

# Ekonomске posljedice porezne amnestije

---

Mihajlović, Marina

Undergraduate thesis / Završni rad

2021

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:235260>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2023-06-01**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



**Sveučilište u Zagrebu**  
**Ekonomski fakultet**  
**Preddiplomski stručni studij**

# **EKONOMSKE POSLJEDICE POREZNE AMNESTIJE**

**Završni rad**

**Marina Mihajlović**

**Zagreb, lipanj, 2021.**

**Sveučilište u Zagrebu**  
**Ekonomski fakultet**  
**Preddiplomski stručni studij**

**EKONOMSKE POSLJEDICE POREZNE AMNESTIJE**  
**ECONOMIC CONSEQUENCES OF TAX AMNESTY**

**Završni rad**

**Marina Mihajlović, JMBAG 0067591227**

**Mentor: prof. dr. sc. Maja Mihelja Žaja**

**Zagreb, lipanj, 2021.**



Sveučilište u Zagrebu  
Ekonomski fakultet



## IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je završni/diplomski rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija.

Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava.

Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

---

(mjesto i datum)

---

(vlastoručni potpis studenta)

## SAŽETAK

Porez je primarni izvor nacionalnog dohotka, a očekuje se da će iznos porezne stope rasti svake godine. Da bi postigla ovo očekivanje, vlade ulažu razne napore da povećaju porezni omjer zemlje, što je postotak poreznih prihoda podijeljen s bruto domaćim proizvodom (BDP). Nekoliko autora provelo je studije povezane s uspjehom politike porezne amnestije.

Uspjeh se mjeri na temelju toga koliko je vlada generirala porezni prihod, a zatim broja ljudi koji sudjeluju i ostaju u poreznom sustavu u sljedećem razdoblju. Porezna amnestija imat će pozitivan neto učinak u obliku povećanja poreznih prihoda.

Tijekom posljednjih 50 godina, porezne amnestije nudile su i razvijene i zemlje u razvoju kao odgovor na ekonomske probleme. Iako ranije empirijske studije pokazuju da porezna amnestija utječe na iznos prikupljenih poreznih prihoda i povećava poreznu osnovicu, empirijski dokazi iz različitih zemalja koje su provodile poreznu amnestiju u posljednjih nekoliko desetljeća otkriva da koristi od porezne amnestije nisu značajne.

Stoga, bolje razumijevanje motiva poreznih obveznika za sudjelovanje u poreznoj amnestiji može poboljšati učinkovitost programa porezne amnestije i, zauzvrat, poboljšati naknadno poštivanje poreza.

Ključne riječi: **porezna obveza, porezna evazija, porezna amnestija, porezni prihodi.**

## **SUMMARY**

Tax is the primary source of national income, and the amount of the tax rate is expected to grow each year. To meet this expectation, governments are making various efforts to increase the country's tax ratio, which is a percentage of tax revenue divided by gross domestic product (GDP). Several authors have conducted studies related to the success of the tax amnesty policy. Success is measured based on how much tax revenue the government has generated and then the number of people who participate and remain in the tax system in the next period. The tax amnesty will have a positive net effect in the form of an increase in tax revenues. Over the past 50 years, tax amnesties have been offered by both developed and developing countries in response to economic problems. Although earlier empirical studies show that tax amnesty affects the amount of tax revenue collected and increases the tax base, empirical evidence from various countries that have implemented tax amnesty in recent decades reveals that the benefits of tax amnesty are not significant. Therefore, a better understanding of taxpayers' motives for participating in a tax amnesty can improve the effectiveness of a tax amnesty program and, in turn, improve subsequent tax compliance.

Key words: **tax liability, tax evasion, tax amnesty, tax revenues.**

# SADRŽAJ

1.	UVOD .....	1
1.1.	Predmet i cilj rada.....	1
1.2.	Izvori podataka .....	1
1.3.	Struktura rada.....	1
2.	POREZNA AMNESTIJA.....	3
2.1.	Pojam porezne amnestije.....	3
	Obrazloženje sustava porezne amnestije.....	4
2.2.	Svrha porezne amnestije .....	5
2.3.	Vrste porezne amnestije .....	6
3.	KARAKTERISTIKE POREZNE AMNESTIJE .....	8
3.1.	Prednosti i nedostaci porezne amnestije.....	11
3.2.	Opravdanja i kritike porezne amnestije .....	15
3.3.	Učinak porezne amnestije .....	18
4.	ULOGA POREZNE AMNESTIJE U EKONOMIJI .....	22
4.1.	Utjecaj korupcije na poreze.....	22
4.2.	Izbjegavanje porezne obveze .....	23
5.	PRIMJERI POREZNIH AMNESTIJA.....	26
5.1.	Australija.....	26
5.2.	Belgija .....	27
5.3.	Kanada .....	28
5.4.	Njemačka .....	29
6.	ZAKLJUČAK.....	30
	LITERATURA.....	31

## **1. UVOD**

Porez prikupljen od društva koristi se za poboljšanje dobrobiti građana, na temelju principa i mehanizma uređenog zakonima i propisima. Uz to, vlada mjere za postizanje poreznog cilja temelji na nekoliko politika, između ostalog i kroz poreznu politiku radi optimizacije poreznih prihoda bez narušavanja poslovne klime za ulaganja. Porezna politika koju je izdala vlada mora biti usmjerena na poboljšanje gospodarstva i razvoja. Porez je glavni izvor prihoda zemlje koji se koristi za financiranje državne potrošnje i razvoja. Sve veći iznos državnih izdataka u kontekstu državnog financiranja zahtijeva povećanje državnih prihoda, od kojih jedan dolazi iz poreznih prihoda. Međutim, porezni obveznici često izbjegavaju plaćanje poreza. Jedan od njih je stavljanjem imovine ili prihoda u inozemstvo kako bi bili oslobođeni poreza.

### **1.1. Predmet i cilj rada**

Predmet rada je problematika izbjegavanja plaćanja poreza od strane poreznih obveznika, a u radu se pojmovno definira porez, porezna amnestija te svrha iste te se daje osvrt na problem izbjegavanja poreznih obveza. U radu se navode i temeljne karakteristike porezne amnestije, prednosti i nedostaci iste, kao i učinci te vrste porezne amnestije. Prikazani su i primjeri poreznih amnestija u Austriji, Belgiji, Kanadi i Njemačkoj. Cilj rada je ukazati na prednosti, ali i nedostatke u pogledu ekonomskih posljedica porezne amnestije.

### **1.2. Izvori podataka**

Podaci na temelju kojih je izrađen rad prikupljeni su iz dostupne literature iz tradicionalnih i online izvora. Dakle, primjenjena je metoda prikupljanja podataka iz sekundarnih izvora, a to su knjige, časopisi i publikacije znanstvene i stručne zajednice.

### **1.3. Struktura rada**

Rad je strukturno podijeljen na šest cjelina. U uvodnom se dijelu ukratko uvodi u predmet i cilj rada, izvori podataka i strukturu rada. U drugoj se cjelini pojmovno određuje porezna amnestija te se obrazlaže sustav porezne amnestije. U trećoj se cjelini navode temeljne karakteristike



porezne amnestije, uz osvrt na opravdanja i kritike porezne amnestije te učinke iste. Četvrta cjelina predstavlja osvrt na ulogu porezne amnestije u ekonomiji, a u petoj su cjelini navedeni primjeri poreznih amnestija u Australiji, Belgiji, Kanadi i Njemačkoj. U zaključnoj se cjelini sintetiziraju činjenice navedene u prethodnim cjelinama.

## 2. POREZNA AMNESTIJA

### 2.1. Pojam porezne amnestije

Porezna amnestija primjenjuje se za prikupljanje prethodno nenaplaćenih poreza i za registraciju neregistriranih poreznih obveznika. Mnogo je razloga za provedbu poreznih amnestija. Oni se mogu svrstati u političke, ekonomske, financijske, socijalne, administrativne, tehničke i psihološke razloge. Uz ove razloge, porezne amnestije mogu se primijeniti i u svrhu povećanja poreznih prihoda u kratkom roku (Alm, 1998). Istodobno, porezne amnestije mogu se provoditi s ciljem registriranja prethodno neprijavljenih inozemnih računa i time povećanja ulaganja i rasta (Baer i Borgne, 2008: 66). Porezna amnestija ima brojne pozitivne učinke, uključujući proširenje porezne osnovice, smanjenje troškova naplate, povećanje porezne obveze itd. Nadalje, porezna amnestija također se može smatrati dijelom politika u vezi s poštivanjem poreza (Andreoni, 1991: 158). Uspjeh porezne amnestije može varirati ovisno o njezinim učincima na usklađivanje poreza u kratkoročnom i dugoročnom razdoblju (Torgler, 2007: 268). Nadalje, kada se smatra da je glavni pružatelj porezne obveze porezna pravda (Benk i sur., 2012: 117), uspjeh porezne afere može se povezati s pružanjem porezne pravde.

S druge strane, ako porezne amnestije postanu trajne, svijest o plaćanju poreza može prestati postojati, odvratanje od kazni može nestati i porezni se moral može pogoršati. Uz navedeno, navodno se može smanjiti povjerenje u vladu zbog čestog ponavljanja porezne amnestije. Ako se porezne amnestije često ponavljaju u nekoj zemlji, porezni obveznici možda neće htjeti izvršavati svoje porezne odgovornosti. Uz sve to, potrebno je poboljšati nedostatke poreznog sustava prije nego što se razgovara o ili provodi porezna amnestija. Istodobno, odustajanje od kazne i kamata poreznom amnestijom također može značiti gubitak poreznih prihoda (Uchitelle, 1989: 53). Samo primjena porezne amnestije možda neće biti dovoljna. Nadalje, potrebno je educirati porezne obveznike o njihovim odgovornostima, poduzimati mjere u cilju poboljšanja poreznog sustava i provoditi stroge kazne za utaju poreza. S druge strane, ne treba zaboraviti da brojne državne beneficije potkopavaju opravdane razloge za utaju poreza (McGee i sur., 2016:5).

Porezna amnestija može se primijeniti i u razvijenim i u zemljama u razvoju. Porezne amnestije izvršene su u zemljama širom svijeta poput Argentine, Kolumbije, Indije, Malezije, Pakistana, Francuske, Belgije, Italije, Švicarske, Irske, Australije, Novog Zelanda, Meksika, Čilea (Alm, 1998).

Alm i Beck (1993) su proučavali dugoročni utjecaj poreznih amnestija u Sjedinjenim Američkim Državama. Rezultati njihove studije pokazuju da porezne amnestije neće imati značajan utjecaj u smislu novih kapaciteta za stvaranje prihoda. Rezultat studije koju su proveli Christian i sur. (2002) u vezi s amnestijom poreza na dohodak pokazuje dosljednost sa zaključkom istraživanja koje su proveli Alm i Beck (1993). S druge strane, rezultat istraživanja koje su u Španjolskoj proveli Laborda i Rodrigo (2003) s ciljem otkrivanja odnosa između porezne amnestije i porezne usklađenosti pokazuje da porezne amnestije nemaju učinak na naplatu poreza.

### **Obrazloženje sustava porezne amnestije**

Scheme porezne amnestije bile su vrlo kontroverzne. Postoje neki ekonomisti koji tvrde da ova shema pomaže prikupljanju novca u kratkom roku. Međutim, postoje i drugi ekonomisti koji tvrde da ti programi promiču niže stope porezne obveze (Arnold, 2008). Glavni razlog zbog kojeg se vlade odlučuju na korištenje porezne amnestije jest pogodnost. U idealnom slučaju, ako je vlada sigurna da se događa utaja poreza, trebala bi to moći zaustaviti tražeći od svojih poreznih vlasti da izvrše više racija i povećaju poštivanje zakona (Arnold, 2008). Međutim, u mnogim zemljama vlada je svjesna da nedostaje političke volje ili čak podataka trećih strana, što će pomoći utajivanju poreza. Kao rezultat, ove vlade odabiru jednostavniji izlaz. Omogućuju utajivačima poreza da otkriju svoj prihod i jednostavno izbjegnu cijelu represiju (Arnold, 2008).

Scheme porezne amnestije jedan su od najlakših načina da vlada prikupi novac tijekom krize. U zemljama u razvoju uvijek postoji mnogo ljudi koji su više nego spremni otkriti svoje neovlašteno stečene dobitke i platiti porez na njih ako to znači da će zadržati ostatak (Arnold, 2008).

## 2.2. Svrha porezne amnestije

Porezne amnestije kontroverzan su alat za prikupljanje prihoda. Zagovornici amnestije ističu trenutni i kratkoročni utjecaj prihoda, jer pojedinci koriste poček za plaćanje neplaćenog poreza. Zagovornici također tvrde da se buduća usklađenost s porezom (a time i budućí porezni prihodi) može povećati ako amnestija natjera pojedince ili korporacije koje nisu na popisu poreza da sudjeluju i ako amnestiju prate opsežnije usluge poreznih obveznika, bolja edukacija o odgovornostima poreznih obveznika i, posebno, strože kazne nakon amnestije za izbjegavače i veći izdaci za izvršenje. Kritičari tvrde da stvarna iskustva mnogih zemalja pokazuju da je neposredni utjecaj na prihode gotovo uvijek prilično malen. Oni također dovode u pitanje dugoročni učinak porezne amnestije na prihode. Ako poštenu porezni obveznici zamjeraju posebnom postupanju prema utajivačima poreza, tada bi njihova ažurnost u prijavljivanju oporezivih prihoda mogla pasti. Nadalje, ako pojedinci povjeruju da amnestija nije samo jednokratna prilika, tada mogu smanjiti svoje trenutno poštivanje u očekivanju druge, buduće amnestije. Veza između amnestije i prihoda empirijski je ispitana, ali dostupni dokazi uglavnom se odnose na amnestije koje su odobrile vlade država u Sjedinjenim Američkim Državama (Alm i Beck, 1993). Znatno se manje zna o učincima amnestija na međunarodnoj razini, a posebno o amnestijama u tranzicijskim zemljama. Međutim, postoji nekoliko uvjerljivih razloga za proučavanje iskustava zemalja u tranziciji. Tijekom posljednjeg desetljeća gotovo su sve zemlje u tranziciji započele velike napore na poreznoj reformi s vrlo različitim stopama uspjeha (Martinez-Vazquez i McNab, 2000).

Niska usklađenost poreznih obveznika (prema međunarodnim standardima) uvijek je predstavljala problem u svim tim tranzicijskim zemljama. Ova relativno niska usklađenost poreznih obveznika obično se objašnjava kao logično naslijeđe planiranih socijalističkih režima u kojima porezi često nisu izričito postojali, barem na razini pojedinca ili kućanstva, gdje se često pregovaralo o plaćanjima, gdje nije postojala tradicija dobrovoljnog poštivanja obveza, gdje je porezna uprava bila izuzetno slaba i tamo gdje je vladalo široko nepovjerenje javnosti prema vladinim institucijama (Baer i Borgne, 2008: 69). Visoke službene kaznene stope pogoršale su problem usklađenosti jer su se porezni obveznici žalili da su, nakon što su zaostali u plaćanju poreza, brzo zadobili velike kazne i naknade za kamate. S niskim i opadajućim poreznim приходima i niskom usklađenošću, ne čudi da su tranzicijske zemlje u iskušenju zbog potencijalnog rješenja koje nude porezne amnestije. Međutim, učinci porezne amnestije u tranzicijskoj zemlji koja je tek nedavno uvela oporezivanje na širokom nivou nisu poznati.

Porezna amnestija vremenski je ograničena mogućnost određenih poreznih obveznika da u određenom roku plate određeni iznos u obliku oprosta porezne obveze (uključujući kamate i kazne) koja se odnosi na prethodno porezno razdoblje ili određeno razdoblje bez straha od kaznene prijave (Baer i Borgne, 2008).

Kada je riječ o suvremenom shvaćanju poreznih amnestija, na njih se uglavnom gleda kao na način prikupljanja određene količine javnog prihoda u relativno kratkom razdoblju, odnosno s pretežno fiskalnim ciljem. Većina poreznih amnestija uključuje korist izuzeća od kaznenog progona i potpunog ili djelomičnog otpisa novčanih kazni za porezne prekršaje. Što se tiče plaćanja glavnice dospjelog neplaćenog poreznog duga i pripadajućih kamata, rješenja se razlikuju od države do države, a najveći broj poreznih amnestija zahtijeva od poreznih obveznika - sudionika amnestije - da uplate puni iznos glavnice (Alm, 1998. : 2). U većini slučajeva porezna amnestija uvodi se kao jedinstvena ponuda kojom javno tijelo poziva porezne obveznike da sudjeluju i iskoriste njegove povoljne pravne posljedice ispunjavajući određene unaprijed utvrđene uvjete (Alm, 1998: 3).

### **2.3. Vrste porezne amnestije**

Porezna amnestija privremena je shema koju poduzima vlada kako bi povećala svoje porezne prihode. Prema ovoj shemi, vlada potiče svoje građane koji su u prošlosti izbjegavali plaćanje poreza da se očiste i podmire svoje dažbine. Mnogo je puta porez koji se naplaćuje tijekom ovih programa amnestije po povoljnoj stopi. Također, građanima i korporacijama koje prijavljuju svoj novac nudi se i neka vrsta pravne amnestije. Stoga, budući da su financijski i pravni učinci objavljivanja prethodno neotkrivenog dohotka ograničeni, građani smatraju da je isplativije platiti umjesto da se skrivaju od zakona (Alm i sur. 1990).

Kao što je gore spomenuto, sustavi porezne amnestije u osnovi imaju dvije glavne značajke, naime financijska kao i pravna amnestija. Stoga logično proizlazi da se ti programi klasificiraju na temelju istog kriterija. To je razlog zašto su u cijelom svijetu sustavi porezne amnestije podijeljeni u dvije vrste.

Prvo, postoje sheme u kojima vlada pruža financijske olakšice utajivačima poreza. Prema takvim shemama, vlada se odlučuje odreći svih ili dijela novčanih kazni koje dospijevaju kao rezultat utaje poreza. U nekim slučajevima vlada dopušta poreznim obveznicima samo da puni iznos vrate u jednostavnim ratama tijekom duljeg vremenskog okvira. Stoga ulagači dobivaju

jer mogu zaraditi i kamate na neplaćeni porez. Međutim, u takvim slučajevima pravni imunitet nije osiguran. To bi značilo da bi vlada, ako je oporezivi prihod ostvaren poduzimanjem neke sumnjive aktivnosti poput krijumčarenja droge ili drugih kriminalnih pothvata, mogla i dalje procesuirati poreznog obveznika.

S druge strane, postoje neki sustavi porezne amnestije koji pružaju i pravnu amnestiju. To znači da ti programi u osnovi obećavaju da će im država jednostavno zatvoriti oči i pred izvorom oporezivog dohotka. Vlada obećava da neće provesti nikakvu istragu ili otkriti bilo kakve informacije nakon što prime porezni prihod koji im pripada. Što se tiče djelovanja, postoje dvije vrste amnestije; amnestija u užem smislu, koja podrazumijeva oprostaj pravomoćno izrečene kazne, i amnestija u širem smislu (ili ukidanje), koja podrazumijeva oslobađanje od kaznenog progona i kazne. U većini slučajeva porezna amnestija uvodi se kao jedinstvena ponuda kojom javno tijelo poziva porezne obveznike da sudjeluju i iskoriste njegove povoljne pravne posljedice, pod uvjetom da su ispunjeni određeni unaprijed utvrđeni uvjeti (Alm, 1998:3). Stoga je ova ponuda obično vremenski ograničena, odnosno sadrži prekluzivno razdoblje unutar kojeg porezni obveznici imaju pravo prijaviti svoju namjeru sudjelovanja i iznijeti određene porezno relevantne činjenice poreznom tijelu (npr. Iznos dohotka koji nije prijavljen u prethodnom porezu razdoblja).

Međutim, postoje i instituti koje mogu karakterizirati trajne, neograničene porezne amnestije, koje su trajno ugrađene u porezni sustav države. U tom smislu Fisher (2008:387) „vremenski ograničene porezne amnestije naziva „formalnim amnestijama“, a druge slične institute „neformalnim poreznim amnestijama“. Potonje u pravilu nude umanjenje ili čak oslobođenje od kazni u slučaju dobrovoljnih plaćanja koja nisu izazvana stvarnim ili mogućim provjerama od strane poreznih tijela.“

### 3. KARAKTERISTIKE POREZNE AMNESTIJE

Zakonodavci i lokalni čelnici neprestano smišljaju nove vrste poreznih amnestija. Inovacije i diferencijacija na ovom polju vjerojatno su potaknuti potrebom privlačenja pozornosti javnosti i, tamo gdje su porezne amnestije, privlačenjem skupina koje još nisu platile u prijašnjim ponudama (Arnold, 2008). U pogledu neposrednih financijskih koristi za sudionike, neke porezne amnestije ne samo da smanjuju ili se odriču sankcija i kamata, već smanjuju i glavnica na porez. To su takozvane opsežne porezne amnestije (Franzoni 1996), koje također često pružaju imunitet od revizija prošlih, a ponekad i budućih poreznih obveza. Vrijeme amnestije ključna je značajka u njihovom funkcioniranju: koliko dugo je program dostupan, hoće li se odobriti produženja ili ne, a učestalost pružanja amnestija jasno utječe na njihove rezultate.

U mnogim zemljama nerevidirani porezni obveznici koji spontano prijave poreznu utaju mogu dobiti stalnu trajnu poreznu amnestiju, iako te amnestije nikada nisu opsežne i ponekad su dostupne samo ograničeno vrijeme nakon kršenja obveza (Franzoni 1996). Umjesto toga, standardne porezne amnestije mogu biti namijenjene pokrivanju nedavnih ili prošlih obveza koje još uvijek spadaju u rok isteka porezne obveze. Prednosti amnestije za sudionike ponekad se proširuju i na budućnost, jer se mogu uvesti razne odredbe za smanjenje očekivanih budućih obveza (Franzoni 1996). Na primjer, u nekim amnestijama sudionici koji su nekoliko godina povećavali naknadni prijavljeni prihod za određeni postotak izuzeti su od budućih revizija tih godina, zabranjujući velika kršenja. Portugal je amnestirao ovu vrstu 1986. godine (Baer i Le Borgne 2008:10).

Sljedeći važan aspekt porezne amnestije su informacije koje su otkrili sudionici, a koje služe za uvjetovanje njihovih budućih očekivanih plaćanja. Neke amnestije predviđaju i besplatan otpis prošlih obveza, sve dok je posljednja porezna prijava bila poštena. Kad se podnosi nova porezna prijava, porezna uprava obično zadržava svoje pune ovlasti revizije. Porezni obveznici koji sudjeluju u amnestiji također mogu biti predmet posebnog nadzora u sljedećim godinama. Naravno, ove politike smanjuju privlačnost amnestije i njen potencijal kao neposredni izvor prihoda. Ako je vlada prvenstveno zainteresirana za prikupljanje prihoda i poticanje sudjelovanja radi povećanja prihoda od neposredne amnestije, revizijske ovlasti mogu biti ograničene ili isključene, a sudionicima amnestije može se ponuditi anonimnost (Baer i Le Borgne 2008:12). Jedan od načina na koji se to može postići jest dopuštanje sudionicima da otkriju svoje obveze i izvrše isplate amnestije trećoj strani (poput banke), koja izdaje potvrdu

koja će se koristiti kao štit u slučaju budućih poreznih revizija: 2001. godine talijanska porezna amnestija za repatrijaciju kapitala s ovim karakteristikama nazvana je „scudo fiscale“ (porezni štit). Međutim, istina je i da je vladina obveza da neće pristupiti takvim informacijama možda više ili manje vjerodostojna. U Italiji je zakon iz 2011. uveo novi porez na kapital koji je imao koristi od te amnestije iz 2001. godine (Baer i Le Borgne 2008).

Novi porez opravdan je na temelju načela davanja, s tim da je nastavljena tajnost onih koji su ušli u oprost unatoč novouvedenom zakonodavstvu kojim se poreznoj upravi omogućuje lakši pristup bankovnim računima poreznih obveznika (Baer i Le Borgne 2008). Prednosti amnestije za sudionike ponekad se proširuju i na budućnost, jer se mogu uvesti razne odredbe za smanjenje očekivanih budućih obveza. Na primjer, u nekim amnestijama sudionici koji su nekoliko godina povećavali naknadni prijavljeni prihod za određeni postotak izuzeti su od budućih revizija tih godina, zabranjujući velika kršenja. Portugal je amnestirao ovu vrstu 1986. godine (Baer i Le Borgne 2008:10). Sljedeći važan aspekt porezne amnestije su informacije koje su otkrili sudionici, a koje služe za uvjetovanje njihovih budućih očekivanih plaćanja. Neke amnestije predviđaju i besplatan otpis prošlih obveza, sve dok je posljednja porezna prijava bila poštena. Kad se podnosi nova porezna prijava, porezna uprava obično zadržava svoje pune ovlasti revizije. Porezni obveznici koji sudjeluju u amnestiji također mogu biti predmet posebnog nadzora u sljedećim godinama. U pogledu opsega pokrića, amnestije se često daju samo poreznim obveznicima koji još nisu pod istragom. To bi mogli biti porezni obveznici koji su propustili rok za prijavu (npr. za PDV), ili koji nisu podnijeli jednu ili više poreznih prijava, ili jednostavno oni koji su redovito prijavljivali, ali varali. Međutim, amnestije mogu uključivati i one čija je odgovornost već procijenjena ili likvidirana (Bose i Jetter, 2012). Davanjem amnestije, porezna uprava predaje pravo na naplatu poreznih obveznika putem uobičajenih sredstava, poput revizija, zabrana ili parnica na sudovima. Oportunitetni trošak koji će uslijediti vjerojatno će biti veći ako je uobičajeni postupak naplate već pokrenut, kao u slučaju potraživanja. Sljedeći aspekt pokrića je vrsta poreza ili porezne osnovice na koju se amnestija odnosi. S ovog gledišta, u načelu se mogu razmatrati sve vrste plaćanja, uključujući socijalne doprinose, naknade i tako dalje. Amnestije imaju tendenciju biti općenite kako bi ublažile strah poreznih obveznika da će uslijediti daljnje revizije ako se otkrije jedna posebna skrivena porezna osnova. U odnosu na poreznu osnovicu, također je važno razlikovati standardne amnestije od onih koje su posebno usmjerene na bijeg kapitala, jer potonji uključuju probleme međunarodnih odnosa i porezne konkurencije (Bose i Jetter, 2012). Kao u slučaju posredovanja trećih strana, ove posebne obveznice mogu se koristiti kao štit u slučaju poreznih



kontrola. Amnestija ove vrste odobrena je u Španjolskoj 1991. godine (Macho-Stadler i sur. 1999). U drugim slučajevima (na primjer, amnestija 1987. u Argentini) utajena porezna osnovica također se može uložiti u privatna poduzeća, pod uvjetom da je ulaganje dvostruko umanjeno za iznos porezne osnovice (Bose i Jetter, 2012).

Amnestije karakteriziraju i intervencije koje ih podupiru, a kreću se od globalnih reformi poreznog sustava do specifičnih odredbi usmjerenih na jačanje porezne provedbe. Osnovno obrazloženje je da se uz dobru volju predstavljenu amnestijom treba dati i sankciju kako bi se izbjegli negativni učinci na poštivanje zakona (Bose i Jetter, 2012). Te daljnje intervencije često uključuju oštrije kazne za utaju poreza, reorganizaciju aktivnosti i pravnih sposobnosti poreznih revizora, izmjene zakona koji reguliraju porezna skloništa, upotrebu sredstava prikupljenih amnestijom za financiranje izvršnih aktivnosti. Štoviše, perspektivnim sudionicima mogu se poslati određene informacije kako bi ih obavijestili o njihovoj vjerojnoj poreznoj obvezi, zajedno s prijetnjom imenovanja i sramoćenja utajivača koji ne sudjeluju, ili povećanja kazni posebno za njih (Bose i Jetter, 2012). Tradicionalno opravdanje za davanje porezne amnestije jest da posebne okolnosti mogu motivirati neželjene povrede zakona ili pogreške građana. To se uglavnom odnosi na amnestije koje prate velike reforme u oporezivanju ili drugim srodnim poljima, ili koje se dodjeljuju nakon velikih preokreta poput promjene političkog režima, promjene valute itd. U tim je slučajevima amnestija dobro utemeljena u smislu pravednosti i ne bi trebala biti štetna u smislu učinkovitosti, jer bi trebala biti neočekivana (i neće izazvati ex ante povećanje utaje) i vjerojatno se neće ponoviti (i neće poticati naknadno utajivanje). Amnestije su zapravo dobro uspostavljena, drevni i široko korišten institut. Postoje dokazi o poreznoj amnestiji u kamenu Rosetta (otprilike 200. pr. Kr.): Svećenici memfiskog hrama zahvaljuju Monarhu što nije zahtijevao veliku svotu zaostalih poreza od ljudi. Porezna amnestija također se može smatrati oblikom pomilovanja koji dijeli neke značajke s drugim prošlim ili novijim institucijama (Cassone i Marchese, 1999) na području religije (jubileji, oprost), kaznene pravde (pregovaranje o krivici) i kaznenih ili građanskih prekršaja ( amnestije za ilegalnu imigraciju, kršenje regulatornih pravila i tako dalje). Odredba zastare za neke zakonske obveze, pa čak i za kaznena djela, također se može smatrati ograničavajućim slučajem trajne amnestije, koja bi se mogla racionalizirati na temelju činjenice da kako vrijeme prolazi bez stvarne provedbe zakona, mreža prednosti odgođenog izvršenja obično nestaju ili čak prelaze u nedostatke.

Ova razmatranja sugeriraju da bi amnestije mogle imati neku pozitivnu društvenu funkciju. Međutim, budući da se porezne amnestije također oštro kritiziraju, važno je razumjeti i prednosti i nedostatke ovog instituta.

### **3.1. Prednosti i nedostaci porezne amnestije**

Među prednostima je ideja da amnestije potiču pokajanje prekršitelja i / ili jačaju njihovu spremnost za suradničko ponašanje u budućnosti (Malik i Schwab, 1991). Ljudi možda neće moći ex-ante jasno procijeniti troškove i koristi kršenja pravila, poput sudjelovanja u utaji poreza, i dok može uslijediti ex post pokajanje, strah od teških sankcija zbog prošlih ponašanja ponekad obeshrabruje otkrivanje kršenja. Amnestije pozitivno utječu na to da pokajanje čine jeftinijim, a povratak poštenom ponašanju (poput redovitog plaćanja budućih poreza) stoga vjerojatniji. Prednosti amnestije u ovom slučaju su djelomična obnova koju je društvo primilo (plaćanjem ili drugim oblicima doprinosa od strane prekršitelja) i očekivano poboljšanje budućih poštivanja zakona. Iako pokajanje podrazumijeva neki oblik ograničene racionalnosti, puna racionalnost poreznih obveznika također se može pretpostaviti kada se opravdava sudjelovanje građana i davanje poreznih amnestija od strane vlada. Sudjelovanje se može opravdati ako je u najboljem interesu poreznog obveznika revidirati svoju ekonomsku računicu jer su se troškovi utaje povećali, na primjer kao rezultat stvarnih ili predviđenih promjena u provođenju zakona, koje povećavaju očekivane sankcije zbog prošlih prekršaja (Alm i Beck 1991). Te su revizije, međutim, vjerojatnije za male utajivače koji se lako mogu prilagoditi čak i rubnim promjenama zakona, dok su učinci na ponovljene utajivače koji su sakrili velike svote vjerojatno ograničeni.

Dobre ekonomske vijesti također mogu pružiti motiv za amnestiju. Ako gospodarstvo brzo raste zahvaljujući politikama liberalizacije i otvaranja za međunarodnu trgovinu, može se dogoditi da tvrtke mogu imati veću korist u novom okruženju ako su legalne i imaju čistu poreznu evidenciju, jer to otvara put za pristup kreditno tržište ili za uvrštavanje na burzu i tako dalje. Za tvrtku koja već neko vrijeme posluje u skrivenoj ekonomiji, prelazak na legalnost mogao bi značiti ogroman trošak u smislu sankcija za prošlu utaju, a amnestija može podmazati kotače promjena. Rezultate amnestije u ovom slučaju treba ocjenjivati ne samo s obzirom na učinke na porezne prihode, već i s obzirom na učinke na BDP koji bi trebali uslijediti zahvaljujući

povećanju produktivnosti u tvrtkama koje su se mogle prebaciti na zakonitost (Bose i Jetter, 2012). Amnestije mogu poboljšati učinkovitost kada su zamišljene kao optimalna diskriminatorna politika u području oporezivanja (Marchese i Cassone 2000). Amnestije su općenito diskriminatorne, jer podrazumijevaju povoljniji tretman za one koji su izbjegavali plaćanje poreza – i za one koji svoj položaj mogu regulirati s popustom – od onih koji su udovoljavali od početka, s jedne strane, ili za one koji su otkriveni i kažnjeni prije amnestije s druge strane.

Amnestije mogu obavljati ulogu sličnu ulozi cjenovne diskriminacije, što može povećati profit tvrtke. Na primjer, prodaja robe na različitim tržištima po različitim cijenama može povećati prihod tvrtke, a to bi se moglo dogoditi čak i ako dođe do neke arbitraže; drugim riječima, na primjer, čak i ako nekolicina onih od kojih se očekivalo da kupuju po višoj cijeni uspiju kupiti po nižoj. Amnestije se mogu smatrati načinom otvaranja drugog tržišta izvan tržišta usklađenosti. Ako se takva ponuda obraća dovoljno velikom broju novih „kupaca“, državni prihodi mogu se povećati čak i ako se broj redovitih obveznika poreza donekle smanji. Međutim, cjenovna diskriminacija može se optimalno osmisliti samo ako postoje obilježja koja razlikuju tržišta ili, u našem slučaju, koja razlikuju perspektivne utajivače i pristaše. Za slučaj u kojem se može primijeniti učinkovita diskriminacija, potrebno je uzeti u obzir ekonomske šokove koji posebno pogađaju neke tvrtke ili pojedince (npr. sektorske krize, nepovoljni životni događaji i tako dalje). Utaja poreza može u takvim okolnostima funkcionirati kao ekstremna metoda povećanja raspoloživog dohotka. Oni za koje je vjerojatnije da će ih teško pogoditi negativni šok, također su oni koji će vjerojatnije imati koristi. U ovom slučaju, amnestija pomaže nesretnima da poboljšaju svoje okolnosti, kao i da im olakša povratak u legalno ponašanje. Budući da uvijek može postojati dio stanovništva koji se suočava s tim problemima, trajna porezna amnestija može se opravdati i u pogledu učinkovitosti (pružanje osiguranja) i vlastitog kapitala (pomaganje onima kojima je potrebna).

Sljedeće moguće opravdanje utemeljeno na učinkovitosti pribjegavanja amnestijama kao diskriminatornoj politici povezano je s iskorištavanjem razlika u vidljivosti utaje poreza (Marchese i Cassone 2000). Građani koji su sigurniji u svoju sposobnost da ostanu neotkriveni dulje vrijeme imaju manju vjerojatnost da će redovito podnositi porezne prijave, ali možda će i dalje biti spremni platiti kako bi eliminirali rizik od izbjegavanja zakona i na taj način bili zainteresirani za amnestiju. Iako bi moglo biti teško ex-ante razlikovati one na koje je teže oporezivati, ex-post bi trebao postati jasnim, jer bi se vidljiviji odmah trebali pridržavati, dok se manje vidljivi usuđuju čekati. Ako se ponudi povoljna amnestija, potonji mogu u nju ući.

Porezna uprava snosi oportunitetni trošak, jer bi bez amnestije mogla provesti sankcije protiv utajivača, ali ako je plaćanje traženo za uvođenje amnestije jednako očekivanim sankcijama plus premija za rizik, rezultat bi mogao biti pozitivan u smislu državnih prihoda. Potrebno je imati na umu da ovaj pristup može opravdati očekivane, ponovljene i povremene porezne amnestije, koje bi trebale funkcionirati poput oblika prodaje (Cassone i Marchese 1995). Prodaja također ima za cilj diskriminirati kupce prema njihovoj nestrpljivosti.

Dobro je poznato da učinkovita povremena prodaja može biti kompatibilna s tržištem u ravnoteži, na kojem je udio kupaca koji kupuju u razdobljima u kojima se primjenjuje puna cijena stabilan, a ukupni prihod veći nego ako se prodaja ne održi. Slično učinkovite povremene porezne amnestije kompatibilne su sa stabilnošću broja redovitih obveznika. Karakteristika i učinkovite amnestije i prodaje je veće iskorištavanje onih s najmanjom potražnjom (onih koji kupuju tijekom prodaje ili onih koji sudjeluju u poreznoj amnestiji), dok bi se bolja ponuda trebala ponuditi redovnim kupcima ili pristašama. Kada se neplatišama poreza koji su već pod istragom nude amnestije, one se mogu racionalizirati kao oblik nagodbe. Drugim riječima, porezna uprava koristi se amnestijom kako bi se profitabilno odrekla dijela očekivanog prihoda sve dok to također uključuje djelomično unovčavanje njezinih kredita i znatno smanjenje troškova provedbe koje bi snosio. Kao i u slučaju nagodbe, očekuje se da su oni koji su spremniji sudjelovati u amnestiji također oni koji su očiglednije prekršili zakon, jer bi izgubili ako bi pokušali osporiti svoju odgovornost. Uvriježeno je mišljenje da se pregovaranje o krivici može smatrati učinkovitim alatom za odabir, jer bi se s jedne strane krivci, koji riskiraju više, trebali otkriti priznanjem krivnje i na taj način biti pravilno sankcionirani, dok ne izjašnjavanjem o krivici nevinu trebaju ići na suđenje, gdje će vjerojatno biti upoznati.

Sličan odabir tipa moguć je amnestijama. Međutim, neki problemi mogu nastati s utajom poreza, sve dok su predviđene samo novčane sankcije. U ovom je slučaju amnestija je privlačnija onima koji imaju dovoljno bogatstva da snose odgovornost i do kojih je lakše doći standardnim sredstvima izvršenja. Umjesto toga, amnestija nije relevantna za one koji nisu sankcionirani, jer nemaju što izgubiti ako dođe do revizije. Iako je učinkovita diskriminacija potencijalno, cjelokupno opravdanje za porezne amnestije i u razvijenim i u zemljama u razvoju, u potonjim je zemljama daljnja motivacija da mogu pomoći u nadoknađivanju organizacijskih problema povezanih s obavljanjem revizija i rješavanjem žalbi poreznih obveznika. Ovdje je glavna ideja da, kad god je proizvodni kapacitet porezne uprave skroman i u kratkom roku fiksiran, učinak se može poboljšati primjenom amnestije za rješavanje najstarijih neriješenih slučajeva, kako bi se resursi koncentrirali na najnovije i vjerojatno

vidljiviji i tako ih je lakše riješiti. Štoviše, vlade se također mogu koristiti amnestijama kako bi povremeno umanjivale najamnine koje su utajivači izvlačili korumpirani revizori koji traže mito. Sve dok amnestija pruža dovoljno velik popust, porezni obveznici radije će podmirivati svoje obveze izravno s državom.

Očito je nekoliko problema povezanih i sa sustavima porezne amnestije. Neki od njih navedeni su u nastavku. Namjerne akcije poslovnih ljudi kako bi izbjegli porez s nadom da će dobiti još jednu poreznu amnestiju. To može biti jedan od najvećih strahova od primjene ove politike jer neki nepravedni igrači mogu iskoristiti ovu priliku da izbjegnu poreze i ostvare veću zaradu. Ova se neželjena akcija temelji na ideji da će u budućnosti biti još jedna porezna amnestija, tako da oni nepravedni igrači obično zanemaruju šansu da se amnestira. Međutim, ograničeno razdoblje amnestije pokazuje vladinu zabrinutost zbog ovog pitanja da će se čekati stroge kazne za one koji se ne povinuju oporezivanju.

Tvrtke koje imaju imovinu ili novac u stranim zemljama konačno će vratiti svoju imovinu ili novac u matičnu državu. To će stvoriti napore u drugim zemljama da se uhvate u koštac s politikom porezne amnestije i zadrže ulaganja u svojim zemljama. Kad se to dogodi, poslovni ljudi moraju birati između sudjelovanja u programu porezne amnestije ili prihvaćanja ponuda zemalja u koje ulažu svoj novac. Poslovni ljudi strahuju da će politika porezne amnestije stvoriti probleme u budućnosti ako povjerljivost ove politike nema jamstva vlade. Sigurnost je jedan od najvećih izazova za poslovne ljude. Ako vlada ne može jamčiti sigurnost programa, mnogi poslovni ljudi oklijevaju dobrovoljno sudjelovati u poreznoj amnestiji. Sheme porezne amnestije potiču utaju poreza. Poreznim obveznicima je više nego korisno utajiti porez kad dospijevaju obveze. To je zato što su svjesni da će kasnije dobiti priliku platiti porez na svoje neovlašteno stečeno bogatstvo. Ponavljajući programi porezne amnestije jedan su od razloga što zemlje poput Indije i Pakistana imaju vrlo nisku stopu porezne obveze. Neki programi porezne amnestije nude i pravni imunitet. Stoga se ljude potiče da postanu netransparentni, akumuliraju goleme svote novca, a zatim okrenu novi list i žive normalnim životom. To povećava stopu kriminala općenito, što negativno utječe na gospodarstvo bilo koje zemlje.

Pravi razlog zašto neplatiše mogu izbjeći porez jest taj što vladini službenici za prihode ne rade svoj posao kako treba. Stoga, umjesto da kazni porezne službenike zbog lošeg učinka, vlada ih jednostavno ignorira. Kao rezultat toga, s vremenom porezni službenici postaju indiferentni, a to na kraju slabi cijelu poreznu upravu.

Jasno je da sheme amnestije nisu ništa drugo do brzo rješenje. One pomažu vladi da u kratkom roku generira nešto hitnog novca. Međutim, dugoročno takvi sustavi narušavaju gospodarski napredak bilo koje nacije.

### **3.2. Opravdanja i kritike porezne amnestije**

I lokalne i središnje vlasti odobravaju porezne amnestije. Tijekom posljednjih pedeset godina, središnje vlade nekih zemalja u razvoju (npr. Argentina, Kolumbija, Brazil, Indija, Filipini, Turska) više su puta nudile amnestije (Baer i Le Borgne 2008), kao što su to činile i središnje vlade razvijenih zemalja pogođene specifičnim ekonomskim problemima poput recesije, financijske krize i velikog javnog duga (npr. Irska, Italija, Španjolska, Grčka, Portugal).

Mnoge zemlje u razvoju i razvijene zemlje također su povremeno pribjegavale nekom obliku amnestije radi poticanja repatrijacije bijega kapitala ili olakšavanja ekonomske liberalizacije i otvorenosti za međunarodnu trgovinu. I lokalne samouprave često pribjegavaju poreznim amnestijama (Arnold, 2008). Glavni argument protiv poreznih amnestija je da se mogu pojaviti problemi s vjerodostojnošću u vezi sa sposobnošću i / ili predanošću države da provodi porezni zakon. Ideja je da vlade općenito, kada daju amnestiju, pokušavaju građane navesti na mišljenje da se u budućnosti više neće događati kako bi potaknule poštivanje zakona. Građani, međutim, svoje vjerovanje temelje na prošlim iskustvima. Čak i ako su amnestije popraćene izjavama o novim snažnijim naporima na provedbi, porezni obveznici, koji uzimaju u obzir prošlu revizijsku politiku, vjerojatno će tek malo promijeniti svoju percepciju rizičnosti porezne utaje. Ako amnestija dovede do veće utaje, daljnja amnestija koja slijedi može se činiti još opravdanijom, ali to može dovesti do skliskog terena, u kojem se daju sve izdašnije i česte amnestije. Sve u svemu, amnestije bi mogle otkriti slabost hinjenog oštrog stava vlade, trajno ugrožavajući njezinu poreznu sposobnost, tj. smanjujući ukupnu spremnost poreznih obveznika za plaćanje, bilo redovitim poštivanjem zakona ili amnestijom. Sve dok vladi nedostaje obveza provođenja poreznog zakona, gore spomenutu diskriminacijsku funkciju amnestija zapravo bi bilo nemoguće provesti zbog nedostatka vjerodostojnosti prijetnje kaznom. Diskriminacijske politike također su kritizirane jer poreznoj upravi može nedostajati dovoljno podataka da ih osmisli, ako se stavovi poreznih obveznika razlikuju u mnogim dimenzijama (poput dohotka, dobi, spola, mjesta itd.). Možda bi čak bilo tehnički nemoguće osmisliti dovoljno fino zrnat diskriminacijski mehanizam. Daljnji problem koji amnestije postavljaju jest taj što su skupe, a

njihove je troškove teško predvidjeti i ispravno procijeniti (Baer i Le Borge 2008). Kao što je već navedeno, velik udio tih troškova predstavljaju oportunitetni troškovi odricanja od obavljanja standardne izvršne aktivnosti nad sudionicima, čime se odriču prihoda koji bi inače ostvarili.

Kada amnestija predviđa obročno plaćanje, neke se rate mogu propustiti, a početna procjena prihoda od amnestije ponekad se pokaže netočnom. Ostali troškovi mogu nastati zbog privremene obustave izvršnih radnji, koja se često odobrava tijekom razdoblja u kojem amnestija treba nastupiti. Štoviše, amnestije treba dobro osmisлити i oglašavati: „Dođite do nas prije nego što dođemo do vas“ poznati je slogan koji se koristi za reklamiranje porezne amnestije u Michiganu 2002. Intervencije mogu uključivati masovno slanje informacija potencijalnim sudionicima, pružanje informativne telefonske linije i slično.

I na kraju, ali ne najmanje važno, ako amnestije ugrožavaju buduće poštivanje poštenih poreznih obveznika, ovaj potencijalni gubitak prihoda također treba uzeti u obzir. Poteškoće u procjeni ukupnih troškova amnestije mogu zapravo pridonijeti njihovoj popularnosti, jer bi se oni temeljili na svojevrсноj fiskalnoj iluziji. Što se tiče pravednosti, većina kritičara smatra da su amnestije neprihvatljive jer uvode diskriminirajući tretman građana prema provedbi zakona. Preciznije, kada se amnestija odobri, sudionici mogu ispuniti svoje porezne obveze plaćanjem različitih iznosa od onih koji su to učinili od samog početka ili od onih koji su u međuvremenu uhvaćeni.

S druge strane, ako se netko ne usredotoči na pravičnost pravila, već na društveni ishod, vidi da čak i bez amnestija poštenu porezni obveznici i utajivači poreza rutinski završavaju s razlikama u stvarnom doprinosu financiranja javnog proračuna. Štoviše, sve dok amnestija prikuplja prihode od utajivača poreza, te se razlike smanjuju, čime se osigurava veća horizontalna pravednost. Čak bi se i vertikalni kapital mogao povećati ako bogati više izbjegavaju i češće koriste porezne amnestije. I ovdje, kao što je općenito poznato, fokusiranje na pravdu u postupcima ili na pravdu u ishodima dovodi do različitih zaključaka. Čak i uzimajući amnestije u načelu kao diskriminatorne, ekonomski pristup predlaže razmatranje potencijalne razmjene udjela u učinkovitosti koja proizlazi iz moguće naknade za one koji su negativno pogođeni zahvaljujući prihodima koje bi učinkovita amnestija trebala proizvesti. Međutim, načelo kompenzacije problematično je i izvor je široke rasprave: ili bi moralo uključivati stvarno plaćanje naknada (a to bi bilo teško planirati i zbog toga se praktički nikad ne vrši) ili usporedbu na papiru komunalne dobiti i gubitaka, što nije prihvatljivo za one koji tvrde da ne postoji objektivna mjerna jedinica za izračun ovih izračuna.

U svakom slučaju, neke vrste amnestija, poput onih usmjerenih na repatrijaciju kapitala ili olakšavanje otvaranja gospodarstva za međunarodnu trgovinu, imaju jasne i široko priznate opće gospodarske koristi koje nadilaze učinke na porezne prihode. Stoga se često s gledišta pravičnosti smatraju prihvatljivijima.

Druga kritika amnestije jest da bi vanjski poticaji mogli ugroziti unutarnje poticaje za legalno ponašanje. Drugim riječima, sve dok se poštivanje poreza u modernim društvima uglavnom oslanja na unutarnji poticaj koji predstavlja moralni imperativ, uvođenje vanjskih poticaja temeljenih na dobitima koje amnestija može proizvesti i za one koji sudjeluju i za one koji ne sudjeluju, moglo bi biti moguće odgurnuti javno rasuđivanje s moralne perspektive. To bi moglo imati negativne učinke na poštivanje zakonskih propisa, jer u mnogim slučajevima čista ekonomska računica pokazuje da se utaja poreza plaća, pa treba očekivati široko rasprostranjenu utaju. Međutim, općenito se amnestije smatraju prihvatljivima na temelju pravičnosti ako diskriminiraju u korist zaslužnijih ljudi: amnestije koje djeluju kao oblik osiguranja za najnesretnije ili iznimne amnestije dodijeljene građanima suočenim s poteškoćama velikih izmjena poreznog zakona ili drugim velikim promjenama. Nisu svi koji podnose amnestiju utajivač poreza. Čak i pošteni porezni obveznici mogu se bojati da su pogriješili u svojim poreznim prijavama i žele izbjeći reviziju ili odlazak na sud, ili također mogu izbjeći neugodnosti i troškove revizije. Osobito u zemljama u razvoju, gdje je ovrha često nametljiva i opterećujuća za građane, amnestije mogu privući poštene porezne obveznike. Uloga amnestija u ovom je slučaju dvosmislena.

S jedne strane, oni donose korist za sudionike koji su pošteni i zaslužni sa socijalne točke gledišta; ali, s druge strane, oni mogu podrazumijevati poticaje za poreznu upravu (Franzoni 2000), da iskoriste vlastite neispravnosti.



### 3.3. Učinak porezne amnestije

Što se tiče sudjelovanja, amnestije obično donose donekle ekstremne rezultate. Ili sudjeluje cjelokupna potencijalna populacija ili samo vrlo mali broj članova sudjeluje. To je zbog činjenice da amnestije obično smanjuju perspektivno opterećenje revizora, koji se više ne trebaju usredotočiti na one koji su ušli u amnestiju, pa na taj način mogu više ciljati ne-sudionike (Baer i Le Borge 2008). Stoga se rizici za ne-sudionike (a time i njihova motivacija za sudjelovanje) povećavaju s brojem onih koji su se već prijavili. U određenom smislu postoji mrežni učinak, pa čak i u uspješnim amnestijama sudjelovanje se ubrzava prema kraju razdoblja valjanosti, dok ljudi čekaju i vide koliko je veliko sudjelovanje bilo (Baer i Le Borge 2008). Stoga se predlaže da razdoblje u kojem se očekuje amnestija ne smije biti predugo (oko 90 dana) kako bi se izbjeglo gubljenje vremena i smanjili troškovi. Štoviše, ovo se razdoblje ne bi smjelo podudarati s onim u kojem se popunjavaju porezna izvješća, jer se pokazalo da bi to moglo pogoršati kompromis koji bi mogao nastati između prijave za amnestiju i prijave za plaćanje poreza u tekućoj godini (Alm i Beck, 1990). Ako se oba izvješća moraju podnijeti istodobno, kada se suoče s dva načina za smanjenje rizika u poreznom području, prošli izbjegavači mogu lakše procijeniti relativne prednosti. Ako je amnestija vrlo jeftina, mogli bi čak smanjiti ukupni iznos koji plaćaju, što bi imalo negativan rezultat za javni proračun. Ekonomski učinci amnestija mogu se procijeniti pomoću ekonometrijskih tehnika. Pouzdanost rezultata ograničena je činjenicom da se proučava određena amnestija – ali tada bi prikupljanje podataka trebalo biti vrlo detaljno, a rezultati u svakom slučaju mogu imati općenito značenje – ili se može objediniti mnoštvo amnestija, ali tada treba za kontrolu specifičnosti svakog razmatranog slučaja (Baer i Le Borge 2008). Štoviše, nije lako razdvojiti specifične učinke amnestija od onih pomoćnih programa koji se često zajednički donose. Mnoga su se istraživanja usredotočila na velik broj amnestija danih u SAD-u, što predstavlja prednost pružanja velikog broja podataka o slučajevima koji dijele zajedničku pravnu i ekonomsku pozadinu.

Rezultati ovih ekonometrijskih studija pokazuju da su neke značajke amnestija presudne za povećanje prihoda, poput napora u oglašavanju, uključivanja potraživanja i mogućnosti plaćanja na rate (Baer i Le Borge 2008). Ostale relevantne varijable su one povezane s mogućnostima utaje poreza, bilo u smislu samozapošljavanja, bilo s obzirom na manje revizije u državi od strane središnje vlade. Iako su amnestije dane 1980-ih također uključivale slučajeve u kojima je prihvatljivost bila vrlo ograničena, najnovija amnestija češće je karakterizirana

velikim kriterijima za prijam (Baer i Le Borge 2008). Štoviše, nedavne amnestije obično se u većoj mjeri odriču kamata (dok se glavnica nikad ne smanjuje), a rjeđe su popraćene potpunim mjerama usmjerenim na jačanje buduće usklađenosti. To bi moglo biti i zbog ponavljanja amnestija tijekom vremena, činjenice koja teži smanjenju broja novih još nepoduzetih ovršnih intervencija koje se mogu uvesti i potkopavanju vjerodostojnosti daljnjih prijetnji, tako da se s njima uglavnom odustaje. S gledišta prikupljenih bruto prihoda, države SAD-a porezne amnestije ponekad su bile uspješne (s utjecajem koji je uvijek ispod 3% godišnjeg poreznog prihoda), dok je njihov dugoročni učinak nejasan i vjerojatno nula ili negativan (Alm i Beck 1993). Primijećeno je da su sudionici potpuno nepoznati poreznoj upravi uglavnom nastavili izvještavati nakon što su amnestirali, ali njihov doprinos poreznom prihodu često je oskudan, pa se postavljaju neka pitanja o ulozi amnestija u značajnom povećanju buduće porezne osnovice. Prosječni iznosi plaćeni amnestijama često su bili mali i odnosili su se na posljednje godine (Baer i Le Borge 2008).

Budući da nema razloga to očekivati na objektivnoj osnovi, objašnjenje može biti ili nedostatak podsjećanja na prošlu utaju ili racionalna računica o činjenici da je utaja napravljena daleko u prošlosti, a još nije otkrivena, a još je manje vjerojatno da će biti otkriveni u budućnosti. Općenito se čini da su se tijekom vremena dogodile neke promjene u ciljevima kojima su države težile davanjem amnestije, koje su se uglavnom kretale od jačanja budućih poštivanja propisa do pružanja neposrednog izvora prihoda (Baer i Le Borge 2008). Za zemlje koje su često odobravale porezne amnestije (uključujući Italiju, Irsku, Indiju, Filipine i Tursku) čini se da su najbolji rezultati postignuti kad god je ponuđena amnestija zajedno s politikom usmjerenom na jačanje izvršnih kapaciteta i poboljšanje ukupne učinkovitosti sustav naplate poreza (Baer i Le Borge 2008). Kada se izbjegne negativna spirala, amnestije uglavnom donekle modificiraju intertemporalni profil poreznih prihoda; to jest, oni podrazumijevaju privremeni porast, također zbog činjenice da predviđaju unovčavanje nekih budućih prihoda koji bi bili ostvareni uobičajenom ovršnom aktivnošću, nakon čega slijedi smanjenje, bez promjene u trendu prihoda. Eksperimenti su također korišteni za procjenu učinaka poreznih amnestija (Alm i sur., 1990). Ispostavilo se da amnestije zapravo potiču naknadno povećanje utaje. Međutim, kombiniranje amnestija iz prošlosti s oštrijim kaznama za budućnost potiče veće poštivanje propisa. Ova kombinacija podsjeća na značajku koja se također smatrala potrebnom za učinkovito i pravedno funkcioniranje sporazuma o priznanju krivnje, gdje je utvrđeno da bi sudac trebao koristiti diskrecijsku moć kako bi prijetio oštrijim kaznama, tako da oni koji se

izjasne krivim, dok ostvaruju popust u usporedbi s novom razinom kazne, zapravo dobivaju dospjelu sankciju (Alm i sur. 1990).

Amnestije podrazumijevaju svojevrsnu privremenu izmjenu društvenog ugovora između građana i države o oporezivanju. Kao i kod ponovnih pregovora o ugovoru, takve se izmjene mogu opravdati pristizanjem novih podataka koji nisu bili dostupni kad je potpisan pakt, ili promjenama u sklonostima i ciljevima uključenih strana (Alm i sur. 1990). Međutim, to bi moglo proizaći iz intertemporalne nedosljednosti, kad god stranke smatraju da im je u interesu da se odreknu svojih prošlih obećanja. U konkretnom slučaju oporezivanja, prvi bi se slučaj dogodio s učinkovitim amnestijama koje olakšavaju prilagodbu velikim promjenama ili izvršavaju diskriminatorne zadatke, dok bi drugi odgovarao slučajevima u kojima vlade riskiraju svoju vjerodostojnost kao izvršitelji zakona kako bi osigurale trenutni rast u prihodu (Alm i sur. 1990). Kratkoročna perspektiva koja često muči funkcioniranje demokratskih vlada lako može dovesti do intertemporalne nedosljednosti.

Bez obzira na dugoročne koristi teške porezne provedbe, političari koji ostanu na vlasti ograničeno razdoblje vjerojatno će biti u iskušenju amnestijama kojima se dodjeljuje odmah dostupan prihod, dok ih možda neće toliko brinuti šteta koja će se materijalizirati tek dugoročno, nakon što odstupe. Da bi se izbjegli ovi nedostaci, u nekim se zemljama amnestije mogu uvesti samo uz odobrenje velikih parlamentarnih većina (kao u Italiji za amnestije koje se odriču kaznenih djela) ili se podvrgavaju odobrenju na referendumu (kao u Švicarskoj). Amnestije mogu biti primamljive i iz političke perspektive, jer predstavljaju način brzog povećanja prihoda bez opterećenja cijelog stanovništva koje plaća porez promjenama poreznog zakona i povećanja stopa. To bi moglo biti posebno dobrodošlo u predizbornim razdobljima, jer političari žele trošiti sredstva za jačanje gospodarskog rasta i pristanka (takozvani politički poslovni ciklus). Međutim, amnestije bi se mogle smatrati i načinom istiskivanja poreznih obveznika, osim što vrijeđaju redovite obveznike. Zapravo, s gledišta političkog pristanka, amnestije nisu bile dobre (Le Borgne 2006).

Amnestije su relevantne za političare i kad u njima sudjeluju. Ako informacije procure i dođu do tiska, mogu oštetiti društveni ugled i moguću političku karijeru sudionika. Tvrtke također riskiraju oštetiti svoj ugled ako se otkrije da su iskoristile amnestiju. Ekonomska psihologija karakterizira implicitni psihološki ugovor između države i građana o porezu. Iako su građani obvezni plaćati porez, država se prema njima mora odnositi s poštovanjem, a pritom kazniti one koji to ne učine. Ako ih ne kazni, građani koji su to učinili mogu se osjećati izdano. Zapravo, u eksperimentima u kojima se zajedničkom dobiti od suradnje, sudionici često zahtijevaju kaznu

za prekršitelje. U mnogim se slučajevima ispostavlja da su oni koji su surađivali spremni žrtvovati dio svojih dobitaka u zamjenu za provođenje kazne. Ako se amnestije smatraju kršenjem psihološkog ugovora o oporezivanju, potaknut će daljnju utaju poreza. Međutim, također je istina da bi pošteni porezni obveznici mogli smatrati sudionike amnestije spremnima promijeniti svoje ponašanje. Frustracija zbog koje neki utajivači mogu proći nekažnjeno u amnestijama također se može riješiti ako skrivenim utajivačima prijete oštrije kazne. Zapravo, kažnjavanje može poslužiti u dvije glavne svrhe: odmazda za nezakonito ponašanje i obnavljanje pravnog poretka. Iako je odšteta nadoknađena amnestijama niža od one predviđene standardnim pravilima, amnestije mogu donijeti neke prednosti u pogledu obnove sve dok potiču veću buduću usklađenost.

## 4. ULOGA POREZNE AMNESTIJE U EKONOMIJI

### 4.1. Utjecaj korupcije na poreze

Korupcija smanjuje sposobnost vlada da naprave poboljšanja u obliku propisa i kontrola zbog tržišnih neuspjeha. Kada se politike provode pod utjecajem jake korupcije, nametanje propisa i politika, na primjer, o bankarstvu, obrazovanju, distribuciji hrane i tako dalje, dovest će do neučinkovitosti (Baer i Borgne, 2008).

Korupcija narušava nečije poticaje i trebala bi se baviti produktivnim aktivnostima u želji za ostvarivanjem mogućnosti korupcije i na kraju pridonijeti negativnoj dodanoj vrijednosti. Korupcija postaje dio troškova socijalne skrbi zbog povećanja proizvodnih troškova i daljnjeg povećanja troškova za potrošače i društvo, što rezultira smanjenjem dobrobiti društva. U konačnici to će negativno utjecati na ostvareni gospodarski rast. Korupcija također smanjuje potencijal prihoda koji siromašni mogu prihvatiti. Korupcija ima ogromne destruktivne učinke na različite strane života nacije i države, posebno na ekonomskoj strani kao glavnom pokretaču dobrobiti društva (Baer i Borgne, 2008). Mauro je objasnio odnos između korupcije i gospodarstva. Prema njemu, korupcija ima negativnu korelaciju s razinom ulaganja, gospodarskim rastom i vladinom potrošnjom za socijalne programe i socijalnu skrb (Dian, 2017). Ovo je dio srži makroekonomije. Činjenica da je korupcija u izravnoj vezi s tim potiče vladu da se bori protiv korupcije, i preventivno, represivno i kurativno. S druge strane, povećana korupcija rezultira rastom roba i usluga, što može povećati državni dug. U tim se okolnostima neučinkovitost događa kada vlada donosi više politika, ali je prati široko rasprostranjena praksa korupcije, umjesto da daje pozitivne vrijednosti poput poboljšanja uvjeta koji su organizirani, već umjesto toga pruža negativnu dodanu vrijednost za gospodarstvo općenito (Baer i Borgne, 2008). Na primjer, korporativni proračuni koji bi se trebali pregledavati u ekonomskom ciklusu umjesto toga dodjeljuju se birokracijama koje se na kraju dijele u privatne džepove službenika. Razni drugi ekonomski problemi prirodno će nastati ako se korupcija širi, između ostalog i smanjenjem državnih prihoda iz poreznog sektora (Baer i Borgne, 2008). Većina zemalja u svijetu ima porezni sustav koji je važan alat za financiranje državne potrošnje u pružanju javnih dobara i usluga, pa se može tvrditi da su porezi važni državi. Porezi služe kao stabilizacija cijena kako bi se mogli koristiti za kontrolu inflacije, s druge strane porezi također imaju funkciju preraspodjele dohotka, gdje će se porezi koje naplaćuje država tada koristiti za razvoj i otvaranje mogućnosti zapošljavanja koje će u konačnici prosperitet zajednice.

Porezi su na kraju vitalni za održivost razvoja zemlje i dobrobit ljudi. Smanjen dohodak iz poreznog sektora pogoršava činjenica da se toliko zaposlenika i poreznih službenika radi za osobnu korist.

Uz to, svjetski gospodarski uvjeti koji su u recesiji i gotovo pogađaju sve zemlje, uključujući Sjedinjene Američke Države i europske zemlje, prisiljavajući te zemlje da poduzmu dug kako bi potaknule svoje gospodarstvo usporavaju se zbog recesije i pokrivaju proračunski trošak deficita, ili za izgradnju kritične infrastrukture (Baer i Borgne, 2008).

#### **4.2. Izbjegavanje porezne obveze**

Izbjegavanje poreza je legalna upotreba poreznog režima na jednom teritoriju u vlastitu korist radi smanjenja iznosa poreza koji se plaća sredstvima koja su u skladu sa zakonom. Porezno sklonište jedna je vrsta izbjegavanja poreza, a porezne oaze su jurisdikcije koje olakšavaju smanjenje poreza (Baer i Borgne, 2008). Oblici izbjegavanja poreza koji koriste porezne zakone na načine koje vlade ne namjeravaju smatrati se legalnim, ali se na sudu javnog mnijenja gotovo nikada ne smatraju moralnim. Sheme „ublažavanja poreza“, „porezne agresije“, „agresivnog izbjegavanja poreza“ ili „porezne neutralnosti“ općenito se odnose na multiteritorijske sheme koje spadaju u sivo područje između uobičajenog i dobro prihvaćenog izbjegavanja poreza, i utaje poreza, ali se na njih gleda kao na neetičke, posebno ako su uključeni u preusmjeravanje dobiti s područja visokog poreza na područja s niskim porezima i teritorija priznatih kao porezne oaze (Baer i Borgne, 2008). Zakoni poznati kao Statut općeg pravila protiv izbjegavanja (GAAR), koji zabranjuju „agresivno“ izbjegavanje poreza, doneseni su u nekoliko zemalja i regija, uključujući Kanadu, Australiju, Novi Zeland, Južnu Afriku, Norvešku, Hong Kong i Ujedinjeno Kraljevstvo. Uz to, pravosudne doktrine ostvarile su sličnu svrhu, posebno u Sjedinjenim Američkim Državama kroz doktrine „poslovne svrhe“ i „ekonomske supstance“. Specifičnosti se mogu razlikovati ovisno o nadležnosti, ali takva pravila onemogućuju izbjegavanje poreza koje je tehnički legalno, ali nije u poslovne svrhe ili krši duh poreznog zakona (Baer i Borgne, 2008). Utaja poreza, s druge strane, općeniti je izraz za napore pojedinaca, korporacija, trustova i drugih subjekata da izbjegnju porez nezakonitim sredstvima. I utaja poreza i neki oblici izbjegavanja poreza mogu se smatrati oblicima porezne nepoštivanja, jer opisuju niz aktivnosti nepovoljnih za državni porezni sustav (Baer i Borgne, 2008).

Tri su načela izbjegavanja poreza; odgađanje poreza, porezna arbitraža među pojedincima koji se suočavaju s različitim poreznim razredima i porezna arbitraža kroz tokove dohotka koji se suočavaju s različitim poreznim tretmanom (Baer i Borgne, 2008). Odgoda poreza je sadašnja diskontirana vrijednost odgođenog poreza mnogo je manja od trenutno plaćenog poreza. Porezna arbitraža između pojedinaca koji se suočavaju s različitim poreznim razredima ili iste osobe koja se sučeljava s različitim graničnim poreznim stopama u različito vrijeme učinkovita je metoda smanjenja poreznih obveza u obitelji. Međutim, različite porezne stope mogu također dovesti do transakcija među pojedincima u različitim razredima što dovodi do „transakcija uzrokovanih porezom”. Posljednje je načelo porezna arbitraža za sve dohodovne tokove suočene s različitim poreznim tretmanom (Baer i Borgne, 2008).

Izbjegavanje poreza praksa je koja se općenito prihvaća kao neprihvatljiva i treba je spriječiti i oduprijeti joj se. Međutim, činjenica da se izbjegavanje poreza vrši iskorištavanjem rupa u poreznim zakonima, tako da ne krši zakon (Arnold, 2008).

U borbi protiv izbjegavanja poreza trenutno postoje četiri glavna pristupa:

1. Opća sudska doktrina protiv izbjegavanja

Sudbena se doktrina razvija prvenstveno na temelju sudskih odluka povezanih s izbjegavanjem poreza. Različite jurisdikcije razvijaju vlastitu pravosudnu doktrinu, a u sljedećim odlomcima objasniti će se neke od najčešće korištenih sudskih doktrina (Arnold, 2008).

2. Doktrina ekonomske supstance

Sušтина doktrine ekonomske supstance je da se shema transakcija koja ima učinak smanjenja poreznog opterećenja može prepoznati samo ako transakcija ima ekonomsku suštinu i sadrži naknadu koja nije porez i nije isključivo za izbjegavanje poreza (Arnold, 2008).

3. Doktrina supstancije u odnosu na formu

Načelo supstance u odnosu na formu u osnovi objašnjava da će prava i obveze koje formalno nastaju kao rezultat transakcija koje je izvršio porezni obveznik i dalje biti priznate, ali karakterizacija transakcija provedenih u porezne svrhe utvrdit će se na temelju toga koliko bitno porezni zakoni karakteriziraju ishod transakcija (Arnold, 2008), tako da se temeljem ovog načela činjenice i posljedice oporezivanja transakcije utvrđuju na temelju komercijalne suštine koja proizlazi, a ne samo iz formalnog oblika.

Doktrina supstancije nad formom jedna je od najpriznatijih doktrina, ali njezina primjena u praksi nije vrlo česta, osim kao pojačivač argumenata za osnovu ispravki u ispitivanju, kao u određivanju stvarnog vlasnika, skrivene dividende i tako dalje.

#### 4. Zakonsko opće pravilo o izbjegavanju poreza

Neke zemlje odabiru drugačiji pristup sprječavanju izbjegavanja poreza, donošenjem zakonskog općeg pravila protiv izbjegavanja poreza u obliku posebnih odredbi sadržanih u poreznim propisima koje imaju za cilj suprotstavljanje izbjegavanju poreza (Arnold, 2008).

Iako u svojoj formulaciji koja koristi različite pristupe, općenito postoje dvije glavne značajke koje se podrazumijevaju u raznim zakonskim odredbama koje su usvojile razne države, takve značajke su (1) svrha transakcije ili niza povezanih transakcija, (2) koji je rezultat transakcija u skladu s onim što je svrha relevantnih poreznih propisa.



## 5. PRIMJERI POREZNIH AMNESTIJA

### 5.1. Australija

Godine 2014., u prvoj amnestiji koja je ikad ponuđena u Australiji, tisuće bogatih Australaca javili su se kako bi prijavili milijarde dolara neoporezive imovine i prihoda skrivenih na bankovnim računima u Švicarskoj i drugim zemljama. Velika većina dobrovoljnih otkrivanja odnosila se na prihod i dionice. Do danas je 1750 Australaca prijavilo ukupno 240 milijuna dolara prihoda i 1,7 milijardi dolara imovine pod amnestijom, a još 800 ih je naknadno dobrovoljno prijavilo takve prihode. Najveće pojedinačno otkrivanje poreznog obveznika bilo je 30 milijuna dolara prihoda od imovine u iznosu od 120 milijuna dolara koja je držana u Lihtenštajnu i Švicarskoj. Najmanja je objava od 10.000 američkih dolara (Smh.com.au, 2014). Samo 130 pojedinaca dalo je izjave o imovini. Velika većina dobrovoljnih objava odnosila se na prihod i dionice. Porezni ured također je koristio ovlasti predviđene novim australskim ugovorom sa Švicarskom kako bi zatražio informacije od švicarskih vlasti kako bi im pomogao da prikupe slučaj protiv pet bogatih ljudi za koje ATO sumnja da skrivaju prihod i imovinu u inozemstvu, ali koji ne surađuju (Smh.com.au, 2014).

To je posljednja amnestija koja je ikad ponuđena u Australiji, a svjetske porezne vlasti, uključujući Švicarce, usko surađuju s Australijom i drugim zemljama OECD-a i G20 na većoj razmjeni informacija (Smh.com.au, 2014). Pokazalo se da je Švicarska najpopularnije odredište neprijavljenog bogatstva (585 pojedinačnih otkrivanja novca i imovine koja se tamo skriva), a slijede Velika Britanija (299 otkrića), Izrael (231 otkriće), Singapur (123 otkrivanja), Hong Kong (115 otkrivanja) i Lihtenštajn (43 otkrivanja) (Smh.com.au, 2014). Većina otkrivenih su bogati Australci, koje porezni ured klasificira kao one koji imaju neto imovinu veću od 5 milijuna američkih dolara, i bogataši čija neto imovina vrijedi više od 30 milijuna američkih dolara (Smh.com.au, 2014). Amnestija, koja je prvi put objavljena u siječnju 2014., a službeno najavljena od strane Porezne uprave u ožujku, daje smanjene kazne i ograničava kazne na četiri godine. Oni koji dobrovoljno otkrivaju podatke također su dobili jamstvo da neće biti istraženi ili upućeni na kriminalističku istragu na temelju tih podataka.

U početku poreznim obveznicima koji su uhvaćeni u službenim revizijama ATO-a bilo je zabranjeno sudjelovanje u amnestiji, koju je agencija prozvala „Project Do It“ (Smh.com.au, 2014).

## 5.2. Belgija

Novi belgijski režim porezne regulacije stupio je na snagu, nudeći trajni program za dobrovoljno otkrivanje – dostupan jednom i samo jednom, za belgijske porezne rezidente. Dana 1. siječnja 2016. i 1. siječnja 2017. financijske institucije zemalja članica OECD-a popisale su račune i imovinu svih stranih rezidenata, a financijske su institucije te podatke priopćile svojim vlastima (Tax-news.com, 2011). Dakle, ako se belgijski rezident već javio i prijavio svu svoju imovinu u inozemstvu, kada će biti priopćeno njegovo ime, lokalno porezno tijelo znat će da je taj belgijski rezident već prijavilo tu imovinu, pa prema tome neće biti podvrgnut nikakvim kaznama ili kaznenom progonu (Tax-news.com, 2011). Ime, porezni identifikacijski broj, adresa, bilanca stanja na kraju godine, kamate i dividende bilo kojeg stranog rezidenta priopćit će se njegovoj zemlji (Tax-news.com, 2011).

U svom priopćenju Ministarstvo financija daje pojašnjenja o nizu tehničkih pitanja, kao i više praktičnih informacija o tome koje će okvire popuniti i posebnu prateću dokumentaciju koju treba priložiti uz izjavu o regularizaciji (Tax-news.com, 2011). Nadalje, Ministarstvo financija jasno stavlja do znanja da belgijska kontaktna točka za regularizaciju (PCR), nadležna za postupke dobrovoljnog otkrivanja strukturiranih inozemnih računa i nepoštivanja zakona, nema zadatak utvrditi je li pojedinačna kvalifikacija prekršaja ili ne jednostavan ili ozbiljan porezni prekršaj vrijedi na temelju danih podataka. Slično tome, PCR nema kaznenu nadležnost (Tax-news.com, 2011). Naglašavajući činjenicu da svi osnivači ili korisnici transparentnih stranih struktura bogatstva obuhvaćenih zakonom moraju urediti svoju situaciju do 31. prosinca, Ministarstvo napominje da u načelu porezni obveznici moraju dostaviti dvije potvrde banke (Tax-news.com, 2011). Pojedinci trebaju potvrdu o vlasništvu i dokaze da su stvarni ekonomski korisnici imovine koja se drži u jednoj ili nekoliko stranih transparentnih struktura, zajedno s izjavom o fiskalnoj transparentnosti. Izjava posrednika ili agenta neće biti prihvaćena.

Konačno, Ministarstvo naglašava da je na dotičnom pojedincu i na njihovoj odgovornosti da odluče je li potrebno prijaviti imovinu koja se drži kod kuće, na primjer zlato, novac, umjetnička djela ili nakit.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> [https://www.tax-news.com/news/Belgium\\_Answers\\_FAQs\\_On\\_Tax\\_Amnesty\\_Scheme\\_\\_\\_\\_62697.html](https://www.tax-news.com/news/Belgium_Answers_FAQs_On_Tax_Amnesty_Scheme____62697.html)

### 5.3. Kanada

Mnogi američki državljani koji žive u Kanadi nisu svjesni svojih odgovornosti za prijavu poreza u SAD-u. Offshore inicijativa za dobrovoljno otkrivanje podataka (OVDI) iz 2011. godine, program amnestije za propuštene prijave, završila je 9. rujna. Zbog nedavnih političkih zbivanja, trenutna je situacija u promjeni.

U Kanadi se osobni zahtjevi za prijavom temelje na prebivalištu i izvoru prihoda. Sjedinjene Američke Države, nasuprot tome, oporezuju pojedince prvenstveno na temelju državljanstva (iako se oporezivanje, između ostalih kriterija, može temeljiti i na prebivalištu i imigracijskom statusu). Uz nekoliko uskih izuzetaka, američki građani moraju podnijeti prijave i platiti pripadajuće poreze i kazne bez obzira gdje borave i bez obzira na zemlju u kojoj njihov prihod potječe. Uz prijave poreza na dohodak, građani SAD-a moraju podnijeti prijave podataka, a za svaku vrstu obrasca vrijede različiti zahtjevi za prijavom. Kanada ima poreznu amnestiju i prema Zakonu o porezu na dohodak za kaznena djela povezana s porezom na dohodak i prema Zakonu o porezu na akcize za poreze na robu i usluge (usklađeni porez na promet). Kanadska agencija za prihode poreznu amnestiju naziva Programom dobrovoljnog otkrivanja (VDP) i ima svoja zakonska ovlaštenja prema pododjeljku 220 (3.1) Zakona o porezu na dohodak i člancima 88. i 281.1.

ETA-e koji utvrđuju pravila za prijave za olakšice poreznih obveznika. Ova olakšica dostupna je za razdoblje od 10 godina prije datuma podnošenja i obuhvaća nepodnesene porezne prijave i nepodnesene povrat informacija, kao što su obalni oblici imovine T1135 ili T1134, kao i utaju poreza u obliku neprijavljenog prihoda ili preko potraživanih troškova ili odbitci. Prihvatljivi porezni obveznici primit će potpuno oslobođanje od kazne, izbjeci će moguće kazneno gonjenje zbog utaje poreza i možda će ostvariti određena smanjenja kamata.

## 5.4. Njemačka

U pokušaju da potakne njemačke građane da vrate neprijavljena sredstva koja se drže u inozemstvu, a koja se procjenjuju na 300 milijardi eura, uvedena je porezna amnestija kojom su njemački državljani s investicijama u inozemstvu mogli novac vratiti u zemlju, izbjegavajući kazneni progon zbog utaje poreza (Internationaltaxreview.com, 2021). Porezna amnestija uvedena je 2003. godine kako bi potaknula bogate građane da prijavljuju prihode koji se drže u inozemstvu donijela je dodatnih 903 milijuna eura (1,19 milijardi dolara) u njemačku blagajnu, pokazalo je istraživanje koje je provela Financial Times Deutschland (Internationaltaxreview.com, 2021).

Prije su porezni procjenitelji procjenjivali da će se poreznom amnestijom dobiti 800 milijuna eura. Putem porezne amnestije Nijemci mogu vratiti svoj strani prihod bez straha od pravnih posljedica (Internationaltaxreview.com, 2021).

Procjene iznosa sredstava koje su Nijemci držali u inozemstvu, a velik dio parkiran je u Švicarskoj i Luksemburgu, variraju od 300 do 960 milijardi eura (Internationaltaxreview.com, 2021).

Njemačko Ministarstvo financija u svom je mjesečnom izvješću reklo da je prihod od porezne amnestije do sada daleko premašio očekivanja. Prihod od amnestije u prva četiri mjeseca 2004. iznosio je 125 milijuna eura.

## 6. ZAKLJUČAK

Iz aksiologije poreznih sustava proizlazi da je svako nepoštivanje samo po sebi za osudu i da iz tog razloga oni koji su u prekršaju moraju snositi financijske posljedice i biti sankcionirani, dok iz aksiologije poreznih amnestija proizlazi da oni koji nisu u skladu s najvećim doprinosnim kapacitetom od njih posebno imaju koristi. Ova kontradikcija vrijednosti u oporezivanju stvara napetost za kreatore porezne politike. Porezna amnestija vladin je program koji opravdava sve ili neke dijelove kazne poreznim obveznicima ako dobrovoljno plate sve svoje nepodmirene porezne obveze. Porezna amnestija pruža problematičnim poreznim obveznicima jednokratnu priliku da očiste svoje račune vraćanjem poreza i kamata bez pokretanja kaznenog progona. Porezna amnestija je politika koja nudi jednu priliku poreznim prestupnicima da „očiste“ svoj račun plaćanjem nepodmirenog poreza i kamata bez naplate kaznenim ili građanskim zakonom. Politika omogućuje pojedincima ili kompanijama da prije podmire svoje porezne obveze smanjenjem kaznenih i građanskih sankcija. Uz oprostaj administrativnih sankcija, porezna amnestija također eliminira kaznene sankcije i može se dati onomu tko dobrovoljno prijavi podatke o bogatstvu koje u prošlosti nije prijavio bez plaćanja poreza koji prije možda nije bio plaćen. Svrha porezne amnestije je za dobrobit zemlje, naime za poboljšanje ekonomije u sadašnjosti i budućnosti no u praksi se pokazalo da porezne amnestije najčešće ne rezultiraju ekonomskim prosperitetom zemlje koja ih provodi nego su samo jednokratna novčana pomoć u nuždi. Protivnici amnestija tvrde da favoriziraju one koji ne ispunjavaju uvjete i stoga ih demotivira oštećujući porezni moral, tvrdeći da je svaka amnestija kontraproduktivna.

## LITERATURA

### Knjige

1. Baer K, Le Borgne E L (2008) Tax amnesties. IMF, Washington D. C
2. Torgler, B., (2007). Tax Compliance and Tax Morale, Edward Elgar, UK.

### Časopisi

1. Alm J, McKee M, Beck W (1990) Amazing grace: tax amnesties and compliance. Nat. Tax J. 43:23-37
2. Alm, J., (1998). Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty, International Studies Program, Georgia State University, Working Paper 98-6,
3. Alm, J., Beck, W., (1993). Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis, National Tax Journal, Vol. 46, No.1, 53-60.
4. Andreoni, J., (1991). The Desirability of a Permanent Tax Amnesty, Journal of Public Economics, 45, 143-159.
5. Baer, K., Borgne, E. L., (2008). Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives, IMF, USA.
6. Benk, S., Budak, T., Çakmak, A. F., (2012). Tax Professionals' Perceptions of Tax Fairness: Survey Evidence in Turkey, International Journal of Business and Social Science, Vol. 3, No.2, 112-117
7. Bose P, Jetter M (2012) Liberalization and tax amnesty in a developing economy. Econom. Modelling 29: 761-765
8. Christian, C. W., Gupta, S., Young, J. J., (2002). Evidence on Subsequent Filing from the State of Michigan's Income Tax Amnesty, National Tax Journal, Vol. 55, No.4, 703-721.
9. Dian S., Abdul S. (2017). The Principles of Zakat and Tax Upon The Time of Rasulullah SAW. Hang Tuah Law Journal. Vol.1 (1):90-99.
10. Fisher, R. (2008). Tax amnesty. U J. Cordes, R. Ebel i J. Gravelle, The Encyclopedia of taxation and tax policy. Washington D.C.: Urban Institute Press.

11. Franzoni L A (1996), Punishment and grace: on the economics of tax amnesties. *Public Finance*, 51: 353-368
12. Malik A, Schwab R M (1991) The Economics of Tax Amnesties. *J. Public Econ.* 46: 29–49
13. Marchese C, Cassone A (2000) Tax amnesty as price-discriminating behavior by a monopolistic government. *Euro. J. Law Econ.* 9: 21-32
14. Martinez-Vazquez, Jorge and Robert McNab (2000). “The Tax Reform Experiment in Transitional Countries”. *National Tax Journal* 53 (2).
15. Mcgee, R. W., Devos, K., Benk, S., (2016). Attitudes towards Tax Evasion in Turkey and Australia: A Comparative Study, MDPI, *Social Science*, 1-13.
16. Uchitelle, E., (1989). The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries, *Econpapers*, 48-53.

### **Online izvori**

1. Internationaltaxreview.com (2021) Germany launches tax amnesty. Dostupno na: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fbtz8r56q6c8/germany-launches-tax-amnesty> (1.6.2021.)
2. Smh.com.au (2014) ATO tax amnesty nets billions, but hunt for rich with secret Swiss accounts continues. Dostupno na: <https://www.smh.com.au/business/ato-tax-amnesty-nets-billions-but-hunt-for-rich-with-secret-swiss-accounts-continues-20141209-1237mb.html> (1.6.2021.)
3. Tax-news.com (2011) Belgium answers FAQs on tax amnesty scheme. Dostupno na: [https://www.tax-news.com/news/Belgium\\_Answers\\_FAQs\\_On\\_Tax\\_Amnesty\\_Scheme\\_\\_\\_\\_62697.html](https://www.tax-news.com/news/Belgium_Answers_FAQs_On_Tax_Amnesty_Scheme____62697.html) (1.6.2021.)