obveza prenosi na relevantnog poreznog obveznika.⁸⁵ Ova direktiva propisuje i mogućnost izuzeća od prenošenja informacija o prekograničnim aranžmanima, ako bi se obvezom izvješćivanja prekršila obveza čuvanja profesionalne tajne koja je u skladu s domaćim propisima kojima se ona i uređuje. Pošto je profesionalna tajna obuhvaćena posebnim propisima koji se odnose samo na odvjetnike i porezne savjetnike, ako se pozovu na institut profesionalne tajne, u roku od 3 dana moraju pisanim putem obavijestiti sve druge posrednike i tada u tom slučaju će biti oslobođeni od obveze izvješćivanja o prekograničnim aranžmanima.⁸⁶ Jedna od namjera s DAC 6 direktive je stvoriti više transparentnosti u izravnom oporezivanju i otkriti potencijalno agresivno porezno planiranje. Međutim, pravila su oblikovana na takav način da u određenim okolnostima mogu utjecati i na uobičajene aranžmane koji se ne bi okarakterizirali kao agresivni. Tumačenje DAC 6 direktive specifično je za svaku jurisdikciju, što znači da različita porezna tijela mogu zauzeti različita stajališta o tome je li određeni aranžman podložan izvješćivanju. Sukladno tome, određeni aranžman se može smatrati podložnim izvješćivanju u jednoj jurisdikciji, ali ne i u drugoj.

⁸³ Pravilnik o automatskoj razmjeni informacija u području poreza NN 69/2016

⁸⁴ Prekogranični aranžmani, DAC 6, Porezna uprava Republike Hrvatske, (Direktiva 2011/16/EU)

⁸⁵ Uputa o podnošenju informacija o prekograničnim poreznim aranžmanima, Porezna uprava Republike Hrvatske, točka 2. Obveznici podnošenja izvješća o prekograničnim aranžmanima, 2020. godina

⁸⁶ Uputa o podnošenju informacija o prekograničnim poreznim aranžmanima, točka 2.1.2 Profesionalna tajna – razlog za oslobođenje od obveze izvješćivanja, Porezna uprava Republike Hrvatske

Podaci koje Porezna uprava ili Ministarstvo financija putem automatske razmjene podataka dostavlja nadležnim tijelima drugih država članica odnose se na identifikaciju posrednika te rezidentnost poreznog obveznika za porezne svrhe te porezni identifikacijski broj. Porezna uprava mora navesti podatke o pojedinosti obilježja aranžmana koji upućuju potencijalni rizik od neplaćanja poreza kao i opis svih poslovnih aktivnosti koje su relevantne za dostavljanje podataka o razmjeni, no treba se držati instituta tajne, kako ne bi došlo do otkrivanja industrijske, poslovne ili profesionalne tajne te podataka koji su u suprotnosti sa javim poretom države. Za razmjenu je također bitno navesti datum poduzimanja inicijalnog koraka u svezi sa prekograničnim aranžmanom ili datum kada je planirano poduzimanje prvog koraka za prekogranični aranžman te samu vrijednost aranžmana o kojemu se izvješćuje. Za izvješćivanje je potrebno priložiti i podatke o državi članici poreznog obveznika te podatke svih drugih država članica na koje bi aranžman mogao utjecati te osobe na koje bi aranžman mogao utjecati u financijskom smislu tj. sa poreznim učinkom.⁸⁷

Pod poreznim učinkom se podrazumijeva porezno oslobođenje ili uvećano porezno oslobođenje, povrat poreza ili uvećan povrat poreza, izbjegavanje ili smanjivanje obračuna poreza ili procjene poreza, izbjegavanje moguće procjene poreza, odgoda plaćanja poreza ili predujma poreza, izbjegavanje obveze odbitka ili obračuna poreza.

9. KONVENCIJA O ADMINISTRATIVNOJ SURADNJI U PODRUČJU POREZA

Konvencija⁸⁸, rezultat zajedničke suradnje Vijeća Europe i OECD-a, otvorena je za potpisivanje od 25. siječnja 1988. godine. Ova Konvencija predstavlja najopsežniji multilateralni instrument koji omogućava sve oblike porezne suradnje potrebne za borbu protiv utaje poreza i obveze

⁸⁷ Uputa o podnošenju informacija o prekograničnim poreznim aranžmanima, Porezna uprava Republike Hrvatske, 2020. godina

⁸⁸ Zakon o potvrđivanju Konvencije o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim stvarima, kako je izmijenjena i dopunjena Protokolom kojim se mijenja i dopunjuje Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim stvarima NN 1/2014

izbjegavanja plaćanja poreza, što predstavlja velik problem u svijetu te se želi suzbiti na najmanju razinu.⁸⁹

Hrvatska je potpisnica Konvencije od 2013. godine, a Konvencija je stupila na snagu 2014. godine. Hrvatska primjenjuje Konvenciju u poreznim stvarima u području poreza na dodanu vrijednost, poreza na dobit, porez na dohodak te poreza na promet nekretnina.⁹⁰

Ovom Konvencijom je uređena zaštita tajnosti te se svaka država stranka Konvencije obvezuje informacije koje dobije na osnovi Konvencije smatrati povjerljivima i zaštititi na isti način kao informacije dobivene u skladu s propisima te zemlje.⁹¹ Dobivene informacije će biti dostupne jedino osobama ili tijelima koja su uključena u postupak utvrđivanja, prikupljanja ili naplate te prisilne naplate ili sudskog postupka, ili rješavanja žalbe, u odnosu na poreze, stranke ili nadzor. Informacije mogu biti korištene u navedene svrhe ili samo od strane navedenih osoba.⁹²

9.1. FATCA

SAD ima sustav oporezivanja koji se temelji na državljanstvu i prebivalištu kao osnovi za nametanje poreza na dohodak. Režim oporezivanja temeljen na državljanstvu omogućuje poreznim vlastima SAD-a da oporezuju sve građane SAD-a i strance s prebivalištem u SAD-u na svjetski dohodak, ne uzimajući u obzir njihovo prebivalište. Zbog toga 2010. godine dolazi do novog zakona koji se odnosi na razmjenu informacija između SAD-a i drugih država vezano za američke porezne obveznike. FATCA (engl. *Foreign Account Tax Compliance Act*)⁹³ je akt koji zahtjeva od američkih poreznih obveznika da prijave svoju inozemnu financijsku imovinu, a od stranih subjekata da prijave svoje vlasnike računa u SAD-u.

⁸⁹ Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim stvarima, Porezna uprava Republike Hrvatske 2013. godine

⁹⁰ Zakon o potvrđivanju Konvencije o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim stvarima, kako je izmijenjena i dopunjena Protokolom kojim se mijenja i dopunjuje Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim stvarima NN MU 1/2014

⁹¹ Houška, Marica; Lončarić, Dina, Porezna tajna, Porezni vjesnik, br. 10/2016., str. 64.

⁹² Houška, Marica; Lončarić, Dina, Porezna tajna, Porezni vjesnik, br. 10/2016., str. 64.

⁹³ Acts of the 111th United States Congress, Public Law, created sections 26 U.S.C. §§ 1471–1474, § 6038D

Cilj FATCE je suzbiti utaju poreza u inozemstvu i povećati federalne porezne prihode.⁹⁴ Obveza sudjelujućih jurisdikcija je godišnje razmjenjivati informacije koje su dobile od financijskih institucija s drugim nadležnim tijelima na automatskoj osnovi. Prije ulaska u automatsku razmjenu informacija sporazumom s drugom jurisdikcijom, jurisdikcija primateljica mora imati pravni okvir i administrativnu sposobnost i uspostavljene procese koji osiguravaju povjerljivost primljenih informacija i korištenje samo informacija za određene svrhe.⁹⁵

Republika Hrvatska sklopila je Sporazum⁹⁶ s Vladom SAD-a 2016. godine. Sporazumom se predviđa unaprjeđenje ispunjavanja poreznih obveza na međunarodnoj razini.⁹⁷

Na temelju Sporazuma ugovorena je automatska razmjena informacija o financijskim računima između Republike Hrvatske i SAD-a. Zakon o administrativnoj suradnji u području poreza uređuje provedbu Sporazuma. Sporazum između nadležnih tijela Republike Hrvatske i SAD-a uspostavlja operativne postupke za automatsku razmjenu informacija.⁹⁸

Izvještajne financijske institucije u Republici Hrvatskoj obvezne su Poreznoj upravi do 30. lipnja tekuće godine za prethodnu kalendarsku godinu dostaviti informacije o financijskim računima američkih rezidenata.⁹⁹

⁹⁴ Rogić Lugarić, Tereza; Klemenčić, Irena. Tax secrecy and its limitations: is there a balance?. Central European public administration review = Srednjeevropska revija za javno upravo, vol. 16, br. 1, 2018, str. 111.

⁹⁵ OECD (2023), "Commentary to the Multilateral Competent Authority Agreement", in *International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters: Crypto-Asset Reporting Framework and 2023 update to the Common Reporting Standard*, OECD Publishing, Paris

⁹⁶ Odluka o proglašenju Zakona o potvrđivanju Sporazuma između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Sjedinjenih Američkih Država o unaprjeđenju ispunjavanja poreznih obveza na međunarodnoj razini i provedbi FATCA-e, NN MU 5/2016

⁹⁷ FATCA, Porezna uprava Republike Hrvatske, 2016. godina

⁹⁸ FATCA, Porezna uprava Republike Hrvatske, 2016. godina

⁹⁹ Dostava informacija FATCA, Porezna uprava Republike Hrvatske

10. ZAKLJUČAK

Cilj ovog rada je produbiti razumijevanje koncepta instituta porezne tajne koji je veoma slojevit i opsežan pojam u cijelome svijetu. Svatko ima pravo na zaštitu svojih podataka koje ne želi dijeliti sa drugima. Ne postoji opća suglasnost što bi trebalo biti javno dostupno svima, a što ne. Jasno je da svaka država mora uspostaviti povjerenje sa svojim građanima te osigurati sigurnost u porezni sustav države kako bi i građanstvo i vlast bili zadovoljni u jednakoj mjeri. Uloga porezne tajne u državi složeno je pitanje zbog toga što s jedne strane postoji zakonodavstvo i jurisdikcije koje žele namiriti sva dugovanja od poreznih obveznika i ispuniti ciljeve fiskalne politike, dok s druge strane postoje porezni obveznici koji imaju pravo na jednakost i zaštitu kao i svi ostali. Postavlja se pitanje narušava li se jednakost listama srama koje se javno objavljuju i na taj način javne vlasti potiču porezne obveznike na plaćanje poreza kako bi izbjegli otkrivanje njihovog poreznog duga i javnog poniženja. U Republici Hrvatskoj i dalje nemamo jasne odgovore da li liste srama djeluju pozitivno ili negativno na podmirenje poreznih obveza zbog toga što su neki porezni obveznici ustrajni u neplaćanju i dolazi do suprotnog učinka i gnjeva prema Poreznoj upravi, dok drugi kada vide svoje ime na poreznim listama srama odluče ispuniti svoje porezne obveze. Isto tako i same države, kroz zajedničku suradnju pokušavaju suzbiti porezne prijevare, izbjegavanje plaćanja poreza i štetne porezne prakse te omogućiti što veću poreznu transparentnost, što možemo vidjeti i na primjeru jačanja postupaka administrativne suradnje u području poreza. Ova suradnja omogućuje državama da dijele relevantne informacije i koordiniraju svoje napore kako bi osigurale učinkovitije oporezivanje. Kroz razmjenu informacija, automatsku dostavu podataka, kao i zajedničke kontrole, države poboljšavaju transparentnost i smanjuju mogućnosti za poreznu evaziju. Osim toga, administrativna suradnja doprinosi izgradnji povjerenja među zemljama, potiče pravedniji porezni sustav i osigurava da porezni obveznici plaćaju poreze u skladu sa zakonom, čime se jača financijska stabilnost i pravednost na globalnoj razini.

Kroz daljnje istraživanje, praksu, razvoj i zakonodavstvo potrebno je jačati institut porezne tajne kako bi se na adekvatan način došlo do rješenja koje ima najbolji ishod i za državu i za poreznog obveznika. Shodno tome, pridržavanje pravila o poreznoj tajni nije samo zakonska obveza, već i temeljni princip koji doprinosi pravednijem i efikasnijem poreznom sustavu.

11. DODATAK

Primjeri i mišljenja Porezne uprave kada porezna tajna nije povrijeđena

1.1. Primjer 1.

Ako se poreznom jamcu omogući uvid u podatke o obvezniku bitne za njegov odnos prema obvezniku.

Primjer porezne tajne i izdavanja potvrda o visini dohotka poslodavcu za posloprimca Ministarstvo kao poslodavac zahtijevalo je od Porezne uprave potvrdu o visini dohotka i drugome dohotku za svoju zaposlenicu, sudsku vještakinju za rukopise, s kojom vodi sudski spor i u vezi s tim zahtijeva tumačenje instituta porezne tajne. Iz navoda u upitu proizlazi da poslodavac i posloprimac vode sudski spor pa se ne radi o zahtjevu Ministarstva kao drugoga javno-pravnog tijela iz čl. 8. st. 5. toč. 6. OPZ-a koje je po službenoj dužnosti od Porezne uprave zahtijevalo podatke nužne za iskorištenje prava pred tim tijelom u povodu zahtjeva stranke u postupku, kakve bi stranka inače trebala pribaviti sama. Ovdje nije posrijedi ni poslodavac kao porezni jamac iz čl. 8. st. 5. toč. 1. OPZ-a kojemu se omogućuje uvid u podatke bitne za njegov odnos prema obvezniku. Članak 27. OPZ-a propisuje, naime da onaj tko ima obvezu obračunavati, obustavljati, uplaćivati i prijavljivati porez u ime i za račun druge osobe, odgovara kao jamac platac za taj porez, iz čega proizlazi da obvezu obračuna, obustavljanja, uplaćivanja i prijavljivanja poreza u ime i za račun druge osobe, sukladno Zakonu o porezu na dohodak ima poslodavac za posloprimce. Izdavanjem potvrde o visini dohotka poslodavcu za njegova posloprimca bila bi, dakle, povrijeđena obveza čuvanja porezne tajne, kakva ne bi bila povrijeđena kada bi se podatke o visini dohotka dostavilo sudu na njegov zahtjev. (Mišljenje, klasa: 410-01/14-01/1580, od 13. svibnja 2014).¹⁰⁰

1.2. Primjer 2.

Ako se iznosi podatke uz pisani pristanak osobe na koju se ti podaci odnose.

¹⁰⁰ Popis mišljenja, Porezna uprava Republike Hrvatske, Broj klase: 410-01/14-01/1580, 2014. godina

Osoba xy dala je pisani pristanak za objavu svojih poreznih informacija Agenciji xy kako bi se olakšala naplata poreznog duga. S obzirom na to da je pristanak dostavljen u pisanom obliku, iznošenje tih podataka ne predstavlja kršenje porezne tajne.¹⁰¹

1.3. Primjer 3.

Ako se iznosi podatke za potrebe naplate poreznog duga.

U procesu naplate poreznog duga sudjeluje Agencija xy, u skladu sa Zakonom o postupku naplate. Budući da Agencija nije dobila sve potrebne podatke za naplatu poreznog duga, naknadno dostavljanje tih podataka neće se smatrati kršenjem porezne tajne.¹⁰²

1.4. Primjer 4.

Ako se podatke daje prema propisanu postupku administrativne suradnje i razmjene informacija država članica EU-a.

Hrvatska Porezna uprava, prema Direktivi o administrativnoj suradnji na području oporezivanja, daje npr. podatke o prihodima članova upravnih odbora i upravnih vijeća državama u kojima su takvi primatelji rezidenti i to se ne smatra kršenjem pravila o poreznoj tajni.¹⁰³

¹⁰¹ Houška, Marica; Lončarić, Dina, Porezna tajna, Porezni vjesnik, br. 10/2016., str. 62.

¹⁰² Houška, Marica; Lončarić, Dina, Porezna tajna, Porezni vjesnik, br. 10/2016., str. 62.

¹⁰³ Houška, Marica; Lončarić, Dina, Porezna tajna, Porezni vjesnik, br. 10/2016., str. 62.

12. POPIS TABLICA

Grafikon 1: Prikaz naplate poreznih obveza

Tablica 2 : Prikaz liste poreznih dužnika u Republici Hrvatskoj

13. POPIS LITERATURE

1. Acts of the 111th United States Congress, Public Law, created sections 26 U.S.C. §§ 1471–1474, § 6038D
2. Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza, Osnove poreznog prava, Narodne novine, 2017. godina
3. Direktiva 2011/16/EU
4. Direktiva Vijeća (EU) 2018/822 od 25. svibnja 2018. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje, SL L 139, 5.6.2018.
5. Dostava informacija FATCA, Porezna uprava Republike Hrvatske
6. FATCA, Porezna uprava Republike Hrvatske, 2016. godina
7. Houška, Marica; Lončarić, Dina, Porezna tajna, Porezni vjesnik, br. 10/2016.
8. Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim stvarima, Porezna uprava Republike Hrvatske 2013. godina
9. Mijatović, Nikola, Određenje instituta porezne tajne u njemačkom pravu, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, 2012. godina
10. Ministarstvo financija, Porezna uprava, Prava i obveze poreznih obveznika u poreznom postupku 2016. godina
11. Odluka o proglašenju Zakona o potvrđivanju Sporazuma između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Sjedinjenih Američkih Država o unaprjeđenju ispunjavanja poreznih obveza na međunarodnoj razini i provedbi FATCA-e, NN MU 5/2016

12. OECD (2023), "Commentary to the Multilateral Competent Authority Agreement", in International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters: Crypto-Asset Reporting Framework and 2023 update to the Common Reporting Standard, OECD Publishing, Paris
13. Opći porezni zakon NN 78/12
14. Opći porezni zakon NN 106/18, 114/22
15. Opći porezni zakon NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22
16. Popis mišljenja, Porezna uprava Republike Hrvatske, Broj klase: 410-01/14-01/1580, 2014. godina
17. Pravilnik o automatskoj razmjeni informacija u području poreza NN 69/2016
18. Prekogranični aranžmani, DAC 6, Porezna uprava Republike Hrvatske, (Direktiva 2011/16/EU)
19. Priopćenje o objavljenim popisima dospjelih i neplaćenih dugova („Liste dužnika“), Porezna uprava Republike Hrvatske, 2022. godina
20. Public Access to Information and Secrecy Act, ISBN 978-91-38-23271-2 Revised edition 2009
21. Rogić Lugarić, Tereza, Porezna tajna: sigurnost prošlosti, sjena budućnosti. *Hrvatska i komparativna javna uprava*, vol. 15, br. 4, 2015, str. 815-846.
22. Rogić Lugarić, Tereza; Klemenčić, Irena, Tax secrecy and its limitations: is there a balance?. *Central European public administration review = Srednjeevropska revija za javno upravo*, vol. 16, br. 1, 2018, str. 99-118.
23. Taxpayer Advocate Service — 2015 Annual Report to Congress — Volume One
24. Uputa o podnošenju informacija o prekograničnim poreznim aranžmanima, Porezna uprava Republike Hrvatske, 2020. godina

25. Uredba (EU) 2016/679 Europskog parlamenta i Vijeća od 27. travnja 2016. o zaštiti pojedinaca u vezi s obradom osobnih podataka i o slobodnom kretanju takvih podataka te o stavljanju izvan snage Direktive 95/46/EZ (Opća uredba o zaštiti podataka - GDPR) SL EU L119
26. Zakon o administrativnoj suradnji u području poreza NN 115/16, 130/17, 106/18, 121/19, 151/22, 114/23
27. Zakon o administrativnoj suradnji u području poreza NN 151/22
28. Zakon o državnim službenicima NN 155/23
29. Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona NN 78/2012
30. Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona NN 26/2015
31. Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona NN 44/2016
32. Zakon o poreznoj upravi NN 115/16, 98/19, 155/23
33. Zakon o potvrđivanju Konvencije o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim stvarima, kako je izmijenjena i dopunjena Protokolom kojim se mijenja i dopunjuje Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim stvarima NN MU 1/2014
34. Zakon o tajnosti podataka NN 79/07, 86/12

14. ZAHVALE

Ovaj dio svog rada želim posvetiti svima koji su stajali uz mene u jednom od najtežih i najljepših perioda u mom životu.

Zahvaljujem se svojoj mentorici, profesorici Ireni, na strpljenju, podršci i vodstvu tijekom izrade ovog završnog rada te na svom pruženom znanju koje je prenijela tijekom studija. Ovo je bio jedan dug, ali predivan put koji ću pamtiti kroz cijeli život.

Također, zahvaljujem se svojoj obitelji, pogotovo mojoj majci Nataliji, ujaku Kristijanu i baki Božici na svemu što su mi pružili i što su mi bili najveća podrška u najtežim trenucima. Vaša vjera u mene me je uvijek gurala prema naprijed i ka boljem.

Zahvaljujem svom dečku Patriku na svom strpljenju koje mi je ukazao tijekom godina studija i što je bio moj oslonac u svim mojim uspjesima, a ujedno i padovima iz kojih me je uvijek dizao.

Veliko hvala i mojim prijateljima na podršci i ohrabrenju.

Jednoj osobi posebno želim zahvaliti koja me bodri i gleda na svakom koraku sa neba i koja je cijeli život bila moj najveći navijač. Želim da znaš da smo uspjeli i da je moj uspjeh jednako i tvoj te da bez tebe ne bih bila danas tu gdje jesam.

Izjava o izvornosti

Ja, Brigita Šćuric pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključiva autorica završnog rada te da u radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova te da se prilikom izrade rada nisam koristila drugim izvorima do onih navedenih u radu.

Brigita Šćuric