

POSEBNOSTI UPRAVNOG POSTUPKA U POREZNIM STVARIMA

Priručnik za polaznike/ice

Izrada obrazovnog materijala:

Jasminka Jenjić
Visoki upravni sud Republike Hrvatske

Senka Orlić Zaninović
Visoki upravni sud Republike Hrvatske

Zagreb, travanj 2016.

Copyright 2016.
Pravosudna akademija

Ulica grada Vukovara 49, 10 000 Zagreb, Hrvatska
TEL 00385(0)1 371 4540 FAKS 00385(0)1 371 4549 WEB www.pak.hr

Sadržaj

UVOD	6
1. NAČELA POREZNOG POSTUPKA	8
1.1. Povijesni osvrt.....	8
1.2. Načela oporezivanja	10
1.2.1. Načelo zakonitosti.....	11
1.2.2. Načelo zabrane povratne primjene poreznih propisa.....	11
1.2.3. Načelo utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje	12
1.2.4. Načelo pružanja pomoći sudionicima (poreznim obveznicima) u poreznom postupku	12
1.2.5. Načelo službene uporabe jezika i pisma	12
1.2.6. Načelo očitovanja poreznog obveznika (načelo obveznog sudjelovanja stranke).....	12
1.2.7. Načelo zatvorenog postupanja odnosno obveza čuvanja porezne tajne (pravo na nepovredivost osobnosti).....	13
1.2.8. Načelo postupanja u dobroj vjeri.....	14
1.2.9. Načelo gospodarstvenog pristupa činjenicama bitnim za oporezivanje (načelo slobodne i vezane ocjene dokaza)	14
1.3. Obvezujuća mišljenja	14
2. NAČELA OPĆEG UPRAVNOG POSTUPKA	15
2.1. Usporedba načela OPZ-a i ZUP-a	15
2.1.1. Načelo zakonitosti.....	15
2.1.2. Načelo razmjernosti u zaštiti prava stranaka i javnog interesa	16
2.1.3. Načelo pomoći stranci.....	16
2.1.4. Načelo utvrđivanja materijalne istine.....	17
2.1.5. Načelo samostalnosti i slobodne ocjene dokaza	17
2.1.6. Načelo učinkovitosti i ekonomičnosti.....	17
2.1.7. Načelo pristupa podacima i zaštite podataka	17
2.1.8. Pravo stranke na pravni lijek.....	18
2.1.9. Načelo zaštite stečenih prava stranaka	18
2.1.10. Službena uporaba jezika i pisma.	18
3. STARI I NOVI OPZ	18

3.1. Opći porezni zakon - OPZ.....	18
3.2. OPZ - 2008	18
3.3. OPZ - 2011/12. (NN 18/11, 78/12, 136/12).....	22
3.4. OPZ - 2013.	23
3.5. Porezna reforma 2015.	23
3.5.1. <i>Obvezujuća mišljenja Porezne uprave</i>	23
3.5.2. <i>Ispravak poreznih prijava</i>	24
3.5.3. <i>Zabrana daljnjeg rada poreznog obveznika</i>	24
3.5.4. <i>Upravni ugovor i porezna nagodba</i>	24
3.5.5. <i>Ovlasti Samostalnog sektora za otkrivanje poreznih prijevara</i>	24
3.5.6. <i>Ostale značajnije izmjene i dopune</i>	25
3.6. Porezna reforma 2016.	25
4. POREZNI POSTUPAK.....	26
4.1. Porezni postupak i ZUP	26
4.2. Pokretanje i vođenje poreznog postupka	26
4.3. Utvrđivanje činjenica i dokazi.....	28
4.4. Rokovi.....	28
4.5. Povrat u prijašnje stanje	29
4.6. Porezni akti i porezno rješenje.....	29
4.7. Dostava.....	29
4.8. Prethodno pitanje.....	30
4.9. Postupanje s podnescima.....	30
4.10. Pravni lijekovi.....	30
5. SKRAĆENI POREZNI POSTUPAK - NEPOSREDNO RJEŠAVANJE.....	31
6. DISKRECIJSKA OCJENA	33
7. PRIMJENA ZAKONA O UPRAVNIM SPOROVIMA U POREZNIM STVARIMA .34	
7.1. Uvodno o Zakonu o upravnim sporovima („Narodne novine“ 20/10.-dalje: ZUS) u odnosu na Zakon o upravnim sporovima („Narodne novine“ 53/91., 9/92. i 77/92.-dalje: ZUS/91.)	34
7.2. Odnos između upravno-poreznog postupka i upravnog spora u dijelu utvrđivanja činjeničnog stanja na kojem se osporeni akt temelji, osnovni cilj ZUS-a.....	36
7.3. Specifičnost upravnog spora u odnosu na spor pred sudom opće nadležnosti, osnovni cilj ZUS-a i predmet upravnog spora	40

7.4. Nedovoljni angažman stranaka (poreznih obveznika i javnopravnih tijela), obveza održavanja rasprave kod pretežite pasivnosti stranaka	41
7.5. Umjesto zaključka	42
8. NEKA SPORNA PITANJA PRIMJENE OPĆEG POREZNOG ZAKONA ZAPAŽENA U PRAKSI VISOKOG UPRAVNOG SUDA RH	43
9. LITERATURA.....	70

UVOD

Porezni postupak predstavlja specifičan upravni postupak, a poreznim aktima (koja imaju sva obilježja upravnih akata) konkretiziraju se zahtjevi iz poreznog odnosa, koji su različiti od drugih upravno-pravnih odnosa.

Upravo zbog posebnosti tih odnosa pred porezno tijelo postavlja se zahtjev za većim nadzorom nad određenim pravima poreznog obveznika i/ili poreznog dužnika te zaštita tih prava kao što su pravo na informiranje, pravo na zaštitu ljudskog dostojanstva i privatnosti, pravo na zaštitu privatnog vlasništva i sl.

Opći porezni zakon (dalje OPZ) predstavlja kodifikaciju općeg poreznog prava i sadrži odredbe postupovne i materijalne naravi koje su zajedničke za sve porezne oblike i druge oblike javnih davanja (carine, pristojbe, doprinose, trošarine, naknade za koncesije, novčane kazne za porezne prekršaje), pod uvjetom da posebnim zakonima o pojedinim vrstama poreza i drugim javnim davanjima nije uređeno drukčije.

OPZ, dakle, uređuje odnos između poreznih obveznika i poreznih tijela u primjeni propisa o porezima i drugim javnim davanjima te predstavlja zajedničku osnovu poreznog sustava Republike Hrvatske.

OPZ je *lex specialis* prema Zakonu o općem upravnom postupku što znači da je njegova pravna snaga iznad Zakona o općem upravnom postupku. Stoga se odredbe Zakona o općem upravnom postupku primjenjuju na području poreznog postupka samo supsidijarno, tj. samo na pitanja koja nisu riješena Općim poreznim zakonom.¹

Istovremeno OPZ je *lex generalis* u odnosu prema propisima materijalnog poreznog i carinskog prava (Zakon o porezu na dohodak, Zakon o porezu na dobit, Zakon o porezu na dodanu vrijednost i drugim poreznim zakonima, Carinski zakon), jer tim propisima daje prednost, uvijek kada se njima uređuje neko pitanje koje ili nije uređeno Općim poreznim zakonom, ili je drukčije uređeno.²

Stoga u primjeni poreznih propisa moramo imati na umu pravila tumačenja pravnih normi:

- ✓ viša norma ukida nižu normu (*lex superior derogat legi inferiori*);
- ✓ posebna norma ukida opću normu (*lex specialis derogat legi generali*);
- ✓ kasnije norma ukida prethodnu normu (*lex posterior derogat legi priori*).

U sklopu izrade programa Pravosudne akademije za kontinuirano obrazovanje pravosudnih dužnosnika ukazala se potreba za osmišljavanjem radionice o posebnosti upravnog postupka u poreznim stvarima, u okviru koje će polaznici

¹ Članak 4.: "Ako ovim Zakonom nije uređeno drugačije, na postupanje poreznih tijela primjenjuje se Zakon o općem upravnom postupku."

² Članak 1.: "Ovaj Zakon uređuje odnos između poreznih obveznika i poreznih tijela koja primjenjuju propise o porezima i drugim javnim davanjima, ako posebnim zakonima o pojedinim vrstama poreza i drugim javnim davanjima nije uređeno drugačije i predstavlja zajedničku osnovu poreznog sustava."

steći dodatno znanje o bitnim, a načelnim razlikama u provođenju upravnog postupka u toj vrsti postupaka.

Radionica stoga obuhvaća tri osnovne teme raspodijeljene po cjelinama:

Prva cjelina:

- načela poreznog postupka usporedba s načelima ZUP-a
- stari i novi OPZ- razlike

Druga cjelina:

- dokazni postupak
- diskrecijska ocjena

Treća cjelina:

- primjena ZUS-a u poreznim stvarima
- neka sporna pitanja u primjeni OPZ-a, sudska praksa

Ciljevi radionice:

- ❖ Polaznici će naučiti razliku u primjeni načela ZUP-a i OPZ-a.
- ❖ Upoznati će se s specifičnostima dokaznog postupka u poreznim stvarima i novinama u Općem poreznom zakonu.
- ❖ Upoznati će se s novijim stavovima sudske prakse u poreznim stvarima

Prva cjelina:

- načela poreznog postupka usporedba s načelima ZUP-a

1. NAČELA POREZNOG POSTUPKA

1.1. Povijesni osvrt

Tijekom povijesti mnogi su znanstvenici pokušavali utvrditi na kojim bi se načelima trebao temeljiti porezni sustav.

Prvi ekonomist koji se pozabavio ovim pitanjem bio je Adam Smith koji je istaknuo svoja četiri porezna načela:

1. Svaki građanin je dužan pridonijeti potrebama države po mogućnostima razmjerno svojim dohocima koje uživa pod zaštitom države
2. porez koji je svaki pojedinac obvezan platiti treba biti određen, a ne proizvoljan (vrijeme i način plaćanja kao i iznos poreza moraju biti utvrđeni)
3. Obveza plaćanja poreza treba biti regulirana zakonom. To znači da porez ne smije biti proizvoljan već unaprijed poznat poreznom obvezniku.
4. Porez se naplaćuje onda kada je to za poreznog obveznika najpovoljnije.
5. Troškovi ubiranja poreza trebaju biti što niži, kako bi teret poreznih obveznika bio što podnošljiviji, a prihodi državne blagajne što veći.

Punih stotinjak godina poslije Adolph Wagner je formulirao svoja porezna načela koja je također svrstao u četiri skupine:

- **FINANCIJSKO-POLITIČKA** načela obuhvaćaju pojam izdašnosti odnosno dostatnosti poreza jer ubiranjem poreza treba prikupiti sredstva koja će zajedno sa ostalim državnim prihodima omogućiti podmirenje javnih rashoda u državi I načelo fleksibilnosti. Porezni oblici moraju biti prilagodljivi (promjenjivost osnovice i stope), posebice u specifičnim uvjetima (rat, recesija) kako bi se porezni sustav što je brže moguće i uspješnije prilagodio promjenama u visini državnih rashoda.
- **EKONOMSKO-POLITIČKA** načela se odnose na porezne izvore I obuhvaćaju načelo izbora poreznog izvora i načelo izbora poreznog oblika (vrste poreza). Osnovni porezni izvori su dohodak i imovina. Dohodak je obnovljiv izvor, a imovina nije obnovljivi izvor. Tri osnovna porezna oblika jesu PDV, porez na dohodak i porez na dobit.
- **SOCIJALNO-POLITIČKA** načela se odnose na općenitost poreza. Porezi bi trebali biti opći, tj. trebali bi ih plaćati svi građani unutar jedne zemlje (osim onih koji nemaju ekonomsku snagu)- načelo univerzalnosti. Također se postavlja pitanje egzistencijalnog minimuma koji je dovoljan da porezni obveznik preživi. Porezni teret bi trebao biti ravnomjerno raspoređen na porezne obveznike- načelo ravnomjernosti.

Kriteriji ostvarivanja pravednosti su:

- ✓ kriterij korisnosti - visina plaćenog poreza bi trebala biti proporcionalna koristima dobivenim od države.
 - ✓ kriterij mogućnosti plaćanja - plaćanje poreza prema mogućnostima poreznog obveznika.
 - ✓ okomita pravednost - porezni obveznici s većom platežnom sposobnosti trebali bi platiti više poreza.
 - ✓ vodoravna pravednost - porezni obveznici koji imaju slične platežne sposobnosti trebali bi platiti slični iznos poreza.
- POREZNO-TEHNIČKA načela odnose se na određenost poreza - porez mora biti određen kroz propise tako da porezni obveznik sam može utvrditi iznos poreznog duga prije dospijeca. Osim toga plaćanje poreza je teret i treba ga učiniti što ugodnijim za poreznog obveznika. Ubiranje poreza bi trebalo biti jeftino, prvenstveno za državu.

Porezna načela Richarda Musgravea:

- priljev poreznih prihoda treba biti zadovoljavajući
- raspodjela poreznog tereta treba biti ravnomjerna, u skladu s načelom jednakosti
- važno je mjesto na koje se porez razrezuje, ali i tko u konačnici snosi
- mora se minimalizirati mrtvi teret oporezivanja
- struktura poreznog sustava treba olakšati korištenje fiskalne politike za ostvarenje stabilizacijskih i razvojnih ciljeva
- porezni sustav treba omogućiti pravično i neproizvoljno ubiranje poreza koje će biti razumljivo poreznim obveznicima
- troškovi naplate i izmirenja poreznih obveza trebaju biti što niži

Stiglitzova porezna načela

Porezni sustav mora biti:

- ekonomski učinkovit
- jednostavan za primjenu
- fleksibilan
- politički prihvatljiv
- pravedan

Prema Ehenbergu porezi su davanje realnih dobara državi i drugim javnopravnim tijelima radi zadovoljavanja javnih potreba od strane javne vlasti koji se ubiru na temelju jednostrano utvrđenog načina i u jednostrano utvrđenim iznosima prema nekom općem zakonu.

U suvremenim državama porezi su najznačajniji instrument prikupljanja prihoda i imaju dominantnu ulogu među instrumentima javnih financija zbog toga što putem poreza državna blagajna dolazi do najvećeg iznosa prihoda; zato što porezi uz svoje

fiskalno djelovanje imaju ekonomsko i socijalno djelovanje; i zato što su porezi sve značajniji politički instrument.

Od kraja 20. stoljeća sve su izraženiji zahtjevi za smanjenjem državne potrošnje, kako bi se rasteretilo gospodarstvo, što je vidljivo i iz mastriških kriterija pa pridržavanje tih kriterija utječe na zaustavljanje poreznog opterećenja u EU-u, ali i šire.

U posljednjih nekoliko desetljeća među suvremenim zemljama osobito je primjetan trend sniženja stopa poreza na dobit. Nova financijska teorija ističe brojne prednosti oporezivanja potrošnje kao što su veća pravednost u odnosu na oporezivanje dohotka, smanjena porezna evazija³, poticanje štednje, pozitivan utjecaj na ulaganja i drugo.

Stoga, danas, u suvremenim poreznim sustavima možemo izdvojiti zemlje kod kojih prevladava potrošna orijentacija (EU 12) i one u kojima prevladava dohodovna orijentacija (EU 15).

Zaključno možemo utvrditi da svi porezi imaju iste opće karakteristike:

- 1.) prinudnost / prisilnost,
- 2.) derivativnost / izvedenost,
- 4.) odsutnost neposredne protunaknade,
- 5.) načelo teritorijalnosti,
- 7.) načelo neograničene porezne obveze,
- 8.) nedestiniranost – nije im unaprijed utvrđena namjena trošenja - osim doprinosa,
- 9.) javnost ubiranja,
- 10.) novčani prihod države.

1.2. Načela oporezivanja

Pravni izvori poreznih obveza i prava za porezne obveznike i tijela državne uprave su Ustav Republike Hrvatske, Opći porezni zakon te ostali zakoni koji pojedinačno reguliraju ovaj sustav.

Ustavom su propisana osnovna načela oporezivanja u Republici Hrvatskoj te obveza sudjelovanja u podmirivanju javnih rashoda (načela jednakosti, pravednosti i univerzalnosti), dok su ostala načela, prava i obveze iz odnosa između poreznih obveznika i poreznih tijela uređeni Općim poreznim zakonom.

U poreznom postupku⁴ nailazimo na dva suprotstavljena zahtjeva, koji su posljedica dvaju suprotnih interesa: s jedne strane zahtjev države da porezni postupak bude učinkovit i uspješan kako bi se osigurao neprekidan priliv financijskih sredstava i s druge strane zahtjev poreznog obveznika da postupak bude zakonit, objektivan i pravedan te da mu omogući zaštitu prava i interesa. Stoga se porezni postupak u

³ Porezna evazija rezultat je činidbi i propuštanja koje porezni obveznik poduzima radi izbjegavanja plaćanja poreza. Može biti zakonita ili dopuštena koja nije u sukobu sa zakonom ili drugim propisima, te nezakonita ili nedopuštena, koja za sobom povlači sankcije. Nezakonita porezna evazija javlja se kao: utaja ili defraudacija, kada porezni obveznik ne prijavljuje uopće ili prijavljuje samo djelomično činjenice relevantne za utvrđivanje porezne obveze, te kao krijumčarenje (kontrabanda ili šverc). Odnosi se na izbjegavanje plaćanja potrošnih poreza (porez na promet i carine);

⁴ Opći porezni zakon NN 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15,

svim modernim pravnim sustavima temelji na načelima koja vrijede za opći upravni postupak, ali i na načelima koja su specifična za porezni postupak, a to su:

1. Načelo zakonitosti
2. Načelo zabrane povratne primjene poreznih propisa⁵,
3. Načelo utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje- načelo objektivnosti
4. Načelo pružanja pomoći sudionicima (poreznim obveznicima) u poreznom postupku,
5. Načelo službene uporabe jezika i pisma,
6. Načelo očitovanja poreznog obveznika,
7. Načelo odnosno obveza čuvanja porezne tajne (pravo na nepovredivost osobnosti),
8. Načelo postupanja u dobroj vjeri,
9. Načelo gospodarskog pristupa činjenicama bitnim za oporezivanje (gospodarstveno tumačenje pravnih pojmova nezakoniti i prividni pravni poslovi).⁶

1.2.1. Načelo zakonitosti

Zakonitost je jedan od temelja pravne države.

Sudionici u poreznom odnosu obvezni poštovati sva pravna pravila neovisno o nazivu i vrsti pravnog akta, a porezno tijelo dužno je zakonito utvrđivati sva prava i obveze iz poreznog odnosa.

Načelo zakonitosti čini porezna tijela odgovornim za pravilnu i pravednu naplatu poreza kao i za nezakonito neprimjenjivanje poreznih pogodnosti odnosno za odbijanje povrata poreza koji je zakonom propisan. Djelovanje poreznih tijela mora biti, prije svega, usmjereno na ostvarenje ciljeva i zadataka pravne države, a tek zatim na ostvarenje fiskalnih ciljeva.

1.2.2. Načelo zabrane povratne primjene poreznih propisa

U postupku oporezivanja primjenjuju se propisi koji su bili na snazi u vrijeme nastanka činjenica na kojima se temelji oporezivanje.

Ovim načelom zaštićuje se pravna sigurnost poreznih obveznika.

⁵ članak 5. :“U postupku oporezivanja primjenjuju se propisi koji su bili na snazi u vrijeme nastanka činjenica na kojima se temelji oporezivanje.”.

⁶ izvor teksta: www.pravst.unist.hr/dokumenti/dokpdf_financiranje_javne_uprave.doc

1.2.3. Načelo utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje

Ovo načelo obvezuje porezna tijela na objektivnost u utvrđivanju činjenica bitnih za oporezivanje. To znači, da s jednakom pažnjom moraju utvrditi činjenice koje idu u prilog, kao i one koje idu na teret poreznog obveznika. Odnosi se prvenstveno na one činjenice koje za svoju pravnu posljedicu imaju nastanak porezne obveze, odnosno oslobođenje od porezne obveze.

1.2.4. Načelo pružanja pomoći sudionicima (poreznim obveznicima) u poreznom postupku

Porezno tijelo treba porezne obveznike poticati na podnošenje poreznih prijava i dužno je upozoriti sudionike poreznog postupka na njihova prava i obveze u postupku.

Dužnost je poreznog tijela pomoći poreznom obvezniku tijekom poreznog postupka, te ga upoznati sa svim njegovim pravima i obvezama koji mogu biti postupovne (procesne) i materijalne naravi.

Porezno tijelo dužno je uspostaviti sustav informiranja koji će poreznim obveznicima omogućavati jedinstven, suvremen i što lakši pristup informacijama, između ostalog, objavljujući na svojim internetskim stranicama porezne propise i njihove izmjene i dopune.

1.2.5. Načelo službene uporabe jezika i pisma

Porezni postupak se vodi na hrvatskom jeziku i latiničnom pismu, a može voditi i na drugom jeziku ili pismu koji su u službenoj uporabi pri javnopravnom tijelu kod kojeg se vodi postupak.

Ako porezni obveznik predaje ispravu na stranom jeziku i pismu koji nije u službenoj uporabi kod poreznog tijela, porezno tijelo odredit će rok u kojem će porezni obveznik dostaviti ovjereni prijevod isprave na hrvatski jezik i latinično pismo.

Ako porezni obveznik ne dostavi ovjereni prijevod isprave na hrvatski jezik i latinično pismo u određenom roku, porezno tijelo prevest će isprave o trošku poreznog obveznika.⁷

1.2.6. Načelo očitovanja poreznog obveznika (načelo obveznog sudjelovanja stranke)

Prije donošenja poreznog akta kojim se utvrđuju prava i obveze poreznog obveznika, porezno tijelo mora poreznom obvezniku omogućiti očitovanje o činjenicama i okolnostima koje su bitne za donošenje poreznog akta.

Porezno tijelo mora saslušati poreznog obveznika prije donošenja poreznog rješenja i drugih poreznih akata, kako ne bi došlo do povrede odredaba poreznog postupka s jedne strane odnosno kako bi se mogle utvrditi sve činjenice koje su bitne za

⁷ članak 6. OPZ-a

donošenje zakonitog i pravilnog poreznog rješenja i drugih poreznih akata. Radi ekonomičnosti poreznog postupka porezno tijelo ne mora saslušati poreznog obveznika kada donosi porezno rješenje u korist poreznog obveznika.

1.2.7. Načelo zatvorenog postupanja odnosno obveza čuvanja porezne tajne (pravo na nepovredivost osobnosti)⁸

Radi zaštite poslovnih, imovinskih i drugih interesa poreznog obveznika, porezni postupak je zatvorenog tipa, što znači da je isključena javnost, a podaci koje porezna uprava sazna u postupku razreza i naplate poreza te svi drugi podaci u vezi s poreznim postupkom kojima raspolaže, su službena tajna i mogu se davati samo na zahtjev državnog odvjetništva, sudova i drugih državnih tijela.

Obveza čuvanja porezne tajne odnosi se na službene osobe, vještake i sve druge osobe koje su uključene u porezni postupak.

Do povrede ove obveze dolazi ako se podaci o poreznom obvezniku neovlašteno koriste ili objave.

Porezna tajna štiti privatnost poreznog obveznika i osigurava njegove interese koji bi mogli biti ugroženi ili bi za poreznog obveznika mogla nastati nematerijalna (moralna) ili materijalna šteta, ako bi neka od osoba koja je uključena u porezni postupak neovlašteno iznijela podatke o poreznom obvezniku.

Ne smatra se poreznom tajnom podatak o poreznim obveznicima koji su davali lažne podatke s ciljem umanjenja svoje ili tuđe obveze poreza na dodanu vrijednost ako je to utvrđeno u porezno-pravnom postupku.

Obveza čuvanja porezne tajne nije povrijeđena⁹ objavom popisa dospjelih i neplaćenih dugova po osnovi poreza i obveznih doprinosa, a niti u slijedećim slučajevima:

- ✓ ako se poreznom jamcu omogući uvid u podatke o poreznom obvezniku, bitne za njegov odnos prema poreznom obvezniku,
- ✓ ako se članove društva osoba upozna s činjenicama bitnim za oporezivanje društva,
- ✓ ako se iznose podaci tijekom poreznog, prekršajnog ili sudskog postupka,
- ✓ ako se iznose podaci uz pisani pristanak osobe na koju se ti podaci odnose,
- ✓ ako se iznose podaci za potrebe naplate poreznog duga,
- ✓ ako se podaci daju na zahtjev drugog tijela javne vlasti koje po službenoj dužnosti traži podatke nužne za ostvarivanje prava pred tim tijelom povodom zahtjeva stranke u postupku, a koje bi inače stranka trebala sama pribaviti,
- ✓ ako ustrojstvene jedinice Ministarstva financija međusobno dostavljaju podatke koji mogu biti od utjecaja na utvrđivanje prava i obveza poreznih obveznika,
- ✓ ako se podaci daju na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su u primjeni u Republici Hrvatskoj,
- ✓ ako se podaci daju u skladu s postupkom propisanim Općim poreznim

⁸ Članak 8. OPZ-a (NN 73/13, 26/15)

⁹ Članak 8. stavak 5. (NN 73/13, 26/15)

- zakonom za pružanje i dobivanje pravne pomoći,
- ✓ ako se podaci daju u skladu s postupkom propisanim Općim poreznim zakonom o administrativnoj suradnji i razmjeni informacija između država članica Europskih zajednica,
 - ✓ u slučaju kada porezno tijelo bez posebnog zahtjeva dostavlja drugom tijelu javne vlasti podatke za koje je saznalo tijekom vođenja poreznog postupka, ako postoji sumnja u postojanje kaznenog djela, kršenje zakona ili drugog propisa za čije je provođenje nadležno neko drugo tijelo javne vlasti,
 - ✓ radi ispravljanja netočnih ili nepotpunih informacija koje je porezni obveznik izravno ili neizravno dostavio sredstvima javnog priopćavanja.

Ako Općim poreznim zakonom nije propisano drukčije, na obvezu čuvanja porezne tajne primjenjuje se Zakon o tajnosti podataka i Zakon o zaštiti osobnih podataka.

1.2.8. Načelo postupanja u dobroj vjeri

Sudionici porezno-pravnog odnosa dužni su postupati u dobroj vjeri.

Postupanje u dobroj vjeri znači savjesno i pošteno postupanje u skladu sa zakonom. Dobra vjera je pravni institut preuzet iz privatnog prava (rimskog i građanskog prava) u porezno pravo, koje je po svojim obilježjima javno pravo.

Dobra vjera u najširem smislu je dobra namjera, poštenje i savjesnost između poreznih obveznika i poreznih tijela prilikom provođenja poreznog postupka.

1.2.9. Načelo gospodarstvenog pristupa činjenicama bitnim za oporezivanje (načelo slobodne i vezane ocjene dokaza)

Porezne činjenice utvrđuju se prema njihovoj gospodarskoj biti. Kako bi porezni postupak bio što objektivniji porezni zakoni daju prednost vezanoj ocjeni dokaza.

Isprave na temelju kojih se razrezuje porez moraju biti „uredne, točne i vjerodostojne“. Teret dokaza snosi porezni obveznik.

Porezne činjenice utvrđuju se prema njihovom gospodarskom značenju, što znači da se oporezuje svako stjecanje prihoda bez obzira na to je li riječ o pravnome ili protupravnom poslu.

1.3. Obvezujuća mišljenja

Od 2008. do danas, novije izmjene Općeg poreznog zakona donose još jedan pojam koji se u teoriji smatra oblikom ostvarenja načela dobre vjere.¹⁰

Radi se o obvezujućim mišljenjima koja su, na pisani zahtjev poreznog obveznika, porezna tijela ovlaštena donijeti, a odnose se na porezni tretman budućih kao i namjeravanih transakcija, odnosno poslovnih događaja i djelatnosti poreznog

¹⁰ vidi N. ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ, Primjena načela dobre vjere u poreznom postupku Zb. Prav. fak. Rij. (1991) v. 31, br. 1, Suppl., 133-150 (2010.)

obveznika.¹¹

2. NAČELA OPĆEG UPRAVNOG POSTUPKA

Zakon o općem upravnom postupku (dalje ZUP) propisao je pravila upravnog postupanja koja su obvezatna za sva tijela državne uprave, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i druga tijela javnih vlasti i pravne osobe koje imaju javne ovlasti. To su, dakle, pravna pravila prema kojima se rješavaju upravne stvari iz nadležnosti svih javnopravnih tijela.

Međutim, u rješavanju pojedinih upravnih stvari, radi njihove specifičnosti, postupka se drukčije prema posebno propisanim pravilima upravnog postupka.

Jedan od takvih posebnih upravnih postupaka je i porezni postupak koji je propisan u odredbama OPZ-a pa je njegov odnos prema ZUP-u već opisan u uvodnom dijelu ovog priručnika.

U nastavku slijedi prikaz načela jednog i drugog zakona s osvrtom na bitne razlike.

Načela općeg upravnog postupka su:

1. Načelo zakonitosti
2. Načelo razmjernosti u zaštiti prava stranaka i javnog interesa
3. Načelo pomoći stranci
4. Načelo utvrđivanja materijalne istine
5. Načelo samostalnosti i slobodne ocjene dokaza
6. Načelo učinkovitosti i ekonomičnosti
7. Načelo pristupa podacima i zaštite podataka
8. Pravo stranke na pravni lijek
9. Načelo zaštite stečenih prava stranaka
10. Službena uporaba jezika i pisma.

2.1. Usporedba načela OPZ-a i ZUP-a

2.1.1. Načelo zakonitosti

Odredbe čl. 5. ZUP-a¹² postavljaju načelo zakonitosti kao jedno od osnovnih načela upravnog postupka. OPZ, pak, formulira ovo načelo kao dužnost postupanja po zakonu (čl. 6. st. 1. OPZ-a).¹³ Materijalnopravno gledano, ovo načelo u poreznom pravu znači da nema poreza bez zakona, jer jedino propisom tog ranga porez i njegovi bitni elementi mogu biti uređeni. U procesnom se smislu načelo zakonitosti odnosi na postupak utvrđivanja prava i obveza iz porezno-pravnog odnosa.

¹¹ 1. Članak 9.a (NN 26/15):“(1) Porezno tijelo ovlašteno je na pisani zahtjev poreznog obveznika donijeti obvezujuće mišljenje o poreznom tretmanu budućih i namjeravanih transakcija, odnosno poslovnih događaja i djelatnosti poreznog obveznika.”.

¹² Čl. 5. ZUP-a glasi: “(1) Javnopravno tijelo rješava upravnu stvar na temelju zakona i drugih propisa te općih akata donesenih na temelju zakonom utvrđenih javnih ovlasti.

(2) U upravnim stvarima u kojima je javnopravno tijelo zakonom ovlašteno rješavati po slobodnoj ocjeni, odluka mora biti donesena u granicama dane ovlasti i u skladno svrsi radi koje je ovlast dana.”.

¹³ Čl. 6. st. 1.OPZ-a glasi:” Porezno tijelo dužno je zakonito utvrđivati sva prava i obveze iz porezno-pravnog odnosa.”.

2.1.2. Načelo razmjernosti u zaštiti prava stranaka i javnog interesa

Načelo razmjernosti izraženo je u ustavnim odredbama velikog broja suvremenih država, tako i Ustav Republike Hrvatske, u čl. 16. i 17.¹⁴ jedno je od temeljnih načela prava EU-a. Tri su kriterija ostvarivanja ovog načela: primjenjivost se odnosi na legitimnost cilja koji se želi postići ograničenjem prava, nužnost ograničenja i razmjernost u užem smislu koja traži uspostavu ravnoteže između važnosti društvenih ciljeva koji se ograničavanjem žele postići i zahvata u zajamčena prava.

Promatrano iz gledišta načela zakonitosti mogućnost ograničavanja prava stranaka mora biti propisana zakonom i do ograničavanja može doći samo zbog zakonom utvrđenih svrha i ciljeva.

Najuži smisao načela razmjernosti u ZUP-u ogleda se u propisivanju da postupanje kojim se ograničava pravo stranke mora biti nužno te razmjerno cilju koji se želi postići. Stoga, u upravnom postupku treba precizno utvrditi hoće li podjelom nekog prava pojedincu istovremeno povrijediti javni interes, čime ostvarivanje ovoga načela postaje jedno od najtežih zadaća službene osobe u upravnom postupku.

Dakle, da bi se neko pravo stranke ograničilo ili čak ukinulo moraju kumulativno biti ispunjena dva uvjeta: takvo ograničenje mora predviđati zakon te se njime mora postići svrha utvrđena zakonom, ali ograničenje prava uvijek mora odgovarati svrsi koja se primjenom materijalnog zakona treba postići, što znači da ono za stranku mora biti što moguće olakotnije, jer će se samo tako u najvećoj mjeri zaštititi njezina prava i pravni interesi. Isto tako, kada se, na temelju propisa, stranci nalaže kakva obveza, prema njoj se moraju primijeniti one mjere za ispunjenje te obveze koje su za nju najpovoljnije, ako se takvim mjerama postiže svrha propisa i samo do mjere ispunjenja svrhe propisa koji utvrđuje nametanje takve obveze, a ne i preko nje.

Najpovoljnijom mjerom kojom se postiže propisani cilj smatra se mjera koja je u svemu povoljnija za stranku od mogućih drugih mjera koje javnopravnom tijelu stoje na raspolaganju za postizanje iste svrhe, a koja će omogućiti ispunjenje obveze određene zakonom ili drugim propisom.

Ovo načelo iz članka 6. ZUP-a, ali i Ustava RH, kao opće pravno načelo prava EU, primjenjivo je i pri ostvarivanju načelu utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje, koje načelo obvezuje porezna tijela na objektivnost u utvrđivanju činjenica bitnih za oporezivanje jer moraju s jednakom pažnjom utvrditi činjenice koje idu u prilog, kao i one koje idu na teret poreznog obveznika, kao i u ostvarivanju načela postupanja u dobroj vjeri koje uključuje i pravodobno i pravilno informiranje poreznih obveznika putem instituta obvezujućih mišljenja.¹⁵

2.1.3. Načelo pomoći stranci

Ovo načelo iz članka 7. ZUP-a zahtjeva da tijelo koji vodi postupak brine da

¹⁴ "Svako ograničenje slobode ili prava mora biti razmjerno naravi potrebe za ograničenjem u svakom pojedinom slučaju." - članak 16. stavak 2. Ustava RH

¹⁵ Pravilnik o postupanju u dobroj vjeri sudionika porezno-pravnog odnosa, gospodarskoj cjelini te obrascima prijave činjenica za koje postoji obveza prijavljivanja i izjave o izvorima stjecanja imovine, NN, br. 59/09, na snazi i u primjeni od 22. svibnja 2009.

neznanje i neukost stranke (i drugih sudionika u postupku) ne budu na štetu prava koja im po zakonu pripadaju. Kad službena osoba tijekom postupka sazna ili ocijeni da stranka ima osnovu za ostvarenje nekog prava, upozorit će je na to, kao i na posljedice njezinih radnji ili propuštanja u postupku.

ZUP-ovo načelo pomoći stranci odgovara načelu pružanja pomoći sudionicima u poreznom postupku.

2.1.4. Načelo utvrđivanja materijalne istine

Prema ZUP-u u postupku se moraju utvrditi sve činjenice koje su od važnosti za donošenje zakonitog i pravilnog rješenja.

Prema OPZ-ovom načelu utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje materijalna istina se odnosi na činjenice bitne za porezni postupak.

Porezni obveznik dužan je tijekom poreznog postupka sudjelovati u utvrđivanju činjeničnog stanja na način da potpuno i istinito iznosi činjenice bitne za oporezivanje te da za svoje tvrdnje ponudi dokaze.

2.1.5. Načelo samostalnosti i slobodne ocjene dokaza

Službena osoba u javnopravnome tijelu samostalno utvrđuje činjenice i okolnosti u postupku te na temelju utvrđenih činjenica i okolnosti rješava upravnu stvar. Samostalnost je pretpostavka učinkovitog djelovanja. Izuzetak od načela samostalnosti čini vezanost pravnim shvaćanjem suda.

Riječ je o općem načelu kojim se u rješavanju upravne stvari trebaju rukovoditi sva javnopravna tijela.

2.1.6. Načelo učinkovitosti i ekonomičnosti

Riječ je također, o općem načelu koje vrijedi za svaki upravni postupak. Načelo nalaže što je moguće jednostavnije postupanje, bez odgode i uz što manje troškova, ali tako da se utvrde sve činjenice i okolnosti bitne za rješavanje o upravnoj stvari.

Dužnost je javnopravnog tijela osigurati učinkovito ostvarivanje prava i interesa stranaka. Obuhvaća rješavanje u rokovima, smanjivanje slučajeva poništavanja rješenja – pravilna primjena propisa, usavršavanje kadrova, materijalno-tehničku opremljenost i organizaciju rada.

2.1.7. Načelo pristupa podacima i zaštite podataka

Javnopravna tijela dužna su strankama omogućiti pristup potrebnim podacima, propisanim obrascima, internetskoj stranici javnopravnog tijela i pružiti im druge obavijesti, savjete i stručnu pomoć.

Ujedno, u postupku se moraju zaštititi osobni i tajni podaci, sukladno propisima o zaštiti osobnih podataka, odnosno tajnosti podataka.

Ovo načelo odgovara načelima obveze čuvanja porezne tajne i načelu postupanja u dobroj vjeri.

2.1.8. Pravo stranke na pravni lijek

Radi se o ustavnom načelu, svojstvenom svim upravnim postupcima pa ondje gdje nije omogućena žalba uvijek je omogućena sudska zaštita.

2.1.9. Načelo zaštite stečenih prava stranaka

Odluka javnopravnog tijela protiv koje se ne može izjaviti žalba niti pokrenuti upravni spor (pravomoćna odluka), a kojom je stranka stekla određeno pravo odnosno kojom su stranci određene neke obveze, može se poništiti, ukinuti ili izmijeniti samo u slučajevima propisanim zakonom.

2.1.10. Službena uporaba jezika i pisma.

Postupak se vodi na hrvatskom jeziku i latiničnom pismu. Postupak se može voditi i na drugom jeziku ili pismu koji su u službenoj uporabi pri javnopravnom tijelu kod kojeg se vodi postupak.

U cijelosti odgovara načelu službene uporabe jezika i pisma iz OPZ-a.

Prva cjelina:

➤ stari i novi OPZ- razlike

3. STARI I NOVI OPZ

3.1. Opći porezni zakon - OPZ

Opći porezni zakon prvi put je donesen potkraj 2000. (NN 127/00), s primjenom od 1. siječnja 2001. godine. Zakon je više puta mijenjan i dopunjavan, i to 2001. (NN 86/01) i 2002. (NN 150/02).

Dana 5. prosinca 2008. donesen je novi OPZ (NN 147/08), a mijenjan je 2011. (NN 18/11), 2012. (NN 78/12, 136/12), 2013. (NN 73/13) i 2015. (NN 26/15).

U nastavku slijedi kratki prikaz novina OPZ-2008 u odnosu na prijašnji OPZ-2000.

3.2. OPZ - 2008

OPZ-2008 objavljen je u „Narodnim novinama“, broj 147/08, a stupio na snagu 01. siječnja 2009. godine.

U odnosu na OPZ-2000 u članku 2. je precizirano što se smatra drugim javnim davanjima, a to su sva davanja koja su posebnim propisima stavljene u nadležnost

poreznog tijela.

U definiciji poreza dodaje se odredba koja određuje da se porezi ne smatraju povremenim davanjima,¹⁶ propisano je da se odredbe propisane za poreze primjenjuju i na druga javna davanja propisana ovim zakonom, ako nije posebnim zakonom uređeno drugačije.¹⁷ Novina je da je porezno tijelo dužno uspostaviti sustav informiranja koji će poreznim obveznicima omogućiti jedinstven, suvremen i što lakši pristup informacijama, objavljujući u svojim internetskim stranicama porezne propise i njihove izmjene i dopune. Institut porezne tajne, odnosno obveze čuvanja porezne tajne preciznije je definiran u ovom OPZ-u. Poreznom tajnom smatraju se svi podaci koje porezni obveznik sam iznosi u poreznom postupku te svi drugi podaci u svezi s poreznim postupkom kojima raspolaže porezno tijelo. Taksativno su navedeni slučajevi kada se smatra da obveza čuvanja porezne tajne nije povrijeđena.

Postupanje u dobroj vjeri (članak 9. OPZ-a) propisuje se kao standard ponašanja u poreznom postupku.

Uvodi se pojam poreznog broja, koji se definira kao osobni identifikacijski broj propisan posebnim zakonom.¹⁸

Članak 17. određuje da će porezno tijelo po službenoj dužnosti postaviti zastupnika:

- poreznom obvezniku nepoznatog sjedišta, prebivališta ili uobičajenog boravišta,
- nepoznatom vlasniku imovine koja je predmet poreznog postupka.

Novina je da vrijednost naslijeđene imovine utvrđuje porezno tijelo na osnovu tržišnih cijena.¹⁹

U odnosu na dotadašnji OPZ drugačije se definira pojam gospodarske cjeline²⁰ pa se gospodarskom cjelinom smatra sva imovina i obveze što u poslovnom i organizacijskom smislu čini samostalni subjekt, odnosno subjekt sposoban za samostalno poslovanje.

OPZ-2008 u člancima 37. i 38. jasnije utvrđuje što se smatra prebivalištem i uobičajenim boravištem s poreznog gledišta, a članak 40. jasnije definira pojam poslovne jedinice pa određuje da se poslovnom jedinicom smatra stalno mjesto poslovanja preko kojeg se poslovanje društva obavlja u cijelosti ili djelomično i za razliku od prijašnjeg OPZ-a određuje i što se ne smatra poslovnom jedinicom.

OPZ-2008 preciznije određuje i pojam povezanih osoba pa u članku 41. stavak 2. propisuje da su povezane osobe pravno samostalna društva kod kojih jedno društvo u drugom društvu ima izravno ili neizravno više od 50% udjela ili ima izravno ili neizravno većinska članska prava.

Porezni akt kojim se odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama iz poreznog odnosa je sada rješenje, a ne zaključak.

Drugačije je riješena dostava poreznog akta.

¹⁶ Stavkom 8. članka 2.

¹⁷ U članku 6.

¹⁸ U članku 14.

¹⁹ članak 22.

²⁰ članak 33. stavak 1.

Prije se dostava obavljala pozivom na ZUP-91, OPZ-2008 propisuje postupak dostave poreznog akta i određuje što se smatra mjestom dostave i osobnom dostavom te propisuje dostavu u inozemstvo.

Novine su i u reguliranju knjigovodstvenih isprava i evidencija kao i elektronička obrada podataka pa su propisane obveze poreznih obveznika koji u elektroničkom obliku vode poslovne knjige.

Detaljnije je reguliran postupak ispravka porezne prijave²¹ pa je dodana odredba po kojoj se ispravak prijave može izvršiti najkasnije u roku od dvanaest mjeseci, od isteka roka za podnošenje prijave, a kad se pokrene postupak poreznog nadzora, ispravak prijave se može izvršiti najkasnije do dostave obavijesti o početku poreznog nadzora. Ispravak porezne prijave, ne može se izvršiti nakon što je doneseno porezno rješenje.

Promijenjen je način davanja obavijesti od strane poreznih obveznika te način prikupljanja tih obavijesti.²²

Novina je i skraćeni porezni postupak.²³

U odnosu na prijašnji OPZ novost je i odredba članka 86. koji propisuje da se porezno rješenje koje se donosi na temelju godišnje porezne prijave mora dostaviti poreznom obvezniku čim je to moguće, a najkasnije u roku od godine dana nakon isteka roka za podnošenje godišnje porezne prijave. U odredbama kojima regulira oblik i sadržaj poreznog rješenja (članak 88.) OPZ-2008 detaljnije propisuje što sve mora sadržavati porezno rješenje.

Kod utvrđivanja zastare poreznih obveza precizirano je da se u vrijeme zastare računa i vrijeme koje je proteklo u korist prednika poreznog obveznika kao i da ne zastarijevaju porezne obveze koje su osigurane založnim pravom ili hipotekom ako su upisani u javnu knjigu, a dodana je i odredba koji određuje da apsolutna zastara prava poreznog tijela na pokretanje prekršajnog postupka²⁴ nastupa za šest godina od dana kada je zastara počela prvi put teći.

Utvrđena je obveza banaka da poreznom tijelu dostavlja podatke o prometu svih kunskih i deviznih računa pravnih osoba, kao i fizičkih osoba koje obavljaju registriranu djelatnost obrta i slobodnih zanimanja građana.²⁵

Uveden je novi termin - porezni nadzor umjesto dosadašnjeg inspekcijски nadzor) u članku 103. te je propisano da porezni nadzor obavljaju porezni revizori, porezni inspektori i drugi državni službenici ovlašteni za provedbu poreznog nadzora te druge stručno osposobljene osobe.

Kriterij za odabir poreznih obveznika radi provedbe poreznog nadzora je promijenjen pa se u prvi plan za nadzor stavlja porezna snaga poreznog obveznika te procjena

²¹ Članak 63.

²² članak 69.

²³ članak 77.

²⁴ članak 96, kasnije je brisan čl. 6 ZIDZ OPZ NN 73/13, jer se istim zakonom propisuje da je zastara u odnosu na prekršaje regulirana Prekršajnim zakonom –čl. 5. ZIDZ OPZ

²⁵ članak 101.

rizika po objektivnim kriterijima, a prioritet za nadzor imaju veliki poduzetnici iz Zakona o računovodstvu, kao i povezani porezni obveznici.

Umjesto naloga za porezni nadzor novi OPZ uvodi obavijest o poreznom nadzoru koja mora biti dostavljena poreznom obvezniku najmanje osam dana prije početka poreznog nadzora, ali protiv koje nema prava na prigovor, a ne sadrži ni imena ovlaštenih osoba za provođenje nadzora.

Daljnja velika novina u OPZ-2008 je vraćanje mogućnosti odgode naplate poreznog duga, a novina je i odredba članka 119. koja propisuje da se u slučaju pokrenutog upravnog spora, može iznimno odgoditi izvršenje rješenja do okončanja upravnog spora pod uvjetom da bi izvršenje rješenja tužitelju nanijelo teško nadoknadivu štetu, te ako odgoda nije protivna javnom interesu. Za vrijeme trajanja odgode izvršenja do okončanja upravnog spora zastara ne teče, a o odgodi naplate odlučuje ravnatelj porezne uprave.²⁶

U dijelu koji regulira ovršni postupak najviše je novina, tako je primjerice, preciznije definirana obveza ovršenima u pogledu davanja podataka o imovini s kojom raspolaže, uvedena je mogućnost podnošenja prigovora na rješenje o ovrsi na temelju vjerodostojne isprave i to u roku od osam dana od dana dostave rješenja, o prigovoru odlučuje prvostupanjsko porezno tijelo rješenjem, protiv kojega je dozvoljena žalba, koja ne odgađa izvršenje rješenja.

Nadalje, ovrha se provodi iz cjelokupne imovine poreznog obveznika, a prema stavku 2. članka 131. ako se porezni dug ne može naplatiti iz imovine poreznog obveznika fizičke osobe, naplatit će se iz imovine koja se po odredbama Obiteljskog zakona smatra bračnom stečevinom te imovinom njegovih srodnika po krvi u ravnoj liniji koji su tu imovinu stekli od poreznog obveznika po bilo kojoj osnovi ili iz primitaka ovršenima.

Do OPZ-2008 u postupku ovrhe nisu se mogle plijeniti tražbine ovršenikove tražbine po osnovu plaća i sa plaćom izjednačenih primanja do visine osobnog odbitka, sada je moguće plijeniti primanja po osnovi plaća i sa plaćom izjednačenih primanja do iznosa minimalne plaće u Republici Hrvatskoj utvrđene prema propisu o minimalnoj plaći, kao i novčane primitke koji su izuzeti od oporezivanja prema posebnim propisima. Stože su i odredbe o pljenidbi ovršenikovih pokretnina koje se nalaze kod treće osobe. Tako je u članku 146. stavak 2. propisano da se ovršenikove pokretnine koje se nalaze u posjedu treće osobe popisuju na način kao i pokretnine koje su u posjedu ovršenika. U slučaju da treća osoba ne pristaje na popis i predaju stvari ovršenika, porezno tijelo donosi rješenje s nalogom za predaju stvari ovršenika, a u slučaju da treća osoba u roku od osam dana ne izvrši nalog poreznog tijela, porezno tijelo će se naplatiti iz imovine treće osobe.

OPZ-om iz 2008. utvrđuje se cijelo novo poglavlje: „Administrativna suradnja između država članica europskih zajednica za područje poreza” pa je to propisano odredbama članka 172.-194.

U Zakon su unesena i dva nova prekršaja te povišene kazne za dosad propisane prekršaje.

²⁶ čl. 118. i 119. OPZ-a 2008.--odgoda naplate i odgoda u slučaju upravnog spora su brisane člankom 8. i 9. ZIDZ OPZ-NN136/12

3.3. OPZ - 2011/12. (NN 18/11, 78/12, 136/12)

Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (ZID OPZ/11- NN 18/11), stupio je na snagu 17. veljače 2011.

ZID OPZ- NN 78/12 je stupio na snagu 21. srpnja 2012.

ZID OPZ-NN136/12 je stupio na snagu 15. prosinca 2012.

Izmjene i dopune OPZ-a odnose se na promjene odredba u vezi sa zaštitom porezne tajne, odredba o odgovornosti članova društva i povezanih osoba te se točnije određuje pojmove povezanoga društva, ovisnog i vladajućeg društva odnosno povezanih osoba. Uvodi se i mogućnost sklapanja upravnog ugovora ili nagodbe, sukladno rješenjima u ZUP-u, mogućnost elektroničke dostave poreznog akta, zakonskoga prijebaja međusobnih obveza, namirenja duga ustupanjem nekretnina i promjene u vezi s provedbom ovršnog postupka.

Većina izmjena se odnosi na postizanje efikasnije naplate poreznog duga. Najvažnija mjera jest omogućavanje Poreznoj upravi da na svojim web stranicama objavi listu dužnika s neplaćenim poreznim obvezama.

Osobito se uređuje postupak utvrđivanja zlouporabe prava, koji se provodi tek kada se iscrpi sve mogućnosti naplate u ovršnom postupku od primarnog dužnika. Postupak provode ovlaštene osobe inspektori službe za ovršni postupak i porezni revizori.

Uvodi se osobna odgovornost direktora, članova trgovačkog društva i povezanih osoba za podmirivanje poreznih obveza društva.

Članovi uprave i izvršni direktori će biti odgovorni kao porezni jamci ako zloupotrijebe svoje ovlasti pri vođenju poslova društva zbog kojih je došlo do nemogućnosti plaćanja poreznih obveza od strane društva. Članovi društva će također biti odgovorni kao porezni jamci u slučaju zlouporabe svojih ovlasti.

Zlouporaba ovlasti nastaje u sljedećim slučajevima:

- preusmjeravanja sredstava društva na druge osobe radi izbjegavanja plaćanja poreznih obveza,
- korištenja društva kako bi se postigli ciljevi inače zabranjeni direktoru ili dioničaru ili kako bi se pogoršao položaj vjerovnika,
- upravljanja imovinom društva kao privatnom imovinom dioničara ili umanjenja imovine društva u korist dioničara ili druge osobe.

Povezane osobe koje su se okoristile u poslovima koji su naštetili društvu će biti odgovorne za podmirivanje dugova društva do iznosa ostvarenih koristi. Dvoje ili više pojedinaca ili pravnih osoba se smatraju povezanim ako postoji mogućnost prijenosa gubitaka, dobiti ili sposobnosti za plaćanje. Pojedinci kao što su bračni partneri, osobe u krvnom srodstvu, rodbina, posvojitelji i staratelji su također uključeni u ovu definiciju.

Novina je da se potraživanja poreznog obveznika prema državnom proračunu mogu prebiti s nepodmirenim poreznim obvezama.

Izmjene daju mogućnost sklapanja upravnog ugovora ili nagodbe između poreznog obveznika i Porezne uprave radi izvršenja poreznog rješenja.

3.4. OPZ - 2013.

OPZ-2013. je stupio na snagu 26. lipnja 2013. i donosi promjene u odnosu na obveznike izdavanja računa.²⁷

3.5. Porezna reforma 2015.

Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (NN 26/15) stupio je na snagu 17. ožujka 2015.

Najznačajnije izmjene i dopuna se odnose na uvođenje instituta obvezujućih mišljenja, nadopunu odredbi o uvjetima i rokovima za ispravak poreznih prijava te proširenje opsega primjene kazne o zabrani daljnjeg rada poreznog obveznika. Osim navedenog proširuje primjenu instituta upravnog ugovora i porezne nagodbe te se propisuju ovlasti Samostalnog sektora za otkrivanje poreznih prijevара (nova ustrojstvena jedinica Ministarstva financija).²⁸

3.5.1. Obvezujuća mišljenja Porezne uprave

Propisuje se ovlast poreznog tijela da donosi obvezujuća mišljenja o poreznom tretmanu budućih i namjeravanih transakcija, odnosno poslovnih događaja i djelatnosti poreznog obveznika. Troškove izdavanja obvezujućih mišljenja će u cijelosti snositi porezni obveznik, a područje primjene, način, rok i iznosi troškova njihova izdavanja će biti propisani pravilnikom.²⁹

Dosadašnja praksa Porezne uprave bila je izdavati mišljenje o pojedinim transakcijama na zahtjev poreznih obveznika. Međutim, ta mišljenja nisu bila obvezujuća ni za porezno tijelo ni za porezne obveznike. Uvođenjem instituta obvezujućeg mišljenja, kao jednog od načina primjene i ostvarenja načela postupanja u dobroj vjeri, osigurat će se dodatna razina sigurnosti za porezne obveznike i zaštita njihovih prava u porezno-pravom odnosu.

²⁷ članak 54.b

²⁸ izvor teksta UDK 336.2/342.5 Božo Prelević, dipl. iur., časopis RIPUP 4/15

²⁹ Pravilnikom o obvezujućim mišljenjima, ispravku prijave, statističkim izvješćima i poreznoj nagodbi, koji je objavljen u Narodnim novinama br. 78/15., a stupio na snagu 25. srpnja 2015. je propisana obveza podnošenja statističkih izvješća Poreznoj upravi za potrebe utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje, kao i kazna pravnoj osobi od 2.000 do 200.000 kuna ako statistička izvješća ne podnese Poreznoj upravi.

Pravilnik je mijenjan u veljači 2016. te je ovom izmjenom produžen rok za predaju statističkih izvješća o dospjelim i nenaplaćenim potraživanjima.

3.5.2. Ispravak poreznih prijava

Izmjenama i dopunama se omogućuje ispravak porezne prijave na poziv poreznog tijela. U tom pogledu, ako porezno tijelo u poreznom postupku uoči nepravilnosti kod poreznog obveznika, istog će pozvati da u određenom roku izvrši ispravak porezne prijave, a u svrhu dobrovoljnog ispunjenja poreznih obveza. Ako porezni obveznik ne izvrši ispravak u predviđenom roku, porezno tijelo će pokrenuti porezni nadzor.

Propisuje se obveza ispravka poreznih prijava u roku od 15 dana od dana izvršenosti/pravomoćnosti odluke ako je zbog činjenica utvrđenih tim aktom nužan ispravak porezne prijave nakon protoka redovnog roka. Redovan rok za ispravak poreznih prijava je 12 mjeseci od isteka roka za podnošenje iste.

Nadalje, dopušta se ispravak poreznih prijava zbog direktne primjene propisa EU, a najdulje do zastranih rokova propisanih relevantnim propisima EU. Direktnom primjenom EU propisa će se produžiti rokovi za ispravak prijave kojima se dostavljaju podaci na razini EU (npr. prijave s podacima relevantnima za VIES bazu (Sustav za razmjenu podataka o PDV-u)). Provedba ove odredbe bit će propisana pravilnikom.

3.5.3. Zabrana daljnjeg rada poreznog obveznika

OPZ-om je sada propisano da porezno tijelo može rješenjem zabraniti daljnji rad poreznom obvezniku ako istih odbije sudjelovati u poreznom postupku, ako se ne odazove na poziv poreznog tijela i ako ne dopusti obavljanje poreznog nadzora. Ta odredba je izmjenama i dopunama proširena pa će porezno tijelo osim u navedenim slučajevima poreznom obvezniku moći zabraniti daljnji rad i ako isti:

- ne izdaje račune,
- ne iskazuje isporuke dobara i usluga preko naplatnog uređaja ili na drugi odgovarajući način, a naplaćuje ih gotovinom,
- ne vodi poslovne knjige i evidencije radi oporezivanja u skladu sa zakonskim propisima.

3.5.4. Upravni ugovor i porezna nagodba

Izmjenama i dopunama OPZ-a propisuje se da porezno tijelo i porezni obveznik mogu radi namirenja dospelog poreznog duga, u cijelosti ili djelomično, sklopiti upravni ugovor. Ugovor će se sklapati u pisanom obliku i na rok dulji od 24 mjeseca.

Porezno tijelo i porezni obveznici će za novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora, a do uručenja zapisnika o obavljenom nadzoru, moći sklopiti poreznu nagodbu. Uvjet za sklapanje nagodbe je prihvaćanje porezne obveze utvrđene u postupku nadzora od strane poreznog obveznika i njegovo odricanje od prava na korištenje pravnih lijekova.

3.5.5. Ovlasti Samostalnog sektora za otkrivanje poreznih prijevara

Ministarstvo financija od 1. siječnja 2015. godine posluje u novom ustroju. Jedna od novih ustrojstvenih jedinica je i Samostalni sektor za otkrivanje poreznih prijevara koji je nadležan za prikupljanje, kontrolu, analitičku obradu i razmjenu podataka bitnih za

oporezivanje. Kako bi obavljao aktivnosti iz svoje nadležnosti Samostalnom sektoru za otkrivanje poreznih prijevара su izmjenama i dopunama OPZ-a dane ovlasti da, uz Poreznu upravu i Carinsku upravu, obavlja poslove u vezi s naplatom i utvrđivanjem poreza te primjenom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

3.5.6. Ostale značajnije izmjene i dopune

Odredbama OPZ-a o poreznoj tajni nisu bile obuhvaćene situacije kada porezno tijelo razmjenjuje podatke s nadležnim tijelima drugih država članica (spontano, na zahtjev ili automatski) i institucijama iz Sjedinjenih Američkih Država na temelju FATCA-e. Stoga su navedene situacije implementirane u relevantne odredbe koje uređuju institut porezne tajne.

Propisuje se da porezno tijelo na zahtjev stranke može dostaviti porezni akt elektroničkim putem. Do sada je elektronička dostava bila moguća samo u iznimnim situacijama i to uz izričit pristanak stranke.

OPZ se u pogledu odredbi o povratu u prijašnje stanje usklađuje s odredbama ZUP-a. Tako će porezno tijelo o povratu u prijašnje stanje odlučivati na prijedlog poreznog obveznika, a porezno tijelo će o tome odlučivati rješenjem umjesto zaključkom.

3.6. Porezna reforma 2016.

U studenom 2015. godine objavljen je³⁰ nacrt novih izmjena OPZ-a.

Ovim prijedlogom izmjena i dopuna propisuje se usklađivanje s pravnom stečevinom Europske unije u području administrativne suradnje radi sprječavanja poreznih utaja i izbjegavanja plaćanja poreza, odnosno usklađivanje s Direktivom Vijeća 2014/107/EU o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja.

Sporazum propisuje pravila za prepoznavanje i razmjenu informacija o računima rezidenata dviju država koji se nalaze u financijskim institucijama tih država.

Osnovni cilj Sporazuma je prepoznavanje financijskih računa, prijava oporezivih prihoda u državi rezidentnosti odnosno izbjegavanje porezne utaje.

Time se proširuje automatska razmjena informacija između država članica EU s podacima o financijskim računima koje će izvještajne financijske institucije biti dužne utvrditi, sukladno pravilima dubinske analize i dostaviti Poreznoj upravi, prema pravilima izvješćivanja.

Ujedno se razrađuje primjena Sporazuma između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Sjedinjenih Američkih Država u cilju unaprjeđenja izvršenja poreznih obveza na međunarodnoj razini i provedbe FATCA-e (u daljnjem tekstu: Sporazum), koji je potpisan u Zagrebu 20. ožujka 2015. godine.

Radi smanjivanja troškova predviđeno je da izvještajne financijske institucije mogu prikupljati informacije za sve nerezidente, koje će dostavljati Poreznoj upravi u

³⁰ vidi stranicu <https://esavjetovanja.gov.hr>

propisanim rokovima i nakon što stupe na snagu potrebni međunarodni sporazumi i međunarodni akti.

Vežano uz članak 140. stavak. 3. OPZ-a, radi osiguranja postupka efikasnije naplate poreznih dugova koji ne prelaze iznos od 5.000,00 kuna, tj kod „ovrha male vrijednosti“, predlaže se izmjena odredbe kako bi se omogućila naplata temeljem samog rješenja o utvrđivanju obveze uz nalog koji bi išao Financijskoj agenciji.

Druga cjelina:

➤ dokazni postupak

4. POREZNI POSTUPAK

4.1. Porezni postupak i ZUP

OPZ se u cjelini primjenjuje na porezni postupak i na odnose između poreznih obveznika i poreznih tijela koja primjenjuju propise o porezima i drugim javnim davanjima. Cilj Zakona je osigurati punu zaštitu prava poreznih obveznika u postupku koji se vodi pred poreznim tijelima radi učinkovite provedbe poreznih zakona.

Posebnost u postupanju poreznih tijela u provedbi poreznih zakona je u pretežitom postupanju po službenoj dužnosti radi utvrđivanja, nadzora i naplate javnih davanja, neovisno o volji poreznih obveznika.

U svemu što nije propisano OPZ-om, u skladu s odredbom članka 4. istoga, primijenit će se supsidijarno odredbe ZUP-a.

Novi ZUP, ipak, daje mogućnost odstupanja od pravila prema kojemu se taj zakon primjenjuje u postupanju u svim upravnim stvarima, jer članak 3. propisuje da se samo pojedina pitanja upravnog postupka mogu zakonom urediti drukčije, ako je to nužno za postupanje u pojedinim upravnim područjima te ako to nije protivno temeljnim odredbama i svrsi tog zakona.

4.2. Pokretanje i vođenje poreznog postupka

Određivanje trenutka pokretanja upravnog odnosno poreznog postupka je bitno radi utvrđivanja trajanja postupka, odnosno roka u kojemu je upravno tijelo obvezno odlučiti o kakvom pravu, obvezi ili pravnom interesu stranke u postupku.

OPZ ne propisuje trenutak u kojem se smatra da je postupak pokrenut te se primjenjuju odredbe čl. 40. ZUP-a. Stoga je upravni postupak pokrenut trenutkom predaje urednog zahtjeva stranke javnopravnom tijelu, kada se postupak pokreće po zahtjevu stranke, dok se u slučaju pokretanja postupka po službenoj dužnosti trenutkom pokretanja postupka smatra poduzimanje bilo koje radnje od strane službene osobe u javnopravnom tijelu sa svrhom vođenja postupka po službenoj

dužnosti.³¹

Novost u vođenju upravnog postupka je propisivanje mogućnosti dostavljanja podnesaka, dakle i zahtjeva za pokretanje postupka, u elektroničkom obliku.³²

Do supsidijarne primjene ZUP-a dolazi i u postupanju po inicijativi za pokretanje postupka radi zaštite javnog interesa. Tako je, prema odredbi čl. 42. ZUP-a, službena je osoba obvezna, kada utvrdi da ne postoje uvjeti za pokretanje postupka po službenoj dužnosti, obavijestiti o tome podnositelja, najkasnije u roku od 30 dana od dana podnošenja predstavke, odnosno obavijesti. Podnositelj ima pravo izjaviti prigovor javnopravnom tijelu od kojeg je primio obavijest kojom se ne prihvaća prijedlog za pokretanje postupka. Prigovor se podnosi u roku od osam dana od dana primanja obavijesti, odnosno u roku od 8 dana od proteka zakonskog roka od 30 dana u kojem roku je javnopravno tijelo bilo obvezno poslati obavijest.

Obveza obavještavanja postoji samo u slučaju postojanja negativne pretpostavke, odnosno ako se ocijeni da ne postoje uvjeti za pokretanje postupka po službenoj dužnosti. Radi zaštite interesa podnositelja inicijative obavijest bi trebala imati i valjano obrazloženje razloga zbog kojih javnopravno tijelo neće pokrenuti postupak po službenoj dužnosti.

Postupanje na temelju čl. 42. ZUP-a nužno je razlikovati od postupanja na temelju zahtjeva stranke za pokretanje postupka, iz čl. 41. st. 2. ZUP-a, u kojem slučaju će službena osoba, kad utvrdi da ne postoje zakonske pretpostavke za pokretanje postupka na temelju podnijetog zahtjeva stranke, rješenjem odbaciti zahtjev.

U poreznom se postupku primjenjuju i odredbe čl. 45. i 46. ZUP-a kojima je propisan institut izmjene zahtjeva i odustanka od zahtjeva i posljedice izmjene ili podnošenja drugog zahtjeva, ali zahtjeve stranaka treba razlikovati od poreznih prijava.

Prema članku 45. ZUP-a stranka može do donošenja prvostupanjske odluke u upravnoj stvari izmijeniti svoj zahtjev ili podnijeti drugi ako se ti zahtjevi u bitnom temelje na istom činjeničnom stanju, jer će se u protivnom naknadni zahtjevi odbaciti.

Odredbe ZUP-a primjenjuju se i kod odustanka stranke od zahtjeva, koja to može učiniti u pisanom obliku, usmeno na zapisnik i u elektroničkim putem. Posljedica odustanka od zahtjeva je donošenje rješenja o obustavi postupka (čl. 46. ZUP-a). ZUP omogućuje obustavu postupka po službenoj dužnosti i kad se iz postupanja stranke ili iz drugih okolnosti postupka može zaključiti da je stranka odustala od zahtjeva i propisivanjem mogućnosti nastavljanja postupka ako je nastavak postupka u javnom interesu ili to zahtjeva protivna stranka.

Dostavljanje porezne prijave koju je porezni obveznik temeljem posebnog poreznog zakona bio dužan podnijeti ili ju je podnio radi ostvarivanja prava, ne smatra se zahtjevom za pokretanje poreznog postupka, pa podnositelj porezne prijave ne može disponirati svojim pravima iz odredaba članka 45. i 46. ZUP-a.

Po podnesenim se poreznim prijavama postupak provodi po službenoj dužnosti, a ne na temelju zahtjeva stranke.

³¹ čl. 40. st. 2. i 3. ZUP-a

³² čl. 75. ZUP-a

Ipak, člankom 66. OPZ-a propisuje se mogućnost ispravka prijave ako porezni obveznik uoči da je podnesena porezna prijava netočna ili nepotpuna i da zbog toga može doći do manje ili više plaćenog poreza. Ispravak prijave moguć je u roku od dvanaest mjeseci od isteka roka za podnošenje prijave.

Prema tome, odredbe ZUP-a kojima se propisuje izmjena zahtjeva, podnošenje drugog zahtjeva i odustanak od zahtjeva primjenjuju se i u poreznom postupku u postupcima koji se vode po zahtjevu stranke (npr. zahtjev za povrat poreza) jer ti instituti nisu propisani OPZ-om.

4.3. Utvrđivanje činjenica i dokazi

Koje su činjenice značajne u određenoj poreznoj stvari ovisi od materijalnog propisa na temelju kojeg se rješava porezna stvar. To su one činjenice koje porezni propis predviđa kao uvjet da se poreznom obvezniku prizna određeno pravo ili odredi neka obveza.

Kod utvrđivanja činjenica koje su relevantne u postupku službena osoba poreznog tijela mora znati kad od poreznog obveznika može tražiti određene dokaze, a kad je dužna sama po službenoj dužnosti pribaviti odgovarajuće dokaze o činjenicama koje mora utvrditi u poreznom postupku

Porezni obveznik nije dužan u poreznom postupku podnositi dokaze niti se oni od njega smiju tražiti o činjenicama:

- o kojima službenu evidenciju vodi nadležno porezno tijelo (čl. 136. st. 3. OPZ),
- koje, porezno tijelo koje vodi postupak, po službenoj dužnosti, može brže i lakše pribaviti od drugih institucija koje o tim činjenicama vode evidenciju (čl. 137. st. 2.),
- koje su općepoznate (čl.137.st. 2. i 160. st. 2.),
- o kojima se ne vodi službena evidencija i drugo tijelo nije dužno o tim činjenicama izdavati uvjerenja (čl.137. st. 2.),
- koje su već potvrđene ili posvjedočene u nekoj javnoj ispravi (npr. osobnoj iskaznici, putnoj ispravi i si.) ako nije drukčije propisano (čl. 164. st. 2.) i
- čije postojanje zakon pretpostavlja (čl.160. st. 3.).

Sva dokazna sredstva u načelu su iste snage pa je osoba koja je ovlaštena voditi postupak slobodna izvoditi i ocjenjivati dokaze i izabrati koji će od tih dokaza smatrati osnovanim i vjerodostojnim, s time da nije ovlašten stupnjevat dokaze po snazi, već samo, u konkretnom slučaju, pridati veću ili manju važnost nekim dokazima, smatrati neke vjerodostojnim, a druge manje vjerodostojnim te je dužan obrazložiti razloge za takav izbor.

4.4. Rokovi

Računanje rokova i utjecaj nedjelja, blagdana i neradnih dana na početak i tijek rokova OPZ ne propisuje pa se ovdje primjenjuju odredbe članka 80. i 81. ZUP-a.

4.5. Povrat u prijašnje stanje

Razlika postoji u postupanju povodom zahtjeva (prijedloga) za povrat u prijašnje stanje iz članka 82. ZUP-a, koji OPZ propisuje u svojem čl. 84.

Obje odredbe oba zakona³³ propisuju iste razloge i rokove za podnošenje zahtjeva za povrat u prijašnje stanje odnosno prijedloga za povrat u prijašnje stanje (prema ZUP-u) i to subjektivni rok od osam dana i objektivni rok od tri mjeseca uz mogućnost podnošenja zahtjeva i nakon proteka roka od tri mjeseca (ako je stranka bila spriječena razlozima više sile). Bitne razlike su u tome što odredba čl. 84. OPZ-a ne dopušta povrat u prijašnje stanje stranci koja je iz neznanja ili očitom pogreškom poslala ili predala podnesak na vrijeme, ali nenadležnom javnopravnom tijelu i u neodređivanju kome se podnosi zahtjev za povrat u prijašnje stanje pa se potonja pravna praznina popunjava odredbom članka 82. stavka 2. ZUP-a. prema kojoj se prijedlog za povrat u prijašnje stanje prema podnosi se tijelu kod kojega je trebalo obaviti propuštenu radnju.

Prijašnjim OPZ-om bilo je propisano da se o zahtjevu za povrat odlučuje zaključkom protiv kojeg žalba nije bila dopuštena, osim ako je zahtjev za povrat u prijašnje stanje bio podnesen zbog propuštenog roka za žalbu na porezno rješenje.

Izmjenom OPZ-a 2015 o tom se zahtjevu odlučuje rješenjem kao i u ZUP-u koji dopušta žalbu na takvo rješenje.

4.6. Porezni akti i porezno rješenje

Prema OPZ-u porezno rješenje je najvažniji akt u poreznom postupku. Bitna obilježja poreznog rješenja kao i svakog drugog upravnog rješenja su da je riječ o pojedinačnom autoritativnom poreznom aktu, da se odnosi na rješavanje o poreznoj stvari, tj. o nekom pravu ili obvezi poreznog obveznika i da je doneseno u poreznom postupku od strane nadležnog poreznog tijela. Svi ti uvjeti moraju biti kumulativno ispunjeni da bi rješenje bilo porezni akt.

OPZ kao porezne akte definira osim rješenja i zaključak, obavijest, zapisnik, poziv i dr. akte. Jedino se poreznim rješenjem može odlučiti o pojedinačnim pravima i obvezama poreznog obveznika.

Za razliku od ZUP-a, OPZ propisuje donošenja zaključka u slučaju: produljenja roka (čl.83. st. 3.), privremene mjere u tijeku poreznog nadzora (članak 108. st. 10.), privremenog prekidanja postupka zbog rješavanja prethodnog pitanja (čl. 169. st. 1.).

4.7. Dostava

OPZ-om je detaljno opisana osobna dostava poreznog akta, koja je obvezna kad je u pitanju porezni akt kojim se odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama, a to je rješenje ili akt koji, u skladu s posebnim propisima može imati i neki drugi naziv, osobna dostava je obvezna i kada od dana dostave teče rok koji se ne može produljiti. Osobna dostava se smatra izvršenom neposrednim uručenjem poreznog

³³ čl. 82. ZUP-a i čl. 84. OPZ-a

akta osobi kojoj je akt namijenjen, odnosno njezinom punomoćniku.

Mjestom dostave, kada je riječ o fizičkoj osobi, smatra se njeno prebivalište ili uobičajeno boravište, odnosno radno mjesto osobe kojoj se akt upućuje, dok se u slučaju pravne osobe mjestom dostave smatra sjedište pravne osobe. Ako se osoba kojoj se treba izvršiti dostava ne zatekne na mjestu dostave, dostavljač će ostaviti potpisanu obavijest o vremenu pokušane osobne dostave i o vremenu sljedeće osobne dostave, koja se ne može izvršiti prije preteka roka od 24 sata od prvog pokušaja. Porezni akt se vraća poreznom tijelu ako se nakon drugog pokušaja dostava ne izvrši ili ako sudionik odbije primiti porezni akt.

Kad se porezni akt vraća poreznom tijelu, na mjestu dostave ostavlja se pisana obavijest sudioniku u kojoj se naznačuje datum i vrijeme pokušane dostave, mjesto gdje se porezni akt može preuzeti i pravne posljedice nepreuzimanja akta. Smatra se da je osobna dostava izvršena u roku od petnaest dana od dana kada je obavijest ostavljena na mjestu dostave.

Ako je dostava izvršena na ovaj način, dostavnica treba sadržavati datum ostavljanja potpisane poruke i datum vraćanja dokumenta poreznom tijelu.

Posredna dostava može se izvršiti i članu obitelji, pod pretpostavkom da je riječ o odraslom članu kućanstva ili osobi koja je zaposlena na istom radnom mjestu kao i sudionik. Prilikom posredne dostave dostavljač je dužan utvrditi jesu li osobe kod kojih ostavlja pismeno stvarno u mogućnosti predati ga na vrijeme osobi kojoj je upućeno.

Budući da odredbe ZUP-a šire obrađuju posrednu dostavu od OPZ-a, taj će se zakon supsidijarno primjenjivati i u poreznom postupku.

4.8. Prethodno pitanje

Na definiranje pojma prethodnog pitanja te način njegovog rješavanja primjenjuju se odredbe čl. 55. i 56. ZUP-a.

4.9. Postupanje s podnescima

Odredbe o načinu postupanja sa podnescima (čl. 71. ZUP-a) primjenjuju se i u poreznim postupcima, kao i ispravljanje podnesaka pa će se nedostaci u podnescima i u poreznim stvarima ispravljati na način propisan člankom 73. ZUP-a.

4.10. Pravni lijekovi

Novi ZUP je smanjio broj izvanrednih pravnih lijekova i uvodi novi pravni lijek - prigovor, koji otvara mogućnost zaštite i od postupanja javnopravnih tijela koja ne završavaju donošenjem upravnog akta (npr. obavijest) te zaštitu od postupanja pružateljima javnih usluga koji imaju učinak na prava, obveze ili pravne interese stranaka.

Prema odredbama OPZ-a protiv poreznog akta kojim se odlučilo o pojedinačnim pravima i obvezama iz poreznog odnosa, kao redovno pravno sredstvo, može se podnijeti žalbu i prigovor, a kao izvanredni lijek propisana je jedino mogućnost

mijenjanja i poništavanja poreznog akta u vezi s upravnim sporom i tužba upravnom sudu. Izvanredni pravni lijek mijenjanje i poništavanje rješenja u vezi su upravnim sporom bio je propisan odredbama starog ZUP-a, a sada je jedino propisan OPZ-om.

S obzirom na supsidijarnu primjenu ZUP-a, izvanredna pravna zaštita moguća je i putem izvanrednih pravnih lijekova predviđenih ZUP-om, a to su oglašavanja rješenja ništavim te poništavanje i ukidanje rješenja.

Žalbeni postupak iz OPZ-a sadrži neke specifičnosti u odnosu na odredbe kojim postupanje po žalbi propisuje ZUP-a. Primjerice, prema OPZ-u, ako se pobijani porezni akt izmijeni prije donošenja rješenja o žalbi, tada predmetom postupka po žalbi postaje i novi porezni akt.

Slijedi zaključak da se u postupanju po žalbi i odlučivanju o žalbi primjenjuju odredbe OPZ-a iz članka 168. i 170., a supsidijarno odredbe ZUP-a o žalbenom postupku.

Načelna suspenzivnost žalbe iz ZUP-a, prema OPZ-u ne odnosi se na porezna rješenja donesena u skraćenom postupku.

Bitna je razlika i u propisivanju pravnih posljedica odustanka od žalbe. Prema OPZ-u žalitelj može odustati od žalbe do donošenja rješenja o žalbi. Pri tom, za razliku od odredbi ZUP-a, ne gubi pravo na ponovno podnošenje žalbe ako žalbeni rok nije istekao.

5. SKRAĆENI POREZNI POSTUPAK - NEPOSREDNO RJEŠAVANJE

Skraćeni porezni postupak ili neposredno rješavanje, propisan je člankom 77. OPZ-a.³⁴

U skraćenom poreznom postupku porezna se stvar rješava:

- bez provedbe ispitnog postupka,
- bez davanja mogućnosti poreznom obvezniku izjašnjavanje o činjenicama, okolnostima i pravnim pitanjima važnim za rješavanje porezne stvari i

Porezno tijelo može riješiti stvar bez provedbe ispitnog postupka:

1. ako je porezni obveznik u poreznoj prijavi naveo činjenice ili podnio dokaze na podlozi kojih se utvrđuje stanje stvari, ili ako se to stanje može utvrditi na podlozi općepoznatih činjenica ili činjenica koje su poreznom tijelu poznate,

2. ako se stanje stvari može utvrditi na temelju podataka iz službenih evidencija kojima porezno tijelo raspolaže ili ih je pribavilo od drugih nadležnih tijela, a nije potrebno posebno saslušanje stranke radi zaštite njezinih prava odnosno pravnih interesa. U obrazloženju poreznog rješenja koje se donosi u skraćenom postupku na

³⁴ člankom 2. ZIDZ OPZ „Narodne novine“ 18/11. izmijenjen je naziv postupka, a daljnja izmjena učinjena je u čl. 10. ZID OPZ NN 26/15

temelju članka 77. ovoga Zakona navode se pravni propisi na temelju kojih je porezno rješenje doneseno.³⁵ Žalba ne odgađa izvršenje pobijanog poreznog akta koji je donesen neposrednim rješavanjem na temelju članka 77. ovoga Zakona.³⁶

Za rješavanje po skraćenom poreznom postupku nije bitno o kakvoj se poreznoj stvari radi. U tom postupku mogu se rješavati porezne stvari manjeg i većeg značaja, po službenoj dužnosti i na zahtjev poreznih obveznika.

Osnovna svrha skraćenog poreznog postupka je utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje na načelu učinkovitosti i ekonomičnosti tako da se poreznim obveznicima omogućuje brže ostvarivanje prava (čl. 10. ZUP-a) ali se ne umanjuje smisao i cilj načela materijalne istine (čl. 8. ZUP-a).

O općepoznatim činjenicama ili činjenicama koje su poreznom tijelu poznate ili se radi o službenim podacima s kojim porezno tijelo raspolaže u skraćenom poreznom postupku, službena osoba u spisu može sastaviti zabilješku koja u formalnom smislu predstavlja pisani dokaz o relevantnim činjenicama (čl. 49. OPZ-a i čl. 99. ZUP-a).

Neposredno rješavanje je primjenjivo kada je činjenično stanje potpuno jasno već pri pokretanju postupka ili kad propisi izričito određuju da se u određenim situacijama može, po skraćenom poreznom postupku, riješiti poreznu stvar.

Službena osoba koja vodi postupak procjenjuje u svakom konkretnom slučaju može li se porezna stvar riješiti u skraćenom poreznom postupku.

Zbog prikupljanja i obrade raznih poreznih podataka ustrojen je Informacijski sustav Porezne uprave (ISPU). Iz ISPU izrađuju se izvještaji i razmjenjuju podaci s drugim ministarstvima, Državnim zavodom za statistiku, Hrvatskom gospodarskom komorom, Hrvatskom obrtničkom komorom, Uredom za sprječavanje pranja novca, HZMO, HZZO, REGOS-om, Financijskom agencijom i drugim institucijama, baze podataka o evidencijama osobnih identifikacijskih brojeva (koja ima i funkciju: povezana društva) i baze podataka o evidencijama podataka bitnih za oporezivanje (PBZO) na potralu Porezne uprave.

³⁵ Članak 88. stavak 6. OPZ-a

³⁶ Članak 167. stavak 2. OPZ-a

Druga cjelina:

➤ diskrecijska ocjena

6. DISKRECIJSKA OCJENA

Slobodna ocjena dokaza ili diskrecijska ocjena predstavlja pravo ili mogućnost ovlaštenog službenika poreznog tijela da, kada mu to zakon dopušta, bira između dvije ili više mogućnosti odabira dokaza koji će se provesti u poreznom postupku ili da pokloni vjeru jednom dokazu u odnosu na ostale dokaze ili da odlučuje koje će činjenice uzeti kao dokazane.

OPZ rijetko koristi termin slobodna ocjena kao npr. u članku 82. st. 5., ali se slobodna ocjena krije u izrazima kao što su može, smije, ovlaštena je, javni interes, pripada pravo, opće dobro, korisno je i slično.

U članku 67. OPZ-a propisano je da porezno tijelo koje provodi postupak koristi sva dokazna sredstva potrebna za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje, a osobito:

- ✓ prikupljanje obavijesti od poreznog obveznika, drugog sudionika poreznog postupka i drugih osoba,
- ✓ određivanje vještaka,
- ✓ pribavljanje isprava i spisa,
- ✓ izlazak na očevid.

OPZ ne nabraja sva dokazna sredstva nego samo primjera radi ističe one najčešće, odnosno one koji se u praksi najčešće primjenjuju.

Prema načelu slobodne ocjene dokaza propisanom u članku 9. ZUP-a službena osoba koja vodi postupak nije vezana izborom dokaznih sredstava ni pravilima dokazivanja.

Ovlašteni službenik poreznog tijela koji vodi postupak slobodan u izboru dokaza i u ocjeni tih dokaza te izvođenju zaključaka iz utvrđenog činjeničnog stanja, a svaku svoju odluku dužan je temeljito i brižljivo obrazložiti.

Ako ovlašteni službenik poreznog tijela koji donosi porezni akt nakon provedenog postupka ne bi uopće obrazložio svoju odluku ili ako bi razlozi bili neuvjerljivi ili neprihvatljivi tako da ne bi mogli opravdati izvedeni zaključak ili ocjenu na osnovu koje je donio porezni akt, to bi bio razlog za njegovo poništenje od strane drugostupanjskog tijela.

Predmet slobodne ocjene dokaza ne može biti nadležnost, ostvarenje zakonske svrhe, pravila postupka, način utvrđivanja činjeničnog stanja i oblik poreznog akta.

Pri slobodnoj ocjeni dokaza porezno tijelo mora uvijek polaziti od načela poreznog postupka.

Porezno tijelo mora voditi računa o javnom interesu, a to je naplata poreza, ali isto tako treba zaštititi i poreznog obveznika jer je protivno javnom interesu nerazmjerno smanjenje gospodarske moći poreznog obveznika. Potrebno je, dakle, pomiriti javni i

privatni interes vodeći računa o pravičnosti, socijalnim, gospodarskim i drugim prilikama i činjenicama koje iznosi porezni obveznik.

U svakom slučaju, u poreznim stvarima u kojima je službenik poreznog tijela zakonom ili na zakonu utemeljenom propisu ovlašten rješavati po slobodnoj ocjeni, rješenje koje donese mora biti doneseno u granicama ovlaštenja i u skladu s ciljem u kojem je ovlaštenje dano.

Treća cjelina:

➤ primjena ZUS-a u poreznim stvarima

7. PRIMJENA ZAKONA O UPRAVNIM SPOROVIMA U POREZNIM STVARIMA

7.1. Uvodno o Zakonu o upravnim sporovima („Narodne novine“ 20/10.-dalje: ZUS) u odnosu na Zakon o upravnim sporovima („Narodne novine“ 53/91., 9/92. i 77/92.-dalje: ZUS/91.)

Iako nesporno upravno sudstvo u Republici Hrvatskoj ima dugu tradiciju tijekom koje se razvijala sudska praksa (i) u poreznim stvarima, donošenjem Zakona o upravnim sporovima („Narodne novine“ 20/10.-dalje: ZUS), u velikom je dijelu izmijenjena koncepcija pravne zaštite u upravnom sporu. Od dominantne uloge suda u primjeni Zakona o upravnim sporovima („Narodne novine“ 53/91., 9/92. i 77/92.-dalje: ZUS/91.) u okviru kojeg se uloga tužitelja i disponiranje tužbenim zahtjevom sastojalo isključivo od podnošenja tužbe i eventualnog povlačenja iste, novim ZUS-om se kao jedno od temeljnih načela, uz načelo zakonitosti (članak 5.) uvodi načelo izjašnjavanja stranke (članak 6.), načelo usmene rasprave (članak 7.) i načelo pomoći neukoj stranci (članak 9.), koji su razrađeni daljnjim odredbama ZUS-a. Time stranka, posebno tužitelj ima aktivni položaj u smislu postupovnih ovlaštenja koja sud mora omogućiti, ali koje stranka treba iskoristiti u odgovarajućem stadiju postupka.

Dakle, za razliku od ZUS-a/91. kada je Upravni sud Republike Hrvatske, kao sud u jedinom stupnju rješavao spor, u pravilu, na podlozi činjenica koje su utvrđene u upravnom postupku (članak 39. stavak 1.), važeći zakon u pravilu propisuje održavanje usmene rasprave kako bi strankama dao mogućnost izjasniti se o zahtjevima i navodima drugih stranaka te o svim činjenicama i pravnim pitanjima koja su predmet upravnog spora.

Za razliku od ZUS-a/91. koji je propisivao da sud, u slučaju kada nađe da se spor ne može raspraviti na temelju tako utvrđenih činjenica, ili su u postupku počinjene povrede postupka koje su od utjecaja na rješavanje stvari, upravni akt poništavao presudom (stavak 2), prema važećem ZUS-u je poništenje akta iznimka (članak 58. stavak 1.: ako sud ne može sam riješiti stvar, s obzirom na prirodu upravne stvari ili je tuženik rješavao po slobodnoj ocjeni). Iako je ZUS/91. u stavku 3. članka 39.

Zakona, omogućavao sudu, u određenim slučajevima, da sam utvrdi činjenično stanje, a prema stavku 4. po potrebi, radi utvrđivanja činjenica, održi i raspravu, odlučivanje u nejavnoj sjednici vijeća (čak i kod utvrđivanja činjeničnog stanja temeljem isprava) je bilo pravilo od kojeg se rijetko odstupalo. Važeći ZUS propisuje da sud odlučuje temeljem činjenica utvrđenih u upravnom postupku ali i onih koje sam utvrdi (članak 33.).

Također, u smislu članka 42. stavka 3. ZUS-a/91. sud je imao mogućnosti meritorno rješavati tako da presuda u cijelosti zamijeni upravni akt, te su zabilježene presude donesene u tom smislu, ipak je uglavnom, kod utvrđenih povreda iz stavka 2., poništavao upravne akte i vraćao predmete na ponovni postupak s uputom o načinu ponovnog odlučivanja.

Uspoređujući, nakon određenog vremenskog odmaka i razdoblja primjene ZUS-a, može se ocijeniti da, iako uvijek zahtjevan, s obzirom na materiju, postupak je po ZUS-u/91. bio jednostavniji s obzirom na odluku u jednom stupnju i, već spomenuto, odlučivanje u nejavnim sjednicama vijeća kao i poseban odnos suda prema načelu kontradiktornosti (odgovor tuženika se u pravilu nije dostavljao tužitelju na očitovanje).

Stupanjem na snagu Zakona o upravnim sporovima („Narodne novine“ 20/10.-dalje: ZUS), i formiranjem prvostupanjskih sudova, Visoki upravni sud u odnosu na porezne sporove postaje žalbeni sud. Uslijed prvotno postavljene koncepcije upravnog spora, žalba na presudu upravnog suda prvog stupnja bila je dopuštena samo ako je sud presudom sam odlučio o pravu, obvezi ili pravnom interesu stranke,³⁷ Visoki upravni sud je imao skromne mogućnosti utjecaja na praksu koja se kreirala u radu sudova prvog stupnja. Ideja zakonodavca je zasigurno bila u postizanju učinkovitijeg i bržeg rješavanja upravnih stvari uz smanjenje stupnjeva pravne zaštite, što je svakako opravdano. Međutim, u okviru tada propisanih mogućnosti ubrzo se zaključilo da dolazi do neželjenih pojava, pa se tako dešavalo da je stranka spriječena u samom pravu na pristup sudu uslijed nedopuštenosti žalbe na rješenje o ocjenjivanju pretpostavki za vođenje upravnog spora ili je tužbeni zahtjev odbijen pogrešnom primjenom zakona a nije bilo mogućnosti intervencije od strane žalbenog suda.

Posljednje izmjene Zakona o upravnim sporovima³⁸ omogućavaju šire odlučivanje po žalbama stranaka.

S obzirom na kratko razdoblje primjene novog zakona, (nešto dulje od četiri godine a izmijenjenog tek oko godinu) , imajući u vidu broj provedenih sudskih postupaka i donesenih presuda, za konstatirati da su upravni sudovi prvog stupnja razvili bogatu praksu u poreznim sporovima, s obzirom na učešće tih sporova u ukupnom broju predmeta u radu. Zapaža se naime već niz godina porast broja sporova iz tog područja, čemu jednim je dijelom uzrok sam razvoj poreznog sustava i brojni, nedorečeni i često mijenjani propisi temeljem kojih se kreiraju porezna i s njima izjednačena davanja. K tome, otežani uvjeti poslovanja u gospodarstvu i stjecanja sredstava a time egzistencije većine poreznih obveznika neminovno dovode do promjene odnosa prema financijskim obvezama koje u poreznom postupku a zatim u

³⁷ članak 66, stavak 2.

³⁸ članak 19. zakona o izmjenama i dopunama Zakona o upravnim sporovima, „Narodne novine“ 152/14.

upravnom sporu pokušavaju načiniti manje tegobnim ili otkloniti. U svakom slučaju, brojnost i složenost poreznih sporova postavlja posebne zahtjeve pred upravne sudove ali i pred ostale sudionike poreznog spora - porezne obveznike i javnopravno tijelo čiji se akt osporava, pa ima naznaka da je ponegdje još u tijeku prilagođavanje svih sudionika upravnog spora novoj koncepciji suđenja u poreznim stvarima.

Odlučujući o žalbama na presude prvog stupnja, prateći način vođenja postupka i zatim odluke suda u poreznim predmetima, zaključuje se da je potrebno:

- razjasniti odnos između upravno-poreznog postupka i upravnog spora u dijelu utvrđivanja činjeničnog stanja na kojem se osporeni akt temelji;
- imati na umu specifičnost upravnog spora u odnosu na spor pred sudom opće nadležnosti, (ne izgubiti iz vida osnovni cilj ZUS-a i predmet suđenja u upravnom sporu);
- protumačiti nedovoljni angažman stranaka (poreznih obveznika i javnopravnih tijela) bez štete po kvalitetu suđenja;
- protumačiti obvezu održavanja rasprave kod pretežite pasivnosti poreznih obveznika i javnopravnih tijela.

7.2. Odnos između upravno-poreznog postupka i upravnog spora u dijelu utvrđivanja činjeničnog stanja na kojem se osporeni akt temelji, osnovni cilj ZUS-a

Odlučujući o tužbenom zahtjevu upravni sud provodi dokaze i utvrđuje činjenice na način propisan člankom 33. ZUS-a tako da slobodno ocjenjuje dokaze i utvrđuje činjenice, slobodno, po vlastitom nahođenju odlučuje hoće li i koje činjenice utvrđene u postupku donošenja osporene odluke uzeti u obzir a koje će sam utvrđivati i uzeti relevantnim za odluku u toj stvari. Stranke mogu predlagati činjenice te dokaze ali sud nije vezan tim prijedlozima.

Dakle, prije odluke o tome koje će činjenice utvrđivati u upravnom sporu, sudac ne smije izgubiti iz vida da je sporu prethodio upravni postupak, u pravilu u dva stupnja u kojem je u prvom stupnju utvrđivano odlučujuće činjenično stanje a u drugome ocijenjena pravilnost utvrđenih činjenica i primjene propisa na spornu stvar. Tužbom se pokreće upravni spor ali ne započinje sporni odnos u upravnoj stvari te prije započinjanja dokaznog postupka u upravnom sporu treba s posebnom pažnjom ocijeniti koje su odlučujuće činjenice u dovoljnoj mjeri utvrđene provođenjem odgovarajućih dokaza, s obzirom na sadržaj sporne stvari i njenu narav. Stoga, ako činjenice nisu sporne, ako su utvrđene odgovarajućim dokazima i porezna obveza dostatno obrazložena, nema potrebe provođenja novog dokaznog postupka radi ponovno utvrđivanja istih činjenica vezanih uz nastanak sporne porezne obveze.

Naime, ne smije se smetnuti s uma da je predmet upravnog spora ocjena zakonitosti, među ostalim, pojedinačne odluke kojom je javnopravno tijelo odlučilo o pravu, obvezi ili pravnom interesu stranke u upravnoj stvari (upravni akt) protiv kojih nije dopušteno izjaviti redoviti pravni lijek.³⁹ Time se obuhvaća ocjena je li činjenično stanje potpuno i pravilno utvrđeno, materijalni propis pravilno primijenjen, bez povreda pravila upravnog postupka.

³⁹ članak 3. stavak 1. točka 1. ZUS-a

Povod navedenome je što je u praksi zapaženo da se prilikom prigovora stranke na nepravilno utvrđenu poreznu obvezu poreza na promet nekretnina, sudovi relativno lako odlučuju odrediti vještačenje na okolnost tržišne vrijednosti nekretnina što je osnovica za oporezivanje te da se ta vrijednost (skoro u pravilu niža) prihvaća pravilno utvrđenom. Bilo je predmeta u kojima je na prvoj raspravi promptno određeno, na prijedlog stranke, provođenje tog dokaza. Dokaz izvođenjem vještačenja je u svakom slučaju dopušten i kvalitetan dokaz u slučaju da vrijednost nekretnine nije već utvrđena drugim odgovarajućim i provjerljivim načinom, predviđenim Zakonom.⁴⁰

Iako, zaista, ima slučajeva da upravni spis sadrži nedostatne dokaze o načinu utvrđivanja tržišne vrijednosti nekretnine u pitanju, jedva ispunjeni obrazac s podacima o nekretnini a u povodu žalbe stranke, šturo očitovanje komisije koja u pravilu ostaje kod ranije procjene, ima i dobro i kvalitetno provedenih postupaka procjene kada nema osnove za provođenje vještačenja. Tako je u praksi Visokog upravnog suda zapažena presuda sa izraženim stanovištem da prije određivanja vještačenja u sudskom postupku na okolnost tržišne vrijednosti nekretnine treba ocijeniti pravilnost procjene vrijednosti izvršene u upravnom postupku⁴¹

Sud je u obrazloženju presude kojom je poništio presudu prvostupanjskog suda i odbio tužbeni zahtjev, naveo:

„Nije sporno da sud samostalno prosuđuje koje se činjenice trebaju utvrditi i odlučuje na temelju koji će to činjenica učiniti, po pravilima o dokazivanju u parničnom postupku kako je to i propisano odredbom članka 33. Zakona o upravnim sporovima. Međutim, iz provedenog sudskog postupka i obrazloženja prvostupanjske presude proizlazi da je sud na prijedlog tužitelja odredio vještačenje po sudskom vještaku građevinske struke na okolnost utvrđivanja tržišne vrijednosti predmetne nekretnine, a da prethodno nije ulazio u pravilnost procjene ocjenu tržišne vrijednosti utvrđene u upravnom postupku od strane sudskog vještaka kojeg je odredilo porezno tijelo, a niti u obrazloženju osporene presude obrazlaže je li taj vještak na pravilan i zakonit način utvrdio tržišnu vrijednost predmetne nekretnine, i jesu li upravna tijela pravilno postupila kada su na temelju tog nalaza i mišljenja tužitelju utvrdila poreznu osnovicu i porez na promet nekretnina.

Prema odredbi članka 9. stavka 1. Zakona o porezu na promet nekretnina, osnovica poreza na promet nekretnine je tržišna vrijednost nekretnine u trenutku stjecanja, a pod tržišnom vrijednost nekretnine razumijeva se cijena nekretnine koja se postiže ili se može postići na tržištu u trenutku njezina stjecanja. Tržišna vrijednost utvrđuje, se, u pravilu, na temelju isprava o stjecanju (stavak 2.).

Dakle, prvostupanjski je sud prvenstveno trebao ocijeniti zakonitost osporenog rješenja a time i provedenog dokaza vještačenjem u upravnom postupku (utvrđivanja tržišne vrijednosti) pa ukoliko su prema ocjeni suda postojali nedostaci koji su bili od utjecaja na visinu utvrđene tržišne vrijednosti pristupiti izvođenju dokaza vještačenjem u sudskom postupku. Prvostupanjski sud nije postupio na navedeni način, već je odredio izvođenje dokaza vještačenjem u sudskom postupku, a nije ispitao pravilnost provedenog vještačenja u upravnom postupku od strane

⁴⁰ članak 9. Zakona o porezu na promet nekretnina („Narodne novine“ 69/97, 26/00., 127/00., 153/02., 22/11. i 143/14.)

⁴¹ UsZ-757/14-3 od 1. travnja 2015.

sudskog vještaka i bez ocijenio osnovanost prigovora tužitelja u pogledu utvrđene tržišne vrijednosti u upravnom postupku. Ovo tim više što iz nalaza i mišljenja sudskog vještaka pribavljenog u tijeku upravnog postupka proizlazi da je stalni sudski vještak obavio očevid predmetne nekretnine, da je prilikom procjene predmetne nekretnine uzeo u obzir stanje na tržištu nekretnina, mikrolokaciju, građevinsko stanje, funkcionalnost prostora i zemljišta, veličinu nekretnine, promet i parking, mogućnost razvoja na čestici, komunalnu opremljenost kao i aktualne podatke o tržišnim vrijednostima u navedenom periodu, dakle, primijenio sve relevantne kriterije prilikom procjene predmetne nekretnine. Osim toga iz nalaza i mišljenja stalnog sudskog vještaka pribavljenog tijekom upravnog spora ne proizlazi da je ranija procjena nepotpuna ili da nije izvršena u skladu s pravilnima građevinske struke kako to i pravilno primjećuje tuženika u žalbi.

Nadalje, ovaj Sud nalazi da je obrazloženje prvostupanjske presude manjkavo i u dijelu u kojem sud prihvaća kao vjerodostojnu procjenu koja je izvršena u tijeku upravnog spora jer nije dao obrazložene razloge zašto prihvaća upravo procjenu vještaka u tijeku upravnog spora, odnosno ne obrazlaže na kojim se konkretno utvrđenim činjenicama i objektivnim mjerilima za utvrđivanje tržišne vrijednosti temelji navedena procjena pa je upravo iz tih razloga vjerodostojniji dokaz u odnosu na procjenu sudskog vještaka u tijeku upravnog postupka, a niti se osvrnuo na navode tužitelja i tuženika dane na ročištu u pogledu novopribavljenog vještačenja.

Pregledom spisa predmeta, ovaj Sud nalazi da je tužitelju porezna osnovica utvrđena tijekom upravnog postupka na zakonit način, da je nadležno porezno tijelo poreznu osnovicu i visinu poreza na promet nekretnina osnovano utemeljilo na procjeni tržišne vrijednosti sudskog vještaka za graditeljstvo dok tužitelja svojim općenitim navodima nije doveo u sumnju pravilnost procjene, jer nije dostavio niti jedan valjan dokaz za svoje tvrdnje o previsokoj procjeni, iako je to bio dužan učiniti u smislu članka 78. Općeg poreznog zakona, kako to i pravilno tuženik navodi u žalbi.“

U praksi je zabilježen i predmet u kojem je ⁴² prvostupanjski sud prihvatio pravilno utvrđenom poreznu osnovicu-tržišnu vrijednost iz isprave o stjecanju i odbio tužbeni zahtjev, što je odbijanjem žalbe potvrdio i žalbeni sud, s izraženim stavom da se, metoda procjene porezne osnovice primjenjuje tek kada porezno tijelo posumnja da je cijena izražena u ispravi o stjecanju nekretnine manja od cijena koje se mogu postići ili postižu na tržištu, s obrazloženjem:

„..... sud prvog stupnja pravilno ocijenio da je porezna osnovica poreza na promet nekretnina utvrđena u upravnom postupku sukladno odredbama Zakona o porezu na promet nekretnina. Naime, iz ugovora o prijenosu prava vlasništva od 2. studenog 2010. između prodavatelja A. O. i tužitelja kao kupca, proizlazi (članak 5.) da se kao kupoprodajna cijena uzima obveza otplate cjelokupnog kredita po ugovoru o kreditu broj: 356-79/2007, a koji glasi na novčani iznos od 91.500 CHF kao i ugovorena kamata i sva sporedna potraživanja, uz što su stranke suglasno utvrdile da je spomenuti kredit kupac otplaćivao i ranije. Time je i po stanovištu ovog Suda pravilno ocijenjeno da je porezna osnovica utvrđena u skladu s odredbom članka 9. Zakona o porezu na promet nekretnina koja se, u smislu stavka 2., u tekstu zakona važećem u vrijeme sklapanja ugovora, u pravilu utvrđuje na temelju isprava o stjecanju. Metoda procjene porezne osnovice dolazi u primjenu tek kada porezno tijelo posumnja da je

⁴² Usz-2417/15-2 od 22. siječnja 2015.

cijena izražena u ispravi o stjecanju nekretnine manja od cijena koje se mogu postići ili postizu na tržištu. Stoga je pravilno ocijenjeno u provedenom postupku da je tržišna cijena, odnosno da je porezna osnovica za utvrđivanje poreza na promet nekretnina za predmetnu nekretninu pravilno određena temeljem isprave o stjecanju.

Sud ne nalazi povrede zakona niti u odbijanju dokaznog prijedloga izvođenja dokaza saslušanjem tužitelja kao stranke budući da je sud prvog stupnja pravilno obrazložio da se bitne činjenice za oporezivanje dokazuju ispravama. Naime, tužitelj je imao mogućnosti i u porezno- upravnom postupku i u sudskom postupku sudu predložiti isprave banke o visini kredita, eventualnom otplaćenom iznosu i slično koje materijalne dokaze saslušanje stranaka ne bi moglo zamijeniti.

Stoga Sud ocjenjuje da je u predmetnoj stvari sud prvog stupnja pravilno utvrdio odlučuje činjenice prihvativši stanovište i utvrđenja poreznih tijela koje su kao poreznu osnovicu utvrdili cijenu nekretnine naznačenu u ispravi o stjecanju ocijenivši kao ukupni iznos naknade sve ono što je stjecatelj, dakle tužitelj kao kupac nekretnine preuzeo kao dug bivšeg vlasnika nekretnine, a što tužitelj nije doveo u sumnju niti u sudskome postupku.

Upravni sud je zakazao i održao usmenu raspravu te je time omogućio strankama da se očituju o navodima suprotne strane u postupku te da iznesu eventualne nove dokaze kojima bi potkrijepili svoje tvrdnje što u predmetnoj stvari tužitelj, iako stručno zastupan, nije iskoristio.“

Iako je svrha upravnog spora da se na što učinkovitiji način riješi upravna stvar⁴³, ponekad se ima dojam da je zanemareno pitanje nadležnosti javnopravnog tijela i upravnog suda, te se u nekim sporovima u kojem se dio zahtjeva odnosi na predmet u nadležnosti javnopravnog tijela, sudi u sporu. Tako ima primjera da se u sporu u kojem sud utvrdi da je porezna obveza zastarjela i poništi rješenje prvog i drugog stupnja, istom presudom nalaže vraćanje uplaćenog iznosa po osnovi poreza na promet nekretnina, čime se odlučuje mimo postupka propisanog člankom 21. i 22. Zakona o porezu na promet nekretnina.

Ima i drugačijeg načina suđenja, što je zabilježeno u presudi⁴⁴ koja je zanimljiva i iz razloga što upozorava da se u žalbi ne mogu se iznositi nove činjenice, pa sud ne razmatra prigovore stranke koja je propustila osporiti nalaz vještaka u tijeku prvostupanjskog spora.

Pravo na povrat preplaćenog poreza na promet nekretnina, uvećanog za pripadajuće zatezne kamate, ostvaruje se podnošenjem zahtjeva nadležnom tijelu u skladu s odredbom članka 21. Zakona o porezu na promet nekretnina:

„Po ocjeni ovog Suda, prvostupanjski sud je u skladu s odredbom članka 33. ZUS-a, na prijedlog tužitelja, izveo dokaz vještačenjem tržišne vrijednosti nekretnine te je na temelju tog nalaza i mišljenja donio odluku. Tuženik nije osporavao nalaz i mišljenje sudskog vještaka, već je istakao da je Porezna uprava ovlaštena utvrđivati tržišnu vrijednost nekretnine. No to se ovlaštenje odnosi na upravni postupak. Naime, Zakon o prezu na promet nekretnina („Narodne novine” 69/97., 26/00., 127/00., 153/02. i 22/11.) propisuje da Porezna uprava tržišnu vrijednost nekretnine u pravilu utvrđuje iz

⁴³ članak 8. ZUS-a, načelo učinkovitosti

⁴⁴ Usz-634/14-7 od 22. siječnja 2015., čl. 21. i čl. 69. Zakona o porezu na promet nekretnina

isprave o stjecanju, ako je ukupan iznos naknade koju isplaćuje stjecatelj nekretnine približno jednak cijenama koje se postižu ili se mogu postići na tržištu (čl. 9. st. 3.).

Zakon je ovlastio Poreznu upravu da njen službenik procjenom utvrdi tržišnu vrijednost nekretnine ako je ukupan iznos te naknade manji od cijena koje se postižu ili se mogu postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze (čl. 9. st. 5.).

Međutim, cilj upravnog spora je osigurati sudsku zaštitu prava i pravnih interesa stranaka (čl. 2. st. 1. ZUS-a), dakle provesti sudski postupak po pravilima propisanim ZUS-om. Predmet upravnog spora je, među ostalim i ocjena zakonitosti odluke kojom je javnopravno tijelo odlučilo o pravu, obvezi ili pravnom interesu stranke u upravnoj stvari (čl. 3. st. 1. t. 1. ZUS-a).

S obzirom na navedeno, sud je ovlašten ocjenjivati zakonitost provedenog upravnog postupka koji je prethodio donošenju odluke koju ocjenjuje te pri tom slobodno ocjenjivati izvedene dokaze i utvrđivati činjenice, služeći se svim zakonom propisanim dokaznim sredstvima. Naime, sud samostalno prosuđuje koje se činjenice trebaju utvrditi i odlučuje o dokazima na temelju kojih će to učiniti, po pravilima o dokazivanju u praničnom postupku na koja ZUS izravno upućuje (čl. 33. st. 5. ZUS-a).

Pored navedenog prigovora, tuženik u žalbi osporava nalaz i mišljenje sudskog vještaka A. E. iz razloga koje nije ranije navodio, kako u svom očitovanju, tako ni tijekom upravnog spora pred prvostupanjskim upravnim sudom.

Naime, odredbom članka 69. stavka 3. ZUS-a propisano da se u žalbi ne mogu iznositi nove činjenice. Kako je dakle tuženik u skladu s odredbom članka 34. ZUS-a u toku prvostupanjskog upravnog spora imao mogućnost iznijeti svoje prijedloge i prigovore u pogledu nalaza i mišljenja sudskog vještaka te kako je bio posebno pozvan da se očituje na dostavljeni nalaz i mišljenje, a koje očitovanje je i dao, Sud cijeni da u skladu s navedenom odredbom ZUS-a prigovori koje tuženik u pogledu navedenog nalaza i mišljenja vještaka iznosi tek u žalbi protiv pobijane presude nisu od utjecaja na zakonitost pobijane presude.

Iz svega navedenog proizlazi da tuženikovim žalbenim navodima nisu dovedene u sumnju odlučne činjenice kako ih je utvrdio prvostupanjski sud pa zbog toga i ovaj Sud prihvaća tako utvrđeno činjenično stanje.

U odnosu na tužiteljeve žalbene navode da je preplatio porez te da je zatražio isplatu preplaćenog poreza, valja navesti da će tužitelj pravo na povrat eventualno preplaćenog poreza na promet nekretnina, uvećanog za pripadajuće zatezne kamate, moći ostvariti podnošenjem zahtjeva nadležnom tijelu u skladu s odredbom članka 21. Zakona o porezu na promet nekretnina.“

7.3. Specifičnost upravnog spora u odnosu na spor pred sudom opće nadležnosti, osnovni cilj ZUS-a i predmet upravnog spora

Nastavno s izloženim, a imajući na umu promjenu koncepcije upravnog spora sa, s

jedne strane izraženijom zaštitom poreznog obveznika i većim postupovnim pravima stranke, uvođenjem skoro obavezne rasprave i, uvjetno rečeno, određenih elemenata parničnog postupka, mislimo da nikada sudac ne smije zaboraviti svrhu i cilj ZUS-a. Cilj ZUS-a je osigurati zakonitost i sudsku zaštitu prava i pravnih interesa fizičkih i pravnih osoba i drugih stranaka povrijeđenih pojedinačnim odlukama ili postupanjem javnopravnih tijela⁴⁵. Uz to se ponovo naglašava da je predmet upravnog spora ocjena zakonitosti pojedinačne odluke pa stoga, odlučujući o osnovanosti tužbenog zahtjeva, ne smije smetnuti s uma da sud odlučuje u granicama tužbenog zahtjeva, ali nije vezan razlozima tužbe⁴⁶. To naročito zato što stranka zna, s obzirom na svoju neukost, iznositi zahtjeve koji striktno gledajući nisu, ili su tek u posrednoj vezi sa spornom upravnom stvari, što zna utužiti pogrešan akt i pri tome ustrajati a zna se i oglušiti na poziv da uredi tužbeni zahtjev. Tada treba ocijeniti može li se utvrditi što je predmet spora i koji je tužbeni zahtjev stranke pa odlučiti o njemu, čime se postupa i u skladu s načelom pomoći neukoj stranci.

Stručno zastupana stranka se ne može tretirati kao neuka, (iako tako ponekad može izgledati), no i tu treba uvijek imati na umu cilj zakona i predmet upravnog spora te ne popustiti porivima za strogo formalnim postupanjem koje može dovesti do pogubnih efekata po stranku.

Koje dokaze sud može provoditi regulirano je spomenutom odredbom članka 33. ZUS-a. Stavkom 5. tog članka je propisano da sud izvodi dokaze prema pravilima kojima je uređeno dokazivanje u parničnom postupku, što mislim da treba tumačiti vezano uz način provođenja dokaza. Naime, postoje razmišljanja da sud u upravnom sporu može prihvatiti samo dokazne prijedloge koje stranka inicira, što držim pogrešnim. Upravo iz izloženog cilja i predmeta spora, nevezanosti razlozima tužbe i nevezanosti dokaznim prijedlozima stranaka proizlazi ovlast suda da u cilju ocjene zakonitosti akta provede dokaze po svojem izboru, dakle one za koje smatra da će najuspješnije omogućiti utvrđivanje odlučujućih činjenica.

7.4. Nedovoljni angažman stranaka (poreznih obveznika i javnopravnih tijela), obveza održavanja rasprave kod pretežite pasivnosti stranaka

Nedovoljni angažman stranaka upravnog spora je zapažen kao česta pojava, tako da nakon podnesene tužbe ni stranka ni njezin opunomoćenik ne pokazuju interes za pristup na raspravu koju sud, uslijed aktualnog zakonodavnog rješenja⁴⁷, znači bilo zbog spornih činjenica i provođenja dokaza, bilo zbog zahtjeva stranke, mora zakazati i održati. Pritom nisu opravdana očekivanja da u tom slučaju stranke nemaju interesa ni za podnošenje žalbe, već naprotiv ustraju u žalbi, što se posebno odnosi na javnopravno tijelo, konkretno Ministarstvo financija. Navedeni postupci ne mogu se drugačije protumačiti nego kao uvriježeno ponašanje iz vremena kada je angažman i aktivnost tog tijela prestajala s otpravljanjem drugostupanjskog rješenja stranci, a u slučaju spora se svodila na dostavljanje spisa s odgovorom kojim u cijelosti ostaje kod obrazloženja osporenog rješenja.

⁴⁵ članak 2., stavak 1. ZUS-a

⁴⁶ članak 31. stavak 1. ZUS-a

⁴⁷ članak 36. ZUS-a

Zapaženo je da to tijelo tek nešto više aktivira kod značajno vrijednih sporova ali i tu uglavnom isticanjem tvrdnji o svom pravilnom postupanju, bez sadržajnijeg očitovanja na navode tužitelja ili nalaze vještaka koji, skoro u pravilu, idu u korist stranke. Posebno, stječe se dojam da stranke još nisu osvijestile da se u žalbi u upravnom sporu ne mogu iznositi nove činjenice te da Visoki upravni suda ispituje prvostupanjsku presudu u dijelu osporenom žalbom i u granicama razloga navedenih u žalbi.⁴⁸ Stoga se prilika sudjelovanja i zastupanja svojih interesa na usmenoj, neposrednoj i javnoj raspravi nakon zaključenja dokaznog postupka ne može nadoknaditi u žalbenom postupku (osim kod ostvarenih drugih žalbenih razloga).

Osim što neaktivnost stranaka šteti njima samima, otežava i rad suda u donošenju potpunije utemeljene presude, Sud nema utjecaja na aktivnosti stranaka već uslijed njihovog pasivnog držanja donosi presudu temeljem stanja spisa i dokaza koje sam odluči provesti. Za potrebe potpunijeg zaključka o smislu takvog postupanja stranaka valjalo bi provesti detaljniju analizu nakon koje se mogu otvoriti i pitanja o potrebi izmjene odredbe ZUS-a o usmenoj javnoj raspravi, u pravcu slobodne odluke suda o njenom održavanju. Odnosno, možda ovako koncipirani ZUS ne odgovara prirodi porezne stvari u dijelu koji se rješava na temelju knjigovodstvenih isprava što bi govorilo u prilog stavu da usmenu raspravu treba od pravila urediti kao iznimku. Ili možda samo treba pričekati da se svi sudionici upravnog spora prilagode načinu vođenja upravnog spora kako je sada uređen, naročito ako osjete posljedice svojih propusta.

7.5. Umjesto zaključka

Iz ovog kratkog pregleda može se kao najznačajnije zaključiti da od početka primjene ZUS-a porezni obveznik uživa veću zaštitu omogućavanjem sudjelovanja u kontradiktornom postupku, isticanja dokaznih prijedloga, jednom riječju, prihvaćanjem kao ravnopravne stranke u postupku.

Uz to se ipak mogu se nazrijeti otvorena pitanja primjene ZUS-a u poreznim stvarima, od kojih su neka naznačena u tekstu. Neka daljnja pitanja odnose se na samu koncepciju zakona koja, s obzirom na cilj i predmet upravnog spora, dijelom nije odgovarajuća. Primjer je već spomenuta odredba članka 69. stavka 3. ZUS-a⁴⁹ i članka 73., stavka 1⁵⁰. koja ograničava mogućnost žalbenom sudu u odlučivanju.

Daljnja je odredba članka 74. stavka 2.⁵¹ koja žalbenom sudu ponekad daje više dilema nego odgovora (utvrđivanje činjeničnog stanja, rješavanje upravne stvari, nemogućnost ukidanja presude i vraćanja na ponovni postupak).

Mišljenja smo ipak da će se u daljnjoj primjeni ZUS-a iskristalizirati način rješavanja svih spornih pitanja te da će sudska praksa, ako ne i nova izmjena Zakona pridonijeti jasnijem i sigurnijem rješavanju poreznih sporova, cijeneći njihovu pravnu prirodu.

⁴⁸ članak 69. stavak 3. i članak 73., stavak 1. ZUS-a

⁴⁹ članak 69. stavak 3: U žalbi se ne mogu iznositi nove činjenice

⁵⁰ članak 73., stavak 1.: Visoki upravni sud ispituje prvostupanjsku presudu u dijelu u kojem je osporavana žalbom i u granicama razloga navedenih u žalbi.

⁵¹ članak 74., stavak 2. ZUS-a :Visoki upravni sud poništiti će prvostupanjsku presudu te će sam otkloniti nedostatke i presudom riješiti stvar ako utvrdi da je upravni sud počinio bitnu povredu pravila sudskog postupka, da je pogrešno ili nepotpuno utvrdio činjenično stanje ili da je pogrešno primijenio materijalno pravo.

Treća cjelina:

- neka sporna pitanja u primjeni OPZ-a, sudska praksa

8. NEKA SPORNA PITANJA PRIMJENE OPĆEG POREZNOG ZAKONA ZAPAZENA U PRAKSI VISOKOG UPRAVNOG SUDA RH

Prema odredbi članka 1. OPZ-a, zakon uređuje odnos između poreznih obveznika i poreznih tijela koja primjenjuju propise o porezima i drugim javnim davanjima, ako posebnim zakonima o pojedinim vrstama poreza i drugim javnim davanjima nije uređeno drugačije i predstavlja zajedničku osnovu poreznog sustava.

OPZ je podijeljen u XII poglavlja-I-Temeljne odredbe, II-Načela oporezivanja, III-Porezno-pravni odnos, IV-Porezno-dužnički odnos, V-Opće postupovne odredbe, VI-Ovršni postupak, VII-Pravni lijek, VIII-Administrativna suradnja između država članica Europskih zajednica za područje poreza, IX- Administrativna suradnja između država članica Europskih zajednica o isplaćenim kamatama na dohodak od štednje na temelju Direktive 2003/48/EZ, X-Prekršajne odredbe, XI-Ovlasti ministra financija te XII-Prijelazne i završne odredbe.

Do stupanja na snagu OPZ-a, u primjeni je bio Opći porezni zakon („Narodne novine“, 127/00., 86/01.i 150/02.- dalje OPZ/2000.) koji je neke institute regulirao na istovjetan način tako da će se u odgovarajućem dijelu prikazati i praksa izgrađena u primjeni tog Zakona.

A. Načela oporezivanja

Načela oporezivanja su propisana u člancima 5. do 11. OPZ-a i obuhvaćaju načelo primjene propisa (članak 5.), načelo zakonitosti, utvrđivanja materijalne istine i učinkovitosti u postupku poreznih tijela (članak 6.), prava na očitovanje prije donošenja poreznog akta (članak 7.), obvezu čuvanja porezne tajne (članak 8.), obvezu postupanja u dobroj vjeri (članak 9.), obvezujućeg mišljenja (članak 9a)., gospodarskog pristupa (članak 10.) te prividnih pravnih poslova (članak 11.).

Ovdje ćemo se dotaknuti samo onih načela na koje porezni obveznici najčešće ukazuju u upravnom i sudskom postupku ili na koje se poziva porezno tijelo prilikom odlučivanja o poreznim obvezama stranaka. U upravnom sporu se naime ocjenjuje zakonitost pojedinačnog akta javnopravnog tijela koje odlučuje o poreznoj ili obvezi drugog javnog davanja pa pravilnost primjene odredbi OPZ-a propituje i pozivanjem na načela oporezivanja. Na načelima oporezivanja se zasniva cijeli porezni sustav jer su ugrađena u odredbe posebnih poreznih zakona, pa porezni obveznici ukazuju na povrede svojih prava iz porezno-pravnog odnosno porezno-dužničkog odnosa a porezno tijelo, primjenjujući posebni porezni propis, na temelje poreznog sustava.

Često apostrofirana načela u poreznom tako i u sudskom postupku su načelo

zakonitosti i načelo materijalne istine propisana u odredbi članka 6. stavka 1. i stavka 2. OPZ-a.

B. Načelo zakonitosti i načelo materijalne istine

Članak 6. u stavku 1.⁵² postavlja načelo zakonitosti kao temeljno načelo kojim se u poreznim postupcima osigurava vladavina prava. Povredu tog načela stranke vide u pogrešno vođenom postupku uz zanemarivanje prava stranaka na sudjelovanje u svim stadijima postupka, donošenju rješenja pogrešnom primjenom materijalnog propisa, posebno i vrlo često vezano uz prestanak prava iz porezno-dužničkog odnosa zastarom. Prema odredbi članka 24. stavka 2. OPZ-a prava iz porezno-dužničkog odnosa prestaju zastarom pa je pridržavanje načela zakonitosti argument za tezu (aktualno važeći stav u upravno-sudskoj praksi) da je porezno tijelo dužno paziti na nastup zastare po službenoj dužnosti jer mu tada prestaje pravo utvrđivati i naplatiti poreznu obvezu.

Članak 6. u stavku 2.⁵³ utemeljuje načelo materijalne istine. Najčešći prigovori stranaka idu u smislu da porezno tijelo utvrđuje samo činjenice na kojima se zasniva porezna obveza a ne i one koje idu u prilog poreznom obvezniku, (npr. da kod utvrđivanja porezne obveze poreza na promet nekretnina, bira usporedne podatke koji su nepovoljniji u odnosu na uvjete poslovanja poreznog obveznika ili nekretninu (u slučaju oporezivanja prometa nekretnina) po položaju, godini izgradnje i površini čime utječe na visinu osnovice, kod procjene porezne osnovice u nadzoru bira metode koje rezultiraju težom obvezom i sl.), odnosno da se ne obazire na činjenice koje bi mogle olakšati ili otkloniti poreznu obvezu.

Argumenti poreznog tijela kojim odgovara na navedene prigovore su da je upravo tom odredbom, u cilju ostvarivanja ekonomičnosti i efikasnosti poreznog postupka ovlašten izabrati koje će radnje i u kojem opsegu poduzeti. Također, upućuje se na odredbu članka 78. točku 2. OPZ-a⁵⁴ o teretu dokazivanja, što je svakako primjenjivo kod zahtjeva za oslobođenje od plaćanja poreza po nekoj propisanoj osnovi, na primjer kod poreznih oslobođenja prema Zakonu o porezu na promet nekretnina, kod povrata više plaćenog ili neosnovano plaćenog poreza i slično, ali ne oslobađa od obveze utvrđivati i uzimati u obzir i činjenice koje idu u prilog poreznom obvezniku na koje ovaj ukaže ili ih samo tijelo zapazi, odnosno zna da bi o njima trebalo voditi računa.

Navedeni prigovori naročito dolaze do izražaja u postupcima poreznog nadzora i utvrđivanja porezne osnovice procjenom, kada je porezno tijelo ne može utvrditi temeljem poslovnih knjiga i evidencija, već je mora procijeniti, kako propisuje članak 82. stavak 1. OPZ-a.

U stavku 2. članka 82. OPZ-a⁵⁵ je propisano kada će se prići procjeni porezne

⁵² članak 6. stavak 1 OPZ-a: Porezno tijelo dužno je zakonito utvrđivati sva prava i obveze iz porezno-pravnog odnosa

⁵³ članak 6, stavak 2.: Porezno tijelo dužno je utvrđivati sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke, pri čemu je s jednakom pažnjom dužno utvrditi i one činjenice koje idu u prilog poreznog obveznika. Koje će se radnje u postupku poduzimati i u kojem opsegu, određuje porezno tijelo.

⁵⁴ Članak 78. OPZ-a: U poreznom postupku teret dokaza snosi:
2. porezni obveznik za činjenice koje smanjuju ili ukidaju porez.

⁵⁵ članak 82. stavak 2. OPZ-a: Porezno tijelo procijenit će poreznu osnovicu:

1. ako porezni obveznik ne može predložiti knjige ili evidencije koje je dužan voditi prema poreznim zakonima,
2. ako porezni obveznik ne izdaje propisane račune ili ne vodi poslovne knjige točno, uredno i pravodobno,
3. ako porezni obveznik podatke za oporezivanje ne može dokazati vjerodostojnom dokumentacijom,

osnovice, članak 82. stavak 3.⁵⁶ regulira metode utvrđivanja porezne osnovice, a stavak 5. istog članka OPZ-a način i metode procjene ostavlja na izbor poreznom tijelu⁵⁷

Odgovarajuću odredbu članku 82. OPZ-a sadržavao je članak 79. OPZ-a/2000 pa je za konstatirati da porezna tijela, gledajući na konkretni segment utvrđivanja poreznih obveza, imaju široke mogućnosti pravilnog utvrđivanja činjeničnog stanja. Iako je u sudskoj praksi zabilježen znatno veći broj presuda u kojima je prigovor na utvrđivanje činjeničnog stanja kod procjene porezne osnovice u nadzoru poslovanja, upravo zbog mogućnosti koje daju propisane metode, otklonjen, bilo je i drugačijih odluka.

Tako je presudom Upravnog suda RH,⁵⁸ usvojen tužbeni zahtjev i poništeno rješenje poreznog tijela jer nisu utvrđene sve odlučujuće činjenice na koje je obveznik upozoravao u nadzoru, s obrazloženjem da sloboda poreznog tijela da odluči u kojem će opsegu i koje radnje poduzimati za utvrđivanje porezne osnovice ne smije biti na štetu pravilnom utvrđenju činjeničnog stanja.

U sudskoj praksi zabilježen je predmet u kojem je s obzirom na prigovor tužitelja sud ocijenio da je u spornoj stvari postojala mogućnost da se porezna osnovica utvrdi odabirom primjerenije metode procjene. Iz tog je razloga osporeno rješenje poništeno s obrazloženjem da se sloboda poreznog tijela na odabir metode procjene ne može izjednačiti s proizvoljnom primjenom zakona naročito kada bi se primjenom primjerenije metode poreznom obvezniku odredila manje teška porezna obveza.⁵⁹

Iz obrazloženja:

„...“ prilikom nadzora poslovanja utvrđeno da su se ostvarili uvjeti na procjenu porezne osnovice, s obzirom da nije uredno vodio poslovne knjige temeljem vjerodostojnih isprava (nedostajale kontrolne vrpce) a na dan nadzora 31. ožujka nije izdao račun za izvršenu uslugu što je zaključeno na osnovi činjenice što je u omotnici pokraj blagajne zatečen iznos od 560 kn. Nije prihvaćena izjava poreznog obveznika da je navedeni iznos bio namijenjen plaćanju računa te je ocijenjeno da se radi o neevidentiranom utršku. Nadzorom je utvrđena porezna osnovica procjenom za dvije kalendarske godine i tri mjeseca treće uzastopne godine. Za utvrđivanje porezne osnovice procjenom za dvije godine koje su prethodile nadzoru, porezno tijelo je koristilo podatke o izdacima potrebnim za obavljanje djelatnosti iskazane u poslovnim knjigama obveznika. Za tri mjeseca posljednje godine, od 1. siječnja do 31. ožujka koristilo je podatke utvrđene nadzorom, odnosno krenulo je od zatečenog iznosa neevidentiranog prometa što je bilo 152,59 % više od evidentiranog prometa

4. ako porezni obveznik odbije sudjelovati u poreznom postupku ili onemogućava provedbu poreznog postupka,

5. ako porezni obveznik koji vodi podatke u elektroničkom obliku ne postupi u skladu s odredbama članka 57. ovoga Zakona.

⁵⁶ Članak 82., stavak 3.: Pri utvrđivanju porezne osnovice procjenom, porezno tijelo polaziti će od:

1. raspoložive uredne poslovne dokumentacije, ako ona postoji, a nije proknjižena,
2. raspoložive uredne poslovne dokumentacije o poslovanju u određenom razdoblju kraćem od razdoblja oporezivanja (dnevnom, tjednim ili mjesečnim primicima), tako da se na temelju podataka o tom dijelu poslovanja procijeni porezna osnovica određenog razdoblja,
3. podataka i činjenica o ostvarenim primicima (dnevnom, tjednim ili mjesečnim) utvrđenih očevidom ili poreznim nadzorom, tako da se na temelju tih podataka procijeni porezna osnovica određenog razdoblja,
4. usporedbe iskazanih primitaka s primicima drugih poreznih obveznika koji obavljaju istu djelatnost na istoj ili sličnoj lokaciji ili usporedbe s prosječnim primitkom više poreznih obveznika iste djelatnosti na istoj ili sličnoj lokaciji,
5. podataka o mogućnostima isporuka dobara ili obavljanja usluga (instaliranog kapaciteta) utvrđenih očevidom ili poreznim nadzorom.

⁵⁷ članak 82. stavak 5.: Porezno tijelo po slobodnoj ocjeni odlučuje koje će mjerilo ili više njih iz stavka 3. i 4. ovoga članka koristiti za procjenu porezne osnovice.

⁵⁸ Us-4555/2007-5 od 21. svibnja 2008.

⁵⁹ Us-2321/2010. od 23. kolovoza 2012.

tog dana. Taj podatak je tijelo upotrijebilo kao temelj procjene prometa za to razdoblje, povećavši evidentirane primitke razdoblja za navedeni postotak što je proizvelo poreznu obvezu poreza na dodanu vrijednost od..... Navedeni iznos poreza za tri mjeseca poslovanja bio je manji za oko 2.000,00 kn od obveze poreza na dodanu vrijednost utvrđene procjenom za prethodne dvije godine zajedno.

Iako je porezno tijelo upotrijebilo dopuštenu metodu, posebno naglašavajući njenu egzaktnost, sud ju je ocijenio neprimjerenom imajući na umu nerazmjernu utvrđenu obvezu za tri mjeseca u odnosu na dvije prethodne godine. Odredba članka 79. stavka 5. Općeg poreznog zakona daje ovlaštenje poreznom tijelu da po slobodnoj ocjeni odluči koje će mjerilo ili više njih propisanih odredbom stavka 3. i 4. istog članka primijeniti u procjeni porezne osnovice, ali ne daje temelj za proizvoljno postupanje. Naime, prema odredbi članka 6. stavka 2. Općeg poreznog zakona porezno tijelo je dužno utvrđivati sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke pri čemu je dužno s jednakom pažnjom utvrditi i one činjenice koje idu u prilog poreznog obveznika. Također iz razloga ekonomičnosti, porezno je tijelo ovlašteno samostalno odlučiti koje će radnje u postupku provesti i u kojem opsegu, međutim, ne dovodeći tom odlukom u pitanje poštivanje načela materijalne istine.

Načela inspekcijskog nadzora izražena u odredbi članka 107. Općeg poreznog zakona (OPZ/2000) upućuju da se nadzor mora obavljati s jednakom pozornošću u pogledu svih bitnih činjenica kako onih koji idu na štetu, tako i onih koje idu u korist poreznog obveznika. Sud je zaključio da je tuženo tijelo upotrijebilo dopuštenu ali neprimjerenu metodu utvrđivanja porezne osnovice koja je stranci stvorila prekomjerno teret, te da se time ne ostvaruje svrha poreznog nadzora kojoj je krajnji cilj povećanje porezne discipline poreznih obveznika, a ne njihovo prekomjerno ekonomsko opterećivanje..

Načelno pravilno odabrana metoda procjene, temeljem podataka i činjenica o dnevnim primicima utvrđenim očevitom odnosno poreznim nadzorom (članak 82. stavak 3. točka 3. OPZ-a) neprimjerena je kada se stave u odnos neodgovarajuće veličine i mjerila što je sud zaključio s obzirom na polaznu veličinu primijenjenu za duže razdoblje.⁶⁰

Iz obrazloženja:

„Naime, iz zapisnika o nadzoru u spisima predmeta proizlazilo je da je izvršeno snimanje prometa te su zapažene razlike u prometu u odnosu na dane za koje je promet evidentiran u poslovnim knjigama. Temeljem utvrđenog postotka razlike prometa povećan je prosječni dnevni promet od prodaje proizvoda za 186 radnih dana u vremenu od 1. siječnja do 11. srpnja 2010. Navedeno je uobičajena i dopuštena metoda kojom se utvrđuje porezna osnovica. Međutim, ocijenjen je osnovanim prigovor tužitelja da je snimanje prometa izvršeno u tri dana u mjesecu lipnju i srpnju, 5. i 29. lipnja, te 11. srpnja u dva objekta tužitelja, a to su mjeseci kada je uobičajeno znatno veći dnevni promet nego u siječnju, veljači, ožujku i travnju. Stoga je ocijenjen osnovanim navod tužbe da je prilikom usporedbe sa evidentiranim dnevnim prometom za razdoblje 1. siječnja 2010. do 11. srpnja 2010. kao polazna veličina utvrđen nerazmjerno visok iznos snimljenog dnevnog prometa, s obzirom na nadnevke snimanja. Navedeno se dakle odnosi na utvrđivanje osnovice poreza na dodanu vrijednost i na porez na potrošnju za koji je osnovica utvrđena istom metodom.

⁶⁰ Us-7620/11-4 od 22. siječnja 2015.

Iako procjena porezne osnovice po samom semantičkom pojmu znači približno utvrđivanje porezne osnovice te iako je porezno tijelo pri utvrđivanju porezne osnovice u smislu odredbe članka 82. stavka 5. Općeg poreznog zakona slobodno u izboru i kombinaciji metoda, navedeno nije istoznačno proizvoljnosti u postupku, koja se konkretno ogleda stavljanjem u odnos neodgovarajućih veličina i mjerila pa je ocijenjeno da je povrijeđen zakon na štetu tužitelja. Presudom je dana uputa u kojem smislu treba ponoviti nadzor u poništenom dijelu upotrebom primjerenije metode kako bi se dobio približniji i realniji iznos porezne osnovice.“

C. Gospodarski pristup

Prema navedenom načelu porezne činjenice utvrđuju se prema njihovoj gospodarskoj biti pa proizlazi da nije bitan pravni položaj poreznog obveznika prema obavljanju djelatnosti već učinci od djelatnosti. Dakle, nije bitno da se prihod ili dohodak, odnosno dobit ostvari obavljanjem neke registrirane djelatnosti već se porezna obveza utvrđuje čim se takav prihod ostvari.

Tako je izražen stav⁶¹ da građanin postaje porezni obveznik kontinuiranim obavljanjem djelatnosti radi ostvarivanja stalnog prihoda iako nije upisan u registar poreznih obveznika.

U navedenom sporu koji se vodio pred Visokim upravnim sudom ocijenjeno je zakonitim rješenje poreznih tijela kojim je tužiteljica za četiri uzastopne godine zadužena porezom na dodanu vrijednost za prodane stanove koje je dijelom prodavala kao fizička osoba, a dijelom putem u međuvremenu osnovanog trgovačkog društva. Nisu prihvaćeni prigovori tužiteljice te je ocijenjeno da je s obzirom na kontinuitet djelatnosti pokazala namjeru obavljanja djelatnosti radi ostvarivanja stalnog prihoda pa iako nije bila prijavljena u registar poreznih obveznika bilo koje vrste poreza, postala je poduzetnica u smislu odredaba Zakona o porezu na dohodak („Narodne novine“ 177/04) a zatim i poreza na dodanu vrijednost te je osnovano zadužena tim porezom s obzirom na ostvarene primitke. Nadalje, unos stanova u trgovačko društvo i zatim prodaja u kontinuitetu na ranije promete nekretnina govore u prilog zaključku poreznih tijela da taj pravni posao ocijeni prividnim poslom koji prikriva tužiteljičino ostvarivanje prihoda prodajom stanova za tržište koji podliježe oporezivanju.

D. Prividni pravni poslovi

Člankom 11. OPZ-a utemeljeno je načelo oporezivanja u slučaju prividnih pravnih poslova - ako se prividnim poslom prikriva neki drugi pravni posao, tada je prikriveni pravni posao osnova za utvrđivanje porezne obveze.

U praksi upravnog sudovanja zabilježen je niz presuda u kojima je prihvaćen stav poreznih tijela da se u određenim slučajevima iskazivanja prava ne pretporez prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost („Narodne novine“ 47/95. do 136/12.) i rashoda poslovanja prema Zakonu o porezu na dobit („Narodne novine“ 177/04., 95/05.) radi o prividnim pravnim poslovima. Primjerice, iskazivanje znatnih iznosa pretporeza po osnovi ugovora o savjetodavnim uslugama, istraživanju tržišta, bez dokaza o izvršenim ugovorenim uslugama, samo temeljem ugovora i računa porezna

⁶¹ presuda Visokog upravnog suda, broj:Us-8165/2010. od 16. listopada 2013.

su tijela otklonila porezno priznati upravo pozivanjem na odredbu članka 11. OPZ-a, naravno uz porezni propis koji uređuje odgovarajuću vrstu poreza.⁶²

Također,⁶³ zanimljiva je, iako starijeg nadnevka, presuda u sporu u kojem se sam tužitelj pozivao na prividni pravni posao tvrdeći da su pozajmice direktoru tvrtke zapravo prikriveni trgovački posao vezan uz plaćanje robe inozemnim dobavljačima a ugovor o pozajmici prividni posao. Tijekom postupka nije dokazano da je pozajmicama plaćana obveza dobavljaču uz što je tužitelj ukinuo potraživanja po osnovi danih pozajmica direktoru. Time je ocijenjeno da je pozajmica prividni a isplata dohotka prikriveni posao jer je zatvaranjem potraživanja izvršena konačna isplata dohotka direktoru društva.

Unošenje nekretnine u trgovačko društvo bez izmjene visine temeljnog kapitala je prividni a stjecanje nekretnine prikriveni pravni posao koji podliježe oporezivanju; OPZ je *lex generalis* u odnosu na Zakon o porezu na promet nekretnina pa nema retroaktivne primjene ocjenjivanjem prividnim pravnog posla zaključenog prije stupanja na snagu izmjene tog Zakona.⁶⁴

Može li se porezno tijelo pozvati na prividnost pravnog posla i oporezovati prikriveni posao, iako u vrijeme prometa posebni zakon nije sadržavao odgovarajuću odredbu, odgovoreno je u presudi Visokog upravnog suda⁶⁵ kojom je ocijenjeno zakonitim rješenje poreznih tijela kojim je tužitelj zadužen porezom na promet nekretnina za nekretninu unesenu u temeljni kapital društva, što inače ne podliježe oporezivanju⁶⁶ kada se nekretnine unose kao osnivački ulog ili povećanje temeljnog kapitala. Tužitelj je zadužen porezom jer je unio nekretninu u nerealno nisko iskazanoj vrijednosti s obzirom na umanjenje vrijednosti iste za dug ranijeg vlasnika prema bankama po osnovi ugovora o kreditu i tu vrijednost nije upisao u temeljni kapital već ga je proknjižio kao obvezu. Stoga je porezno tijelo oporezovalo stjecanje vlasništva za iznos koji prelazi vrijednost temeljnog kapitala utvrdivši da Zakon o porezu na promet nekretnina nije propisao porezno oslobođenje za prijenos nekretnina iznad visine vrijednosti temeljnog kapitala. Pored toga je naglašeno da je u smislu članka 9. stavka 3. istog zakona, osnovica poreza na promet ukupni iznos naknade za preneseno vlasništvo nekretnine, što obuhvaća, među ostalim, i preuzete dugove bivšeg vlasnika. Sud je prihvatio stanovište poreznog tijela da je navedeni posao – unos nekretnine u temeljni kapital prividan pozivom na odredbu članka 11. OPZ-a kao *lex generalis* otklonivši prigovor tužitelja da se radi o retroaktivnoj primjeni zakona s obzirom da je sporni pravni posao nastao prije izmjene članka 12. Zakona o porezu na promet nekretnina („Narodne novine“ 22/11.).

E. Porezno dužnički odnos

1. Prava poreznog obveznika iz porezno-dužničkog odnosa

Porezno-dužnički odnos u smislu odredbe članka 18. stavka 1. OPZ-a je dio porezno-pravnog odnosa u kojem sudionici porezno-dužničkog odnosa ostvaruju svoja prava i obveze. Sudionici porezno-dužničkog odnosa su porezno tijelo, porezni obveznik i

⁶² Vidi presudu Visokog upravnog suda, broj: 7195/09. od 21. studenog 2012.

⁶³ Presuda Upravnog suda RH, broj: 9219/2006-9 od 18. studenog 2009.

⁶⁴ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet nekretnina, „Narodne novine“ 22/11.

⁶⁵ Us-11032/11-8 od 25. veljače 2015.

⁶⁶ Zakon o porezu na promet nekretnina, „Narodne novine“ 69/97.,26/00.,153/02., - 22/11. i 143/14.

porezni jamac.

Prava (i obveze) poreznog tijela propisana su u članku 19. stavku 1. OPZ-a, a prema stavku 2. istog članka, prava poreznog obveznika ili osobe koja je preplatila porez ili od koje je bez pravne osnove naplaćen porez ima pravo na povrat preplaćenog poreza ili poreza plaćenog bez pravne osnove i kamate na porez plaćen bez pravne osnove.

Odlučujući o zahtjevima za povrat preplaćenog poreza i s tim u vezi zahtjeva za povratom kamata pokazalo se spornim pitanje što se smatra preplaćenim porezom a što porezom plaćenim bez pravne osnove jer je zakon napravio distinkciju te bi se netom citirana odredba OPZ-a mogla tumačiti da porezni obveznik ima pravo na kamate kod povrata poreza samo kada je porez platio ili je od njega naplaćen bez pravne osnove, dakle kada je rješenje naknadno ukinuto, izmijenjeno ili poništeno.

Time ne bi postojala obveza plaćanja kamata na više plaćene poreze po osnovi uplata samog obveznika.

Dalje se postavlja pitanje, a analizirajući odredbu članka 116. OPZ-a dolazi se i do zaključka, da je zakon stavio u različiti položaj porezne obveznike za čiju je obvezu poreza osnova naknadno otklonjena i onih kojima osnova-rješenje o obvezi pravomoćno poništeno, izmijenjeno ili ukinuto u upravnom sporu te je različito određen početak tijeka kamata na uplaćena sredstva.⁶⁷

S tim u vezi ima mišljenja, koja se pozivaju na stavke 5. i 6. ovog članka OPZ-a, u smislu da bi pravo na kamate na više plaćeni iznos poreza imao samo porezni obveznik kojem je naknadno prestala pravna osnova, i to, na primjer raskidom ugovora o kupoprodaji nekretnine kada je rješenje o poreznoj obvezi u obnovi postupka poništeno, u kojem slučaju bi ostvarivao pravo na kamate počevši od 15-og dana od zahtjeva za povrat. Pravo na kamate od dana uplate poreza imao bi porezni obveznik čije je rješenje o poreznoj obvezi pravomoćno poništeno u upravnom sporu. Međutim, i ti autori⁶⁸ u komentaru članka 116. OPZ-a navode da se stavkom 5. regulira i pravo na kamate kod više plaćenog poreza, što se dakle može tumačiti da drže da i tim poreznim obveznicima pripadaju kamate.

Praksa poreznih tijela je raznolika, ali je Visoki upravni sud u nekoliko presuda zauzeo stav da pravo na kamate kod povrata poreza na dodanu vrijednost ostvaruju i porezni obveznici koji su sami uplaćivali porez po obračunskim prijavama i ostvarili

⁶⁷ Članak 116. OPZ-a: (1) Na iznos manje ili više plaćenog poreza obračunavaju se i plaćaju kamate u skladu s posebnim propisom, ako ovim Zakonom nije uređeno drugačije.

(2) Dospijeće pojedine vrste poreza utvrđuje se posebnim zakonom.

(3) Kamate se obračunavaju od dana dospijeća porezne obveze.

(4) Na iznos dužnih kamata ne obračunavaju se kamate.

(5) Na plaćene poreze bez pravne osnove kamate se obračunavaju počevši s 15-im danom od dana primitka zahtjeva za povrat, ako posebnim propisom nije uređeno drugačije.

(6) Iznimno od stavka 5. ovoga članka, ako je povodom pokrenutog upravnog spora u pravomoćno dovršenom postupku poništeno, izmijenjeno ili ukinuto rješenje ili drugi akt o zaduženju na temelju kojeg je plaćen porez, tada obračun kamata počinje teći od dana uplate poreza.

(7) Ako se tijekom poreznog nadzora utvrdi razlika porezne obveze, kamata se obračunava od dana kada je tu poreznu obvezu porezni obveznik bio dužan platiti.

⁶⁸ A.Antolić, S.Sović Digna, mr.sc.D.Sekulić Grgić, Z.Koharić, N.Petrović, D.Salamić, D.Štimac, mr.sc.M.Vuraić Kudeljan, Opći porezni zakon, Institut za javne financije, 2009

preplatu.⁶⁹ Osnovu za navedeni stav Sud je našao u odredbama samog OPZ-a i posebno u Zakonu o porezu na dodanu vrijednost ("Narodne novine" 47/95., 106/96., 164/98., 105/99., 54/00., 73/00., 48/04., 82/04., 90/05., 76/07.) koji se primjenjivao u spornim poreznim stvarima.

U dva predmeta o kojima se odlučivalo pred Visokim upravnim sudom, (sporno pravo na kamate), porezna je uprava zadržavala preplaćeni porez na dodanu vrijednost s argumentima da pravo na kamate ne pripada na više uplaćena sredstva već samo na sredstva uplaćena bez pravne osnove, U oba je predmeta međutim Sud zauzeo stav da obveznicima pripada kamata zbog neosnovano i protivno zakonu uskraćenog povrata poreza na dodanu vrijednost u roku od 30 dana.

Zanimljivo je konačno navesti da OPZ/2000. nije razlikovao više plaćeni porez od poreza plaćenog bez pravne osnove već ih je tretirao kao poreze plaćene bez pravne osnove dajući pravo na kamate kod povrata poreza, s razlikom u početku tijekom kamata koji je kod poništenja ili ukidanja, odnosno izmjene rješenja ili drugog akta o zaduženju (nije vezivao za upravni spor) davao pravo na kamate od dana uplate poreza, a u drugim slučajevima 15 dana od podnošenja zahtjeva za povrat.

2. Pojam porezne obveze

Pod pojmom osnove porezne obveze u poreznim stvarima podrazumijeva se postojanje rješenja ili drugog akta o zaduženju kojim je (pravomoćno) konkretizirana porezna obveza i određeni rokovi izvršenja. Postavlja se pitanje valja li misliti i na postojanje zakonske osnove iz koje porezna obveza proizlazi, jer je tada i više plaćeni porez svakako bez osnove s obzirom da prelazi visinu obveze utvrđenu zakonom pa tada uistinu nema razloga za različiti tretman.

Na razmišljanje o osnovi porezne obveze, osim kod odlučivanja u gornjim predmetima, potaknulo je i suđenje u nedavnom žalbenom predmetu gdje je bilo sporno pravo na povrat plaćenog poreza na promet nekretnina⁷⁰ u kojem je ugovor osnovom kojeg je tužiteljica platila porez raskinut po samom zakonu (priložene presude općinskog i županijskog suda) ali nije provedena obnova upravnog postupka te je rješenje o zaduženju porezom ostalo na snazi. Tužbeni zahtjev a zatim i žalba odbijeni su pozivom na odredbu članka 19. stavka 2. OPZ-a i članka 21. i članka 22. Zakona o porezu na promet nekretnina ("Narodne novine" 69/97., 26/00., 153/02. i 22/11.-dalje: ZPPN) kao posebnog propisa.

Odredba članka 21. ZPPN-a propisuje da osoba koja plati porez na promet nekretnina, kamate, troškove prisilne naplate ili novčanu kaznu koju nije bila obvezna platiti, ima pravo na povrat plaćenih, odnosno više plaćenih iznosa.

Odredba članka 22. ZPPN-a propisuje postupak za povrat uplaćenog poreza, određujući da su raskid ugovora o prijenosu vlasništva na nekretnini voljom stranaka prije nego se obavi prijenos u zemljišnim knjigama na novog vlasnika te raskid ili poništenje ugovora odlukom suda razlozi za obnovu postupka i poništenje rješenje o utvrđivanju poreza na promet nekretnina (stavak 1.). Porezni obveznik može podnijeti prijedlog za obnovu postupka zbog raskida ugovora voljom stranaka prije nego se

⁶⁹ Us-2165/2011-10 od 4. rujna 2014., Us-1614/11-4 od 2. travnja 2015, članak 21. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, "Narodne novine" 47/95. do 76/07., , članak 119. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost – „Narodne novine“ 60/96. do 97/09.

⁷⁰ UsŽ-1838/15 od 21. siječnja 2016.

obavi prijenos u zemljišnim knjigama na novog vlasnika u roku od 30 dana od dana raskida ugovora s tim što se nakon isteka roka od jedne godine od dana konačnosti rješenja o utvrđivanju poreza na promet nekretnina obnova postupka ne može tražiti (stavak 2.). Prijedlog za obnovu postupka zbog raskida ili poništenja ugovora odlukom suda može se podnijeti u rokovima propisanim Zakonom o općem upravnom postupku (stavak 3.).

Stoga, uslijed opstojnosti pravomoćnog rješenja temeljem kojeg je tužiteljica platila porez na promet nekretnina a da naknadno nije provela postupak obnove poreznog postupka, njena obveza i dalje postoji kao uplaćena temeljem valjane pravne osnove.

Tužiteljica je tvrdila da je porezna obveza nastala sklapanjem kupoprodajnog ugovora kojim se stječe nekretnina (članak 14. stavak 1. ZPPN), a ugovor je raskinut po samom zakonu pa je time nestala osnova porezne obveze. Međutim, rješenjem koje je izdalo porezno tijelo konkretizirana je predmetna obveza i isto je postalo pravomoćno pa u smislu odredbe članka 13. Zakona o općem upravnom postupku („Narodne novine“ 47/09.) može biti poništeno, ukinuto i izmijenjeno samo u slučajevima propisanim zakonom. U protivnome rješenje koje nije uklonjeno iz pravnog prometa ostaje na snazi i proizvodi pravne učinke.

Iako je bilo jakih argumenata u raspravi o žalbi (stjecanje bez osnove na strani države), odbijena je žalba s obrazloženjem da ne postoji mogućnost povrata uplaćenog poreza na promet nekretnina u okviru upravnog postupka, odnosno upravnog spora dok rješenje o utvrđenoj poreznoj obvezi i dalje neosporeno egzistira u pravnom prometu.

F. Položaj pravnih slijednika⁷¹

Univerzalni pravni slijednik u cijelosti preuzima pravni položaj pravnog prednika pa time preuzima i stanje u kojem se prednik nalazio u porezno-dužničkom odnosu.

Presudom Visokog upravnog suda⁷², uvažena je tužba i poništeno rješenje Ministarstva financija Republike kojim je odbijena se žalba tužitelja izjavljena protiv rješenja Područnog ureda S., Ispostave S., kojim je tužitelju, univerzalnom pravnom slijedniku na ime porezne obveze iz porezno-dužničkog odnosa sa pravnim prednikom B. M. utvrđena osnovica poreza na promet nekretnina u iznosu od 169.431,00 kn i porez na promet nekretnina u iznosu od 8.471,55 kn. Sud se u obrazloženju presude pozvao na odredbu članka 22. stavka 1. OPZ-a, te naveo:

„Iz sadržaja spisa predmeta vidljivo je da su rješenjem o nasljeđivanju iza ok. B. M. nasljednici istoga, supruga i sin, u jednoj polovici dijela naslijedili izvanknjižno vlasništvo dvosobnog stana u S., prema ugovoru o kupoprodaji stana od 25. lipnja 1975. Dana 18. svibnja 2006. nasljednici su podnijeli prijavu poreza na promet nekretnina, te je po navedenoj prijavi porezno tijelo donijelo rješenje klasa: UP/I-..., urbroj: ...od 7. studenoga 2006. kojim je poreznom obvezniku B. M. utvrdilo osnovicu

⁷¹ članak 22. OPZ-a: (1) Univerzalni pravni slijednik u cijelosti preuzima pravni položaj pravnog prednika, osim obveza po osnovi izrečenih novčanih kazni pravnom predniku.

(2) Nasljednici su dužni platiti obveze iz porezno-dužničkog odnosa do visine vrijednosti naslijedene imovine, osim obveza po osnovi izrečenih novčanih kazni ostavitelju.

(3) Vrijednost naslijedene imovine utvrđuje porezno tijelo na osnovi tržišnih cijena.

⁷² Us-6266/2010-4 od 13. ožujka 2013.

poreza na promet nekretnina u iznosu od 0.01 kn i porez na promet nekretnina u iznosu od 0,00 kn, s obrazloženjem da je imenovani obveznik umro prije donošenja rješenja o razrezu poreza na promet nekretnina. Temeljem rješenja o nasljeđivanju pravnim isljednicima je doneseno rješenje o razrezu poreza na promet nekretnina kojim je tužitelju, univerzalnom pravnom sljedniku na ime porezne obveze iz porezno-dužničkog odnosa s pravnim prednikom B. M. utvrdilo osnovicu poreza na promet nekretnina u iznosu od 169.431,00 kn i porez na promet nekretnina u iznosu od 8.471,55 kn.

Sud je usvojio tužbu obrazloživši da prema citiranoj odredbi OPZ-a univerzalni pravni sljednik u cijelosti preuzima pravni položaj pravnog prednika pa u konkretnom slučaju tužitelj, preuzimajući pravni položaj svojega prednika, oca, preuzima stanje u kojem tužitelj nema utvrđene porezne obveze iz porezno-dužničkog odnosa za svoga oca jer je naprijed navedenim rješenjem za predmetnu nekretninu, za pokojnog oca tužitelja, utvrđen je porez na promet u iznosu od 0,00 kn. Sud je zaključio da je u konkretnom slučaju, obzirom da nema utvrđenog poreza na promet nekretnina za prednika tužitelja, porezno tijelo trebalo pristupiti utvrđenju porezne obveze tužitelja na temelju rješenja o nasljeđivanju, imajući u vidu odredbe članka 13. Zakona o porezu na promet nekretnina.“

Preuzimajući pravni položaj ostaviteljice tužiteljica je preuzela i stanje u kojem se ista nalazila u odnosu na porezno-dužničke obveze, pa je osnovano utvrđena tržišna vrijednost nekretnine usporedbom kretanja cijena prodanih stanova na istoj lokaciji, u približno isto vrijeme u toj godini.

Navedeno stanovište zauzeo je Visoki upravni sud⁷³ te je:

“...ocijenio neosnovanim navode tužiteljice o trenutku nastanka porezne obveze koja je smatrala da bi trebala biti tek po smrti njene majke 2011. Naime, u predmetnoj stvari radi se o poreznim obvezama univerzalnog pravnog sljednika poreznog obveznika u smislu odredbe članka 22. OPZ-a, koji prema odredbi stavka 1. u cijelosti preuzima pravni položaj pravnog prednika, te je dužan platiti, prema stavku 2. obveze iz porezno-dužničkog odnosa do visine vrijednosti naslijeđene imovine, osim obveza po osnovi izrečenih novčanih kazni ostavitelju.

S obzirom da je pokojna majka tužiteljice stekla nekretnine u pitanju temeljem rješenja o nasljeđivanju iza pokojnog brata, rješenjem od 27. kolovoza 2009. (pravomoćno 23. studenog 2009.), a tužiteljica je u cijelosti stupila u njen pravni položaj, ocjenjuje se pravilnim uzeti kao vrijeme nastanka porezne obveze 2009. godinu kada je nastala porezna obveza ostaviteljice. Preuzimajući pravni položaj ostaviteljice tužiteljica je preuzela i stanje u kojem se ista nalazila u odnosu na porezno-dužničke obveze, pa je osnovano sud prvog stupnja prihvatio pravilnim utvrđenu poreznu osnovicu usporedbom kretanja cijena prodanih stanova na istoj lokaciji, u približno isto vrijeme u toj godini.“

U ovoj presudi je zauzeto drugačije stanovište od ranije navedenih autora dano u spomenutom komentaru OPZ-a, koji smatraju da se podrazumijeva da se tržišna cijena utvrđuje prema vrijednosti na dan pravomoćnosti rješenja o nasljeđivanju.

G. Prestanak prava i obveza iz porezno-dužničkog odnosa

⁷³ Presuda Usž-2035/15-2 od 17. prosinca 2015.

Odredba članka 24. OPZ-a propisuje da prava iz porezno-dužničkog odnosa prestaju plaćanjem, prijebom, otpisom i u drugim slučajevima određenim tim Zakonom, te zastarom.

- Prestanak prava i obveza zastarom

Ovdje će se kao najintragantnije pitanje obraditi sudska praksa u vezi zastare kao načina prestanka prava iz porezno-dužničkog odnosa koja je regulirana odredbama članka 94., članka 95. i članka 96. OPZ-a (ranije odredbama članaka 90., 91. i 92. OPZ-a/2000., odnosno Zakona o porezu na dohodak-109/93.- 33/00). Zastara je u središtu interesa poreznih obveznika, poreznih tijela i upravnih sudova i na tu temu su znanstvenici i pravni stručnjaci objavili niz radova i stručnih članaka. I suci Upravnog suda RH/Visokog upravnog suda dali su značajni doprinos u rasvjetljavanju spornih pitanja, ne samo radom na predmetima i sudjelovanjem u kreiranju stavova suda već i objavljivanjem radova^{74, 75, 76}.

Upravo zbog velikog broja predmeta u radu iz područja financijskog prava, nedorečenosti propisa, osjetljivosti pitanja nastupa zastare za obveze poreza i drugih javnih davanja, s obzirom na suprotstavljeni privatni interes poreznog obveznika i javni interes države (radi prikupljanja sredstava za alimentiranje zajedničkih potreba) te ujednačavanje sudske prakse, posebno od početka rada prvostupanjskih upravnih sudova, nametnula se potreba preispitivanja pravilnosti ranijih stavova.

Visoki upravni sud je na nekoliko sjednica mjerodavnog odjela, razmatrao tumačenje odredbi OPZ-a vezano uz pitanja: pazi li porezno tijelo u poreznom postupku na zastaru po službenoj dužnosti ili samo po prigovoru stranke i s tim u vezi odnos OPZ-a prema Zakonu o obveznim odnosima („Narodne novine“ 35/05., 41/08., 125/11. i 78/15.-dalje ZOO); utvrđuje li se porezna obveza rješenjem prvog stupnja ili odlukom drugostupanjskog poreznog tijela po žalbi kada obveza postane izvjesna; s tim u vezi, je li prvostupanjsko rješenje radnja poreznog tijela koja prekida zastaru; je li drugostupanjsko rješenje doneseno nakon protoka apsolutnog zastarnog roka nezakonito samo po sebi ili samo prisilna naplate neće biti moguća; može li stranka s uspjehom isticati prigovor zastare tek u tužbi.

- ❖ Vezano uz navedena pitanja doneseni su slijedeći zaključci:

Na sjednici Financijsko-radnopravnog i imovinskopravnog odjela održanoj 3. i 7. studenog 2014., donesen je Zaključak, broj:Su-597/2014-2,:

I. “Porezna tijela u poreznom postupku na zastaru paze po službenoj dužnosti.”

Zaključak je prihvaćen većinom glasova.

Navedenom zaključku prethodile su dugotrajne rasprave u kojima se, uz pomoć

⁷⁴ mr.sc. Marija Kriletić:Zastara naplate carine i prekršajnog progona u praksi Upravnog suda Republike Hrvatske, Upravno pravo-aktualnosti upravnog sudovanja i upravne prakse-2008, Inženjerski biro d.d.

⁷⁵ mr.sc. Mirjana Juričić:Zastara u poreznim stvarima, Upravno pravo-aktualnosti upravnog sudovanja i upravne prakse-2008, Inženjerski biro d.d., Obveza poreznih tijela da po službenoj dužnosti paze na zastaru, Hrvatska pravna revija, siječanj 2015.

⁷⁶ Lidija Rostaš-Beroš:Porezna zastara u praksi upravnih sudova, Novosti u upravnom pravu i upravno-sudskoj praksi, Savjetovanje 11.lipnja 2013.,Narodne novine d.d.

pravne teorije i uvažanih znanstvenika,⁷⁷ iskristaliziralo stanovište da, iako odredba članka 94. stavka 12. OPZ-a upućuje na supsidijarnu primjenu ZOO-a u pitanjima koja nisu riješena OPZ-om, to je suprotno pravnoj naravi poreznog prava. Naime, ZOO regulira odnose u privatnopravnoj, a ne javnopravnoj sferi pa time dolazi do konceptijski suprotnih pristupa koji, iako primjereni za svoje područje, nekritički primijenjeni na drugo, za posljedicu mogu imati velike probleme glede pravne sigurnosti.

Odgovarajuću odredbu članku 94.stavku 12. OPZ-a sadržavao je i OPZ/2000., a s obzirom da nije poznato da je po tom pitanju provedena ili barem inicirana ocjena zakonitosti/ustavnosti, suprotna stanovišta su se zasnivala na uvjerenju da se važeći zakon treba primjenjivati u cijelosti što je dotadašnja praksa suda i podržavala.

Pitanja koja nisu riješena OPZ-om i na koja bi se ZOO moglo supsidijarno primijeniti su, pored već spomenutog (zastara po službenoj dužnosti ili po prigovoru stranke), određuje li se prekid postupka u slučaju vođenja upravnog spora⁷⁸ te ima li se zastarjeli naplaćeni dug smatrati nedugom čime obveznik ostvaruje pravo na povrat.

Do donošenja navedenog zaključka prevladavajuće stanovište poreznih tijela bilo je da se na relativnu zastaru pazi po prigovoru stranke, a u odnosu na apsolutnu je praksa bila podijeljena iako se uglavnom prihvaćalo da treba paziti po službenoj dužnosti.

Međutim, prema prihvaćenom stanovištu iz zaključka od 3. i 7. studenog 2014. upravna tijela dužna su paziti na zastaru po službenoj dužnosti. Navedena praksa je već ranije bila zastupljena⁷⁹, pa je u presudi kojom je tužba djelomično uvažena, obrazloženo:

„..... da je prigovor apsolutne zastare za utvrđivanje porezne obveze za 2000. godinu osnovan.

Pritom se Sud pozvao na odredbu članka 90. stavka 1. OPZ/2000 kojom je propisano da pravo poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pokretanje prekršajnog postupka, naplatu poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni, te pravo poreznog obveznika na povrat poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni zastarijeva za tri godine računajući od dana kada je zastara počela teći.

Stavkom 2. propisano je da zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze i kamate.

Odredbom članka 92. OPZ-a/2000 propisano je da apsolutni rok zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pokretanje prekršajnog postupka, naplatu poreza, kamata, troškove ovrhe i novčanih kazni, te prava poreznog obveznika za povrat poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni nastupa za 6 godina računajući od dana kada je zastara počela prvi put teći.

Dakle, u konkretnom slučaju pravo na utvrđivanje porezne obveze poreza na dobit za 2000. godinu počelo je teći 1. siječnja 2002. godine i apsolutna zastara je nastupila

⁷⁷ prof.dr.sc. Hrvoje Arbutina, Mišljenje u predmetu obveza tijela javne vlasti i upravnih sudova na vođenje računa o nastupu zastare u porezno-pravnim predmetima

⁷⁸ Članak 94. OPZ-a propisuje zastoj i to samo kod vođenja upravnog spora zbog naplate duga, Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, „Narodne novine“ broj 18/11.

⁷⁹ presuda Upravnog suda RH, broj Us-8739/08. od 2. lipnja 2011.

31. prosinca 2007. godine. Obzirom da je osporeno rješenje doneseno 7. travnja 2008. godine, nakon nastupa apsolutne zastare, ocijenjen je osnovanim prigovor tužitelja, radi čega je u tom dijelu osporenog rješenja povrijeđen zakon na njegovu štetu te je osporeno rješenje u tom dijelu poništiti.“

Navedena presuda je značajna s obzirom da je Vrhovni sud Republike Hrvatske, presudom, poslovni broj: Uzz 31/11-5 od 18. studenog 2014. odbio zahtjev za zaštitu zakonitosti Državnog odvjetništva, broj GZ-DO-107/11-4 od 12. listopada 2011. usmjeren na osporavanje pravilnosti primjene materijalnog prava u odnosu na pitanje utvrđuje li se porezna obveza prvostupanjskim ili drugostupanjskim rješenjem te pazi li se na zastaru po službenoj dužnosti.

Prema navedenoj presudi Vrhovnog suda, učinak na prava i obveze stranaka ima konačno rješenje doneseno u upravnom postupku (upravni akt) jer konačnost rješenja znači da je postupak donošenja upravnog akta dovršen.
i dalje:

Ministarstvo financija, Samostalna služba za drugostupanjski upravni postupak dužno po službenoj dužnosti paziti na bitne povrede odredaba postupka, pravilnu primjenu materijalnog prava i pravilnost i potpunost činjeničnog stanja, što znači da je u konkretnoj situaciji bilo dužno ispitati je li nastupila zastara prava na utvrđivanje porezne obveze.

Prema obrazloženju presude, u situaciji kada je protiv prvostupanjskog rješenja dopuštena žalba, ne može se smatrati da je već donošenjem prvostupanjskog rješenja konačno odlučeno o pravu i obvezi stranke jer se tek propuštanjem podnošenja žalbe, odnosno donošenjem rješenja drugostupanjskog tijela povodom žalbe -odbacivanjem žalbe, odbijanjem žalbe ili izmjenom rješenja (članak 239. Zakona o općem upravnom postupku - "Narodne novine" 53/91.) dovršava postupak donošenja upravnog akta. Stoga prema obrazloženju presude Vrhovnog suda koje se pozvalo na odredbu članka 168. OPZ-a/2000 koji propisuje da je nadležno drugostupanjsko tijelo dužno ispitati zakonitost poreznog akta u cijelosti, a posebno u dijelovima na koje se odnosi žalba, zaključeno da je tuženo tijelo (Ministarstvo financija, Samostalna služba za drugostupanjski upravni postupak) dužno po službenoj dužnosti paziti na bitne povrede odredaba postupka, pravilnu primjenu materijalnog prava i pravilnost i potpunost činjeničnog stanja, što znači da je u konkretnoj situaciji bilo dužno ispitati je li nastupila zastara prava na utvrđivanje porezne obveze. Stoga s obzirom da je tuženo tijelo propustilo ocijeniti da je nastupila apsolutna zastara prava na utvrđivanje porezne obveze Vrhovni sud je zaključio da je donošenjem drugostupanjskog rješenja povrijeđen zakon na štetu tužitelja slijedom čega je pobijana presuda ocijenjena donesenom uz pravilnu primjenu materijalnog prava.

Imajući na umu navedenu presudu Vrhovnog suda dalo bi se zaključiti da su dileme oko pitanja jesu li upravna tijela dužna paziti na zastaru po službenoj dužnosti ili ne i do kojeg stupnja, (da li samo u odnosu na prvostupanjsko rješenje ili na rješenje drugog stupnja) time otklonjene.

Međutim, na sjednici Financijskog, radnopravnog i imovinskopravnog odjela od 6. ožujka 2015. razmotreno je pitanje obrađeno u referatu pod nazivom: „Jesu li

zastarnim rokovima vezana samo prvostupanjska ili i drugostupanjska porezna tijela?”, budući da su se u praksi i dalje nastavile iskazivati dileme. Na navedenoj sjednici nije donesen poseban zaključak, ali je u diskusiji istaknuto da gore spomenuti zaključak od 3. i 7. studenog 2014., a imajući u vidu i presudu Vrhovnog suda, obvezuje i drugostupanjska tijela.

Za spomenuti je međutim da su nešto prije donošenja zaključka od 3. i 7. studenog 2014. iz Visokog upravnog suda otpremljene određene presude⁸⁰ koje su bile predmetom razmatranja pred Ustavnim sudom u povodu podnesenih ustavnih tužbi pa je u prvom predmetu ustavna tužba odbačena, a u drugome odbijena.

Naime, u jednom je predmetu sud, odlučujući o žalbi tuženika protiv presude Upravnog suda u Zagrebu poništio istu presudu te odbio tužbeni zahtjev za poništenjem rješenja Ministarstva financija, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, od 12. srpnja 2012. kao i rješenje Ispostave Zagreb za nekretnine, Područnog ureda Zagreb, Porezne uprave Ministarstva financija od 13. svibnja 2010. Prvostupanjski sud je naime poništio navedena rješenja smatrajući da je u konkretnom slučaju nastupila zastara prava na utvrđivanje poreza na promet nekretnina po ugovoru od 14. srpnja 2003. pozivajući se na odredbu članka 90. stavka 1. i 2. i 92. OPZ-a/2000., a koje identične odredbe sadrži i OPZ. U presudi Visokog upravnog suda je a pozivom na navedene odredbe Općeg poreznog zakona, na odredbu članka 24. stavka 1. te na odredbu članka 90. stavka 6. OPZ/2000 koji je upućivao na supsidijarnu primjenu ZOO-a, izraženo stanovište da niti sud, a ni porezno tijelo ne paze na zastaru po službenoj dužnosti nego samo u slučaju prigovora stranke te da prvostupanjski sud nije trebao utvrđivati je li nastupila zastara prava na utvrđivanje porezne obveze na porez nekretnina (tužiteljica se nije u upravnom postupku pozivala na zastaru).

Presudom je također upućeno na što sud pazi po službenoj dužnosti (ništavost pojedinačne odluke i ništetnost upravnog ugovora).

Ustavni sud je svojom odlukom⁸¹ odbacio ustavnu tužbu našavši da ne postoje pretpostavke za odlučivanje o biti stvari i u točki 6. obrazloženja naveo da podnositeljica u ustavnoj tužbi nije dokazala da Visoki upravni sud Republike Hrvatske u postupanju ili pri izricanju presude nije poštivao odredbe Ustava o ljudskim pravima i temeljnim slobodama odnosno da je proizvoljno protumačio mjerodavne odredbe zakona ili drugih propisa kada je sudio o postojanju porezne obveze i zaključio da ni porezno tijelo ni sud na zastaru ne paze po službenoj dužnosti već samo u slučaju prigovora stranke.

Proizlazi da je Ustavni sud, iako ustavnu tužbu odbacio, našao nespornim da se Zakon o obveznim odnosima supsidijarno primjenjuje u pitanju utvrđivanja zastare prava u onim pitanjima u kojima to nije riješeno Opće poreznim zakonom.

U drugom predmetu uvažena je žalba tuženog Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski postupak te je poništena presuda Upravnog suda u Zagrebu i odbijen tužbeni zahtjev za poništenjem rješenja tuženog Ministarstva. Naime, presudom Upravnog suda u Zagrebu je poništeno rješenje

⁸⁰ Usž-740/2013-4, Usž-548/2013-10 od 11. rujna 2014.

⁸¹ Odluka, broj : U-III-7220/2014. od 17. prosinca 2014.

Ministarstva financija, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak od 19. rujna 2012. kao i rješenje Ispostave Zagreb za nekretnine, Područnog ureda Zagreb, Porezne uprave Ministarstva financija od 31. listopada 2009. te je točkom III. utvrđen različiti iznos porezne obveze tužiteljici po osnovi poreza na promet nekretnina. Novoutvrđena porezna obveza odnosila se samo na rješenje o nasljeđivanju za novo pronađenu imovinu dok je u odnosu na rješenje o nasljeđivanju iz 2001. Upravni sud poništio rješenje tuženog tijela kao i prvostupanjskog tijela utvrdivši da je nastupila apsolutna zastara prava na utvrđenje porezne obveze koja je počela teći od 1. siječnja 2002. te je nastupila 1. siječnja 2008.

Visoki upravni sud se u obrazloženju presude pozvao na odredbu članka 90. stavka 6. OPZ-a/2000 kojom (na poreznu zastaru primjenjuje se ZOO supsidijarno, u dijelu kojim nije riješen OPZ-om). Tužiteljica se tijekom poreznog postupka nije pozvala na zastaru niti u žalbenom postupku pa je sud imajući u vidu netom citiranu odredbu OPZ-a/2000. i članka 214. stavka 3. ZOO-a našao da se **prvostupanjsko i drugostupanjsko porezno tijelo nisu bili dužni obazirati na zastaru po službenoj dužnosti već samo po prigovoru porezne obveznice**. Sud je prihvatio pritom osnovanim prigovor tuženika da nisu postojale pretpostavke iz članka 3. stavka 1. Zakona o upravnim sporovima ("Narodne novine" 20/10. i 143/12.) da prigovor koji nije bio predmetom upravnog postupka bude predmetom upravnoga spora pa da prvostupanjski **sud prilikom donošenja osporene presude nije mogao odlučivati o tužiteljičinom prigovoru zastare istaknutom tek u tužbi jer za to nema temelja u zakonu**.

Navedena presuda bila je predmetom ocjene Ustavnog suda⁸² koji je ustavnu tužbu odbio i u obrazloženju naglasio da se Visoki upravni sud iznimno iscrpno očitovao u prigovoru zastare, razmatranu u konkretnom slučaju tek u upravnom sporu koji je protiv drugostupanjskog rješenja Ministarstva financija tužbom inicirala podnositeljica.

Stoga je obrazloženje presude Visokog upravnog suda našao jasnim, dostatnim i ustavno pravno prihvatljivim te iz tih razloga ne nalazi osnovanom ustavnu tužbu podnositeljice. Ustavni sud je naglasio da su nadležna tijela Ministarstva financija u prvostupanjskom i drugostupanjskom postupku kao i Visoki upravni sud u obrazloženjima iznijeli ozbiljne razloge za svoje odluke, da su svoja pravna stajališta obrazložili na način koji je otklonio sumnju u arbitrarnost postupanja.

S tim u vezi valja upozoriti na još jednu odluku Ustavnog suda⁸³ kojim je odbijena ustavna tužba podnesena protiv presude Upravnog suda RH, broj:Us-11523/2009-7 od 31. kolovoza 2011. U navedenoj poreznoj stvari odbijen je zahtjev podnositelja za utvrđivanje zastare prava na naplatu poreznog duga s osnove poreza na dobit za 1997., a Upravni sud RH je odbio tužbeni zahtjev protiv rješenja tuženog Ministarstva. U predmetnoj stvari je zastara prava na naplatu prvi put počela teći 1. siječnja 2000., ali je došlo do prekida zastare zbog odgode naplate do okončanja upravnog spora pa je ocijenjeno da je nakon okončanja spora presudom 24. svibnja 2006. zastarni rok ponovo počeo teći, te da nije protekao apsolutni zastarni rok, do ponovne opomene na plaćanje. Upravni sud R H se u presudi pozvao na supsidijarnu primjenu ZOO-a i to članka 245. stavka 3. koji propisuje da kod prekida zastare nastalog podnošenjem tužbe ili pozivanjem na zaštitu ili isticanjem prijetoja tražbine

⁸² Odluka, broj: U-III-7680/2014 od 14. siječnja 2014.

⁸³ Odluka, broj: U-III-5671/2011 od 19. studenog 2014.

u sporu, odnosno prijavljivanjem tražbine u nekom drugom postupku (članak 241. ZOO), zastara počinje iznova od dana kada je spor okončan ili završen na drugi način.

Ustavni sud je točki 5. obrazloženja naglasio da nije našao okolnosti koje bi ukazivale na povredu ustavnog prava podnositelja na pravično suđenje iz razloga što je ocijenio ustavnopravno prihvatljivim stajalište upravnog suda da su nadležna porezna tijela, sukladno mjerodavnim odredbama OPZ-a/2000., te supsidijarno i odredbama Zakona o obveznim odnosima, pravilno ocijenila neosnovanim zahtjev podnositelja za utvrđivanje zastare prava na naplatu poreznog duga (poreza na dobit za 1997.).

Prema ocjeni Ustavnog suda osporena presuda Upravnog suda obrazložena je na ustavno prihvatljiv način, a u primjeni i tumačenju mjerodavnog prava nije utvrđena arbitrarnost ni samovoljnost.

Proizlazi da se u navedene tri odluke Ustavnog suda prihvaća supsidijarna primjena Zakona o obveznim odnosima kako je to bilo propisano ranijim OPZ-om i sada odgovarajućom odredbom članka 94. stavka 12. OPZ-a.

Stoga, imajući na umu, s jedne strane, ranije navedenu presudu Vrhovnog suda (postupak utvrđivanja porezne obveze okončava drugostupanjskim rješenjem, na zastaru u poreznom postupku se pazi po službenoj dužnosti a ne samo po prigovoru stranke), koja podržava pravilnost zaključka sjednice Financijsko-radnopravnog i imovinskopravnog odjela od 3. i 7. studenog 2014., čime su dileme trebale biti otklonjene, s druge strane, izložene odluke Ustavnog suda RH svojim argumentima, prihvaćanjem pravilnim obrazloženja presuda o supsidijarnoj primjeni ZOO-a, unose određenu nesigurnost u odnosu na koju će daljnja praksa upravnih sudova morati dati odgovore.

Sudeći primjenom navedenog zaključka, Sud je⁸⁴ izrazio stanovište da iako je rješenje prvog stupnja doneseno u okviru relativnog zastarnog roka od tri godine, s obzirom da je rješenje drugog stupnja po žalbi doneseno nakon proteka roka od daljnje tri godine, nastupila relativna zastara prava na utvrđivanje porezne obveze (apsolutni rok nije protekao). Tako je Sud u obrazloženju naveo:

„ Žalba je djelomično osnovana.....

Tako je tijekom prvostupanjskog upravnosudskog postupka utvrđeno da je rješenjem Ministarstva financija Republike Hrvatske, Porezne uprave, Područnog ureda Zagreb, Ispostave Dugo Selo KLASA: UP/I-410-23/2008-02/09, URBROJ: 513-07-01-12/09-11 od 21. travnja 2009. tužiteljici za 2007. godinu utvrđena porezna obveza u iznosu od 155.623,46 kuna. Protiv navedenog rješenja je tužiteljica izjavila žalbu koja je odbijena tuženikovim rješenjem KLASA: UP/II-410-18/09-01/873, URBROJ: 513-04/12-3 od 20. srpnja 2012. Također je utvrđeno da porezno tijelo do donošenja tuženikovog rješenja nije poduzelo nijednu službenu radnju usmjerenu na utvrđivanje poreza.

Suprotno tuženikovim tvrdnjama valja navesti da po stajalištu ovog Suda porezna tijela u poreznom postupku na zastaru paze po službenoj dužnosti (Zaključak Odjela od 7. studenoga 2014.).

Prema odredbi članka 3. stavka 1. točke 1. ZUS-a predmet upravnog spora je ocjena zakonitosti pojedinačne odluke kojom je javnopravno tijelo odlučilo o pravu, obvezi ili

⁸⁴ Presuda, broj:Usž-226/14-4 od 29. siječnja 2015.

pravnom interesu stranke u upravnoj stvari (upravni akt) protiv koje nije dopušteno izjaviti redoviti pravni lijek.

Prvostupanjski sud je ocjenjivao zakonitost tuženikovog rješenja te je ocijenio da je to rješenje nezakonito jer je doneseno nakon proteka relativnog roka zastare. Naime, iz spisa nedvojbeno proizlazi da je tuženik rješenje donio po proteku roka od tri godine (čl. 94. i 95. Općeg poreznog zakona – „Narodne novine“ 147/08 i 18/11., dalje u tekstu: OPZ) kao i da tijekom zastare nije prekidano nakon prvostupanjskog rješenja, što tuženik niti ne osporava, već uporno tvrdi da za prvostupanjsko rješenje nije nastupila relativna zastara, što nije niti sporno.

Po ocjeni ovog Suda prvostupanjski sud je pravilno poništio tuženikovo rješenje jer je utvrdio da je 29. travnja 2012. nastupila relativna zastara prava na utvrđivanje poreza. U skladu s odredbom članka 24. OPZ-a prestala su prava iz porezno-dužničkog odnosa pa tako i pravo poreznog tijela utvrđivati navedenu tužiteljčinu poreznu obvezu, što je tuženik propustio utvrditi.”

Primjenjujući u suđenju navedeni zaključak, citirana presuda pokazuje da se otvorilo se i daljnje pitanje vezano uz pravnu narav prvostupanjskog rješenja o poreznoj obvezi, u smislu je li rješenje radnja poreznog tijela koja prekida zastaru i nakon koje zastara počinje iznova teći (članak 95. stavak 1. važećeg OPZ-a, članak 91. OPZ-a/2000.), odnosno, unatoč citiranoj presudi Vrhovnog suda RH, da li se porezna obveza utvrđuje rješenjem prvog stupnja ili tek okončanjem upravno-poreznog postupka, donošenjem drugostupanjskog rješenja po žalbi. Naime, u sporovima kao što je ovaj, između dostave prvostupanjskog rješenja do donošenja drugostupanjskog rješenja je prošlo više od tri godine pa su poništena porezna rješenja zbog nastupa relativne zastare, iako apsolutni zastarni rok za utvrđivanje porezne obveze još nije protekao.

Navedeno tumačenje zasnivalo se uglavnom na gramatičkoj interpretaciji spomenute odredbe OPZ-a...“Tijek zastare..... prekida se svakom službenom radnjom poreznog tijela usmjerenom na utvrđivanje ili naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe, dostavljenom na znanje poreznom obvezniku“ te na određenoj sličnosti navedenih instituta u prekršajnom i kaznenom pravu⁸⁵.

- ❖ Imajući na umu sva sporna pitanja koja su otvorena primjenom zaključka od 3. i 7. studenog 2014., Financijski i radnopravni odjel je na sjednici **13. studenog 2015.** vezano uz relativnu zastaru u poreznim stvarima, donio **Zaključak, broj: Su-424/2015-2:**

II. “Ostaje se kod dosadašnje prakse po kojoj se porezna obveza utvrđuje prvostupanjskim poreznim rješenjem.

Od donošenja prvostupanjskog poreznog rješenja do donošenja rješenja po žalbi relativna zastara ne teče, već samo apsolutna.”

Tako je presudom⁸⁶, odbijena žalba tuženog Ministarstva financija i potvrđena presuda upravnog suda prvog stupnja, s obrazloženjem:

„Iz podataka spisa predmeta kao niti iz navoda tuženika u dosadašnjem tijeku

⁸⁵ Lidija Rostaš Beroš: Referat: Jesu li zastarnim rokovima vezana samo prvostupanjska ili i drugostupanjska porezna tijela, 23. veljače 2015.

⁸⁶ Usz-281/16-2 od 25. veljače 2016.

postupka ne proizlazi da je porezno tijelo prekidalo započeti tijekom relativne zastare bilo kojom radnjom usmjerenom na utvrđivanje porezne obveze koja bi bila dostavljena na znanje tužiteljici a koja bi imala za posljedicu prekid zastare i ponovni početak tijeka relativne zastare u smislu naprijed citiranog članka 91. stavka 1. OPZ/00.

S obzirom na nesporno utvrđene činjenice da je porezna obveza nastala 2005. godine, da je zastara prava na utvrđivanje porezne obveze počela teći 1. siječnja 2006. godine, da je rok relativne zastare utvrđivanja poreza istekao sa 31. prosinca 2008. godine, a da je rješenje o utvrđivanju poreza donijeto 14. prosinca 2009. godine to je u tom momentu protekao rok od tri godine u kojem je trebalo donijeti rješenje o utvrđivanju porezne obveze. Kako je porezno rješenje o utvrđivanju porezne obveze donijeto 14. prosinca 2009., nakon isteka roka od tri godine od kad je zastara prvi puta počela teći to je tuženik u povodu žalbe trebao tu odlučnu činjenicu imati u vidu odnosno trebao je navedeno rješenje po žalbi kao nezakonito poništiti. Međutim, prvostupanjski upravni sud, iako je pravilno presudio, u obrazloženju presude polazi od pogrešnog zaključka da je u konkretnom slučaju nastupila apsolutna zastara prava na utvrđenje porezne obveze a na i relativna zastara jer da je porezna obveza utvrđena 22. svibnja 2012. kada je konačno utvrđena.

Naime, porezna se obveza utvrđuje prvostupanjskim rješenjem Porezne uprave, kako to osnovano prigovara i tuženik u svojoj žalbi a što je u skladu sa dugogodišnjom praksom Upravnog suda Republike Hrvatske i Visokog upravnog suda Republike Hrvatske koja praksa je potvrđena i zaključkom Financijskog i radnopravnog odjela broj: Su-424/2015-2 od 13. studenog 2015. godine.

Stoga zaključak prvostupanjskog tijela da je porezna obveza utvrđena rješenjem tuženika od 22. svibnja 2012. nakon nastupa apsolutne zastare utvrđivanja porezne obveze nije u skladu sa dokazima u spisu predmeta niti sa praksom ovog žalbenog suda.“

- ❖ U daljnjim raspravama oko ocjene zakonitosti drugostupanjskog rješenja donesenog po žalbi poreznog obveznika izvan apsolutnog zastarnog roka, donesen je, na sjednici Financijskog i radnopravnog odjela održanoj 4. ožujka 2016., zaključak, broj: Su-122/2016-3, vezano uz apsolutnu zastaru:

III. „Drugostupanjsko rješenje kojim je odbijena žalba protiv prvostupanjskog rješenja o utvrđivanju porezne obveze nije nezakonito (samo) zato što je doneseno nakon nastupa apsolutnog roka zastare.“.

Primjenom navedenog stanovišta, u presudi Visokog upravnog suda,⁸⁷ je obrazloženo:

„U konkretnom slučaju radi se o utvrđivanju obveze poreza na promet nekretnina, pa je za konkretnu poreznu obvezu koja je nastala i prijavljena u 2004. godini zastara za utvrđivanje predmetnog poreza počela teći 1. siječnja 2005. godine, a apsolutna zastara prava poreznog tijela na utvrđivanje poreza na promet nekretnina nastupila bi 1. siječnja 2011. godine.

Međutim, prema ocjeni ovoga Suda prvostupanjski sud pogrešno smatra da je ovdje nastupila zastara prava na utvrđivanje porezne obveze iz razloga jer je drugostupanjsko rješenje doneseno nakon protoka apsolutnog roka zastare od šest

⁸⁷ Usž-1742/15-2 od 9. ožujka 2016.

godina.

Naime, okolnost da je protiv prvostupanjskog poreznog rješenja tužitelj izjavio žalbu, koja je odgađala izvršenje prvostupanjskog poreznog rješenja, može imati utjecaja na pravo poreznog tijela na naplatu poreza ali ne i pravo poreznog tijela na utvrđivanje poreza budući da je porez već utvrđen. Porez na promet nekretnina utvrdilo je tužitelju prvostupanjsko porezno tijelo a ne drugostupanjsko tijelo. Utvrđivanje poreza je u djelokrugu porezne uprave, koja prema odredbi članka 3. stavka 1. točke 3. Zakona o poreznoj upravi („Narodne novine“ 67/01., 94/01. i 177/04) obavlja upravne i druge stručne poslove što se odnose na utvrđivanje porezne osnovice i porezne obveze.

Nadalje, sukladno odredbi članka 170. stavka 1. Općeg poreznog zakona drugostupanjsko tijelo dužno je po žalbi ispitati zakonitost prvostupanjskog rješenja. To znači da u povodu žalbe treba ispitati je li pravilno proveden postupak, je li točno i potpuno utvrđeno činjenično stanje i je li valjano materijalno pravo. Ako drugostupanjsko tijelo utvrdi da u tom smislu nije bilo nedostataka te da je rješenje koje je donijeto zakonito i pravilno, nema pravne podloge da poništi prvostupanjsko rješenje, pa žalbu odbija pozivom na odredbu članka 116. Zakona o općem upravnom postupku („Narodne novine“ 47/09.). Ako u vrijeme utvrđivanja porezne obveze nije nastupila zastara, tuženo tijelo nije moglo poništiti pobijano rješenje. Kako je već navedeno poreznu obvezu je utvrdilo prvostupanjsko tijelo a ne drugostupanjsko, koje je imalo dužnost ispitati utvrđenu poreznu obvezu, što je ono i učinilo.

S obzirom da sud u upravnom sporu ocjenjuje zakonitost pojedinačne odluke kojom javnopravno tijelo odlučuje o pravu, obvezi ili pravnom interesu stranke u upravnoj stvari (upravni akt) protiv koje nije dopušteno izjaviti redoviti pravni lijek, a to je osporeni, drugostupanjski upravni akt, u situaciji kada je taj akt zakonit, kao što je u ovom slučaju, prvostupanjski sud nije mogao prihvatiti tužiteljevu tužbu glede prigovora zastare. Prvostupanjski sud je, suprotno iznesenom prihvatio tužiteljev prigovor zastare te je na taj način pogrešno primijenio materijalno pravo.

Naime, u konkretnom slučaju ovaj Sud upućuje i na zaključak sa sjednice Financijskog i radnopravnog odjela Visokog upravnog suda Republike Hrvatske održane 4. ožujka 2016. broj: 6 Su-122/2016-3 od 4. ožujka 2016. prema kojem drugostupanjsko rješenje kojim je odbijena žalba protiv prvostupanjskog rješenja o utvrđivanju porezne obveze nije nezakonito zato što je to doneseno nakon nastupa apsolutnog roka zastare.“

- ❖ Vezano uz zastaru, konkretno uz početak tijeka zastarnog roka za utvrđivanje porezne obveze poreza na promet nekretnina, Upravni sud Republike Hrvatske je na sjednici svih sudaca i sudskih savjetnika **5. studenog 2001.** donio **Zaključak, Su-151/2001-3, 5 (ZSS-5/2001):**

IV. “Za utvrđivanje apsolutnog roka zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze mjerodavno je kada je porezno tijelo saznalo za poreznu obvezu.”

Navedeni zaključak odnosio se na primjenu članka 24. i 25. Zakona o porezu na promet nekretnina i prava⁸⁸, u konkretnom predmetu⁸⁹. S obzirom da je porezna prijava po osnovi kupnje stana ugovorom od 20. travnja 1973. podnesena 2. svibnja 1996.,

⁸⁸ „Narodne novine“ 45/72., 52/76., 7/82., 20/82.-pročišćeni tekst i40/84.

⁸⁹ Us-8215/97, presuda od 8. studenog 2001.

presuda je donesena je primjenom članka 15. stavka 1. Zakona o porezu na promet nekretnina („Narodne novine“ 53/90., 61/91. i 95/94.) koji je bio na snazi u vrijeme podnošenja porezne prijave i propisivao da se kod propusta pravovremene prijave nastanka porezne obveze, procjena prometne vrijednosti nekretnine i razrez poreza obavlja kao da je porezna obveza nastala na dan prijavljivanja odnosno otkrivanja porezne obveze.

Iz presude:

„Tužitelj je protiv ovog rješenja podnio žalbu, koja je osporenim rješenjem tuženika odbijena kao neosnovana s obrazloženjem da je prema odredbi članka 5. stavak 1. Zakona o porezu na promet nekretnina i prava ("Narodne novine" SRH broj 45/72) koji se primjenjivao u vrijeme sklapanja kupoprodajnog ugovora bilo propisano da je porezni obveznik prodavatelj koji je prema članku 24. istog Zakona bio dužan prijaviti poreznu obvezu u roku od 15 dana od nastanka porezne obveze, a porezna obveza nastala je prema članku 20. stavak 1. Zakona zaključenjem ugovora. Međutim, iako porezna obveza nije prijavljena u zakonom propisanom roku, prijavom porezne obveze osnovano je razrezan porez jer je člankom 25. stavak 1. Zakona propisano da ako porezni obveznik nije nastanak porezne obveze prijavio pravodobno će se izvršiti razrez poreza kao da je porezna obveza nastala na dan prijavljivanja odnosno na dan otkrivanja porezne obveze.

Prigovori u tužbi nisu osnovani.

Naime, u konkretnom slučaju trebalo je primijeniti odredbe Zakona o porezu na promet nekretnina ("Narodne novine" 53/90 do 95/94) koji u članku 15. stavak 1. propisuje da ako porezni obveznik nastanak porezne obveze ne prijavi pravovremeno, obavit će se procjena prometne vrijednosti nekretnine i razrez poreza, kao da je porezna obveza nastala na dan prijavljivanja odnosno otkrivanja porezne obveze, i to prema stanju nekretnine u času nastanka porezne obveze.

Kako je tužitelj poreznu obvezu prijavio u 1996. godini, to je pravilno postupilo prvostupanjsko tijelo kada je izvršilo razrez poreza kao da je porezna obveza nastala na dan prijavljivanja odnosno otkrivanja porezne obveze, te stoga ne stoje prigovori iznijeti u tužbi da je došlo do zastare prava na razrez poreza iz razloga što zastarni rok počinje teći od dana prijavljivanja odnosno otkrivanja porezne obveze, te je stoga tuženo tijelo pravilno primijenilo materijalno pravo.“

Iako je u određenim presudama (prvostupanjskog) suda navedeno stanovište ocijenjeno kao neprihvatljivo jer „početak tijeka roka vezuje uz subjektivnu činjenicu saznanja porezne uprave „, te je i u stručnoj javnosti od nekih autora ocijenjeno kao „, suprotno načelima oporezivanja i pravnim poretkom utemeljenoj vladavini prava“, ono i dalje ima svoju podlogu u važećem ZPNN-u, kada porezna obveza nije prijavljena a porezno tijelo naknadno za nju sazna. Naime, saznanje poreznog tijela mjerodavno je za utvrđivanje porezne obveze prema odredbi članka 27. ZPNN-a (porezna obveza nastala prije stupanja na snagu zakona, ali nije prijavljena). Također, Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet nekretnina („Narodne novine“ 143/14.) je u odredbi članka 9. stavka 3. propisan način utvrđivanja porezne osnovice kada porezni obveznik ne prijavi nastanak porezne obveze u smislu članka 17. stavka 1. ZPNN i vezuje se na trenutak saznanja ispostave Porezne uprave na području gdje se nekretnina nalazi.

Iz presude,: US-1145/2002. od 1. veljače 2006.:

„Što se tiče zastare prava na naplatu poreza u ovom slučaju zastara nije nastupila jer je rješenje o razrezu poreza doneseno 21. svibnja 1999., pa je zastara prava na naplatu tog poreza počela teći 1. siječnja 2000., a prvostupanjsko tijelo je odmah u prvoj godini, u srpnju 2000., započelo postupak naplate poreza. Prema tome nije se postupak naplate poreza mogao zbog zastare obustaviti kako je to tražila tužiteljica. Naime, pravo na naplatu poreza zastaruje za tri godine nakon isteka godine u kojoj je porez trebalo naplatiti. Navedeno je bilo propisano odredbom članka 100. stavka 2. citiranog Zakona o porezu na dohodak. Isti zastarni rok od tri godine propisan je i odredbom članka 90. stavka 1. Općeg poreznog zakona («Narodne novine», broj 127/00), koji je bio na snazi u vrijeme donošenja osporavanog prvostupanjskog zaključka, a prema stavku 4. zastara je počela teći nakon isteka godine u kojoj je porezno tijelo utvrdilo poreznu obvezu.

Valja napomenuti da porezno tijelo nije moglo utvrditi poreznu obvezu u 1990. godini kada je predmetni ugovor sklopljen jer nije znalo za nastalu poreznu obvezu, pa zastara prava na utvrđivanje poreza nije mogla početi teći 1. siječnja 1991. Porezno tijelo je za predmetni ugovor saznalo 1999. godine, te je u toj istoj godini i izvršilo razrez poreza. Prema tome u ovom slučaju nije nastupila niti zastara prava na utvrđivanje poreza.”

Također, iz presude: Us-2294/2002-4 od 29.ožujka 2006.:

„....Da je tužiteljica rješenje o nasljeđivanju prijavila Poreznoj upravi u roku od 15 dana od dana njegove pravomoćnosti, onda bi prigovor tužiteljice bio osnovan. Međutim, tužiteljica je rješenje o nasljeđivanju prvostupanjskom tijelu dostavila dana 26.9.2001. godine, te je prvostupanjsko tijelo trebalo u 2001. godini tj. u roku od 30 dana izvršiti razrez poreza na promet nekretnina, to je zastarni rok počeo teći sa 1.1.2002. godine, a ne 1995. kada je rješenje o nasljeđivanju postalo pravomoćno. Naime, sama pravomoćnost rješenja o nasljeđivanju nije od utjecaja na početak zastarnog roka, već dan kada je rješenje o nasljeđivanju dostavljeno prvostupanjskom tijelu.

Pravilno zaključuje tuženo tijelo, da zastarni rok prava na utvrđivanje poreza na promet nekretnina ne može početi teći prema poreznom tijelu, dok mu nije izvršena dostava rješenja o nasljeđivanju odnosno da je nastala porezna obveza tužiteljice, a tada poreznog tijela obveza utvrđivanja poreza. Član 14. stavkom 2. Zakona o porezu na promet nekretnina, a na koji se tužiteljica poziva u svojoj tužbi, propisuje kada nastaje porezna obveza, i pravilno zaključuje tužiteljica da je nastala u ovom slučaju 1995. godine. To će reći da je tužiteljica bila dužna tu svoju poreznu obvezu prijaviti poreznom tijelu u trenutku pravomoćnosti odluke suda tj. u roku 15 dana od dana pravomoćnosti. Dakle, da je tužiteljica bila u mogućnosti dokazati da je u vrijeme nastanka porezne obveze istu prijavila, tada bi počeo teći zastarni rok 1. siječnja 1996. godine pravo na utvrđivanje poreza na promet nekretnina, odnosno u to vrijeme poreza na nasljedstvo, no kako tako nije učinila to zastarni rok počinje teći istekom godine u kojoj je tužiteljica prijavila nastanak porezne obveze, bez obzira kada je ta porezna obveza za nju nastala. Naime, bilo bi apsurdno da zastarni rok prava na utvrđivanje poreza na promet nekretnina, počinje teći prema poreznom tijelu u vrijeme kada ono nije znalo odnosno nije trebalo znati da je tužiteljica pravomoćnim rješenjem o nasljeđivanju postala obveznica plaćanja poreza na promet nekretnina.

Odredbom članka 27. stavka 1. Zakona o porezu na promet nekretnina ("Narodne novine", broj 69/97) propisano je da u predmetima razreza poreza na promet

nekretnina u kojima je porezna obveza nastala prije stupanja na snagu ovoga Zakona, a nastanak porezne obveze nije prijavljena do dana stupanja na snagu ovoga Zakona, porez na promet nekretnina utvrdit će se po ovom Zakonu.

Člankom 14. stavkom 2. Zakona propisano je da porezna obveza nastaje u trenutku pravomoćnosti odluke, ako se stječe nekretnina na temelju odluke suda, a člankom 17. stavkom 1. propisano je da porezni obveznik nastanak porezne obveze mora prijaviti ispostavi Porezne uprave na području koje se nalazi nekretnina u roku od 30 dana od dana njezina nastanka.

Dakle, porezna obveza je obveza stjecatelja nekretnine da kada ona nastane istu prijavi u roku 30 dana od dana nastanka. Slijedom toga kada stjecatelj nekretnine prijavi nastanak porezne obveze ispostavi Porezne uprave, istekom te godine počinje teći zastarni rok utvrđivanja poreza na promet nekretnina. Zato je i propisano u članku 90. stavku 2. Općeg poreznog zakona ("Narodne novine", broj 127/00) da zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze i kamate.

Dakle, nije propisano da zastara počinje teći nastankom porezne obveze, već nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi poreznu obvezu, a ona se nije mogla utvrditi prije nego je ispostavi Porezne uprave prijavljen nastanak porezne obveze.

Stoga je zakonito zaključilo tuženo tijelo da apsolutni rok zastare poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze tužiteljici nije nastupio.“

Dalje, kao argument u prilog valjanosti navedenog stanovišta, valja upozoriti na članak 11. važećeg Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave („Narodne novine“ 117/93.,69/97.,33/00.,73/00.,127/00.,59/01.,107/01.,117/01.,150/02.,147/03.,132/06.,26/07.,73/0.,25/12.,147/14. i 100/15.), kao zakon iz područja oporezivanja, iako je od stupanja na snagu ZPNN-a prestao važiti u člancima 6.,7.,11.,14.,16. i 89. u dijelu što se odnosi na oporezivanje nasljeđivanja, darovanja ili stjecanja nekretnina bez naknade.

U članku 11. stavku 3. Zakon propisuje da se porezna osnovica utvrđuje prema tržišnoj vrijednosti naslijeđene ili na dar primljene imovine **na dan prijavljivanja ili otkrivanja porezne obveze** (kada se rješenje o nasljeđivanju ili odluka tijela državne uprave ili suda ili ugovor o darovanju ne prijave ili se ne prijave pravodobno).

Za napomenuti je da je saznanje poreznog tijela u više slučajeva u upravno-sudskoj praksi bilo argument u korist poreznog obveznika kojim je dokazao da je u konkretnom poreznom predmetu obveza utvrđena nakon protoka zastarnog roka jer je porezno tijelo propustilo poduzeti radnje za utvrđivanje /naplatu porezne obveze, iako je bilo obaviješteno o njenom nastanku.

Tako je, na primjer, u presudi⁹⁰ obrazloženo:

„Tijekom upravnog spora tužitelj je dostavio presliku povratnice iz koje je razvidno da je Porezna uprava, Područni ured Zagreb, Ispostava Zagreb, Avenija Dubrovnik 32 od 14. lipnja 2000. zaprimila ovjerene isprave o prometu nekretnina koje je dostavio javni bilježnik, između ostalog i ugovor ovjeren pod brojem: Ov-5345/2000 sukladno članku 15. stavka 1. Zakona o porezu na promet nekretnina (Narodne novine, broj 69/97.). Prvostupanjski sud smatra da je u konkretnom slučaju nastupila zastara prava na utvrđivanje porezne obveze po predmetnom ugovoru jer je porezno tijelo

⁹⁰ Usž-526/2013-5 od 19. veljače 2014.

saznalo za stjecanje predmetne nekretnine kada je dostavljen ovjereni primjerak kupoprodajnog ugovora od strane javnog bilježnika pa je zastara počela teći 1.siječnja 2001., a porezno tijelo nije u relativnom zastarnom roku od 5.godina (Zakon o porezu na dohodak-koji se primjenjuje u konkretnom slučaju) utvrdilo poreznu obvezu tužitelja već je postupak pokrenula 20.srpnja 2007.

Odredbom članka 17. stavak 1. navedenog Zakona propisano je da porezni obveznik nastanak porezne obveze mora prijaviti ispostavi Porezne uprave na području koje se nalazi nekretnina u roku od 30 dana od njezina nastanka, a prema stavku 2. porezni obveznik uz prijavu podnosi ugovor te prema stavku 3. na zahtjev Porezne uprave mora dostaviti i druge podatke potrebne za utvrđivanje porezne obveze.

Iz navedene odredbe proizlazi da kada su stranke zaključile ugovor o kupoprodaji nekretnina, stjecatelj je dužan u roku od 30 dana prijaviti poreznu obvezu. Ovaj sud je u više presuda izrazio shvaćanje da zastara ne može početi teći prije nego što je porezno tijelo saznalo za poreznu obvezu, niti je imalo mogućnost saznati za postojanje poreznog obveznika koji je bio dužan prijaviti nastanak porezne obveze.

Odredbom članka 15. navedenog Zakona, propisana je obveza javnih bilježnika na dostavljanje primjerka isprave o stjecanju nekretnine. Pravilno prvostupanjski sud smatra da upravo dostavom isprave o stjecanju nekretnine od strane javnog bilježnika porezno tijelo ima saznanja o nastanku porezne obveze i s tim u vezi mogućnost utvrditi poreznu obvezu u slučajevima kada porezni obveznik ne postupi u skladu s citiranom odredbom članka 17.Zakona.

Dakle, u konkretnom slučaju porezni obveznik je propustio podnijeti prijavu u roku, ali je porezno tijelo za nastanak porezne obveze saznalo kada mu je dostavljen primjerak kupoprodajnog ugovora od strane javnog bilježnika tj. 14.lipnja 2000. (što tuženik svojim navodima ne spori) pa je zastara prava na utvrđivanje porezne obveze počela teći istekom godine u kojoj je porezno tijelo saznalo za stjecanje predmetne nekretnine tj. 1.siječnja 2001. Prvostupanjsko je tijelo propustilo u relativnom roku utvrditi poreznu obvezu tužitelju jer je prvostupanjsko rješenje doneseno 20. svibnja 2009., nakon proteka relativnog roka zastare od 5 godina prema Zakonu o porezu na dohodak, a imajući u vidu da prema stanju spisa predmeta ne proizlazi da je relativni rok prekidan nekom od radnja poreznog tijela, a niti to tuženik tvrdi.”

Istovjetna praksa zastupljena je i u presudama, Us-1498/2011-6 od 9. siječnja 2014.,Usž-357/2013-7 od 27. veljače 2014.,Usž-237/2011-5 od 8. svibnja 2014., Usž-232/2015-2 od 23. travnja 2015.,Usž-310/2014-4 od 6. svibnja 2015. ,Usž-260/2015-2 od 13. svibnja 2015. i drugim.

H. Odgovornost zastupnika

Odredbom članka 26. OPZ-a propisana je odgovornost zakonskih zastupnika fizičkih i pravnih osoba i zastupnika ili upravitelja udruženih osoba i imovinskih masa bez pravne osobnosti, koji se smatraju poreznim jamcem za manje plaćeni porez i kamate kada u obavljanju poslova počine kazneno djelo utaje poreza ili sudjelovali u utaji poreza ili bespravno ostvare smanjenje poreza ili druge porezne povlastice za zastupane osobe.

S tim u vezi je Zakonom o izmjenama i dopunama OPZ-a („Narodne novine“ 73/13.) unesena u članak 94. u stavku 3. odredba da zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći nakon isteka godine u kojoj je donesena pravomoćna

presuda za kazneno djelo. Proizlazi dakle, da je za odgovornost po ovoj odredbi OPZ-a neophodno ishoditi pravomoćnu kaznenu presudu o počinjenom kaznenom djelu.

Zakonom o izmjenama i dopunama OPZ-a, objavljenim u „Narodnim novinama“ 78/2012. od 13. srpnja 2012., promijenjene su odredbe o odgovornosti te je proširen krug zakonskih jamaca za porezne obveze trgovačkih društava na članove društva, članove uprave i izvršne direktore društva te s njima povezane osobe ako se utvrdi da su zlouporabom prava i ovlasti uzrokovali nemogućnost naplate poreznog duga od društva kao poreznog dužnika.(članci 26a do 26d), a unesene su i nove odredbe koje reguliraju povezana društva (članak 40a), ovisno i vladajuće društvo(članak 40b) te članak 40c koji regulira što se smatra kontrolom u smislu OPZ-a. Utvrđivanje zlouporabe je u nadležnosti poreznih tijela, tako da se ne traži kaznena odgovornost i pravomoćna kaznena odluka a postupak propisan odredbama Glave VI.a OPZ-a. Zakonom o izmjenama i dopunama OPZ-a („Narodne novine“ 136/12.) unesena je u članak 94. OPZ-a odredba koja regulira početak tijeka roka za utvrđivanje porezne obveze i kamata nakon isteka godine u kojoj je utvrđena zlouporaba prava u porezno-dužničkom odnosu.

Razlozi za navedenu zakonodavnu promjenu dani su u obrazloženju konačnog prijedloga Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona i opširno obrazloženi u radu sutkinje Visokog upravnog suda mr.sc. Mirjane Juričić.⁹¹

Rješenja poreznih tijela donesena u postupku utvrđivanja zlouporabe prava bila su predmetom ocjene u niz sporova pred upravnim sudovima prvog stupnja i Visokim upravnim sudom. Među ostalim, kao sporno se u primjeni najviše isticala retroaktivna primjena propisa s obzirom na utvrđivanje obveza po osnovi aktivnosti poreznih obveznika prije donošenja izmjene OPZ-a pa je to čak bilo osnovni razlog za uvažavanje tužbi i poništenje rješenja o utvrđenoj obvezi poreznog jamca po osnovi zlouporabe prava iz porezno–dužničkog odnosa

Međutim, odlučujući o prvim pristiglim žalbama, Visoki upravni sud je otklonio osnovanost prigovora tužitelja i uvažavanjem žalbi tuženog Ministarstva financija održao na snazi rješenja o utvrđenim obvezama po osnovi zlouporabe prava.

Tako je presudom,⁹²obrazloženo:

„Dakle, u vrijeme dok je porezni obveznik G.d.o.o. iz B. imao utvrđen dospjeli a nepodmiren porezni dug radi čega su donesena i rješenja o prisilnoj naplati tužitelj je kao osnivač i vlasnik poreznog obveznika otuđio nekretnine u vlasništvu poreznog obveznika i to trgovačkom društvu čiji je jedini vlasnik i osnivač tužiteljeva kćerka, koje činjenice nisu sporne, odnosno, njih niti sam tužitelj ne osporava u svojoj tužbi.

Međutim, tužitelj smatra da niti kraj tako nesporno utvrđenog činjeničnog stanja porezna uprava nije njega-osnivača – direktora mogla zadužiti za plaćanje poreza kao jamca budući da je porezni dug nastao prije donošenja Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (Narodne novine, broj 78/12.) pa da bi se

⁹¹ mr.sc.Mirjana Juričić, Zlouporaba prava u porezno-dužničkom odnosu u praksi Visokog upravnog suda RH, Savjetovanje Upravno pravo, Zagreb, 6.lipnja 2014.-Narodne novine d.d.

⁹² Usž-792/2013-3 od 20. veljače 2014.

primjena navedenih izmjena i dopuna Zakona smatrala retroaktivnom primjenom zakona.

Tuženo je tijelo odbilo tužiteljevu žalbu uz obrazloženje da nema retroaktivne primjene članka 26.a – 26.d Općeg poreznog zakona, jer da dopustivost provedbe postupka proizlazi iz odredbe članka 158.c Općeg poreznog zakona te da odgovornost poreznog jamca proizlazi i iz odredbe članka 10. stavka 3. Zakona o trgovačkim društvima (Narodne novine, broj 111/93. i 152/11.).

Upravni sud je, međutim, uvažio tužbu i poništio i prvostupanjsko i drugostupanjsko rješenje te je zaključio „da tužitelj nije porezni jamac za porezni dug poreznog obveznika G. d.o.o., jer u vrijeme prodaje nekretnine i prijenosa ugovora o radu za zaposlenike 2010. godine, a na kojoj činjenici se temelji oporezivanje, nisu na snazi bile odredbe članka 26.a i 26.d Općeg poreznog zakona, te stoga tužitelj ne može na temelju istih biti odgovoran za dug pravne osobe“. Nadalje, „obzirom da se utvrđeni dug poreznog jamca temelji na činjenicama prijenosa imovine i zaposlenika koje je porezno tijelo okarakteriziralo kao „zlouporabu“, a koja nije utvrđena u sudskom postupku, sud zaključuje da navedene radnje tužitelja nemaju karakter zlouporabe prema pravnim normama koje su u to vrijeme bile na snazi, te da je u provedenom postupku pogrešno primijenjeno materijalno pravo i stoga sud osporavana rješenja ocjenjuje nezakonitim“.

Ovakvo stajalište ovaj žalbeni sud ne prihvaća.

Naime, u tumačenju dopustivosti primjene članka 26.a – 26.d Općeg poreznog zakona (Narodne novine, broj 147/08., 18/11., 78/12., 136/12. i 73/13.) Upravni sud je zanemario postojanje posebnih odredbi o postupku utvrđivanja zlouporabe prava (Glava VIa).

Prema članku 158.a stavka 1. Općeg poreznog zakona (dalje: OPZ) postupak zlouporabe prava iz porezno-dužničkog odnosa je dio poreznog postupka koji porezno tijelo po službenoj dužnosti pokreće i provodi nad osobama koje u skladu sa člankom 26.d ovog Zakona odgovaraju kao porezni jamci radi provjere utvrđivanja činjenica koje ukazuju na postupanje koje ima obilježje zlouporabe prava, a koje za posljedicu ima nemogućnost podmirenja obveza iz porezno-dužničkog odnosa.

Prema stavku 2. istoga članka navedenog Zakona postupak zlouporabe prava iz porezno-dužničkog odnosa osoba koje u skladu sa člankom 26.d ovog Zakona odgovaraju kao porezni jamci provodi se jedino u slučaju nemogućnosti naplate poreznog duga od poreznog obveznika primjenom svih mjera prisilne naplate.

Dopustivost utvrđivanja prava propisana je člankom 158.c OPZ koji predstavlja pravni temelj za primjenu odredbi članka 26.a – 26.d toga Zakona. Naime, prema stavku 2. članka 158.c Zakona postupak utvrđivanja zlouporabe prava može se obavljati za razdoblje za koje nije nastupila zastara prava na utvrđivanje zlouporabe prava.

Nadalje, dopustivost provođenja postupka utvrđivanja zlouporabe prava proizlazi i iz članka 10. stavka 3. Zakona o trgovačkim društvima (Narodne novine, broj 152/11. – pročišćeni tekst, 111/12. i 68/13.), prema kojemu onaj tko zloupotrebljava okolnost da kao član trgovačkog društva ne odgovara za obveze društva ne može se pozvati na to da po Zakonu ne odgovara za te obveze. Smatra, se prema stavku 4. istoga članka Zakona, da je ispunjena pretpostavka za odgovornost člana društva iz stavka 3. ovoga članka naročito: ako koristi društvo za to da bi postigao cilj koji mu je inače zabranjen (točka 1.), ako koristi društvo da bi oštetio vjerovnike (točka 2.), ako protivno zakonu upravlja imovinom društva kao da je to njegova imovina (točka 3.), i ako u svoju korist ili u korist neke druge osobe umanju imovinu društva, iako je znao ili

morao znati da ono neće moći podmiriti svoje obveze (točka 4.).

U konkretnom slučaju porezno je tijelo 6. rujna 2012. godine pokrenulo postupak utvrđivanja zlouporabe prava, jer je na taj dan porezni obveznik G. d.o.o. imao nepodmiren porezni dug u ukupnom iznosu od x kn koji se u postupku prisilne naplate 2010. i 2012. godine nije mogao naplatiti radi čega su se stekli uvjeti propisani Glavom VI a OPZ-a.

Nadalje, u postupku utvrđivanja zlouporabe prava utvrđivana je eventualna zlouporaba od 2010. godine, pa do dana pokretanja postupka zlouporabe prava (2012.god.) iz čega je evidentno da se radi o razdoblju za koje nije nastupila zastara u smislu članka 94. Općeg poreznog zakona.

Imajući u vidu da je tužitelj kao vlasnik i osnivač poreznog obveznika, nakon što je utvrđena porezna obveza i nakon što je doneseno rješenje o prisilnoj naplati porezne obveze raspolagao imovinom poreznog obveznika na način da je istu otuđio odnosno prenio kupoprodajnim ugovorima na trgovačko društvo u vlasništvu s njim povezane osobe (krvno srodstvo u pravoj liniji) to je nesporno da je tužitelj onemogućio porezno tijelo u naplati poreza što je nesporno utvrđeno u postupku.

Prema ocjeni ovog žalbenog suda u ovoj se upravnoj stvari radi o proboju pravne osobnosti u smislu odredbi članka 10. stavka 3. Zakona o trgovačkim društvima u vezi sa člankom 158.a do 158.f Općeg poreznog zakona, odnosno o provođenju postupka utvrđivanja zlouporabe prava u porezno-dužničkom odnosu.

Naime, radi se o postupku koji porezno tijelo po službenoj dužnosti pokreće i provodi nad osobama koje u skladu sa Zakonom odgovaraju kao porezni jamci radi provjere i utvrđivanja činjenica koje ukazuju na postupanje koje ima obilježje i zlouporabe prava, a koje za posljedicu ima nemogućnost podmirivanja obveza iz porezno-dužničkog odnosa.

Te osobe su članovi uprave i izvršni direktori društva, dakle osobe koje vode poslovanje društva.

Povezanom interpretacijom članka 10. stavka 3. ZTD i članka 158.a do 158.f OPZ-a, zaključuje se da je došlo do proboja pravne osobnosti odnosno odgovornosti člana društva jer su se stekle sve propisane pretpostavke.

Naime, tužitelj je nakon što je doneseno rješenje o utvrđivanju poreznog duga raspolagao imovinom poreznog obveznika – društva u svom vlasništvu, na način da je tu imovinu prenio na s njim povezano društvo čime je onemogućio provođenje ovrhe odnosno namirenje vjerovnika što je utvrđeno u zakonom propisanom postupku utvrđivanja zlouporabe prava.

Prema odredbi članka 90. stavka 4. Ustava Republike Hrvatske (Narodne novine, broj 56/90. – 85/10.) zakoni i drugi propisi državnih tijela i tijela koje imaju javne ovlasti ne mogu imati povratno djelovanje.

Prema stavku 5. istoga članka Ustava iz posebno opravdanih razloga samo pojedine odredbe zakona mogu imati povratno djelovanje.

Dakle, iz citiranih Ustavnih odredbi proizlazi da određivanje retroaktivne primjene zakona u cjelini ne bi bilo suglasno s Ustavom. Međutim, Ustavom je zakonodavac ovlašten odrediti da pojedine odredbe zakona mogu imati povratni učinak.

Imajući u vidu navedeno, prema ocjeni ovog Suda, primjena članka 26.a – 26.d vezano uz ovlaštenje iz članka 158.c stavka 2. Općeg poreznog zakona nije u nesuglasju s citiranim Ustavnim odredbama .”.

Niz presuda Visokog upravnog suda kojima se odlučivalo o obvezama po osnovi poreznog jamstva bile su predmetom ocjene Ustavnog suda po podnesenim ustavim

tužbama koje su redom odbijene ili odbačene, kao npr. odlukom, broj: U-III-6670/14. od 5. ožujka 2015. tužba podnositelja A.L. d o.o. iz Osijeka kojom je osporena presuda Visokog upravnog suda, poslovni broj: Usž-743/2013-5 od 12. lipnja 2014.(odgovornost povezane osobe). Odlukom Ustavnog suda, broj: U-III-3045/2014 od 5. veljače 2015. odbijena je tužba podnositelja A.L. iz Širokog Polja podnesena protiv presude Visokog upravnog suda, poslovni broj: Usž-26/2014-6 od 8. svibnja 2014.(odgovornost člana uprave), a odlukom Ustavnog suda, broj: U-III-2989/2015. od 14. siječnja 2016. odbačena tužba podnositelja M. d.o.o. iz Slavenskog Broda podnesena protiv presude Visokog upravnog suda, poslovni broj:Usž-45/14-5 od 29. travnja 2015.(odgovornost povezane osobe).

U odlukama u kojima je meritorno odlučivao Ustavni sud je našao presude Visokog upravnog suda obrazloženim na ustavnopravno prihvatljiv način, a u primjeni i tumačenju mjerodavnog prava nije našao arbitrarnosti ili samovoljnosti.

Umjesto zaključka

U ovom prikazu je obrađen samo neznatan dio prakse Visokog upravnog suda u primjeni ograničenog dijela pitanja reguliranih OPZ-om u kojima je sud zauzimao (više ili manje trajne) stavove. Mislim da se pokazalo kako stavovi suda odražavaju svu kompleksnost i dinamičnost upravnog sudovanja u poreznim stvarima što treba biti poticaj na daljnji rad i usklađivanje sudske prakse u okviru upravnog pravosuđa ali i sa Vrhovnim sudom RH. Pritom valja i dalje promišljati osnovanost nekih stavova i cijeniti argumente i drugih čimbenika našeg sustava (Ustavnog suda RH).

9. LITERATURA

Ustav Republike Hrvatske (NN 56/90, 135/97, 8/98-pročišćeni tekst, 113/2000,124/2000-pročišćeni tekst, 28/2001, 41/2001-pročišćeni tekst, 55/01-ispravak, 76/2010 i 85/2010 – pročišćeni tekst)

Opći porezni zakon- i sve izmjene (NN 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15)

Božidar Jelčić, Lončarić Horvat, Šimović, Arbutina, Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2002. (str. 344.-348., 405.-418.)

Božidar Jelčić, Lončarić Horvat, Šimović, Arbutina, Mijatović, Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2004. (str. 40.-47., 49.-53., 66.-78., 94.-112., 159.-177.)

Nikša Nikolić, Počela javnog financiranja, Ekonomski fakultet Split, 1999. (str. 73.-84., 89.-113., 118.-126., 161.-189.)

Z. Šinković, Priručnik iz financijskog prava (teoretski i praktični dio), za internu uporabu, Pravni fakultet Split, 2009. - na internet stranici

Prof. dr. sc. Olivera Lončarić-Horvat, Novosti u poreznom postupku (u povodu novog Općeg poreznog zakona), RRIF br. 3/09

Diskrezijska ocjena u poreznom postupku, mr.sc. Marija Kriletić, Informator, br. 5556/07

Anđa Redžić, dipl iur., Berislav Matković, dipl. iur., Novi Zakon o općem upravnom postupku i OPZ, RiPUP 3/10

Komentar OPZ-a, Institut za javne financije 2009, autori A.Antolić, S.Sović Digna, mr.sc. D.Sekulić Grgić, Z.Koharić, N.Petrović.D.Salamić, D.Štimac, mr.sc.M.Vuraić Kudeljan