

Doc. dr. sc. Tereza Rogić Lugarić<sup>1</sup> i Arijana Sejdinović<sup>2</sup>

## *Povelja o suradnji Porezne uprave i poreznih obveznika*

### 1. UVOD

Koncept i narav odnosa poreznih tijela i poreznih obveznika (obveznika) u poreznom je pravu osobito aktualna tema potkraj 20. stoljeća. Važan utjecaj na novi pristup poreznih tijela ima teorija razvijena oživljavanjem pojma »plaćanja poreza kao građanske vrline; pristajanja na porez« (fr. *civisme<sup>3</sup> fiscal*, eng. *tax compliance*)<sup>4</sup>. Među institute u duhu novoga pristupa poreznih tijela pripada i povelja o pravima i obvezama, što su je donijela porezna tijela u Australiji, Kanadi, Francuskoj i Ujedinjenom Kraljevstvu (UK).

U lipnju 2014. i Hrvatska se pridružila toj skupini zemalja. Kako bi se osnažilo suradnju poreznih tijela i obveznika, hrvatska Porezna uprava donijela je »Povelju o suradnji porezne uprave i poreznih obveznika – Kodeks«, odnosno Vodič za porezne obveznike (Povelja).<sup>5</sup> Bio je to u prvome redu odraz nastojanja poreznih tijela upoznati obveznike, građane i poduzetnike s njihovim pravima i obvezama na jednostavan i prihvatljiv način. Poveljom se promiče i partnerski pristup poreznih tijela spram obveznika, pri čemu su temeljne vrijednosti međusobno povjerenje, suradnja, uvažavanje, poštenje i otvorena komunikacija.

Glavni je cilj ovoga teksta izložiti osnovna obilježja hrvatske Povelje, uz nastojanje da se prikaže i neka usporedna iskustva s takvim dokumentima, napose francusko i australsko. S obzirom na izloženi cilj, rad je podijeljen u četiri dijela. Nakon uvodnog dijela slijedi dio posvećen odabranim usporednim primjerima, dok treći dio donosi analizu hrvatske Povelje. Na kraju su, naravno, zaključna razmatranja.

### 2. POVELJE POREZNIH OBVEZNIKA – USPOREDNA ISKUSTVA

Pojava povelja u javnim službama u vezi je s tzv. menadžerskim reformama javne uprave što počinju potkraj 20. stoljeća. Jedno je od područja spomenutih reforma podiza-

<sup>1</sup> Pravni fakultet u Zagrebu.

<sup>2</sup> Diplomand na Poreznom studiju Pravnog fakulteta u Zagrebu.

<sup>3</sup> Pojam označuje da građanin uvažuje društvo u kojem živi i njegova pravila, osobito zakone, te obuhvaća poznavanje prava ali i dužnosti.

<sup>4</sup> Srodan se pojam *tax compliance* može definirati stupnjem do kojega obveznici savjesno provode porezne propise (Delalande, Spire, 2010).

<sup>5</sup> Dostupna na: <http://www.porezna-uprava.hr/bi/Stranice/Vodic-za-po.aspx> (15. lipnja 2015).

nje kvalitete javnih usluga čija je važna sastavnica postavljanje standarda rada (Đulabić, 2006). Isti autor ističe, uz ostalo, temeljne razloge donošenja takvih dokumenata. To su: (i) postavljanje jasnih standarda i (ii) jačanje položaja građana u odnosu prema tijelima uprave utemeljeno na boljoj informiranosti i jasnijim očekivanjima građana.

Kako je spomenuto u uvodu, u poreznom je pravu pojava povelja inherentna novom, drukčijem pristupu obveznicima. Treba imati na umu da pojam »povelja«<sup>6</sup> u poreznom odnosno financijskom pravu ima osobito značenje. Polazištem se suvremenoga proračunskog prava smatra Veliku povelju o slobodama (*Magna Charta Libertatum*).<sup>7</sup> Njezin je glavni doprinos uspostavljanje predložka odgovornosti<sup>8</sup> i nastanak načela pristanka građana na oporezivanje. Je li izbor pojma povelja u suvremenom kontekstu nadahnut upravo povijesnim prilikama, kako bi se naglasilo »novo« razdoblje u mehanizmima jamčenja prava obveznika? I Collet (2009:203) ističe kako taj pojam nije izabran slučajno – »sugerira kako su nova prava dana građanima jednako važna kao u samim začecima«.

## 2.1. Francuska

U Francuskoj je Povelja (o pravima i obvezama obveznika, *Charte du contribuable vérifié*) prvi put uvedena 1975. (Delalande, Spire, 2010). Posrijedi je dokument što jamči postupovna prava obveznika u poreznom nadzoru. Povelju<sup>9</sup> se izdaje na samome početku nadzora i u njoj se izlaže cijeli postupak nadzora<sup>10</sup>, uz točno naglašavanje prava (i obveza) na kakva se obveznik mogao pozvati u svakom trenutku. Za jasniji (normativni) domašaj Povelje osobito su važne zakonske izmjene 1987.<sup>11</sup> i članak L. 10 (1) alineja 4. Zakona o poreznom postupku, što obvezuje porezna tijela »prije pokretanja jednog od postupaka nadzora, izdati obvezniku povelju prava i obveza; odredbe sadržane u povelji moguće je suprotstaviti poreznim tijelima«. Albert, Pierre, Richer (2007:85) ističu kako je to trenutak preobrazbe toga dokumenta: »Zakon iz 1987. oblikovao je jednu potpuno novu situaciju u smislu normativne vrijednosti pojedinih odredba Povelje i mogućnosti poreznih tijela izmijeniti njihov sadržaj«. Pojedina prava zajamčena su samo Poveljom, bez (izravna) zakonskog uporišta i inspektor ih mora uvažavati (npr. mogućnost pritužbe posebno posredničkom tijelu departmana). U slučaju njihova nepriznavanja, ocjenjuje se vrstu nepravilnosti, a cijeli se postupak nadzora može poništiti ili ocijeniti valjanim. No, normativni je doseg Povelje (ipak) ograničen. Odredbe Povelje mogu, naime, biti suprotstavljene poreznim tijelima samo pod određenim uvjetima: ako nemaju uporišta u drugim odredbama Općeg zakona o porezima (*Code général d'impôt*) i Zakona o poreznom postupku: ako obveznicima djelotvorno jamče prava te ako njihovo nepriznavanje prouzrokuje bitnu, suštinsku nepravilnost.

Zacijelo je i to jedan od razloga izdavanja nove Povelje<sup>12</sup> (2005), s tim da je jedan od najvažnijih ciljeva »dopunjavanje« postojeće. Nova se Povelja obraća svima obveznicima, izlažući općenito njihova prava (a ne samo ona u postupku nadzora) i podijeljena je, uvjetno, u tri dijela – svaki utemeljen na komplementarnim načelima i ulogama stranaka u odnosu.

<sup>6</sup> Povelje su bile uobičajene već u srednjovjekovnom razdoblju, kao način ograničavanja kraljeve moći oporezivanja.

<sup>7</sup> Donesena 1215.

<sup>8</sup> Kraljeve odgovornosti plemstvu.

<sup>9</sup> Tekst Povelje dodan je Zakonu o poreznom postupku (*Livre des procédures fiscales* – LPF).

<sup>10</sup> Primjerice razdoblje nadzora, mogućnost da u postupku sudjeluje obveznikov savjetnik, mjesto nadzora, prava inspektora.

<sup>11</sup> Riječ je o tzv. Zakonu Aicardi.

<sup>12</sup> Dostupna je na internetskoj stranici [http://www2.impots.gouv.fr/documentation/charte\\_contrib./index.htm](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/charte_contrib./index.htm).

Prvi dio bavi se »poreznim tijelima koja će vam pojednostavniti život« i »obvezniku građaninu«. Na tom tragu, u duhu Povelje, porezna tijela nastoje olakšati obveznicima kontakt s poreznim tijelima<sup>13</sup>, uporabiti jednostavan i razumljiv jezik, redovito tiskati vodiče o poreznom sustavu i pojedinima poreznim pitanjima, omogućiti podnošenje poreznih prijava u elektroničkom obliku.<sup>14</sup> Ponašanje obveznika kao građanina, na drugoj strani, znači poštivanje prava i pravnih pravila; plaćanje poreznih obveza dobrovoljno i na vrijeme; sudjelovanje u općem interesu; slanje poreznim tijelima svih potrebnih informacija; prihvaćanje i uporabu, koliko je moguće, suvremenih oblika komunikacije; prihvaćanje poreznog nadzora.

U drugom je dijelu naglasak na »poreznim tijelima koja poštuju osobe i prava« i »obvezniku koji surađuje«. Porezna se tijela obvezuju slijediti načelo dobre vjere, načelo porezno-pravne sigurnosti, pravo na očitovanje i pravo na poreznu tajnu. U postupku poreznog nadzora osobito je važna obveznikova suradnja.<sup>15</sup>

»Pravična porezna tijela«, misao vodilja trećeg dijela Povelje, obvezna su primjenjivati porezne zakone neutralno, profesionalno i koherentno, uvažavati mišljenje obveznika, provoditi porezni nadzor razmjerno okolnostima, rukovoditi se načelom razmjernosti. Dužnosti su, pak, »odanog obveznika« iskreno i potpuno ispunjavati porezne prijave i odgovarati na upite, ne odugovlačiti postupak, ne ulagati »uzalud« pravne lijekove.

Prema Colletu (2009:202) Povelja nastoji »restaurirati sliku poreznih tijela inzistirajući na uvažavanju obveznika«. No, budući da i ta Povelja jamči određena »nova« prava, njezin je stvarni domašaj još nejasan, ali ono zbog čega najviše vrijedi cijeniti takve dokumente jest »pozadinsko« nastojanje poreznih tijela da se poboljša odnose i olakša položaj obveznika, pa barem, za početak, deklarativnim mehanizmima. »Dopušteno je veseliti se skrbi poreznih tijela da učine dostupnim i razumljivim glavčinu postupovnih prava, napose za obveznike koji si ne mogu priuštiti porezne savjetnike« (Collet, 2009:202).

## 2.2. Australija

Donošenje Povelje u Australiji smatra se početkom novoga razdoblja i uvođenja miroljubivog tona u odnosu obveznika i poreznih tijela. U opisivanju ozračja prije donošenja Povelje, Bentley (2007) iznosi teoriju društvenog konflikta. U takvom je kontekstu jedan od glavnih ciljeva poreznih tijela bio podići razinu svijesti obveznika o dobrovoljnom ispunjavanju poreznih obveza. Upravo je oblikovanje i uvođenje Povelje izravan rezultat novoga pristupa poreznih tijela, »smjer« kojega australska porezna tijela ističu u predgovoru Povelje sljedećim riječima: »(T)rebamo imati odnos sa zajednicom temeljen na uzajamnom poštovanju i povjerenju (...) Povelja obvezniku objašnjava što može očekivati od nas a mi smo obvezni slijediti je u odnosu s vama«.

Australska je Povelja podijeljena na dva dijela.<sup>16</sup> Prvi je dio posvećen pravima obveznika, a drugi dio njihovim obvezama.

U pravima se osobito ističu četiri načela: pravičnosti, zakonitosti, pravo obveznika na zaštitu privatnosti i pravo na žalbu. Na početku prvoga dijela, porezna se tijela obvezuju

<sup>13</sup> Potiče se npr. komunikaciju telefonom, obveznici mogu primiti pismo o informacijama, zagovara se osobni pristup.

<sup>14</sup> Obveznicima se dostavlja poreznu prijavu, već ispunjenu s njihovim najvažnijim primicima. Prihvati li obveznik takvu prijavu, treba je samo potpisati i poslati poreznim tijelima.

<sup>15</sup> Obveznik mora omogućiti provođenje nadzora i omogućiti inspektoru dobre i primjerene uvjete rada.

<sup>16</sup> Dostupno na: <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Access,-accountability-and-reporting/Informing-the-community/Taxpayers--charter/> (10. lipnja 2015).

postupati s obveznikom na pošten i pravedan način. Osobito je pritom naglašena obveza donošenja nepristranih i pravičnih odluka utemeljenih na zakonu. Porezna tijela vjeruju u obveznikovu iskrenost, pretpostavljajući da govori istinu i da su sve informacije što ih daje istinite i točne, osim ako nemaju razloga misliti drukčije. Na tome tragu razlikuju (nena-mjerne) pogreške i djela počinjena s namjerom. Porezna tijela obveznicima nude profesio-nalnu uslugu i pomoć. U vezi s tim će im, primjerice, pomoći u razumijevanju njihovih prava; nastojat će, što je moguće prije, odgovarati na sva pitanja; ispričat će se za vlastite pogreške i ispravljati ih; nastojat će uporabiti jednostavan i razumljiv jezik u objavljenim vodičima. Povelja osobito ističe zaštitu privatnosti obveznika. Porezna se tijela obvezuju da će brojne informacije što ih prikupljaju o obveznicima čuvati kao povjerljive. Njihovo je odavanje moguće samo u okolnostima predviđenima zakonom. Na svršetku ovoga dije-la Povelje opisuje se moguće pravne lijekove. Porezna se tijela obvezuju poučiti obveznika o pravu na pravne lijekove. Stoga se u Povelji ukratko opisuje postupak, ako je obveznik nezadovoljan odlukama poreznih tijela,<sup>17</sup> kada se može obratiti i pravobranitelju.

Drugi dio bavi se obvezama. Od poreznih obveznika očekuje se istinoljubivost i su-radnju, čuvanje dokumentacije, podnošenje dokumentacije u propisanome roku te plaća-nje poreza na vrijeme. Očekuje se da će obveznik prikazati točne informacije u poreznim prijavama, izjavama o imovini i drugim dokumentima, prijaviti ukupne činjenice i okol-nosti kad mu zatreba savjet i odgovarati na pitanja potpuno, točno i iskreno. Ukupnu dokumentaciju propisanu zakonom, na engleskom jeziku, obveznik mora čuvati pet go-dina. Od obveznika se očekuje podnošenje poreznih prijava i druge dokumentacije u za-danim rokovima. Ako obveznik ima teškoća u ispunjavanju obveza u zadanim rokovima, treba kontaktirati porezna tijela koja mu, ovisno o okolnostima, mogu produljiti rokove. Mora, osim toga, plaćati obveze na vrijeme, a ako u tome nastanu teškoće, porezna tijela mu mogu produljiti rok plaćanja ili pregovarati o mogućem plaćanju u obrocima. Od ob-veznika se, naposljetku, očekuje suradnju. Porezna tijela pomoći će mu da ispuni obveze dobrovoljno. No, ako obveznik ne želi surađivati s poreznim tijelima, morat će prihvatiti određene sankcije.

### 2.3. Povelje u ostalim zemljama

Povelja je u UK-u uvedena 1986.<sup>18</sup> U njoj se određuje načela što ih porezna tijela mo-raj u provoditi u odnosima s obveznicima. Uskoro je zamijenjena posebnom »izjavom o ciljevima« kakva obveznicima objašnjava što mogu očekivati od poreznih tijela, a taj dokument dodatno podupiru dvije povelje. Današnja Povelja<sup>19</sup> ima svojevrсна tri dijela; »Naša uloga«; »Vaša prava« i »Vaše obveze«. Dodatno se objašnjava svako pravo ili obve-zu. Zakonska je obveza poreznog tijela jednom godišnje izdati izvješće o iskorištenju prava i ispunjavanju obveza zajamčenih Poveljom.<sup>20</sup> Statut (Povelja poreznih obveznika)<sup>21</sup> u Italiji je uveden temeljem zakona (212) 2000. godine. U njemu se priznaje prava obvez-nika (npr. na informiranje, dobru vjeru, obvezujući odgovor), ali su postavljena i neka

<sup>17</sup> Preporučuje se da obveznik najprije pokuša riješiti problem sa službenikom s kojim je već razgovarao. Nakon toga, preporučuje se obraćanje njegovu nadređenom. Ako je i obveznik nezadovoljan načinom postupanja po uloženu prigovoru, može nazvati poseban telefonski broj za prigovore; ispuniti i poslati elektronički obrazac za prigovor; poslati faks ili pisani prigovor.

<sup>18</sup> U suradnji s tadašnjim Ministarstvom za poreze (*Inland Revenue*) i tijelima za carinu i neizravne poreze (*HM's Customs and Excises*).

<sup>19</sup> Dostupna na <https://www.gov.uk/government/publications/your-charter> (15. srpnja 2015).

<sup>20</sup> Dostupno na: <https://www.gov.uk/government/publications/your-charter-annual-report-summary> (15. srpnja 2015.).

<sup>21</sup> Dostupno na: [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) (15. srpnja 2015.).

temeljna načela što ih zakonodavac mora uvažiti pri donošenju zakona u području oporezivanja (načelo zabrane retroaktivnosti, načelo zakonitosti, načelo prema kojemu svi zakoni u vezi s oporezivanjem to moraju jasno istaknuti već u naslovu).

### 3. HRVATSKA POVELJA O SURADNJI POREZNIH TIJELA I OBVEZNIKA

Promotrimo li strukturu hrvatske Povelje, može se zaključiti o svojevrsnoj mješavini australskoga i francuskog pristupa.

U Predgovoru se ističe kako je »Porezna uprava kao upravna organizacija u sastavu Ministarstva financija zadužena za primjenu i nadzor primjene poreznih propisa i propisa o prikupljanju doprinosa. Jedna je od najvažnijih zadaća Porezne uprave naplata poreza, doprinosa i drugih javnih davanja kakvima se financira zajedničke potrebe svih građana Republike Hrvatske«. <sup>22</sup> Povelja se pritom poziva na temeljno porezno-pravno načelo jednakosti i pravednosti, što ih propisuje i čl. 51. Ustava RH. <sup>23</sup>

Teško je ne zamijetiti srodnost s tekstom australske Povelje. I u Hrvatskoj se porezna tijela pozivaju na odnos međusobnog povjerenja s obveznicima što bi se malo temeljiti na: otvorenu, transparentnom i odgovornom postupanju poreznih tijela u komunikaciji s obveznicima; profesionalnu i poštenom ponašanju kakvo uzima u obzir sve okolnosti povezane s određenim »slučajem« i dosadašnje ponašanje obveznika; nastojanju poreznih tijela učiniti sve kako bi obveznicima bilo što lakše i jednostavnije ispuniti poreznu obvezu (usp. str. 3. hrvatske Povelje i Predgovor australske Povelje).

Tekst Uvodnih napomena, što slijedi nakon Predgovora, također je sličan tekstu Uvoda australske Povelje (usp. str. 3. hrvatske i Uvod australske Povelje). Ističe se cilj – pojasniti što obveznici mogu očekivati od Porezne uprave kad postupa sukladno nadležnostima te što Porezna uprava očekuje od obveznika. Povelja bi imala pridonijeti boljem razumijevanju međusobnih očekivanja, prava i obveza.

Podijeljena je u četiri dijela, u čemu je očevidan francuski utjecaj jer se svaki dio temelji na komplementarnim načelima i ulogama stranaka u odnosu.

#### 3.1. Opća načela

U prvome dijelu Povelje ističe se temeljna porezno-pravna načela: zakonitosti i pravne sigurnosti; nediskriminacije i jednakosti poreznih obveznika; postupanja u dobroj vjeri; uvažavanja zakona, nepristranosti; tajnosti i zaštite podataka te pravo na zastupanje.

Načelo zakonitosti zajamčeno je Ustavom RH, <sup>24</sup> te u čl. 6. st. 1. OPZ-a <sup>25</sup> gdje se propisuje obvezu »poreznog tijela zakonito utvrđivati sva prava i obveze iz porezno-pravnog odnosa«. Povelja, sukladno tome, propisuje da obveznici npr. mogu očekivati da će platiti samo porez što ga dužuju na osnovi zakona <sup>26</sup>, da će Porezna uprava primijeniti zakon razumno i dosljedno, odnosno biti otvorena u tumačenju poreznih zakona, pravila i postupaka, da će njezine odluke biti sukladne zakonu te da će Porezna uprava primijeniti

<sup>22</sup> Porezna uprava – Središnji ured (2014): *Povelja o suradnji porezne uprave i poreznih obveznika* (Kodeks, str. 3).

<sup>23</sup> NN 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10. i 5/14.

<sup>24</sup> Članak 5. hrvatskog Ustava propisuje kako »(U) Republici Hrvatskoj zakoni moraju biti u skladu s Ustavom, a ostali propisi i s Ustavom i sa zakonom« – s tim je u vezi važan i čl. 19. Ustava.

<sup>25</sup> NN 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13. i 26/15. (OPZ).

<sup>26</sup> Načelo zakonitosti, u pravilu, implicira da će svi elementi poreza u porezne obveze biti utemeljeni na zakonu odnosno da je se neće uvrđivati na osnovi »dogovora« s poreznim tijelima.

zakonom predviđene mjere i kazne,<sup>27</sup> dok na drugoj strani očekuje da obveznici ispune zakonske obveze<sup>28</sup> i uvažava pravo Porezne uprave da kontrolira primjenu poreznih propisa sukladno zakonu, uključivši primjenu zakonskih mjera i kazna.

Obveznici usto mogu očekivati da će porezna tijela provoditi načelo nediskriminacije i jednakosti, a napose nastojati osigurati dostupnost informacija i usluga svakome obvezniku sukladno zakonu. Jednostavnija i brža komunikacija te ugodnost plaćanja poreza svakako nisu »novi« ciljevi poreznih tijela. Na tom se tragu u posljednje vrijeme sve više razvija elektroničku komunikaciju. Porezna uprava na svojim web-stranicama nudi različite važne informacije, tekstove propisa, brojne obrasce i druge podatke. Za pohvalu je i projekt ePorezna što je uvelike olakšao komuniciranje s Poreznom upravom. Posrijedi je skup elektroničkih usluga kakve obveznicima omogućuju elektroničku predaju digitalno potpisanih obrazaca, dohvat statusa poslanih obrazaca te uvid u porezno-knjigovodstvenu karticu, radi jednostavnijega i bržeg ispunjavanja poreznih obveza.<sup>29</sup>

Dužnost je svih sudionika postupati u dobroj vjeri, sukladno čl. 9. OPZ-a, što se objašnjava kao »savjesno i pošteno postupanje na osnovi zakona«, o čemu je donesen i »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«. <sup>30</sup> Pravilnik podrobnije utvrđuje način postupanja u dobroj vjeri za sve sudionike porezno-pravnog odnosa. Usporedba Pravilnika i Povelje pokazuje da Pravilnik nudi potanje i malo drukčije objašnjenje načela postupanja u dobroj vjeri nego Povelja.<sup>31</sup> Mogući je razlog smisao Povelje kao dokumenta, jer je temeljna nakana bila jednostavno i razumljivo izložiti »pravila igre«. No, upravo zbog te činjenice, valjalo bi osobito paziti na doseg i pravni značaj Povelje. Ona, svakako, ne bi smjela izazivati dvojbe o značenju i sadržaju pojedinih načela, odnosno prenositi neka načela iz drugih pravnih sustava.

Sljedeće je načelo na koje se poziva Povelja – poštivanje zakona. Obveznici, naime, mogu očekivati da će Porezna uprava poduzeti mjere kako bi spriječila izbjegavanje plaćanja, utaju i nepravodobno plaćanje poreza, doprinosa i drugih javnih davanja. Oni, istodobno, moraju shvatiti ozbiljnost vlastitoga položaja te preuzeti odgovornost za poslovanje. Stoga porezna tijela od njih očekuju da ne izbjegavaju propise te da namire porezne obveze u zakonom propisanim rokovima. No, postavlja se pitanje nije li to načelo pomalo suvišno jer se ponavlja, napose kad ističe načelo zakonitosti ili postupanja u dobroj vjeri?

Kad obveznici provode načelo nepristranosti i neovisnosti, mogu očekivati da će Porezna uprava obavljati vlastitu zadaću neutralno i slobodno od bilo kakva utjecaja. Obvez-

<sup>27</sup> Uzmimo za primjer počinjenje poreznog prekršaja zbog činjenice da obveznik (pravna osoba) nije poslovnice knjige i druge evidencije s pripadajućom dokumentacijom čuvao na mjestu propisanom zakonom (čl. 56. st. 9. OPZ-a). Prema čl. 207. OPZ-a, radi se o lakšem poreznom prekršaju za kojeg je predviđena novčana kazna u rasponu 2.000,00 do 200.000,00 kn. Zbog primjene načela zakonitosti, Porezna uprava ne smije propisati nižu ili višu od kazne predviđene zakonom. Tako obveznici stječu porezno-pravnu sigurnost što je mnogi ističu kao ključ za nastavak suradnje.

<sup>28</sup> Ako npr. ne posežu za nedopuštenim postupcima izbjegavanja plaćanja poreza ili umanjenja porezne osnovice, odnosno dužne svote poreza.

<sup>29</sup> Preuzeto s: [http://www.porezna-uprava.hr/HR\\_ePorezna/Stranice/ePorezna.aspx](http://www.porezna-uprava.hr/HR_ePorezna/Stranice/ePorezna.aspx) (13. ožujka 2015).

<sup>30</sup> NN 59/09.

<sup>31</sup> Povelja propisuje da obveznici mogu očekivati da će ih Porezna uprava smatrati poštenima i da će pretpostaviti kako govore istinu (osim kad postoji očit razlog za sumnju). Potonja odredba podsjeća na sličnu u australskoj Povelji. Porezna uprava, na drugoj strani, očekuje da obveznici ispune porezne obveze u zakonskim rokovima, da budu iskreni i otvoreni u komunikaciji, daju točne i potpune informacije u vezi s predmetom poreznog postupka te da, bez odgađanja, obavijeste Poreznu upravu kad nastanu promjene važne za obveznikov porezni položaj.

nik npr. može zahtijevati izuzeće poreznog službenika ako sumnja u njegovu nepristranost (čl. 48. OPZ-a).<sup>32</sup>

U pojašnjenju sljedećeg načela – tajnosti i zaštite podataka, Povelja ističe kako Porezna uprava štiti osobne podatke obveznika i strogo provodi zakon. Porezna uprava, uz to, neće dati podatke trećoj osobi, osim kada to dopušta zakon, zahtijevat će samo podatke nužne za provođenje poreznog postupka<sup>33</sup> te će dopustiti pristup informacijama samo službenicima ovlaštenima za provođenje poreznog postupka. Od obveznika se pritom očekuje da se ne protive pravu poreznog tijela da prikuplja, objavi i zadrži informacije o obveznicima, kada to zakon dopušta te da otvorenost i suradnju u svim pitanjima važnima za obavljanje zadaća Porezne uprave.

Normativni je jamac toga načela institut porezne tajne iz čl. 8. OPZ-a. No, valja reći kako su (nedavne) promjene u normativnom modelu porezne tajne i uvođenje tzv. porezne javnosti izazvale brojne dvojbe i potaknule pitanje o (stvarnom) značenju i dosezima porezne tajne u hrvatskim prilikama (Rogić Lugarić, 2015).

Nije naodmet naglasiti kako, radi sve veće informatizacije javne uprave, ovome načelu treba usmjeriti veću pozornost. Upravo je Porezna uprava pokrenula projekt u vezi s uvođenjem osobnog identifikacijskog broja (OIB), kako bi tijela javne vlasti olakšala razmjenu informacija, a istodobno održavala nužan stupanj tajnosti. »Hrvatska uvodi OIB kakav udovoljava dvama temeljnim uvjetima: vodi računa o zaštiti privatnosti osobe – sastoji se od znamenka prema slučajnom odabiru i ne sadrži informacije kakvi bi se moglo povezati s osobom kojoj je dodijeljen (nije kazujući broj), udovoljava zahtjevima EU-a u pogledu nužne međunarodne razmjene podataka jer ima manje od 12 znamenka.«<sup>34</sup> Zaštitu privatnosti osigurava i propis da će ustanove i ovlaštene osobe uz pomoć OIB-a moći steći uvid samo u podatke za koje su ovlašteni, dok će pristup Središnjem registru<sup>35</sup> imati točno određeni službenici Porezne uprave.

### 3.2. Partnerstvo Porezne uprave i obveznika

Drugi dio Povelje obveznicima obrazlaže glavne smjernice u vezi s davanjem informacija i uputama te uslugama. U uvodnom odjeljku Porezna se uprava poziva na odnos utemeljen na uzajamnom uvažavanju, ljubaznosti i dijalogu, što je u duhu suvremenih pristupa kakvi ističu partnerski i prijateljski odnos svih dionika porezne stvarnosti. Poreznu upravu, drugim riječima, ne bi trebalo gledati kao neprijatelja i »otimača« imovine ili dohotka, nego kao upravnu organizaciju koja prikuplja poreze i ostala javna davanja. Prikupljena se sredstva namijenjena financiranju javnih i zajedničkih potreba i interesa, zapravo »vraća« obveznicima. Promotri li se stvari iz takve perspektive, stvara se dojam kako, unatoč uvriježenoj percepciji, porezna tijela i obveznici nemaju baš tako suprotne interese.

<sup>32</sup> Službenika poreznog tijela izuzet će se od obavljanja službenih radnja u poreznom postupku, ako je sudionik postupka obveznik ili porezni jamac, ako je srodnik sa sudionikom postupka ili njegov zakonski zastupnik, ako je zakonski zastupnik, opunomoćenik ili pomagatelj sudionika postupka, ako je u poslovnom odnosu sa sudionikom postupka, ako postoji vjerojatnost da će službenim radnjama steći neposrednu korist ili pretrpjeti štetu, ako je u prvostupanjskom postupku sudjelovao u vođenju postupka ili u donošenju poreznog rješenja.

<sup>33</sup> Ako se npr. radi o postupku u vezi s porezom na automate za zabavne igre što je objektan, neće se uzimati u obzir obveznikove osobne značajke, jer nije važno koliko obveznik ima djece, pa se takve podatke ni ne zahtijeva.

<sup>34</sup> Preuzeto s [http://www.porezna-uprava.hr/HR\\_OIB/Stranice/10\\_stvari\\_koje\\_trebate\\_znati.aspx](http://www.porezna-uprava.hr/HR_OIB/Stranice/10_stvari_koje_trebate_znati.aspx) (31. svibnja 2015).

<sup>35</sup> Središnji registar sadrži ukupne podatke.

Povelja naglašava obvezu Porezne uprave dati točne i pravodobne informacije i upute kako bi obveznici mogli pravodobno ispunjavati porezne obveze, što je izraz težnje da se unaprijedi komunikaciju. Nekoć je jedini način dobivanja informacija i uputa bio dolazak u Poreznu upravu i, nakon (višesatnog) čekanja u redovima, postavljanje upita poreznim službenicima. Danas se Porezna uprava sve više okreće suvremenima i bržim oblicima komunikacije. Upute se može postavljati telefonski ili putem internetskih stranica. Porezna bi uprava redovito trebala analizirati uspješnost svih komunikacijskih kanala, kako bi utvrdila najprihvatljiviji oblik i, naravno, primijenila ga u poslovanju.

Obveznici od Porezne uprave mogu zahtijevati savjet gdje mogu naći nužne informacije. Sami biraju hoće li najprije samostalno pokušati naći odgovor na službenoj web-stranici Porezne uprave<sup>36</sup> ili će to učiniti besplatnim telefonskim pozivom Pozivnome centra. Kad Porezna uprava odgovori na upit, obveznik mora pročitati odgovor i sve poslane dokumente.

Partnerski odnos, odnos uzajamne suradnje možda najbolje pokazuje dio Povelje u vezi s uslugama. Porezna uprava na jednoj strani nudi usluge, a na drugoj očekuje određene radnje obveznika kako bi poboljšala vlastito poslovanje. Povelja navodi kako obveznici imaju pravo zahtijevati i dobiti primjerenu uslugu. Porezna uprava se obvezuje da će, nakon primitka takva zahtjeva za pomoć, riješiti ga u potpunosti i pravodobno. Tijekom cijelog postupka obveznici imaju pravo propitivati porezne službenike o svome predmetu. Kako bi Porezna uprava mogla kontinuirano poboljšavati svoje usluge, očekuje da će joj obveznici postavljati upite o uslugama te javljati kakve teškoće imaju u primjeni. Očekuje, također, da će davati točne podatke te da će odmah odgovoriti na svaki zahtjev Porezne uprave o slanju točnih podataka.

### 3.3. Porezni postupci

Porezni postupak u Hrvatskoj uređuje OPZ. ZUP se, kao *lex generalis*, primjenjuje samo ako neko pitanje nije riješeno u OPZ-u. U uvodnom odjeljku trećega dijela, daje se naslutiti kako se osobito pozornost usmjeruje postupcima u vezi s obradom poreznih prijava, procjenom porezne obveze, poreznim nadzorom, naplatom duga te primjenom poreznih kazna.

Porezna prijavu uređuje čl. 63. OPZ-a.<sup>37</sup> Porezna se uprava u Povelji obvezuje kako će obveznicima biti dostupne informacije o postupku i roku do kojeg moraju podnijeti prijavu, dok obveznik u prijavi mora iznositi točne i istinite podatke te svoje navode potkrijepiti urednom i vjerodostojnom dokumentacijom. Porezna uprava ovlaštena je provoditi neizravni nadzor, provjeru i izravni nadzor, kako bi se uvjerila u točnost i istinitost dostavljenih podataka.

Kad je posrijedi porezni nadzor, u Povelji se osobito ističe prava obveznika koji mogu očekivati da će biti obaviješteni o predmetu i razdoblju poreznog nadzora te o pravima i obvezama u postupku nadzora.<sup>38, 39</sup> Povelja naglašuje da će porezna tijela paziti na načelo proporcionalnosti, jedno od osnovnih načela provođenja poreznog nadzora,<sup>40</sup> odnosno da

<sup>36</sup> [www.porezna-uprava.hr](http://www.porezna-uprava.hr)

<sup>37</sup> Poreznu prijavu podnosi se na obrascu, oblik i sadržaj kojega utvrđuje poseban zakon ili propis utemeljen na zakonu. Ako je propisano, obveznik u poreznoj prijavi porez obračunava sam (obračunska prijava).

<sup>38</sup> Prema OPZ-u, porezna tijela moraju dostaviti obavijest o početku nadzora, najkasnije osam dana prije početka provođenja nadzora. Posumnja li se da bi svrha provođenja nadzora mogla biti ugrožena, obavijest o nadzoru će se, iznimno, dostaviti neposredno prije provođenja nadzora.

<sup>39</sup> Obveznik ima pravo i na obavijest o proširenju predmeta i razdoblja nadzora, o čemu se donosi zaključak.

<sup>40</sup> Načelo proporcionalnosti znači da se porezna tijela trebaju usmjeriti na bitne činjenice te trajanje nadzora svesti u nužne granice.



će u nadzoru voditi računa o radnome vremenu<sup>41</sup> i obveznikovima poslovnim zadaćama te nastojati obaviti ga u što kraćemu roku,<sup>42</sup> kako se ne bi ometalo (redovito) poslovanje. Povelja ističe i pravo obveznika na obavijest o učinku nadzora, čime se misli na zaključni razgovor s obveznikom ili s osobom koju je imenovao. Tijekom razgovora raspravlja se o spornim činjenicama, pravnim ocjenama, zaključcima i učincima na utvrđivanje porezne obveze.

Upozoruje se i na pravo obveznika na pravne lijekove. Obveznik ima pravo na zapisnik o poreznom nadzoru podnijeti prigovor, a protiv rješenja o poreznom nadzoru žalbu (u rokovima i na način propisan u OPZ-u).

Povelja jasno ističe što porezna tijela očekuju od obveznika u postupku nadzora. Sažete i pojednostavnjeno, porezna tijela od obveznika očekuju u prvome redu suradnju (i tu se Povelja ponavlja, jer na dva mjesta inzistira na jednakome zahtjevu). Suradnja znači da obveznik prihvaća i razumije pravo poreznih tijela na provedbu nadzora, da daje cjelovite i istinite podatke i obavijesti te predočuje evidencije, poslovne knjige i druge isprave.

U dijelu teksta o naplati poreznog duga, Porezna uprava očekuje da će obveznici platiti porez u svoti i roku sukladno zakonu, a u isto su vrijeme primjetni tragovi novog pristupa poreznih tijela obveznicima. Jasno se, naime, ističe kako obveznici koji izbjegavaju porezne obveze mogu očekivati dodatne, zaračunane po zakonu.

### 3.4. Žalbeni postupak

Tema je posljednjega dijela Povelje pravo obveznika na žalbu. Potrebu partnerskog odnosa i odnosa povjerenja, naglašuje se u uvodnome dijelu, gdje se kaže kako ponekad, kad »obveznik neće biti zadovoljan rješenjem (...) može podnijeti žalbu drugostupanjskom tijelu«. No, porezna tijela očekuju da »obveznici neće osporavati odluke samo radi odgađanja učinka ili ometanja poreznih tijela u obavljanju poslova«. O važnosti potonjeg »apela« poreznih tijela, možda najbolje svjedoče podaci o rastu broja uložених žalba ali i tužba (Braovac, 2012).

U pogledu toga obveznici mogu očekivati da će Porezna uprava provoditi pravo obveznika na podnošenje žalbe protiv poreznog rješenja te omogućiti dodatno obrazloženje žalbe ako to smatraju nužnim,<sup>43</sup> da će takva obrazloženja i dokaze pozorno razmotriti i uzeti u obzir, da se prema njima radi toga neće postupati drukčije, da će Porezna uprava ispraviti možebitne pogreške u donošenju rješenja u zakonskome roku i da će moći iskoristiti pravo na podnošenje tužbe sudu protiv rješenja o žalbi.

Porezna uprava očekuje da obveznici razumiju pravo na žalbu i rokove za podnošenje žalbe<sup>44</sup> i da će obveznik u žalbi navesti protiv kojega poreznog rješenja podnosi žalbu i žalbene razloge, radi kakvih se zahtijeva poništenje, izmjenu ili ukidanje toga poreznog rješenja te priložiti dokaze kojima se žalbu obrazlaže.<sup>45</sup>

<sup>41</sup> OPZ sadrži uobičajenu odredbu o ograničenju trajanja postupka: posao se obavlja tijekom uobičajenoga radnog vremena. Pristane li obveznik ili ako to bezuvjetno zahtijeva svrha poreznog nadzora, postupak se, iznimno, može provoditi i izvan uobičajena radnog vremena.

<sup>42</sup> Hrvatski OPZ nema odredbu o trajanju nadzora.

<sup>43</sup> Npr. situacija u kojoj obveznik izlaže nove činjenice i dokaze, ali mora obrazložiti zašto ih nije iznio u tijeku prvostupanjskog postupka.

<sup>44</sup> Rok je za podnošenje žalbe trideset dana od primitka akta – posrijedi je prekluzivan rok.

<sup>45</sup> Pri podnošenju žalbe važno je navesti oznaku poreznog rješenja protiv kojeg je se podnosi, kako bi se uopće moglo odlučivati o žalbi. Žalbeni razlozi za poništavanje, izmjenu ili ukidanje trebaju biti osnovani, a ne da se žalbu podnosi samo kako bi se oduljilo postupak ili gomilalo posao službenicima.

## 4. ZAKLJUČAK

Donošenjem Povelje, hrvatska je Porezna uprava nesumnjivo pokazala spremnost na posve nov pristup obveznicima. Taj je novi pristup, ukratko, moguće opisati prijateljskim i partnerskim. Kao ključne odlike prijateljskog pristupa i partnerskog odnosa ističe se ravnotežu prava i obveza svih sudionika porezno-pravnog odnosa, stvaranje okruženja suradnje i sporazumijevanja. Prije donošenja Povelje nije se isticalo takav pristup, unatoč suvremenim kretanjima u svijetu, u hrvatskomu poreznom pravu i politici. Na tom je tragu Povelja, svakako, hvalevrijedan projekt jer jasnije i točnije tumači zakonske odredbe, napose u pogledu obveznikovih prava. Obveznici, naime, često nisu svjesni vlastitih prava.

No, ovaj dokument ipak izaziva određene nedoumice. Prvo je pitanje jasnoga cilja i njegove naravi. Na više je se mjesta, naime, naziva različito. Na web-stranici Porezne uprave, navedena je kao Vodič za porezne obveznike. Ništa detaljnije nije navedeno, pa mnogim obveznicima to može promaknuti, jer će pomisliti kako je posrijedi nekakav opći vodič a ne njima dragocjen dokument u kojemu se na jednome mjestu ističe njihova prava i obveze. Ništa pritom ne vodi k zaključku da je riječ o Povelji o pravima obveznika, inače prepoznatljivu dokumentu u drugim sustavima. Tek nakon što ga se otvori nailazi se na naziv Povelja odnosno Kodeks. No, ta imena ne samo da otvaraju pitanje koji pojam valja rabiti, nego i kakva je zapravo nakana Porezne uprave s tim dokumentom. Je li to puki vodič za građane, isključivo informativne namjene? Je li to dokument kojim se, isticanjem prava i obveza, nastojalo postići još nešto? Premda se namjere poreznih tijela može naslutiti, radi naravi takvih dokumenata, bilo bi bolje da se Porezna uprava odlučila za jedan naziv. Osobito bi trebalo paziti, imajući u vidu tip pravnog sustava, na pravni doseg toga dokumenta te usklađenost s drugima pozitivno-pravnim propisima. Povelja stoga ne bi smjela nuditi drukčije tumačenje i sadržaj nekih ključnih porezno-pravnih načela. Time, zapravo, dokument unosi zbrku što je suprotno smislu i cilju njegova donošenja. Pritom je, s obzirom na narav dokumenta, određena prava obveznika trebalo razraditi i izložiti još konkretnije.

### Literatura

- Albert, J. L., Pierre, J. – L., Richer, D.: *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, Ellipses Edition Marketing, Paris 2007.
- Bentley, D., *Taxpayers' Rights. Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007.
- Braovac, I., *Pravni lijekovi u poreznom postupku*, magistrarski znanstveni rad, Pravni fakultet u Zagrebu, 2012.
- Collet, M.: *Droit fiscal*. Presses Universitaires de France, Paris 2009.
- Delalande, N., Spire, A.: *Histoire sociale de l'impôt*, La Découverte, Paris 2010.
- Rogić Lugarić, T.: *Porezna tajna – sigurnost prošlosti, sjena budućnosti?* Hrvatska i komparativna javna uprava – u tisku.
- Rogić Lugarić, T.: *O odnosu između poreznih tijela i poreznih obveznika: usporedna i hrvatska iskustva*, Zbornik radova s 2. međunarodne konferencije: Razvoj javne uprave, Društveno veleučilište »Lavoslav Ružička«. Vukovar 2012.