ŽALBA U POREZNOM PRAVU

Leko, Ivana

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2016

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:122374

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split







SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

ŽALBA U POREZNOM PRAVU

Mentor: **Student/ica:**

mr.sc. Letnić Renko **Leko Ivana**

Split, kolovoz, 2016. g.

SADRŽAJ:

1. UVOD……..…….…….....4

1.1. Općenito o poreznom postupku…..……..…….…….....5

1.2. Načela poreznog postupka…..……...…….…….....7

2. ZAŠTITA PRAVA POREZNIH OBVEZNIKA PRED UPRAVNIM TIJELOM…….……..……...13

2.1. Prava poreznih obveznika…..……..…….…….....13

2.2. Pravo na zaštitu prava poreznih obveznika u porezno-upravnom postupku……..…….……..…….....15

2.3. Žalba…….……....16

2.3.1. Žalba u poreznom postupku…….…….....16

2.3.2.1. Pravo na podnošenje žalbe……...……17

2.3.2.2. Rok za izjavljivanje žalbe……17

2.3.2.2.1. Povrat u prijašnje stanje u poreznom postupku……....18

2.3.2.2.2. Rok za podnošenje zahtjeva za povrat u prijašnje stanje...19

2.3.2.3. Podnošenje žalbe……..20

2.3.2.4. Sadržaj žalbe……..……...……21

2.3.2.5. Postupanje prvostupanjskog tijela po žalbi……..22

2.3.2.6. Rješavanje poreznog tijela drugog stupnja……...…...……...23

2.3.2.6.1. Odbacivanje žalbe……...23

2.3.2.6.2. Odbijanje žalbe……23

2.3.2.6.3. Poništavanje i donošenje rješenja u tijela drugog stupnja...23

2.3.2.6.4. Izmjena rješenja…….…….24

2.3.2.7. Privremeno prekidanje postupka……24

2.3.2.8. Sudionici žalbenog postupka…….....24

2.3.2.9. Pravni učinak žalbe……..25

3. ZAŠTITA PRAVA POREZNIH OBVEZNIKA PRED UPRAVNIM SUDOM……...…….....26

3.1. Sudska zaštita prava poreznih obveznika u Republici Hrvatskoj……..……..26

3.2. Osnivanje financijskog suda u Republici Hrvatskoj……..29

4. IZVANREDNI PRAVNI LJEKOVI……...……..…….....31

4.1. Obnova postupka……..……...…...…31

4.1.1. Razlozi za obnovu postupka……..32

4.1.2. Rok za obnovu postupka……33

4.1.3. Rješavanje o obnovi postupka……33

4.2. Mijenjanje i poništavanje rješenja u vezi s upravnim sporom……...34

4.3. Oglašavanje rješenja ništavnim……34

4.4. Poništavanje i ukidanje rješenja……...35

5. ZAKLJUČAK……..……37

LITERATURA……....38

SAŽETAK……...39

SUMMARY……....40

1.UVOD

Od svog osamostaljenja, demokratizacijom društva te izgradnjom pravne države, Republika Hrvatska preuzela je posebnu brigu o mjestu i ulozi građanina u pravnom sustavu. Posljedica takve brige je i potreba uređenja porezno-pravnog odnosa, a najveći iskorak prema kodifikaciji[1] *(sistematizaciji svih porezno pravnih propisa u cilju osiguranja: pravne transparentnosti, vanjskog jedinstva prava, unutarnjeg jedinstva prava te stabilnosti poreznog sustava),* poreznog prava[2] kao dijela financijskog prava,[3] hrvatska država napravila je donošenjem Općeg poreznog zakona [4] koji kao pravni propis za porezno pravo ima najveće značenje[5]. Općim poreznim zakonom uz opće definicije pojmova koji su bitni za poreze, uređeno je formalno i materijalno porezno pravo.

Upravo Opći porezni zakon predstavlja zajedničku osnovu svih poreznih propisa jer u znatnom dijelu sadrži odredbe o onim pitanjima koja nisu uređena u posebnim poreznim zakonima o pojedinim poreznim oblicima.

[1] Prof. dr. Joachim Lang*:* Koncepcija poreznog zakonika, „Pravo i porezi“, br. 3, str. 8., 1998. godine

[2] Porezno pravo dio je ukupnog pravnog sustava Republike Hrvatske, a predstavlja skup pravnih propisa kojima se uređuju prava i dužnosti u porezno-pravnom odnosu. Odnosi do kojih dolazi između fizičkih i pravnih osoba s jedne strane te države s druge strane, dosta su složeni i specifični zbog čega sudionici porezno-pravnog odnosa nisu ravnopravni kao što je slučaj kod građansko-pravnog ili obiteljsko-pravnog odnosa. Javna vlast (država) je u nadređenom položaju prema fizičkim i pravnim osobama te snagom svojih ovlasti ona jednostrano uređuje sadržaj i uvjete porezno-pravnog odnosa

[3] Detaljnije o tome vidjeti, L.Horvat: O autonomiji poreznog prava, “Zbornik radova u povodu 70. godišnjice života prof. dr.sc.Božidara Jelčića”, Pravni fakultet , Zagreb, 2001., str. 77-88.

[4] “Narodne novine”, broj 127/00 do 150/02.

[5] Pri donošenju Općeg poreznog zakona od velikog značenja imala su iskustva njemačkih poreznih konzultanata kao i njemački Opći porezni zakon (Abgabenordnung tj. Opći zakon o javnim davanjima kojem je preteča Reichsabgabeordnung tj. Savezni opći porezni zakon , a koji se primjenjivao od 1919. godine. Tim Saveznim zakonom u to vrijeme po prvi put su se utvrdila jedinstvena pravila za poreznog obveznika, porezno tijelo i poreznog savjetnika u poreznom postupku).

S obzirom da je porez prinudno davanje (*nitko dobrovoljno ne plaća porez*) u postupku: utvrđivanja visine porezne obveze, provedbe poreznog nadzora te naplate poreza od strane poreznog tijela, može doći do povrede prava poreznog obveznika. U cilju zaštite prava čovjeka (*kao temeljne ustavne odredbe*), Općim poreznim zakonom i Zakonom o općem upravnom postupku predviđen je niz prava poreznih obveznika kao sudionika porezno-upravnog postupka.

Zbog navedenog, u nastavku ovog rada navodi se u kojim situacijama, u kom vremenu te kojim pravnim sredstvima u cilju zaštite svojih prava, može se koristiti porezni obveznik te postupanje poreznog tijela prilikom korištenja nekog od dopuštenih pravnih sredstava.

Cilj rada je povezivanje pravne teorije i prakse, a problem istraživanja istražiti žalbeni postupak u poreznom pravu Republike Hrvatske. Metode koje su korištene prilikom pisanja rada su: jezična metoda, povijesna metoda, logička metoda te teleološka metoda.

1.1. Općenito o poreznom postupku

Odredbama poreznog postupka uređuje se provedba zahtjeva iz porezno-pravnog odnosa odnosno porezno-dužničkog odnosa, tj. izvršavaju propisi materijalnog poreznog prava.[6]

Porezni postupak je specifičan upravni postupak. Porezni postupak provode upravna tijela (Ministarstvo financija odnosno Središnji ured Porezne uprave, područni uredi porezne uprave i ispostave područnih ureda porezne uprave, te tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave), a radi utvrđivanja i naplate poreza i drugih javnih davanja prema odredbama Općeg poreznog zakona.[7]

Opći porezni zakon predstavlja kodifikaciju općeg poreznog prava tj. odredaba postupovne (procesne) i materijalne naravi koje su zajedničke za sve porezne oblike i druge oblike javnih davanja (carine, pristojbe, doprinose, naknade za koncesije, novčane kazne za porezne prekršaje), ako posebnim zakonima o pojedinim vrstama poreza i drugim javnim davanjima nije

[6] O. Lončarić, Horvat, Porezni postupak – poglavlje u knjizi Bo. Jelčić i drugi, Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2004., str. 147.
[7] Narodne novine, br. 147/08 i 18/11.

uređeno drukčije. Opći porezni zakon uređuje odnos između poreznih obveznika i poreznih tijela koja primjenjuju propise o porezima i drugim javnim davanjima, te predstavlja zajedničku osnovu poreznog sustava Republike Hrvatske.

Opći porezni zakon 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.[8]

Drugim riječima na postupak poreznih tijela u primjeni poreznih propisa primjenjuje se Zakon o općem upravnom postupku, ako Općim poreznim zakonom nije drukčije propisano. Npr. ako porezni obveznik sazna za nove činjenice, a porezni je postupak okončan poreznim rješenjem, tada porezni obveznik može zatražiti obnovu postupka. Obnova postupka nije regulirana u Općem poreznom zakonu, nego u Zakonu o općem upravnom postupku. Stoga porezno tijelo prilikom rješavanja o obnovi postupka primjenjuje odredbe Zakona o općem upravnom postupku.

Opći porezni zakon je istovremeno **lex generalis** prema propisima materijalnog poreznog i carinskog prava (prema Zakonu o porezu na dohodak, Zakonu o porezu na dobit, Zakonu o porezu na dodanu vrijednost i drugim poreznim zakonima, Carinskom zakonu), jer daje tim propisima prednost nad primjenom Općeg poreznog zakona, uvijek kada se njima uređuje neko pitanje koje ili nije uređeno Općim poreznim zakonom, ili je drukčije uređeno. Npr. u Općem poreznom zakonu porezni obveznik je definiran kao svaka osoba koja je kao takva određena zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza. U različitim poreznim zakonima je uređeno tko je porezni obveznik. Tako je u Zakonu o porezu na dohodak određeno da je porezni obveznik fizička osoba koja ostvaruje dohodak. Možemo spomenuti i slučaj sa carinama, kod kojih se, radi njihove posebnosti, pri njihovu utvrđivanju i naplati primarno primjenjuje Carinski zakon, a tek potom Opći porezni zakon.

[8] O. Lončarić, Horvat, Porezni …… o. c., str. 149.

1.2. Načela poreznog postupka

Svaka suvremena i demokratska država pri utvrđivanju i naplati poreza, tj. pri provođenju poreznog postupka mora poštovati slijedeća načela prema odredbama Općeg poreznog zakona:

1. Načelo zabrane povratne primjene poreznih propisa,
2. Načelo zakonitosti,
3. Načelo utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje,
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 gospodarstvenog pristupa činjenicama bitnim za oporezivanje

1. Načelo zabrane povratne primjene poreznih propisa

U postupku oporezivanja primjenjuju se propisi[9] koji su bili na snazi u vrijeme nastanka činjenica na kojima se temelji oporezivanje. Ovim načelom zaštićuje se pravna sigurnost poreznih obveznika.

2. Načelo zakonitosti

Porezno tijelo dužno je zakonito utvrđivati sva prava i obveze iz porezno-pravnog 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

[9] To se prvenstveno odnosi na porezno-pravne propise.

zakonom propisan. Djelovanje poreznih tijela mora biti, prije svega, usmjereno na ostvarenje ciljeva i zadataka pravne države, a tek zatim na ostvarenje fiskalnih ciljeva.[10]

3. Načelo utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje

Porezno tijelo dužno je utvrđivati sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke, pri tom je dužno s jednakom pažnjom utvrditi i one činjenice koje idu u prilog poreznog obveznika. Koje će se radnje u postupku poduzimati i u kojem opsegu određuje porezno tijelo.
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.[11] U poreznom postupku nikada se ne utvrđuju općepoznate ili notorne činjenice. U središtu su pozornosti one pravne činjenice koje za svoju pravom utvrđenu posljedicu imaju nastanak porezne obveze, odnosno oslobođenje od porezne obveze.[12]

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

Porezno tijelo treba porezne obveznike poticati na podnošenje poreznih prijava. Porezno tijelo dužno je upozoriti sudionike porezno-pravnog 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, objavljujući na svojim internetskim stranicama porezne propise i njihove izmjene i dopune.

[10] Ibid., str. 150.
[11] Ibid., str. 151.
[12] Podrobnije o nastanku porezne obveze vidjeti u: H. Arbutina, Određenje obuhvata porezne obveze – Poglavlje Javni prihodi u knjizi Bo. Jelčić i drugi, Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 282.-292.

5. Načelo službene uporabe jezika i pisma

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 ovjerovljeni prijevod isprave na hrvatski jezik i latinično pismo.

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

6. Načelo očitovanja poreznog obveznika

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 donošenje zakonitog i pravilnog poreznog rješenja i drugih poreznih akata. Radi ekonomičnosti poreznog postupka porezno tijelo ne mora saslušati poreznog obveznika ako donosi porezno rješenje u korist poreznog obveznika, a to je uobičajena praksa kod donošenja privremenog poreznog rješenja.

7. Načelo odnosno obveza čuvanja porezne tajne (pravo na nepovredivost osobnosti)

Porezno tijelo dužno je kao poreznu tajnu čuvati sve podatke koje porezni obveznik iznosi u poreznom postupku te sve druge podatke u vezi s poreznim postupkom kojima raspolaže. Obveza čuvanja porezne tajne odnosi se na službene osobe, vještake i sve druge osobe koje su uključene u porezni postupak.Obveza čuvanja porezne tajne je povrijeđena ako se podaci (činjenice) o poreznom obvezniku neovlašteno koriste ili objave.

U članku 8. stavku 5. OPZ-a propisani su slučajevi kada se smatra da prilikom iznošenja podataka nije povrijeđen institut čuvanja porezne tajne.

Obveza čuvanja porezne tajne nije povrijeđena:

- 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 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.

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

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.[13]

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 (bona fides) je pravni institut preuzet iz privatnog prava (odnosno 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.

Načelo postupanja u dobroj vjeri trebalo bi u Republici Hrvatskoj podrobnije razraditi, kako ne bi dolazilo do zlouporaba u njegovoj praktičnoj primjeni,[14] odnosno treba težiti pojednostavljenju porezno-pravnih propisa i drugih propisa iz područja financiranja javnih potreba kako bi se otklonile nedorečenosti i pravne praznine,[15] a vrlo je bitno i permanentno cjeloživotno stručno usavršavanje i osposobljavanje službenika zaposlenih u poreznim tijelima i onih zaposlenih u tijelima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, a s ciljem

[13] O obvezi čuvanja porezne tajne podrobnije vidjeti u: M. Budić i drugi, Opći porezni zakon s komentarom, Institut za javne financije, Zagreb, 2001., str. 23.-25., Z. Šinković, Problem sukoba prava na pristup informacijama i zaštite čuvanja porezne tajne, Zbornik radova znanstvenog skupa «Pravo na pristup informacijama» Novalja, 2008., str. 143.-158.

[14] Npr., porezni obveznik od Središnjeg ureda Porezne uprave u Zagrebu zatraži mišljenje u pogledu nekog porezno-pravnog pitanja, te postupi u skladu s dobivenim mišljenjem. To mišljenje, međutim nije obvezujuća informacija niti obvezujući savjet u smislu načina postupanja u dobroj vjeri, što znači da porezno tijelo može kasnije promijeniti dano mišljenje i ne ostati dosljedno danom mišljenju. O postupanju u dobroj vjeri podrobnije vidjeti u: W. Doralt i H. G. Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, Manzsche Verlags - und Universitätsbuchhandlung, Wien, 2001., str. 187., O. Lončarić, Horvat, Prilog europeizaciji hrvatskog poreznog postupovnog prava, Zbornik radova Znanstvenog skupa «Hrvatska pred vratima EU – fiskalni aspekti», HAZU, Zagreb, 2005., str. 234.-239.

[15] Npr., u praksi su podijeljena mišljenja u pogledu određivanja rokova zastare kod komunalne naknade. Tako neki smatraju da se na komunalnu naknadu primjenjuju rokovi zastare koji su utvrđeni Općim poreznim zakonom, a neki smatraju da se primjenjuju rokovi utvrđeni Zakonom o obveznim odnosima (Narodne novine, br. 35/05). Ipak bi trebalo zauzeti stajalište da se primjenjuje Zakon o obveznim odnosima, glede toga što komunalna naknada po svojoj prirodi što proizlazi iz Zakona o komunalnom gospodarstvu (Narodne novine, br. 36/95, 70/97, 128/99, 57/00, 129/00, 59/01, 26/03 – pročišćeni tekst, 82/04, 110/04 i 178/04) predstavlja povremeni ili stalni mjesečni iznos, što znači da je vrlo slična svim onim tražbinama iz Zakona o obveznim odnosima kod kojih zastara nastupa za tri godine. Osim toga Opći porezni zakon je vrlo jasan u pogledu zastare, te izričito određuje što sve može zastarjeti a to je: porez, kamata, trošak ovrhe, te pokretanje prekršajnog postupka, a nigdje ne spominje komunalnu naknadu. Ipak, bi trebali napomenuti da se izvršenje rješenja o komunalnoj naknadi provodi u ovršnom postupku prema odredbama Općeg poreznog zakona.

stvaranja radno-pravnog procesa kojeg karakterizira pravedna i učinkovita provedba porezno-pravnih propisa i drugih propisa iz područja financiranja javnih potreba.[16]

9. Načelo gospodarstvenog pristupa činjenicama bitnim za oporezivanje (gospodarstveno tumačenje pravnih pojmova nezakoniti i prividni pravni poslovi)

Porezne činjenice utvrđuju se prema njihovoj gospodarskoj biti. Ako je prihod, dohodak, dobit ili druga procjenjiva korist ostvarena bez pravne osnove, porezno tijelo utvrdit će poreznu obvezu u skladu s posebnim zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza.

Ako je u kaznenom ili prekršajnom postupku pravomoćnom odlukom izrečena zaštitna mjera oduzimanja imovinske koristi ostvarene protupravnom radnjom, porezni akt kojim je utvrđena porezna obveza poništit će se na zahtjev poreznog obveznika.

Prema gore navedenim zakonskim odredbama činjenice koje su nastale u stvarnosti, a koje su protivne prisilnim propisima Republike Hrvatske nisu ništave i proizvode pravne učinke, tj. takve činjenice su porezno-relevantne za oporezivanje. Isto se pravilo odnosi i na prividne pravne poslove. Prividni pravni posao naziva se i simulacijom ili simuliranim pravnim poslom. Takav je posao oblik svjesna nesklada volje i očitovanja stranaka, jer one ne žele pravni posao koji zaključuju. Ako uopće ne žele nikakav pravni posao, a prividni im služi da bi nekoga doveli u zabludu ili slično, radi se o apsolutnoj simulaciji. Relativna simulacija je zaključivanje dvaju pravnih poslova: prividnog (simuliranog) pravnog posla i prikrivenog (disimuliranog) pravnog posla. To se čini s nakanom stjecanja određene koristi (npr. izbjegavanje plaćanja poreza). Zakonodavac je s pravom propisao da se tada prikriveni pravni posao uzima kao osnova za oporezivanje.[17]

[16] Podrobnije vidjeti u: Z. Šinković, Pravni aspekti fiskalne decentralizacije u Republici Hrvatskoj u cilju ostvarivanja regionalne politike Europske unije, Zbornik radova Međunarodnog znanstvenog savjetovanja «Regionalizam politički i pravni aspekt», Pravni fakultet Split, Split, 2007., str. 291.

[17] O gospodarskom tumačenju pravih propisa podrobnije vidjeti u: O. Lončarić, Horvat, Gospodarsko tumačenje – Poglavlje Javni prihodi u knjizi Bo. Jelčić i drugi, Financijsko ……. o. c., str. 540.-544.

2. ZAŠTITA PRAVA POREZNIH OBVEZNIKA PRED POREZNIM TIJELIMA

Utvrđivanje , nadzor (*kontrola*) i naplata poreza predstavljaju postupovne radnje kojima se izvršavaju materijalni porezni propisi kojima je uređen sadržaj pravnog odnosa do kojeg dolazi između javne vlasti (*države*) s jedne strane te fizičkih i pravnih osoba kao poreznih obveznika i/ili poreznih dužnika s druge strane.

Pravo je javne vlasti kao sudionika porezno-pravnog odnosa i/ili porezno-dužničkog odnosa da od poreznog obveznika tj. poreznog dužnika zahtijeva plaćanje poreza odnosno ispunjenje porezne obveze u određenom roku i na određeni način. S druge pak strane, porezni obveznik i/ili porezni dužnik ima pravo na svoje zahtjeve jer stupanje u porezno-pravni odnos s javno-pravnim tijelom ne znači isključivo obvezu plaćanja poreza, nego i pravo poreznog obveznika da zahtijeva od države da mu vrati preplaćeni porez ili porez plaćen bez pravne osnove i sl.

2.1. Prava poreznih obveznika

Kao što je u uvodnom dijelu navedeno, nitko dobrovoljno ne plaća porez te je u postupku utvrđivanja, poreznog nadzora i plaćanja poreza i drugih javnih davanja (pristojbi i doprinosa), moguće povrijediti prava poreznog obveznika. Općim poreznim zakonom uređena su slijedeća prava poreznog obveznika:[18]

1. pravo na očitovanje – ovim pravnim institutom omogućava se poreznom obvezniku da se prije donošenja poreznog akta izjasni o činjenicama i okolnostima bitnim za njegovo donošenje. Pravo na očitovanje obuhvaća pravo na izjašnjavanje o predloženim dokazima, pravo na sudjelovanje u izvođenju tih dokaza uvidom u raspoložive dokumente, postavljanjem pitanja svjedocima i vještacima, predlaganjem dokaza i davanjem podataka bitnih za donošenje

[18] Detaljnije o tome vidjeti: O.Lončarić-Horvat, Hrvatski Opći porezni zakon, Rif, br.1/2001., str. 21-25.

poreznog akta u porezno-upravnom postupku. Ovo pravo porezni obveznik nije dužan iskoristiti, ali uskraćivanjem ovog prava od strane poreznog tijela povrijedilo bi se načelo zakonitosti,

2. pravo na zaštitu osobnosti – ovim pravom u porezno-upravnom postupku osigurava se tajnost podataka koje je prikupilo porezno tijelo o poreznom obvezniku. Na taj se način osigurava ustavno pravo na nepovredivost osobnosti, dostojanstva, ugleda i časti građanina. Slijedom navedenog, porezni obveznik će u poreznom postupku lakše iznositi činjenice koje da nema pravne zaštite njegove osobnosti, vjerojatno ne bi iznio (jer one mogu biti i intimne prirode), a zbog čega bi onda mogao biti oštećen za svoja prava i interese. Doprinos zaštiti osobnosti poreznog obveznika ogleda se i u tome što porezno tijelo može obavljati porezni nadzor u stambenim prostorijama poreznog obveznika onda i samo onda ako na to pristane porezni obveznik.

3. pravo na zaštitu ljudskog dostojanstva – ovim pravom osigurava se da porezno tijelo u provedbi porezno-upravnog postupka prema poreznom obvezniku mora postupati na način da ne povrijedi njegov ugled, ponos, njegovu čast, zasluge i osnovne vrijednosti. Koliko je značajno ovo pravo govori i to da pravo na zaštitu ljudskog dostojanstva zauzima središnje mjesto u koncepciji međunarodnih pravila o zaštiti prava čovjeka[19] jer je ljudsko dostojanstvo temelj svih ljudskih prava. Odredbama Opće deklaracije o ljudskim pravima (članak 22.), uređeno je da se «*… svakom pripadniku društva priznaje ona razina socijalne sigurnosti, a time i ekonomskih, socijalnih i kulturnih prava koja su u skladu s organizacijom i resursima svake države»*.

U cilju zaštite ljudskog dostojanstva, odredbama Općeg poreznog zakona predviđena je mogućnost otpisa poreznog duga *(u potpunosti ili djelomično)* ako bi naplata istog dovela u pitanje osnovne životne potrebe poreznog dužnika i članova njegove obitelji.

Isto tako, radi zaštite ljudskog dostojanstva uređeno je koje se tražbine poreznog dužnika ne mogu plijeniti. Prije svega, riječ je o plaći i s plaćom izjednačenim primanjima do visine osobnog odbitka *(visina osnovnog osobnog odbitka prema prijedlogu izmjena Zakona o porezu na dohodak, od 01.01.2005. godine trebala bi se povećati za 100,00 kn tj. s 1.500,00 kn na 1.600,00 kn),* poreznog dužnika uvećan za pripadajući faktor (koeficijent) osnovnog osobnog odbitka uzdržavanih članova uže obitelji.

[19] Uvod Opće deklaracije o pravima čovjeka, Narodne novine-dodatak, "Međunarodni ugovori", br. 18/97.

Osim plaće i s plaćom izjednačenih primanja, porezno tijelo u cilju naplate poreznog duga od poreznog dužnika, ne može plijeniti odjeću, obuću, rublje i druge predmete za osobnu upotrebu (*posteljinu, posuđe, pokućstvo, štednjak, hladnjak i sl.),*

4. pravo na informiranje poreznog obveznika – onemogućuje porezno tijelo u namjeri da televizor i radio prijemnik *(sredstva za prijenos informacija),* plijeni radi prinudne naplate poreza jer se građaninu mora omogućiti primanje informacija i praćenje događaja u zemlji i svijetu. Građanin je dio biračkog tijela iako nije podmirio svoje porezne obveze i mora biti upoznat o odlukama svojeg parlamenta i svoje vlade.

2.2. Pravo na zaštitu prava poreznih obveznika u porezno-upravnom postupku

Pravo na zaštitu subjektivnog prava sudionika porezno-upravnog postupka je najznačajnije pravo. Ako fizička ili pravna osoba kao sudionik porezno-upravnog postupka smatra da je neko njegovo pravo ili na zakonu utemeljen neki njegov pravni interes tijekom postupka (*na bilo koji način*) povrijeđen, ima pravo i mogućnost obraćanja višem *(drugostupanjskom)* tijelu ili nekom drugom nadležnom tijelu u cilju da se njihov predmet još jednom razmotri. To pravo na zaštitu osigurava se pravom na žalbu kao redovnim pravnim sredstvom ili pravom na neki drugi oblik pravnog sredstva, ako je pravo na žalbu isključeno.[20]

[20] Detaljnije o tome vidjeti: O.Lončarić-Horvat, Pravni lijekovi u poreznom postupku, RRiF, br. 9, Zagreb, 2002., str. 74-81.

2.3. Žalba

2.3.1. Žalba u poreznom postupku

Protiv poreznog rješenja, donesena u prvome stupnju, obveznik ima pravo žalbe.
Žalbu u upravno-poreznom postupku ulaže nezadovoljna stranka protiv za nju nepovoljna rješenja.Cilj je izjavljivanja žalbe osporiti zakonitost ili pravilnost donesenog prvostupanjskog rješenja, ujedno zahtijevajući od nadležnoga višeg upravnog/poreznog tijela – drugostupanjskoga da to rješenje poništi ili izmijeni kada god žalitelj smatra da je upravnu/poreznu stvar trebalo riješiti drukčije negoli je učinilo prvostupanjsko tijelo. Žalba je devolutivni pravni lijek.

Izjavljivanjem žalbe postupanje prvostupanjskog tijela u rješavanju upravne stvari podvrgava se nadzoru hijerarhijski višega -drugostupanjskog tijela. Devolutivni učinak žalbe omogućuje stranci koja smatra da su joj rješenjem prvostupanj skog tijela povrijedena prava i obveze da od hijerarhijski višega upravnog tijela, prije završetka upravno/poreznog postupka, zahtijeva nadzor zakonitosti i pravilnosti donesena rješenja.

Sukladno čl. 159. st. 1. OPZ-a, protiv poreznog akta što odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama iz porezno-pravnog odnosa može se podnijeti žalbu - npr. protiv prvostupanjskog rješenja nadležnoga poreznog tijela kojim se odlučuje o pravima ili obvezama iz porezno-pravnog odnosa, ali i kada žalitelj istakne kako o njegovu zahtjevu za donošenje poreznog akta nije donesena odluka u propisanu roku. U porezno-upravnom postupku, u pogledu prava žalbe, izraženo je načelo dvostupanjskog rješavanja (odlučivanja), što znači da se žalbu može izjaviti samo jednom protiv rješenja tijela prvoga stupnja, a rješava je tijelo drugog stupnja. Protiv rješenja donesena u drugome stupnju žalba nije dopuštena, pa rješenjem tijela drugoga stupnja završava upravni postupak. O zakonitosti rješenja donesenih u upravnom postupku protiv kojih se više ne može izjaviti žalbu (konačna rješenja) odlučuju upravni sudovi u upravnom sporu,
ako za odredenu stvar zakon ne predvida zaštitu drugoga suda.

Prema čl. 159. st. 2. OPZ-a, žalbu se može podnijeti i kada žalitelj istakne kako o njegovom zahtjevu za donošenje poreznog akta nije donesena odluka u propisanu roku. Iz izričaja te odredbe proizlazi da žalbu može podnijeti obveznik koji je prvostupanjskom poreznom tijelu podnio zahtjev za donošenje poreznog akta, a nije donesena odluka u propisanu roku (tzv. institut šutnje uprave). Obveznici, dakle, mogu podnijeti žalbu i kad porezno tijelo prvoga stupnja na osnovi njihova zahtjeva ne donese porezni akt.

2.3.2.1. Pravo na podnošenje žalbe

Žalbu na porezni akt, prema čl. 160. OPZ-a, može podnijeti svaka osoba o čijim se pravima ili obvezama odlučivalo u prvostupanjskom poreznom postupku i svaka osoba koja za to ima pravni interes (npr. obveznikovi jamci iz čl. 26. do 29. OPZ-a). Stranka/obveznik može se odreći prava na žalbu, i to od dana primitka prvostupanjskoga poreznog rješenja do isteka roka za izjavljivanje žalbe. Stranka može i odustati od već izjavljene žalbe sve do otpreme rješenja o žalbi (kada se postupak u povodu žalbe obustavlja rješenjem).

Predmet žalbenog postupka - ispitivanje zakonitosti pobijanog rješenja, i ocjenjivanje svrhovitosti rješenja ako je doneseno po diskrecijskoj ocjeni.

Sadržaj žalbe -naznaka rješenja kojeg se pobija, naziv javno-pravnog tijela (poreznog) koje je donijelo rješenje, razlozi za pobijanje prvostupanjskog rješenja.

2.3.2.2. Rok za izjavljivanje žalbe

Rok je za izjavljivanje žalbe trideset dana nakon primitka poreznog akta, prema čl.161. OPZ-a. Protiv rješenja o ovrsi može se podnijeti žalbu u roku osam dana nakon dostave rješenja o ovrsi (čl. 130. st. 5. OPZ-a).

Rok 30 dana za podnošenje žalbe računa se od dana dostave rješenja stranci (pravnoj ili fizičkoj osobi), uz napomenu da se dan kad je rješenje uručeno stranci, odnosno kad je obavljena dostava, ne uračunava u rok, nego je početak roka prvi sljedeći dan (čl. 80.st. 2. ZUP-a). U uputi o

pravnom lijeku mora se navesti kome se žalbu izjavljuje, a kome se i u kolikome roku te uz koliku pristojbu predaje, te da je se može izjaviti i na zapisnik(čl. 98. st. 6. ZUP-a).

Rok za žalbu ima obilježje prekluzivnoga (prekluzija nastupa ako se unutar odredenog roka ne poduzme odredenu radnju), pa stranka nakon isteka roka gubi pravo na podnošenje žalbe što može prouzročiti štetne pravne posljedice za stranku. Kako bi se otklonilo posljedice prekluzije, stranka može, samo uz odredene uvjetima, zahtijevati povrat u prijašnje stanje.

2.3.2.2.1. Povrat u prijašnje stanje u poreznom postupku

Institut povrata ureduju čl. 84. OPZ-a i čl. 82. ZUP-a. Obvezniku koji zbog opravdanih razloga propusti u roku obaviti neku radnju, pa je stoga isključen od obavljanja radnje, dopustit će se na njegov prijedlog povrat u stanje postupka prije propuštanja poduzimanja radnje u odredenom roku, tj. povrat u prijašnje stanje. Opravdane razloge ocjenjivat će se u svakome pojedinačnom slučaju, ali je temeljno pravilo da svjesno i voljno propuštanje stranke ne može biti opravdan razlog. Stoga će se povrat u prijašnje stanje dopustiti i stranci koja je zbog neznanja ili očite pogreške (postupanjem, dakle, kad nema svjesne pogreške) poslala ili predala podnesak na vrijeme, ali nenadležnomu javno-pravnom tijelu.
Prema čl. 84. OPZ-a, ako je obveznik zbog opravdanih razloga propustio poduzeti neku radnju u zakonskom roku ili u roku što ga je odredilo porezno tijelo i stoga trpi posljedicu, dopustit će se, na njegov zahtjev, povrat u prijašnje stanje. Zastupnikovo propuštanje roka ide na teret obveznika.

Obveznik može zahtijevati povrat u prijašnje stanje ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:
- propustio je u roku poduzeti određenu radnju u postupku,
- propustio je u roku predati podnesak,
- do propuštanja je došlo radi opravdanih razloga,
- obveznik zbog propuštanja trpi posljedicu (jer je isključen od obavljanja radnje u postupku ili je zbog propuštanja izgubio neko pravo).

Ako su ti uvjeti ispunjeni kumulativno, obveznik može podnijeti zahtjev za povrat u prijašnje stanje poreznom tijelu u kojega je trebalo poduzeti propuštenu radnju.
U zahtjev za povrat u prijašnje stanje obveznik mora unijeti okolnosti što su ga spriječile obaviti propuštenu radnju roku ili podnijeti podnesak, i te okolnosti učiniti barem vjerojatnima. Ako se zahtjev za povrat u prijašnje stanje podnosi zato što je obveznik propustio podnijeti podnesak, zahtjevu se mora priložiti i taj podnesak. Porezna tijela uobičajeno smatraju kako je opravdan razlog za propuštanje roka dulja bolest obveznika, prometna nezgoda ili elementarna nepogoda.
U praksi poreznog postupanja obveznik najčešće propušta rok za izjavljivanje žalbe na rješenje poreznog tijela, a budući da je prekluzivan, nakon njegova proteka više se ne može podnijeti žalbu.

2.3.2.2.2. Rok za podnošenje zahtjeva za povrat u prijašnje stanje

Povrat u prijašnje stanje pretpostavlja postojanje obveznikova zahtjeva u propisanu roku. Porezno tijelo ne može dopustiti povrat u prijašnje stanje, ako izostane pravodoban prijedlog obveznika, odnosno ne može odlučiti o povratu u prijašnje stanje po službenoj dužnosti.
Povrat u prijašnje stanje može se zahtijevati samo tijekom poreznoga/upravnog postupka,
što obuhvaća prvostupanjski i drugostupanjski postupak, ali ne i nakon donošenja rješenja protiv kojeg se više ne može izjaviti žalba, što znači kako se povratom u prijašnje stanje ne može zahtijevati dopuštenje za poduzimanje neke radnje u vezi s izvanrednima pravnim lijekovima.

U praksi je najčešći razlog za povrat u prijašnje stanje propuštanje izjavljivanja žalbe, kada se prijedlog podnosi prvostupanjskom tijelu, jer se upravo tome tijelu predaje i žalbu. Postoje dvije vrste rokova za podnošenje prijedloga za povrat u prijašnje stanje: *subjektivni* i *objektivni*. U poreznom postupku subjektivan je rok osam dana i računa ga se od dana kad je prestao razlog što je izazvao propuštanje. Subjektivan rok teče unutar objektivnoga roka tri mjeseca od propuštanja roka. Objektivan je rok za podnošenje prijedloga za povrat u prijašnje stanje tri mjeseca i ako se propusti poduzeti radnje, više se ne može zahtijevati povrat u prijašnje stanje, osim ako je podnošenje prijedloga onemogućila viša sila. Ako obveznik propusti podnijeti prijedlog za povrat unutar tih rokova, zbog toga ne može zahtijevati povrat u prijašnje stanje. Prijedlog za

povrat u prijašnje stanje podnosi se poreznom tijelu u kojeg je trebalo poduzeti propuštenu radnju. O prijedlogu se odlučuje rješenjem. Ako se povrat u prijašnje stanje dopusti, postupak se vraća u stanje prije propuštanja, a rješenjem se poništavaju pravne posljedice nastale propuštanjem roka.

2.3.2.3. Podnošenje žalbe

OPZ (čl. 162) propisuje da se žalbu podnosi nadležnome drugostupanjskom poreznom tijelu, a predaje neposredno ili poštom preporučeno, odnosno izjavljuje u zapisnik prvostupanjskom poreznom tijelu. Žalbu podnesenu u roku a predanu nenadležnome tijelu, ne može se odbaciti kao nepravodobnu. Kada se protiv rješenja može izjaviti žalbu, u uputi o pravnom lijeku mora se navesti kome se žalbu mora izjaviti, te kome je se i dokad mora predati, uz koliku pristojbu te da je se može izjaviti i usmeno na zapisnik.
Kada se protiv rješenja može pokrenuti upravni spor, u uputi o pravnom lijeku mora se navesti i rok za dostavu tužbe sudu, a ako se može pokrenuti drugi postupak pred sudom, u uputi o pravnom lijeku mora se navesti kojem se sudu stranka može obratiti i u kolikome roku.

Žalbu se protiv prvostupanjskog rješenja izjavljuje drugostupanjskom tijelu, ali je se redovito predaje prvostupanjskom tijelu koje je donijelo rješenje protiv kojeg se žalbu izjavljuje, i to radi ekonomičnosti postupka, što je jedno od osnovnih načela ZUP-a (u provedbi poreznog postupka najveća je odgovornost poreznog tijela osigurati provedbu načela ekonomičnosti i učinkovitosti), budući da je cijeli predmet u prvostupanjskog tijela, koje, nakon primitka, dostavlja žalbu sa svim spisima drugostupanjskom tijelu na nadležno postupanje.

Žalbu se podnosi Ministarstvu financija RH - Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, Zagreb, a predaje izravno ili šalje poštom preporučeno na adresu područnog ureda ili ispostave koja je donijela porezno rješenje što ga se u žalbi pobija. Prema čl. 25. Uredbe o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija (NN 32/12, 67/12, 124/12,78/13, 102/13. i 24/14), Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak ustrojstvena je jedinica Ministarstva koja rješava o žalbama protiv upravnih akata Porezne uprave, Carinske uprave i upravnih akata upravnih tijela županija i velikih gradova propisanih posebnim zakonima i rješava: o žalbama

protiv upravnih akata ustrojstvenih jedinica Ministarstva; u povodu žalba protiv rješenja u postupku predstečajne nagodbe; provodi postupak u povodu izvanrednih pravnih lijekova; donosi rješenja u provedbi upravnog nadzora nad zakonitošću upravnih akata Porezne uprave i Carinske uprave;odgovara na tužbe u povodu pokrenutih upravnih sporova i zastupa Ministarstvo pred upravnim sudovima kada su pokrenuti upravni sporovi protiv upravnih akata iz djelokruga Samostalnog sektora za drugostupanjski postupak u okrilju kojega se ustrojava: Službu za drugostupanjski porezni postupak i zastupanje, Službu za drugostupanjski postupak u predmetima carina, trošarina, koncesija, predstečajnih nagodba i zastupanja te Službu za drugostupanjski postupak u poreznim nadzorima i zastupanju.

Žalbu se predaje *neposredno*, uručenjem pisano sastavljene žalbe ili usmenim izjavljivanjem žalbe u zapisnik, te *posredno* (poštom) kao preporučenu pošiljku.

2.3.2.4. Sadržaj žalbe

Članak 162. st. 3. OPZ-a propisuje da se u žalbi mora navesti:

- ime i naziv žalitelja,
- porezni akt kojeg se pobija, uz broj i datum akta,
- dokaze što obrazlažu žalbu i
- potpis žalitelja.

Poseban oblik žalbe nije propisan, niti je žalitelj mora posebno obrazlagati. Dovoljno je da u žalbi navede zašto je nezadovoljan rješenjem. Prema čl. 162. st. 1. OPZ-a, dovoljno je da žalba pokaže tko je žalitelj i koji se porezni akt pobija. No, kako bi se tijelu olakšalo rad u vezi s podnesenom žalbom, korisno je u njoj što potpunije iznijeti, odnosno izložiti žalbene razloge. Podnesak kojim izjavljuje žalbu stranka često ne nazove tim imenom, ali s takvim podneskom treba postupati kao sa žalbom, jer je bitan sadržaj podneska, a ne njegov naziv.

2.3.2.5. Postupanje prvostupanjskog tijela po žalbi

Kad porezno tijelo primi žalbu, kako propisuje čl. 163. OPZ-a, mora ispitati je li žalba:

- dopuštena,
- je li je izjavila ovlaštena osoba,
- pravodobna, odnosno je li podnesena u roku.

Ako žalba nije dopuštena, nije je podnijela ovlaštena osoba ili nije podnesena u roku,prvostupanjsko porezno tijelo će je odbaciti. Protiv rješenja o odbacivanju žalbe može se izjaviti žalbu.

Prvostupanjsko porezno tijelo izmijenit će porezni akt u tijeku postupka po žalbi (čl.163. st. 3. OPZ-a), ako:

- ocijeni da je proveden postupak bio nepotpun, što je moglo utjecati na rješavanje,
- žalitelju je bilo onemogućeno sudjelovati u postupku,
- je žalitelj propustio sudjelovati u postupku, ali je u žalbi opravdao to propuštanje.

No, čl. 113. st. 3. ZUP-a, kad je rješenje doneseno u postupku neposrednog rješava nja, a stranka u žalbi zahtijeva da joj se omogući izjašnjavanje o činjenicama i okolnostima važnima za rješavanje stvari ili da se provede ispitni postupak, izričito propisuje da prvostupanjsko tijelo mora postupiti prema zahtjevu stranke.

Ako prvostupanjsko porezno tijelo uvaži žalbu, donijet će rješenje o poništavanju prethodnog rješenja, a u izreci tog rješenja ponovno riješiti stvar, sukladno čl. 163. st. 4.OPZ-a. Protiv novoga poreznog akta obveznik može podnijeti žalbu, a izmjena je moguća do donošenja odluke o žalbi.

Kad porezno tijelo, koje je donijelo rješenje, nađe je podnesena žalba dopuštena, pravodobna i da ju je izjavila ovlaštena osoba, a nije novim rješenjem zamijenilo rješenje koje se žalbom pobija, bez odgađanja mora žalbu sa svim aktima poslati poreznom tijelu nadležnom za rješavanje o žalbi (čl. 113. ZUP-a).

2.3.2.6. Rješavanje poreznog tijela drugog stupnja

Kad je žalba dostavljena tijelu drugoga stupnja, prije negoli se upusti u rješavanje žalbe, ono mora provjeriti je li dopuštena i pravodobna i je li je izjavila ovlaštena osoba,te će u rješenju odbaciti takvu žalbu.

2.3.2.6.1. Odbacivanje žalbe (čl. 114. ZUP-a)

Temeljem čl. 114. ZUP-a, drugostupanjsko tijelo ispituje je li žalba dopuštena, pravodobna i izjavljena po ovlaštenoj osobi i ako nije odbacit će je rješenjem.
Kada drugostupanjsko tijelo, postupajući u povodu žalbe protiv rješenja prvostupanjskog tijela o odbacivanju žalbe, utvrdi da nema razloga za odbaciti žalbu, poništit će rješenje o odbacivanju žalbe i riješiti odbačenu žalbu. Postupanje i ovlasti drugostupanjskog tijela u povodu žalbe propisuje čl. 115. ZUP-a.

2.3.2.6.2. Odbijanje žalbe (čl. 116. ZUP-a)

Porezno tijelo drugoga stupnja odbit će žalbu kad utvrdi da je postupak što je prethodio donošenju rješenja prvoga stupnja pravilno proveden i da je rješenje pravilno i utemeljeno
na zakonu. Kada se govori o pravilnosti rješenja, rješenje bi moralo biti zakonito i formalno (postupovno) i u pogledu primjene materijalnih propisa.

2.3.2.6.3. Poništavanje i donošenje rješenja u tijela drugoga stupnja (čl. 117. ZUP-a)

Rješenje prvoga stupnja poništava se kada tijelo drugoga stupnja utvrdi da:

- su u prvostupanjskom postupku činjenice nepotpuno ili pogrešno utvrdene,
- se u postupku nije vodilo računa o pravilima postupka, a povrede su utjecale na rješenje stvari,ili
- je izreka pobijanog rješenja nejasna ili u proturječnosti s obrazloženjem,
- da je pogrešno primijenjen pravni propis na temelju kojeg se rješava upravnu stvar.

Drugostupanjsko tijelo tada će dopuniti postupak i otkloniti nedostatke samo ili putem poreznoga ili nekoga zamoljenog tijela.Kada drugostupanjsko tijelo, na temelju činjenica utvrdenih u dopunjenu postupku, mora stvar riješiti drukčije, napadnutim će rješenjem uvažiti žalbu, poništiti napadnuto rješenje poreznog tijela prvoga stupnja i samo riješiti upravnu stvar (čl. 117. st. 1. ZUP-a).

2.3.2.6.4. Izmjena rješenja (čl. 118. ZUP-a)

Prema čl. 118. ZUP-a, drugostupanjsko tijelo ne može izmijeniti prvostupanjsko rješenje na štetu podnositelja žalbe. ZUP, štoviše, zabranjuje izmjenu toga rješenja na štetu stranke podnositelja, osim iznimno radi razloga kakvi bi omogućili da se rješenje proglasi ništavim ili da ga se poništi (čl. 118. st. 2. ZUP-a).

2.3.2.7. Privremeno prekidanje postupka

Prema čl. 169. OPZ-a, ako rješenje o žalbi potpuno ili djelomično ovisi o pitanju što je predmet sudskog spora ili je u nadležnosti drugog tijela državne uprave, nadležno drugostupanjsko tijelo može zaključkom privremeno prekinuti postupak do završetka sudskoga spora ili donošenja odluke nadležnog tijela državne uprave.Protiv zaključka o privremenom prekidu postupka ne može se podnijeti žalbu, ali se može pokrenuti upravni spor. Za trajanja privremenog prekida postupka ne teku zastarni rokovi (čl. 169. st. 2. OPZ-a).

2.3.2.8. Sudionici žalbenog postupka

U žalbenom postupku sudjeluju žalitelj ili osoba pozvana na sudjelovanje u postupku.
Žalitelj je osoba o pravima i obvezama koje rješava porezni akt odnosno pobijano rješenje što je predmet žalbe, a osoba pozvana sudjelovati u postupku svaka je osoba na prava i obveze koje porezni akt utječe posredno.Prema čl. 166. OPZ-a, drugostupanjsko će porezno tijelo, po službenoj dužnosti ili na temelju obveznikova zahtjeva, uključiti u postupak osobe pravni interes kojih bi mogla povrijediti odluka poreznog tijela, a prije svega osobe koje uz poreznog

obveznika jamče za njegov porezni dug. Prije negoli porezno tijelo uključi te osobe u postupak, podnositelju žalbe mora omogućiti očitovanje o toj činjenici.

Osobi pozvanoj sudjelovati u postupku treba priopćiti sve zahtjeve i izjave ostalih sudionika i ona ima pravo očitovati se, davati izjave o činjenicama i postavljati vlastite zahtjeve u granicama žaliteljevih zahtjeva (čl. 166. st. 2. OPZ-a).

2.3.2.9. Pravni učinak žalbe

Žalba odgađa izvršenje pobijanoga poreznog rješenja do donošenja rješenja o njoj, prema čl. 167. st. 1. OPZ-a, a iznimno ne odgada izvršenje poreznog akta donesena u skraćenu postupku, sukladno čl. 77. toga Zakona. Žalba, naime, ima suspenzivan (odgodni) učinak, što znači da odgada izvršenje poreznog akta kojeg se u žalbi pobija do donošenja odluke o žalbi, osim ako je akt donesen u skraćenu postupku, prema čl. 77. OPZ-a.

3. ZAŠTITA PRAVA POREZNIH OBVEZNIKA PRED UPRAVNIM SUDOM

3.1. Sudska zaštita prava poreznih obveznika u Republici Hrvatskoj

Sudska kontrola zakonitosti pojedinačnih upravnih akata ustavna je kategorija, jer je upravo takva zaštita predviđena odredbom članka 19. stavka 2. Ustava Republike Hrvatske (Narodne novine, br. 41/01 i 55/01). Naime, sud u upravnom sporu radi osiguravanja sudske zaštite prava građana i pravnih osoba, te radi osiguravanja zakonitosti rada tijela državne uprave i tijela s javnim ovlastima prvenstveno kontrolira zakonitost pojedinačnih upravnih akata. Prema tome, temeljna je zadaća Upravnog suda Republike Hrvatske ocjena zakonitosti konačnih pojedinačnih upravnih akata, a što svakako ne isključuje i odlučivanje toga suda u sporu pune jurisdikcije. No, valja napomenuti da odlučivanje u sporu pune jurisdikcije ovisi o stanju spisa, pa sudska vijeća takve odluke donose kada je u upravnom postupku činjenično stanje pravilno i u potpunosti utvrđeno. Uz to sud odlučuje i u predmetima podnesenih zahtjeva za zaštitu Ustavom zajamčenog prava i slobode čovjeka i građanina.

Upravni sud, kao samostalan republički sud, osnovan je 1. srpnja 1977. godine. Do tada je sudska kontrola zakonitosti konačnih pojedinačnih upravnih akata bila osigurana u okviru Upravnog odjela Vrhovnog suda Republike Hrvatske. Svakako važno je napomenuti da na području Republike Hrvatske postoji dugogodišnja tradicija upravnog sudovanja. Prvi počeci upravnog sudovanja u Republici Hrvatskoj sežu u drugu polovicu 19. stoljeća.[21]

[21] Npr. 1922. godine donesen je Zakon o Državnom savjetu i upravnim sudovima. Prema tom zakonu, Državni je savjet bio ustanovljen kao vrhovni upravni sud dok su uz njega bili ustrojeni još upravni sudovi u Beogradu, Zagrebu, Celju, Sarajevu, Skopju, Dubrovniku i Novom Sadu. Tako ustrojeni upravni sudovi, sudili su u prvom stupnju protiv drugostupanjskih akata nižih tijela državne uprave, dok je Državni savjet rješavao kao drugostupanjsko tijelo prema žalbama protiv presuda upravnih sudova. Nakon stvaranja Banovine Hrvatske godine 1939. osnovan je posebni Upravni sud sa sjedištem u Zagrebu. Navedeno prema: I. Borković, Upravno …… o. c., str. 494.-495.

Upravni sud Republike Hrvatske ima tri odjela:

1. Mirovinsko-invalidsko-zdravstveni odjel,
2. Financijsko i radno-pravni odjel i
3. Imovinsko-pravni odjel.[22]

U Hrvatskom sustavu sudbene vlasti nema posebnih sudova, tzv. financijskih sudova koji provode nadzor nad aktima poreznih tijela. Sudska kontrola uprave (pa time i Porezne uprave) u nadležnosti je Upravnog suda. Stoga Upravni sud odlučuje, prema tome, i o zakonitosti akata koja donose porezna tijela.

Upravni spor je oblik sudske kontrole pojedinačnog upravnog akta, odnosno u porezno-upravnim predmetima, poreznog akta. Cilj takvog oblika kontrole je zaštita objektivne zakonitosti i subjektivnih prava građana.

Tijelo koje rješava upravne sporove i na taj način kontrolira upravni akt je Upravni sud Republike Hrvatske. Kada se radi o poreznim aktima, kao vrsti upravnih akata, upravni se sporovi uvijek rješavaju u vijeću kojeg čine tri suca.

Da bi upravni, odnosno porezni akt, mogao biti objekt upravnog spora, on mora biti donesen, u pravilu u drugom stupnju, tj. povodom rješenja o žalbi, a donosi ga Samostalna služba za drugostupanjski upravni postupak.

Objekt upravnog akta može biti i «šutnja administracije», kada je umjesto ocjene zakonitosti poreznog akta, objekt nadležno porezno tijelo koje nije donijelo odgovarajući porezni akt kojim se rješava o zahtjevu ili o žalbi stranke (npr. poreznog obveznika). Tako porezni obveznik ima pravo pokrenuti upravni spor, ako drugostupanjsko porezno tijelo nije donijelo u roku od 60 dana

[22] Mirovinsko-imovinsko-zdravstveni odjel rješava predmete iz područja: mirovinskog i zdravstvenog, prava hrvatskih branitelja, prava socijalne zaštite i azila. Financijsko i radno pravni odjel rješava predmete iz područja: financijskog i radnog, prava pretvorbe, privatizacije, javne nabave i tržišnog natjecanja. Imovinsko-pravni odjel rješava predmete iz područja: imovinskog, stambenog, graditeljskog, komunalnog prava i prava intelektualnog vlasništva, pristupa informacijama i opće uprave. Odjelom rukovodi predsjednik odjela koji ima svoga zamjenika. Svaki odjel sastoji se od tri do četiri vijeća, ovisno o broju predmeta iz područja koja obuhvaća pojedini odjel. Tako trenutno mirovinsko-invalidsko-zdravstveni odjel broji četiri vijeća a u ostala dva odjela po tri vijeća. U svakom vijeću rade tri suca. Vijećem rukovodi sudac koji je predsjednik vijeća, a ostala dva suca su članovi tog vijeća. Osim sudaca u radu vijeća sudjeluju dva do tri sudska savjetnika odnosno viša sudska savjetnika. Trenutno u radu vijeća sudjeluje ukupno 32 suca, 11 viših sudskih savjetnika i 18 sudskih savjetnika. Sjednice vijeća održavaju se jednom tjedno srijedom ili četvrtkom. Navedeno prema: http://www.upravnisudrh.hr/frames.php?right=about.html, preuzeto 6. travnja 2010.

rješenje o njegovoj žalbi na prvostupanjski porezni akt (prvostupanjsko porezno rješenje), a ne donese ga ni u daljnjem roku od 7 dana nakon ponovljenog traženja.

Upravni se spor pokreće tužbom, koju ima pravo podnijeti tužitelj. Rok za podnošenje tužbe je 30 dana računajući od dana dostave poreznog akta poreznom obvezniku odnosno stranci koja podnosi tužbu.

Odluka koju sud donosi može biti presuda i rješenje. Presudom Upravni sud rješava spor na način da tužbu uvažava i osporeni porezni akt poništava ili je kao neosnovanu odbija. Poništi li osporeni porezni akt, tada presuda zamjenjuje taj akt. Porezno tijelo čiji je porezni akt sud poništio, dužno je postupiti onako kako je u presudi određeno i u određenom roku donijeti novi porezni akt. Takva presuda djeluje ex tunc, tj. poništava sve pravne posljedice koje je poništeni porezni akt proizveo od trenutka njegova donošenja.

Kada se radi o tužbi zbog «šutnje administracije», a presudom se tužba uvažava, tada sud sam rješava porezni predmet ili određuje u kojem će smislu tuženo tijelo donijeti porezni akt.

Rješenjem sud odbacuje tužbu kad za to postoje zakonski uvjeti prema Zakonu o upravnim sporovima, odnosno obustavlja se postupak ako je stranka odustala od tužbe.[23]

U Republici Hrvatskoj danas postoji jednostupanjska zaštita prava fizičkih i pravnih osoba (poreznih obveznika), ali donošenjem novog Zakona o upravnim sporovima (Narodne novine, br. 20/2010) koji će se primjenjivati od 1. siječnja 2012. godine upravne sporove rješavaju upravni sudovi i Visoki upravni sud Republike Hrvatske što znači da je predviđena dvostupanjska zaštita prava i pravnih interesa fizičkih i pravnih osoba (poreznih obveznika) povrijeđenih pojedinačnim odlukama ili postupanjem javnopravnih tijela (porezno-pravnih tijela). Uvođenje drugog stupnja upravnog sudstva, kao jedan od važnih pravaca njegove modernizacije u Hrvatskoj, danas podržava i Koprić, navodeći da je posebno važno osigurati dovoljan broj kvalitetnih sudaca, čiji se broj očito mora znatno povećati,[24] a slično razmišlja i Juričić ističući kako je danas već «sasvim izvjesno da Upravnom sudu Republike Hrvatske predstoji preobrazba, te da u Republici

[23] Bo. Jelčić i drugi, Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2004., str. 204.-207.

[24] I. Koprić, Reforma hrvatske državne uprave, HAZU, Zagreb, 2006., str. 43.

Hrvatskoj više neće moći opstati upravno sudovanje organizirano samo u jednom stupnju, niti na dosadašnji način, a niti prema dosadašnjim postupovnim odredbama».

3.2. Osnivanje financijskog suda u Republici Hrvatskoj[25]

Od osamostaljenja hrvatske države javnost je svjesna nužnosti osnutka posebnih financijskih sudova, prema uzoru na zapadne zemlje u kojima se to pokazalo izuzetno korisnim. Čak je i MMF nedavno postavio pitanje što se čeka s osnutkom financijskih sudova. Dosad se, nažalost, nije daleko odmaknulo, vjerojatno uglavnom zbog nedostatka novca, ali jamačno ima i drugih (ne)opravdanih razloga. Iako se uvođenje financijskog suda može činiti skupim za Republiku Hrvatsku, isto bi znatno popravilo sadašnji stupanj sudske zaštite prava poreznih obveznika.
U porezno-pravni sustav Republike Hrvatske neophodno je uvesti financijske sudove koji bi bili ustrojeni na dvije razine: 1) četiri financijska suda bila bi smještena u Zagrebu, Splitu, Rijeci i Osijeku kao sudovi prvog stupanja, 2) Visoki financijski sud u Zagrebu kao sud drugog stupnja. Zbog čega je neophodno uvesti financijske sudove u Republici Hrvatskoj? Za to ima više argumenata:

1. Osiguravanje bolje pravne zaštite poreznih obveznika,

2. Ostvarivanje načela pravednosti i jednakosti kao temeljnih načela pravne države,

3. Jamčenje pravne sigurnosti poreznim obveznicima,

4. Uspostavljanje financijskih sudova omogućilo bi užu specijalizaciju sudaca u poreznim predmetima, a time bi se a) onemogućavalo dugotrajno vođenje upravnog spora u poreznim predmetima kakvo danas imamo u Republici Hrvatskoj drugim riječima sadašnji Upravni sud bi se rasteretio poreznih predmeta, b) presudama financijskog suda štitila bi se bolje ljudska prava poreznih obveznika, a obrazloženja presuda tih sudova pro futuro bi postajala sastavni dio komentara poreznih zakona, jer znademo da se u Europskoj uniji pojedine sudske presude

[25] Z. Šinković, Sudska zaštita prava poreznih obveznika u državama članicama EU s posebnim osvrtom na RH, Zbornik radova znanstvenog skupa Ustavne promjene RH i EU, Pravni fakultet Split , Split, 2010.g.

preuzimaju i u odgovarajuće Smjernice, c) lakše bi se ostvarivala suradnja između financijskog suda i poreznih tijela, s naglaskom na rješavanju predmeta i interpretaciji poreznih zakona i pravne doktrine, a što bi utjecalo na kvalitetu donošenja rješenja od strane poreznih tijela, d) lakše bi se mogla provoditi edukacija sudaca i sudskih savjetnika financijskog suda, a navedena edukacija trebala bi sadržavati utjecaje pravne stečevine i ostale povezanosti s pravom Europske unije, nova dostignuća hrvatskoga poreznog prava, organizacijske i upravljačke vještine, optimizaciju stanja predmeta i jačanje profesionalnih i jezičnih vještina.

5. Financijski sudovi trebaju zakonito i objektivno utvrđivati sve činjenice koje idu u korist i na štetu poreznog obveznika, odnosno poreznog tijela (države) što znači da donošenje presuda od strane financijskog suda ima specifični praktični pravni cilj, a za pravnu državu to je osiguravanje financijskih sredstava neophodnih za ostvarivanje njenih ustavnih funkcija, s jedne strane, te zaštite prava poreznih obveznika, s druge strane a sve u skladu s formalnim i materijalnim elementima pravne države. Financijski sporovi (posebice porezni sporovi) svakim danom sve više i više dobivaju na značenju. Naime, financije su danas glavni pokretač suvremenih država i samim time odluke koje o tom pitanju donosi nadležna javna vlast (financijska vlast) imaju posebnu težinu. Kako takve odluke mogu imati dalekosežne posljedice, to je za rješavanje sporova koji mogu proizaći iz takvih slučajeva potrebno visokospecijalizirano znanje,[26] odnosno osnivanje posebnih financijskih sudova.

[26] Prilikom rješavanja poreznih sporova neophodno je poznavanje upravnog prava (vezano za postupovne odredbe – porezni postupak i upravni spor), te drugih grana prava npr. građanskog prava, jer znademo da je financijsko (porezno) pravni odnos sličan obvezno-pravnom odnosu sa zahtjevom imovinskopravne naravi. Drugim riječima, njegovi elementi (trenutak nastanka i prestanka, načini izvršenja i sl.) regulirani su Općim poreznim zakonom, ali je unutrašnja struktura tog odnosa zasnovana na teoretskim spoznajama kako to tumači građansko obvezno pravo. Zbog toga se na institut zastare poreza, prijeboja ili kompenzacije poreza i sl. supsidijarno primjenjuju odredbe Zakona o obveznim odnosima, ako Općim poreznim zakonom nije uređeno drugačije. Kod stvarnog i nasljednog prava treba poznavati (što su stvari, kako ih možemo podijeliti, nasljedne redove i sl.) jer se pri kupnji ili zamjeni nekretnina kao i pri raspolaganju određenim pravima plaća porez na promet nekretnina, dok se kod poreza na nasljedstva i darove porez plaća onda kada određene osobe prime od darovatelja, odnosno naslijede nekretnine ili pokretnu imovinu veću od propisane vrijednosti.

4. IZVANREDNI PRAVNI LIJEKOVI

Javno-pravna tijela, ali i stranke ne mogu više intervenirati u rješenja što su postala pravomoćnima (stekla pravomoćnost), ali i pravomoćna rješenja mogu biti nezakonita pa treba ukloniti razloge što su prouzročili donošenje nezakonita rješenja, a to više nije moguće jer su prekluzivni rokovi za uporabu redovnih pravnih lijekova istekli (izjavljivanje žalbe i pokretanje upravnog spora). Stoga izvanredni pravni lijekovi osiguravaju uklanjanje nezakonitosti u redovnom upravnom postupku i može ih se uporabiti samo u točno propisanim okolnostima.

4.1. Obnova postupka

Obnova postupka izvanredan je pravni lijek što obvezniku omogućuje obnovu postupka kakav je završio poreznim rješenjem protiv kojeg nema redovnog pravnog lijeka (žalba), sukladno čl. 123. do 127. ZUP-a. Budući da je obnova postupka izvanredan pravni lijek, pravomoćnost nekog rješenja nije zapreka za njegovu primjenu. Obnovu postupka može se pokrenuti na:
- zahtjev ovlaštenih osoba (porezni obveznik),
- po službenoj dužnosti (porezno tijelo).

Zahtjev za obnovu, dakle, može podnijeti obveznik protiv konačnog rješenja o utvrđivanju poreza u roku tri godine nakon njegove pravomoćnosti. Obnovu postupka prema službenoj dužnosti može pokrenuti porezno tijelo prvoga i drugog stupnja koje je donijelo rješenje o završetku postupka. Mogućnost obnove postupka prema ZUP-u, povezuje se s postojanjem i dostavom rješenja. U poreznim stvarima pretpostavka je za pokretanje obnove postupka, prema poreznim propisima, postojanje pravomoćnog rješenja, dakle takvoga protiv kakvog se više ne može izjaviti žalbu ni pokrenuti upravni spor. Činjenica da je upravni sud potvrdio zakonitost nekoga rješenja nije zapreka za uporabu ovoga pravnog lijeka.

4.1.1. Razlozi za obnovu postupka

Razloge za obnovu postupka točno se navodi u ZUP-u, pa se taj izvanredan pravni lijek ne može primijeniti izvan toga. Članak 123. ZUP-a propisuje, naime, da se postupak može obnoviti ako se radi o rješenju protiv kojeg se ne može izjaviti žalbu u upravnom postupku ako:
- se sazna za nove činjenice ili stekne mogućnost da se uporabi nove dokaze,
- je rješenje, povoljno za stranku, doneseno na temelju neistinitih navoda kakvi su službenu osobu doveli u zabludu,
- je rješenje donijela neovlaštena osoba ili osoba koju se je moralo izuzeti,
- kolegijalno tijelo koje je donijelo rješenje nije rješavalo u propisanom sastavu ili
ako za rješavanje nije glasovala propisana većina,
- osobi koja je trebala sudjelovati u postupku to nije bilo omogućeno, stranku nije zastupao zakonski zastupnik, ili osobi sudioniku postupka nije bilo omogućeno služiti se vlastitim jezikom ili pismom.

Stavak 2. istoga članka odreuje da se obnovu postupka u kojem je doneseno rješenje protiv kojeg se ne može izjaviti žalbu, može pokrenuti na zahtjev stranke ili po službenoj dužnosti bez ograničenja roka:

- ako je rješenje donesena temelju lažne isprave ili lažnog iskaza svjedoka ili vještaka ili je posljedica kakvog kaznenog djela;

- ako se rješenje temelji na presudi donesenoj u sudskom postupku, a ta je presuda pravomoćno ukinuta i ako se rješenje temelji na prethodnom pitanju, a nadležni sud ili javno-pravno tijelo o tom je pitanju kasnije odlučilo u bitnim točkama drukčije.

4.1.2. Rok za obnovu postupka

Stranka može zahtijevati obnovu postupka u roku 30 dana nakon saznanja za razloge obnove ili kad stekne mogućnost uporabe novih dokaza, odnosno nakon što porezno rješenje postane konačnim ili nakon dostave obvezniku. Obveznik ne može zahtijevati, niti tijelo, po službenoj dužnosti, pokrenuti obnovu postupka nakon isteka trogodišnjega roka, računajući od dana dostave rješenja. Krajnji je rok za obnovu postupka, na zahtjev ili po službenoj dužnosti, tri godine. Nakon isteka roka tri godine obnovu se, iznimno, može zahtijevati ili pokrenuti, samo zbog razloga iz čl. 123. st. 2. toč. 1, 2. i 3. ZUP-a.

4.1.3. Rješavanje o obnovi postupka

Prijedlog za obnovu postupka obveznik predaje ili šalje tijelu koje je o predmetu rješavalo u prvome stupnju ili tijelu koje je donijelo rješenje kakvim je postupak sukladan propisu o predaji podnesaka. U prijedlogu se mora učiniti vjerojatnim razloge zahtjeva za obnovu, te ga se mora podnijeti u zakonskom roku. O prijedlogu rješava tijelo koje je donijelo rješenje protiv kojeg se ne može izjaviti žalba. Kada se obnovu zahtijeva temeljem rješenja donesenoga u drugome stupnju, tijelo prvoga stupnja koje primi prijedlog za obnovu, priključit će ga spisu predmeta i poslati tijelu koje je rješavalo u drugom stupnju.
Nadležno tijelo rješavajući o prijedlogu za obnovu postupka, ovisno o činjeničnom stanju, može odbaciti, odbiti ili uvažiti prijedlog, odnosno dopustiti obnovu postupka.

4.2. Mijenjanje i poništavanje rješenja u vezi s upravnim sporom

Prema čl. 171. OPZ-a, porezno tijelo protiv čijeg je rješenja pravodobno podnesena tužba nadležnom sudu, može do svršetka spora poništiti ili izmijeniti rješenje, jer bi ga zbog takvih razloga mogao poništiti i sud. Poništavanje ili izmjenu rješenja provodi se samo ako se tako otklanja nezakonitost rješenja i obveznika se ne dovodi u lošiji položaj.
Porezno rješenje dostavlja se obvezniku i nadležnom sudu.
Porezno tijelo, dakle, može poništiti ili izmijeniti rješenje protiv kojeg se ne može više izjaviti žalbu (konačno), ispuni li se uvjet da je u pitanju konačno rješenje, da je protiv takva rješenja pravodobno pokrenut upravni spor (30 dana po dostavi rješenja), da upravni spor nije završen, da uvažuje ukupne zahtjeve tužbe i da poništenje ili izmjena rješenja ne povređuje pravo stranke u upravnom postupku ni pravo treće osobe. Primjena toga izvanrednog pravnog lijeka ide u prilog načelima ekonomičnosti postupka i zaštite interesa stranaka.

4.3. Oglašavanje rješenja ništavim

Najteži je oblik nezakonitosti ništavost rješenja. Smatra se da ništavo rješenje nije ni bilo doneseno. Razloge oglašavanja rješenja ništavim propisuje se samo zakonom.
ZUP u čl. 128. propisuje šest razloga ništavosti rješenja:
- ako je doneseno u stvari iz sudske nadležnosti,
- ako je doneseno u stvari o kojoj se ne može rješavati u upravnom postupku,
- ako njegovo izvršenje nije pravno ili stvarno moguće,
-ako se njegovim izvršenjem čini kazneno djelo,
- ako je doneseno bez prethodna zahtjeva stranke, a stranka na nj nije naknadno izričito ili prešutno pristala,
- ako sadrži nepravilnost kakva je po izričitoj zakonskoj odredbi razlog za ništavost.

Kad je, naime, rješenje o oglašavanju ništavim donijelo prvostupanjsko tijelo, protiv njega se može izjaviti žalbu, a ako je drugostupanjsko javno-pravno tijelo ili tijelo koje obavlja nadzor nad tijelom koje ga je donijelo rješenje oglasilo ništavim, protiv njega se može pokrenuti upravni spor. Budući da ništavo rješenje nema pravni učinak, nakon proglašenja ništavosti, ništavima se smatra i pravne učinke rješenja. Rješenje može oglasiti ništavim javno-pravno tijelo koje ga je donijelo, ali i tijelo koje obavlja nadzor nad tijelom koje je donijelo rješenje, u svako doba, po službenoj dužnosti ili na prijedlog stranke.

4.4. Poništavanje i ukidanje rješenja

Poništavanje i ukidanje rješenja omogućuje otklanjanje nezakonitosti u postupku rješavanja upravne stvari putem nadzora hijerarhijski višeg tijela uprave nad nižim i nakon proteka roka za žalbu. Pravne su posljedice poništavanja teže od pravnih posljedica ukidanja rješenja. Poništavanjem se, naime, u cijelosti poništava i pravne posljedice rješenja, a ukidanje sprječava njegovo daljnje djelovanje bez diranja u nastale pravne posljedice.

Poništavanje i ukidanje rješenja, kojim je upravni postupak dovršen uređuje čl. 129. ZUP-a. Iz izričaja toga članka proizlazi da se nezakonito rješenje može poništiti ili ukinuti u cijelosti ili djelomično i nakon isteka roka za žalbu. Rješenje što stranci daje neko pravo može se poništiti samo ako ga je donijelo nenadležno javno-pravno tijelo ili je doneseno bez zakonom propisane suglasnosti, odobrenja ili mišljenja drugoga javno-pravnog tijela, ako je o istoj stvari već doneseno pravomoćno rješenje kojim je ta upravna stvar riješena drukčije. Kad je riječ o očitoj povredi materijalnog propisa, rješenje kojim je stranka stekla neko pravo može se poništiti ili ukinuti, ovisno o naravi upravne stvari i mogućim posljedicama zbog poništenja ili ukidanja rješenja.

Zakonito rješenje kojim je stranka stekla neko pravo može se ukinuti u cijelosti ili djelomično samo sukladno propisima:

- ako ukidanje rješenja dopušta zakon;
- ako obuhvaća pridržaj ukidanja, a stranka nije ispunila obvezu iz rješenja ili je nije ispunila u roku;
-ako je nužno zbog otklanjanja teške i neposredne opasnosti za život i zdravlje ljudi i javnu sigurnost, a to se ne bi moglo otkloniti drugim sredstvima kakva bi manje ugrozila stečena prava.

Nezakonito rješenje može se poništiti u roku dvije, a ukinuti u roku jedne godine nakon dostave rješenja stranci, kada ga tijelo donositelj mora i otpremiti. Rješenje se može poništiti ili ukinuti po službenoj dužnosti na prijedlog stranke ili ovlaštena državnog tijela.

5. ZAKLJUČAK

Porezno pravo u Republici Hrvatskoj se počelo temeljitije proučavati u zadnjih nekoliko godina, stoga se u ovom radu pokušalo dati temeljne informacije o porezno-pravnom odnosu kao obliku pravnog odnosa u kojem se susreće pojedinac s jedne i javno-pravno tijelo s druge strane.
Taj odnos je zapravo neravnopravan odnos, u kojem jedan sudionik daje, a drugi uzima. Zbog svoje "nadređene" uloge javna vlast često predstavlja smetnju ostvarenju ljudskih prava i sloboda, građana, kao jednog od sudionika poreznog postupka.

S naglaskom na prava poreznih obveznika te mogućnost obraćanja višem (drugostupanjskom) tijelu ili nekom drugom nadležnom tijelu u cilju da se njihov predmet još jenom razmotri.
Upravo je pravo na žalbu kao redovno pravno sredstvo jedan od načina zaštite subjektivnog prava sudionika poreznog postupka te se kao takvo u radu podrobnije opisalo.Žalbu u upravno-poreznom postupku ulaže nezadovoljna stranka protiv za nju nepovoljna rješenja.Cilj je izjavljivanja žalbe osporiti zakonitost ili pravilnost donesenog prvostupanjskog rješenja, ujedno zahtijevajući od nadležnoga višeg poreznog tijela – drugostupanjskoga da to rješenje poništi ili izmijeni kada god žalitelj smatra da je poreznu stvar trebalo riješiti drukčije negoli je učinilo prvostupanjsko tijelo. Kad je jednom doneseno i drugostupanjsko rješenje u upravnom postupku, tada je upravni postupak okončan i stranka nema mogućnost koristiti se redovnim pravnim ljekovima bez obzira jeli to rješenje na zakonu osnovano ili nije. Međutim za uklanjane nezakonitosti u redovnom upravnom postupku mogu se koristiti izvanredni pravni ljekovi. Oni se mogu uporabiti samo u točno propisanim okolnostima koje su se navele i opisale u prethodnom tekstu.

Porezni su obveznici u podređenom položaju iako prema državi imaju formalna i materijalna prava i obveze. Stoga je vrlo važno detaljno odrediti njihove međusobne odnose. Postoje brojna pitanja o poštivanju prava poreznih obveznika od strane porezne vlasti i o razini pravne zaštite. Svakako se može zaključiti da se može više raditi na širini edukacije svih sudionika bilo porezne vlasti ili poreznog sudionika u poreznom postupku.

LITERATURA:

1. Bo. Jelčić i drugi (2004): Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb
2. Koprić (2006) : Reforma hrvatske državne uprave, HAZU, Zagreb, str. 43.
3. J. Šimović i drugi (2010): Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, str. 282.-310.
4. O.Lončarić-Horvat (2001): Hrvatski Opći porezni zakon, Rif, br.1, str. 21-25
5. O.Lončarić-Horvat (2002): Pravni lijekovi u poreznom postupku, RRiF, br. 9, Zagreb, str. 74-81.
6. Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 147/08, 18/11, 78/12, 136/12 i 73/13.
7. Prof. dr. Joachim Lang (1998): Koncepcija poreznog zakonika, „Pravo i porezi“, br. 3, str. 8.
8. Uvod Opće deklaracije o pravima čovjeka, Narodne novine-dodatak, “Međunarodni ugovori”, br. 18/97.
9. Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine, br.47/09.
10. Z. Šinković (2007):Pravni aspekti fiskalne decentralizacije u Republici Hrvatskoj u cilju ostvarivanja regionalne politike Europske unije, Zbornik radova Međunarodnog znanstvenog savjetovanja «Regionalizam politički i pravni aspekt», Pravni fakultet Split, Split, str.291
11. Z. Šinković (2010): Sudska zaštita prava poreznih obveznika u državama članicama EU s posebnim osvrtom na RH, Zbornik radova znanstvenog skupa Ustavne promjene RH i EU, Pravni fakultet Split , Split

SAŽETAK

Porezni postupak može se odrediti kao skup postupovnih radnji koje poduzima porezno tijelo u upravnim stvarima radi utvrđivanja mjerodavnog činjeničnog stanja i primjene odgovarajućih materijalnih propisa na tako utvrđeno činjenično stanje, s ciljem utvrđivanja prava i obveza poreznog obveznika.

Ključne riječi: zaštita prava, porezni obveznik, žalba

Problem istraživanja je svakako istražiti žalbeni postupak u poreznom pravu Republike Hrvatske. U poreznom postupku Opći porezni zakon utvrđuje žalbu kao redovni pravni lijek. Cilj je izjavljivanja žalbe osporiti zakonitost ili pravilnost donesenog prvostupanjskog rješenja, ujedno zahtijevajući od nadležnoga drugostupanjskog tijela da to rješenje poništi ili izmijeni kada god žalitelj smatra da je upravnu/poreznu stvar trebalo riješiti drukčije negoli je učinilo prvostupanjsko tijelo. Nakon što je doneseno i drugostupanjsko rješenje u upravnom postupku, tada je upravni postupak okončan i stranka nema mogućnost koristiti se redovnim pravnim ljekovima.

Međutim za uklanjane nezakonitosti u redovnom upravnom postupku mogu se koristiti izvanredni pravni ljekovi. Zakon o općem upravnom postupku propisuje sljedeće izvanredne pravne lijekove: obnovu postupka, mijenjanje i poništavanje rješenja u vezi s upravnim sporom, oglašavanje rješenja ništavnim, poništavanje i ukidanje rješenja.

SUMMARY

Tax procedure can be defined as a set of procedural actions taken by the tax authority in administrative matters in order to establish the relevant facts and the application of relevant substantive legislations on such established facts, to determine the rights and obligations of the ratepayer.

Keywords: protection of rights, the ratepayer, the appeal

The proposition definitely is to examine the appeal process in the Croatian tax law. The Common Tax Law defines an appeal as regular legal remedy in a tax procedure. The goal is lodging an appeal to challenge the legality or correctness issued the first-instance decision, at the same time demanding that the competent higher administrative-tax authority decision to cancel or amend whenever the appellant believes that the administrative-tax matter should be resolved differently than the first instance body decided. After second-instance decision is passed in an administrative procedure, an administrative procedure has been completed and after that the appellant does not have the ability to use the regular legal remedies.

Extraordinary legal remedies can be used to remove an illegality in the ordinary administrative procedure. Law on Common Administrative Procedure stipulates the following extraordinary legal remedies: reopening of the case, annulment and revocation of a decision by right of supervision, cancellation and amendment is a final decision with the consent or at the request of a party and promulgation of the decision null and void.