

337.723.001.17(471.3.420)
Primljeno: studeni2013.
Izlaganje na znanstvenom skupu

„EUROPEIZACIJA“ HRVATSKOG POREZNOG POSTUPOVNOG PRAVA - O DOSADAŠNJIM NE/USPJESIMA KROZ PRIZMU ZADANIH I IMPERATIVNIH PROMJENA

Fenomeni poput globalizacije i europeizacije zahtijevaju promjene u svim područjima društvenog života. Neka od tih područja prihvaćaju promjene ili su čak i njihov pokretač, dok su pojedina područja tome manje sklona, kao što je to područje oporezivanja. Jednako su društvene institucije pa i porezne institucije suočene sa neizbježnim preobražajima. Porezna administracija kao segment poreznih institucija danas je više no ikada do sada stavljena pred izazove izgradnje nove kvalitete odnosa sa poreznim obveznicima. Između ostaloga, buduće bi odnose poreznih administracija i poreznih obveznika trebalo temeljiti na načelima povjerenja i suradnje. U Republici Hrvatskoj je donošenje Općeg poreznog zakona 2000.godine predstavljalo veliki doprinos neophodnoj pravnoj sigurnosti poreznih obveznika. Kodificirana porezna postupovna pravila značila su pored veće pravne sigurnosti, veliki pomak u ostvarenju transparentnog i jednostavnog poreznog sustava. Svakako, takav je „porezni ustav“ trebao pridonijeti i većoj učinkovitosti poreznog sustava, odnosno učinkovitijem prikupljanju javnih prihoda. Od stupanja na snagu Općeg poreznog zakona u siječnju 2001. godine samo su se manje izmjene prihvatile, no ipak u novom zakonskom tekstu iz 2008. godine dok su tijekom 2011. i godina koje slijede godine dijelom i neočekivani veći zahvati provedeni kao izmjene postojećega teksta zakona. Međutim, takav izmijenjeni Opći porezni zakon nije donio očekivana, poboljšana, a i jednim dijelom nova rješenja, već se radi o manjim zahvatima u „stari“ zakonski tekst, pa su očekivanja akademske i stručne javnosti ostala neostvarena. U radu autor analizira jedan zahvat koji se očekivao od zakonodavca, a riječ je o pitanju načelne naravi – načelu postupanja u dobroj vjeri te jedan zahvat koji se odnosi na porezni institut zastare. Uz navedeno, samo se dotiču i drugi mogući pravci osuvremenjivanja i europeizacije – poput pitanja poreznih povelja, zabrane zlouporabe prava općim pravilom i dr. Očekivanja akademske i stručne javnosti idu za promjenama u nekoliko pravaca od kojih jedan pravac željenih izmjena možemo nazvati i „europeizacijom“ hrvatskih poreznih postupovnih pravila kao dijelom evolucijskog kretanja, u kojemu dolazi do promjena brojnih paradigmi toga pravnoga područja.

Ključne riječi: hrvatsko porezno postupovno pravo, europeizacija, evolucija, promjene paradigmi

* Prof. dr. sc. Nataša Žunić Kovačević, redovita profesorica Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci i redovita članica Akademije pravnih znanosti Hrvatske, e-mail: zunic@pravri.hr.

1. UVOD

Promjene u svim područjima društvenog života pred porezne institucije, a napose poreznu vlast, zakonodavca i poreznu administraciju stavljaju izazove izgradnje nove kvalitete odnosa sa poreznim obveznicima. Nove dimenzije poreznih institucija i poreznopravnih odnosa dobivaju nove osnove ili te osnove mijenjaju kvalitetu, pa tako primjerice načelo povjerenja i suradnje počinje dobivati sve više na značaju predstavljajući nadogradnju i promjenu načelnih odrednica postupka oporezivanja i pridonoseći tzv. novom fiskalnom upravljanju (engl. “*the new fiscal management*”).

Donošenje Općeg poreznog zakona je 2000. g. predstavljalo veliki doprinos pravnoj sigurnosti hrvatskih poreznih obveznika pridonoseći uvelike ostvarenju transparentnog i jednostavnog poreznog sustava.¹ Isti je zakon 2008. g. zamijenjen novim Općim poreznim zakonom koji je popraćen naknadnim donošenjem Pravilnika o postupanju u dobroj vjeri.² Iako je načelo postupanja u dobroj vjeri uvedeno već zakonom 2001., tada se smatralo sadržajno neodređenim. Stoga se opravdano očekivalo da će izmjenama ili novim okvirom 2008. to biti promijenjeno. Ipak, ni tada nije došlo do promjene u pristupu i uređenju tematizirane problematike. Kao mogući način ostvarenja i primjene navedenog načela, komparativna porezna zakonodavstva upućuju na institucionalizaciju toga načela kroz institut prethodne obvezujuće informacije ili mišljenja. Ta iskustva primjene obvezujuće informacije ukazuju da je moguće definirati ga i kao sredstvo izgradnje suvremenog poreznog sustava koje ima za cilj zaštitu prava poreznih obveznika i ostvarenje pravne sigurnosti u oporezivanju. Velik broj europskih država ima “formaliziran” sustav obvezujućih mišljenja sa ciljem olakšavanja snalaženje u kompleksnim, materijalnim i procesnim, poreznim normama i zakonodavstvu jer olakšavaju poziciju poreznog obveznika i omogućuju mu ispunjavanje obveza iz poreznog odnosa. Tako, primjerice, Nizozemsko zakonodavstvo predviđa obvezujuće informacije kao značajne institute u situacijama prekograničnih aktivnosti i kao sredstvo postizanja pravne sigurnosti, napose inozemnih poreznih obveznika. Zbog povećane

¹ Opći porezni zakon donesen je prvi put 2000. godine, stupio na snagu 1. siječnja 2001. godine, objavljen u Narodnim novinama 147/00 te neznatno mijenjan do donošenja novoga zakona kroz izmjene objavljene u NN 86/01, 150/02. Opći porezni zakon, danas na snazi je iz 2008. godine - 147/08, 18/11, 78/12, 136/12 i 73/13. (dalje u tekstu: OPZ).

² Pravilnik o postupanju u dobroj vjeri sudionika porezno-pravnog odnosa, gospodarskoj cjelini te obrascima prijave činjenica za koje postoji obveza prijavljivanja i izjave o izvorima stjecanja imovine, NN br. 59/09. Donesen nakon novoga Općeg poreznog zakona iz 2008. godine kao prvi tekst takva sadržaja do danas nije mijenjan. (dalje u tekstu: Pravilnik o postupanju u dobroj vjeri).

potrebe za pojednostavnjenjem poreznog sustava, smatra se da takav vid ostvarenja načela postupanja u dobroj vjeri predstavlja i “oblik” aktivnog sudjelovanja poreznog obveznika u poreznom postupku. U Italiji se smatra da su takve norme poreznog zakonodavstva usmjerene sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza, dok Francuska “prethodne dogovore” kvalificira sredstvom ostvarenja nove prirode odnosa sudionika poreznog odnosa sa ciljem ostvarenja pravne sigurnosti.³ Takva nova priroda poreznopravnog odnosa koji se temelji na uzajmnom povjerenju u zadnjem je desetljeću predmetom rasprava, ozakonjenja i primjene u poreznim procesnim zakonodavstvima kao sastavnica ili “element” kulture sporazumijevanja i novog fiskalnog upravljanja. Države članice Europske unije, iako bez, pravno gledano, imperativa usklađenja provode harmonizaciju nacionalnih sustava prethodnih mišljenja. Prije svega, ta dobrovoljnost proizlazi iz učinaka primjene tih sustava, a koji se očituju kroz viši stupanj pravne sigurnosti i veću kvalitetu odnosa poreznih obveznika i poreznih tijela, neophodnih za učinkovito ubiranje javnih prihoda. Posebna učinkovitost primjene tih sustava na nacionalnoj razini a i šire, napose kroz harmonizirani sustav, ogleda se kroz odnos poreznih obveznika spram porezne obveze, manji otpor oporezivanju te spremnost na suradnju sa poreznim vlastima. Ne manje važno, veća konzistentnost i jednoobraznost u primjeni i tumačenju poreznih normi rezultiraju u manjem broju poreznih sporova i sudskih postupaka što znači i manju opterećenost sudova i time vezanih troškova.

2. OSNOVE POREZNOPRAVNOG ODNOSA I RAZLIKOVANJE JAVNOGA I PRIVATNOGA PRAVA U KONTEKSTU POREZNOG PRAVA I NJEGOVA POSTUPOVNOG SEGMENTA

Odnosi poreznih vlasti i poreznih obveznika često su bili predmetom razmatranja, kako od strane prakse, tako i od strane većeg broja znanstvenih područja i grana. Ipak, obilježja su se i kvalifikacije tog pravnog odnosa u zadnjem desetljeću ili zadnja dva desetljeća napose, intenzivno mijenjala pa je moguće zaključiti kako je riječ o svojevrsnoj evolucijskoj fazi izgradnje toga odnosa. Do promjene paradigmi koje su vrijedile u području oporezivanja došlo je, pored ostaloga, uslijed krize koja je globalno prisutna, no, čini se naročito očitom u fiskalnim segmentima država. Kao i u drugim područjima, tako i u području oporezivanja, kriza potiče nestanak starih i stvaranje novih pravila i pristupa. Promjena paradigmi ukazuje na takva

³ Vidi, opširnije, *Žunić Kovačević, N.*, Primjena načela dobre vjere u poreznom postupku – neuspjeli pokušaj uvođenja instituta obvezujuće informacije u hrvatsko porezno pravo, Zbornik Pravnog fakulteta u Rijeci, Rijeka, vol. 31, br. 1 (2010), str. 133-150.

kretanja koja idu od jednog koncepta, koji se temelji na moći i pravu oporezivanja koja se pridaje vlasti, a utemeljeni su na načelima i pravnim pravilima, ka jednom novom, intenzivnijem ili jačem i kvalitetnijem odnosu čiji su temelji, ne u moći i sili, već u korektnom ili *fair-play* pristupu. Takav novi pristup proizlazi i iz svojevrsnog voluntarizma i dobrovoljnosti poreznih obveznika koji su mogući s obzirom na povjerenje koje imaju spram porezne vlasti, a uvodi se kroz lepezu raznih oblika neobvezujućih pravila, instrumente *soft-law-a*, preporuka i sl.

Paradigma koja se mijenja, temeljni pristup koji doživljava promjenu bio je zasnovan na javnopravnom konceptu u kojemu se odnos poreznih obveznika i porezne administracije zasniva na ostvarenju porezne moći ili vlasti oporezivati. Taj koncept proizlazi iz njemačke javnopravne doktrine iz 19. stoljeća sukladno kojoj je to odnos u kojem se ostvaruje i realizira porezna vlast, odnosno moć oporezivanja. Otuda shvaćanje da je plaćanje poreza obveza koju je kreirala javna vlast. Ta je moć ili (o)vlast ozakonjena pa je utemeljena u zakonu, ishodišno i okvirno uređena načelom zakonitosti. No, ne treba smetnuti s uma kako je porijeklo ovoga načela u pravilu prema kojemu nema oporezivanja bez predstavljanja „*no taxation without representation*“.⁴ Drugim riječima, o oporezivanju odlučuju predstavnici građana u predstavničkom, zakonodavnom tijelu. U ostvarenju i primjeni takvih ovlasti i prava države da nameće poreze, zakoni daju poreznim administracijama takve upravne ovlasti koje jesu i jednim dijelom i dio te vlasti ili moći oporezivanja. Takva upravna ovlaštenja koja su dodijeljena poreznoj administraciji, omogućuju poreznoj upravi da spram poreznih obveznika u izvršavanju te vlasti nameće glavnu obvezu koja se sastoji od plaćanja poreza. No, porezni obveznici u ispunjenju takve temeljne obveze moraju ispuniti brojne formalne obveze kroz suradnju sa poreznom administracijom, predviđenu poreznim propisima.

U tom je odnosu svakako javna vlast ili država u nadređenom položaju i ne može se niti usporediti sa položajem vjerovnika u jednom privatnopravnom odnosu. Ta je nadređenost ili superiornost kroz porezna proceduralna pravila radi ostvarenja vlasti ili moći oporezivanja porezne administracije posebno naglašena i svakako više no evidentna. Njemačka doktrina o odnosu porezne administracije i poreznog obveznika imala je utjecaja i na druge države, pa su tako u drugim europskim državama, npr. u Italiji⁵ država i porezna administracija u porezopravnom odnosu jača odnosno moćnija strana. Jasno,

⁴ *Soler Roch, M., Tax administration vs. Taxpayer. A new deal?*, dostupno na: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Reports%20Rotterdam/Moessner%20lecture.pdf>, [01.05.2012].

⁵ Tako *Soler Roch. loc.cit.*

iz takve doktrine proizlazi da strane u poreznopravnom odnosu nisu ravnopravni sudionici.

Privatnopravni koncept tog odnosa pokušava taj odnos uravnotežiti, pa se sudionici tog odnosa približavaju odnosu vjerovnika i dužnika.⁶ Ipak, treba imati na umu da za razliku od privatnopravnog dužničkog odnosa u kojem vjerovnik može odustati od svojeg zahtjeva prema dužniku, čime prestaje i pravni odnos (...), državi u porezno pravnom odnosu te državi kao vjerovniku u javnodužničkom odnosu načela zakonitosti i jednakosti pred zakonom ne daju pravo odustati od svojeg zahtjeva nego naprotiv, ona ima dužnost da svoj zahtjev prema dužniku ne samo postavi nego i ostvari.⁷

2.1. Porezne promjene u okruženju i njihovi učinci na hrvatski poreznopostupovni okvir

Poredbenopravno gledano, porezni sustavi europskih država u zadnjem desetljeću doživljavaju velike promjene. One su prije svega prisutne u materijalnopravnom dijelu tih sustava, pa tako dolazi do porasta poreznih stopa kod oporezivanja potrošnje, poreznog rasterećenja dohotka i dobiti, ali i sve jačeg poreznog zahvaćanja imovine.⁸ Usljed takvih zahvata u ekonomsku snagu poreznih obveznika i njihovu sposobnosti da plate porez, postupovni okviri oporezivanja istodobno se mijenjaju, i to na način da se pridonosi jačanju pravne sigurnosti poreznih obveznika. Odnos poreznih obveznika i poreznih vlasti nastoji se utemeljiti na *fair-play* konceptu, uzajamnoj suradnji pa čak i naglašenoj dobrovoljnosti ili voluntarizmu.⁹

⁶ O razlici javnoga i privatnoga prava, vidi iznimno zanimljivo i korisno, *Padjen, Ivan*, Javno i privatno pravo: Transfer pravnih teorija, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 44, 3-4/2007, str. 443-461, i, *Bačić, Arsen*, O engleskom "nerazumijevanju" francuskog upravnog prava i *Conseil D'etata* - O jednoj povijesnoj epizodi u razvoju komparativnog ustavnog i upravnog prava, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 45, 1/2008, str. 31-47.

⁷ *Lončarić – Horvat, O.*, Zastara u poreznom pravu, *Pravo i porezi*, br. 6/2003, str. 4.

⁸ Vidi, *Tax reforms in EU Member States 2013, Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*, EUROPEAN ECONOMY 5|2013, *Economic and Financial Affairs*, EK, dostupno na http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2013/ee5_en.htm [25.04.2013].

⁹ Belgija, Francuska i dr. EU države 2013. uvele su nova pravila o dobrovoljnom prijavljivanju poreza, prema <http://www.loyensloeffnews.be/en/publications/newsflashes/private-client-newsflashes/new-rules-on-voluntary-disclosure-in-belgium-as-of-2-july-2013-abolition-of-current-voluntary-disclosure-rules-as-of-1-january-2014.html> [10.07.2013]. Jednako, Belgija, Njemačka, Italija, Grčka, Španjolska, Portugal su među državama koje su u u određenim razdobljima ponudile poreznim obveznicima amnestiju za određene dohotke/dobiti i pod određenim pretpostavkama.

OECD je tijekom 2012. godine izradio studiju o modelima tzv. jače suradnje, tzv. *enhanced relationship* modeli koji, upravo dugoročno, trebaju rezultirati odnosom poreznog obveznika i porezne vlasti koji se temelji i održava na povjerenju.¹⁰ Promjene koje zahvaćaju postupovne dijelove procesa oporezivanja javno se raspravljaju, a porezni su obveznici upućeni u sve važnije zahvate u njihov porezni procesni položaj. Tako je, npr. španjolska porezna vlast vodila rasprave i dijalog sa poreznim obveznicima o ukidanju zastare za poreznu utaju uz istodobno uvođenje porezne amnestije tijekom 2012. godine.

Hrvatski porezni sustav postaje tako složen, kompliciran i nejasan da ga je gotovo i teško nazvati poreznim sustavom razvijene demokratske države. Ta se složenost poreznog sustava potvrđuje kroz činjenicu da u njegovu postupovnom dijelu dolazi do čestih promjena koje su neprecizne i nejasne poreznim obveznicima pa čak i primjenjivačima normi, uslijed čega je pravna sigurnost ozbiljno ugrožena. Učestala zadiranja u slova poreznih zakona postala su gotovo praksa, a ozbiljni zahvati u prava poreznih obveznika često se događaju bez konzultiranja, ne samo stručnjaka, već i poreznih obveznika kao i drugih dionika koji imaju interesa biti uključeni u pripreme koje bi trebale prethoditi zakonodavnim intervencijama u temeljna prava poreznih obveznika.¹¹

U posljednjim se izmjenama tijekom 2012. i 2013. godine u području hrvatskoga temeljnog postupovnog okvira oporezivanja, dakle Općeg poreznog zakona, posebno naglašava kao jedan od važnih ciljeva tih zahvata - uvođenje financijske discipline. Te iste izmjene instituta ili pak uvođenje novih instituta u hrvatskom procesnom pravu Republike Hrvatske danas se posebno obrazlažu i velikom poreznom evazijom te niskim poreznim moralom. No, valja ukazati na vezu između morala „države“ ili vlasti i morala pojedinaca – poreznih obveznika, a koja je u uzajamnoj i pozitivnoj korelaciji.¹² Pri tome, ne smijemo zanemariti činjenicu kako, iako po svojoj kvalifikaciji oni to nisu, poreze građani doživljavaju i kao cijenu javnih usluga odnosno na način da oni time plaćaju javne službe i usluge. Ako ta veza u stvarnosti ne postoji, odnosno kada porezni obveznici plaćaju poreze,

¹⁰ OECD *Tax Intermediaries Study - Working Paper 6 – The Enhanced Relationship*, prema <http://www.oecd.org/tax/administration/39003880.pdf> [25.04.2012].

¹¹ Vidi, o stvaranju poreznog zakonodavstva, više u *Thurony, Victor i Gordon, Richard K, Tax Legislative Process*, u *Tax law Design, INternational Monetary Fond*, 1996. Isto, *Brys, B. (2011), “Making Fundamental Tax Reform Happen”, OECD Taxation Working Papers, No. 3, OECD Publishing*. <http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0v54g34-en>

¹² *Torgler, B. (2003). Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance*, doktorska disertacija. Dostupno na: http://edoc.unibas.ch/diss/DissB_6463. [15.06.2012].

ali nemaju za uzvrat javnu službu ili usluge, ili nisu na zadovoljavajućoj ili očekivanoj razini, to se može uzeti razlogom neispunjavanja poreznih obveza. Takva su razmatranja posebno složena, jer svakako da porezna administracija i nije ta koja pruža javne usluge. U državama gdje nije jasna veza između plaćenih poreza i pružanja javnih usluga teško je promovirati dobrovoljno ispunjavanje poreznih obveza kao i izgradnju modela ili koncepta „*enhanced relationship*“-a porezne vlasti i poreznih obveznika. Ipak, trebalo bi kroz procesne norme izgraditi osnove za odnos porezne administracije i poreznih obveznika koji se temelji na uzajamnom povjerenju.¹³

Povjerenje javnosti, odnosno poreznih obveznika, vlast, i to porezna, mora opravdati i konstantno potvrđivati da zavrjeđuje to javno povjerenje, pored ostaloga na način da usmjerava prihode od poreza na društveno poželjne usluge i dobra. Stoga se i ne može tvrditi da je poreznim obveznicima nevažno kako se ostvaruju javni prihodi i na što se oni troše.

Stjecanje javnih prihoda jest popraćeno činjenicom da se kod ubiranja radi o tome da porezna administracija ima i ovlast i moć, ali ona više od toga mora pokušati izgraditi odnos povjerenja. Nadogradnja tog odnosa je neophodna. Takva nadogradnja ostvaruje se primjenom pravila o postupanju u dobroj vjeri, i provedbeno promatrano, konačnom „institucionalizacijom“ ili zakonskim uređenjem prethodnih obvezujućih mišljenja u poreznom postupku. Ipak, konačno valja istaknuti da su stavovi o potrebitosti izmjena poreznih propisa i postupovnog reguliranja sa gore navedenim ciljem različiti i nejedinstveni no, ostvarenje porezne discipline treba ostvariti sustavnim izmjenama i zahvatima na razini nositelja vlasti.¹⁴

2.1.1. Je li europeizacija poreznog postupovnog okvira imperativ ili dio evolucijskog kretanja postupovnih pravila

O nastanku je administrativne i njezina podoblika - porezne države napisan velik broj znanstvenih prinosna uglednih stranih i domaćih pravnih stručnjaka.¹⁵ U ostvarenju tih pojavnih oblika države važnu poveznicu

¹³ Slično, poput promoviranog koncepta u mnogim europskim državama o dobrovoljnom ispunjavanju porezne obveze tzv. „*voluntary disclosure*“ konceptu, razvidno je da države u kojima je veza između plaćenog poreza i razine javnih usluga slaba teško mogu poticati i promovirati isti. Ta veza mora biti ostvarena i jasno prisutna: plaćanje poreza – javna usluga.

¹⁴ Gangl, K., Hofmann, E., Kirchler, E. (2012). *Tax Authorities' Interaction with Taxpayers: Compliance by Power and Trust*, rad izložen na konferenciji „*Tax Governance - The future role of tax administrations in a networking society*“.

¹⁵ V. Bačić, posebno str. 35, Kofler, Herbert, *Die Alternative im modernen Steuerstat*, u: *Die Fesseln der Republik*, Beč, 2002, str. 133-150., i dr. Droege, Michael, *Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat*, 2010.

predstavlja i treći, poželjno pojava, oblik - pravne države. Sagledavajući poreznu državu kroz prizmu pravne države može se uočiti kako je pravna sigurnost u temeljima navedenih pojava oblika. Jedan od instrumenata izgradnje poreznopravne države nalazi se u temeljnim načelima postupanja prilikom oporezivanja, a jedno od njih jest i načelo postupanja u dobroj vjeri. Kako se *supra* navodi, u hrvatsko porezno pravo načelo postupanja u dobroj vjeri prvi put je uvedeno 2000. godine, no tadašnji zakonski okvir načela postupanja u dobroj vjeri u poreznom postupku nije sadržavao odredbe koje bi preciznije određivale sadržaj pojma ili kriterije za ocjenu takvog postupanja. Supsidijarni su izvori prava jednako bili skromni. Izmjenama Općeg poreznog zakona iz 2008. godine nije se promijenio pristup uređenju predmetnog načela. Jednako je bez promjene i razrade istoga načela proveden i paket izmjena poreznoga zakonodavstva tijekom 2012. i 2013. godine. Doduše, bilo je predviđeno donošenje provedbenih propisa, no njihovo je donošenje pokazalo nesnalaženje kreatora tih pravila. Jedan od načina ostvarenja i primjene navedenog načela svakako jest i u uređenju instituta prethodne obvezujuće informacije ili mišljenja, koji uz veliki doprinos ostvarenju racionalnog poreznog sustava svakako možemo promatrati i kao prilog stvaranju nacionalnog područja privlačnog za ulaganja. Institut obvezujuće informacije je prisutan u poreznim sustavima zemalja širom svijeta, a gotovo u svim zemljama Europske unije, pri čemu komparativna porezna iskustva primjene obvezujuće informacije pokazuju da se radi o institutu koji je neizostavan kao sredstvo izgradnje suvremenog poreznog sustava, u kojemu se velika pozornost poklanja zaštiti prava poreznih obveznika.

Drugi, za potrebe ovoga rada odabrani, institut hrvatskog postupovnog prava koji treba osuvremeniti, a onda dijelom i europeizirati, jest institut zastare. U preuzimanju građanskopravnog instituta u javnopravno područje valjalo je voditi računa o nekoliko važnih momenata kako se ne bi s jedne strane ozbiljno narušila pravna sigurnost poreznih obveznika, a s druge strane kako ne bi spram porezne administracije imali očekivanja koja nisu ostvariva. Uz navedeno, kratki zastarni rokovi u poreznom pravu neprihvatljivi su iz više razloga. Nažalost, od prve kodifikacije postupovnog prava u tom se području nije ništa napravilo u tom smjeru, već je izmjenama relevantnih zakonskih odredbi tijekom 2012. godine došlo do još jačeg zadiranja u pravnu sigurnost poreznih obveznika. To se, pored ostalih nejasnoća i dvojbi, odnosi na pitanje početka tijeka zastarnog roka, ključnog za primjenu odredbi o poreznoj zastari, a koje je zakonodavac dosad propustio urediti ili precizno urediti.¹⁶ U

¹⁶ I to unatoč tome što se tijekom 2012. godine OPZ novelira u više navrata, pri čemu se moglo voditi računa o prisutnim i prepoznatim nejasnoćama i prazninama u uređenju

pogledu prisutnih nejasnoća ili praznina pri definiranju početka tijeka zastarnog roka, problem je to koji se može promatrati s obzirom na opći kontekst odnosa između poreznih vlasti i poreznih obveznika. Ističemo kako je u poreznom pravu, postupovnom i materijalnom, nepreciznost i nejasnoća odredbi uzrokom pravne nesigurnosti poreznih obveznika. To je suprotno prethodno spomenutim suvremenim tendencijama prema kojima se u odnosu između poreznih vlasti i poreznih obveznika naglasak stavlja na međusobno povjerenje i „*fair play*“ kao dodatne kvalitete odnosa koji se temelji na zakonitosti i pravnoj sigurnosti. Porezni obveznici legitimno očekuju predvidivost postupanja poreznih tijela, sukladno zakonskim odredbama.¹⁷ Stoga je neprihvatljivim „cirkularnim definiranjem“¹⁸, odnosno nedefiniranjem početka tijeka zastare, npr. prava na utvrđivanje zloporabe prava, zakonodavac propustio pridonijeti razvoju odnosa povjerenja između porezne administracije i poreznih obveznika.

Promišljanja koja su neizbježna u kontekstu proceduralnog uređenja oporezivanja, potaknuta nerijetko neplaćanjima poreza, a koja idu za ukidanjem zastare za poreznu utaju te produljenjem zastarnih rokova, u prilog su savjesnih i poštenih poreznih obveznika. Stoga je i opravdanost zakonodavnih inicijativa koje idu sa takvim zahtjevima rijetko upitna. Istodobno, norma koja uređuje navedeno mora biti jasna i nedvosmislena, što hrvatski zakonodavac nije uočio. U izmjenama se toga dijela zakonodavstva ponekad porezne vlasti odlučuju, kako bi pripremile biračku bazu – porezne obveznike, ponuditi prijelazna razdoblja do stupanja na snagu novog, sa određenog aspekta, strožeg pravnog okvira. Takva prijelazna razdoblja ponekad poprimaju i oblike porezne amnestije. Uvođenje porezne amnestije vlasti ponekad i prezentiraju kao početak obračuna sa poreznom utajom, posebice ukoliko poreznu amnestiju prate izmjene poreznog zakonodavstva u smislu veće discipline, strožih sankcija te beskompromisne provedbe i primjene takvog zakonodavstva.¹⁹

Sa ciljem prilagodbe promjenama koje su neizbježne, a u istom kontekstu, prateći zahvate europskih zemalja, hrvatski zakonodavac imao je prilike

zastare. Drugom se novelom doduše izmijenilo i dopunilo uređenje porezne zastare, ali, čini se na nezadovoljavajući način.

¹⁷ U novije vrijeme u obzir dolazi i primjena raznih *soft-law* izvora. Vidi detaljnije, *Soler Roch, M., Tax administration vs. Taxpayer. A new deal?*, dostupno na: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Reports%20Rotterdam/Moessner%20lecture.pdf> [01.02.2013], str. 29.

¹⁸ Vidi. OPZ, čl. 94.

¹⁹ Vidi: *Torgler, B., Schaltegger, C., Tax Amnesty and Political Participation, Public Finance Review*, br. 33., 2005, str. 403-431., dostupno na: <http://pfr.sagepub.com/content/33/3/403.abstract> [05.10.2012].

razmotriti, predložiti i eventualno urediti institut porezne amnestije kako bi osigurao potrebno prijelazno razdoblje ka strožem postupovnom okviru.

3. ZAKLJUČAK

Suvremene su države, suočene sa globalnom krizom i narušavanjem fiskalnog sustava i njegove kohezije, poduzele brojne korake u izgradnji učinkovitijega dijela toga sustava – poreznog sustava. Tako su u tim nastojanjima mnoge države gotovo jedinstveno krenule u zajedničku borbu npr. protiv porezne utaje, poreznih kaznenih djela i izbjegavanja plaćanja poreza, što je u mnogim državama dovelo do produljenja zastarnih rokova u oporezivanju i ukidanju zastare za slučajeve porezne utaje. Naime, promjene koje su se istodobno događale u području materijalnog poreznog prava pokazale su se nedostatnima. Budući da postupovne segmente oporezivanja nisu zaobišle promjene, predlažu se nove osnove izgradnje odnosa poreznih obveznika i poreznih vlasti. Takvi novi odnosi poprimaju oblike svojevrsne uzajamne suradnje i kooperacije, a neophodne procesne radnje poreznih obveznika trebale bi dobiti naglašeni dobrovoljni ili volontaristički element. Ipak, da bi se takve promjene pokrenule i ostvarile neophodno je izgraditi odnos povjerenja, prije svega poreznih obveznika prema poreznoj vlasti ili samoj vlasti. U razumijevanju prava i obveza koja proizlaze za porezne obveznike iz materijalnih i postupovnih zakona, poreznim obveznicima često se kao dio poreznih kodeksa nude povelje ili deklaracije prava poreznih obveznika. U postupovne se kodekse ugrađuju mehanizmi koji omogućuju ostvarenje pravne sigurnosti, poput instituta prethodnih obvezujućih mišljenja.

U hrvatskom se poreznom pravu istodobno događaju dešavaju promjene koje jednim dijelom idu u smjeru kojem su se odavno okrenule suvremene europske države, no pri tomu postupovni okvir ostaje zanemaren. Sporadičnim zahvatima u porezno procesno pravo hrvatski zakonodavac zanemaruje važne dijelove zakonodavnog procesa – dijalog i raspravu, te često vođen kratkoročnim ciljevima ne predviđa norme koje su osnova ravnopravnosti i suradnje sudionika poreznopravnog odnosa. No, samo su takvi odnosi koji se temelje na uzajamnoj suradnji i povjerenju jedini jamac poreznog morala i porezne discipline. Jasno iz gore navedenoga proizlazi da subordinacija u poreznopravnim odnosima treba ustupiti mjesto zakonom uređenoj koordinaciji i kooperaciji poreznih obveznika i porezne vlasti.

„Europeizacija“ hrvatskog poreznog postupovnog prava ne događa dešava se kao imperativna promjena do koje dolazi uslijed punopravnog članstva u

Europskoj uniji, jer takve imperativnost nema gotovo niti u području materijalnog poreznog prava, dok u procesnom segmentu u cijelosti izostaje. Veći dio budućih i neophodnih promjena hrvatskog poreznog postupovnog prava neizbježna su posljedica dosadašnjih neuspjelih reformskih pokušaja, kompleksnih društvenih događanja na globalnoj razini, pa samo u uslijed toga možemo govoriti o „europeizaciji“ ili modernizaciji istoga.

Kao što u svome radu *Bačić* konstatira da je u britanskom sustavu modernizacija prije evolutivno nego li revolucionarno postignuće, odnosno da su se umjesto fundamentalnog rekonstituiranja strukture državne službe zapravo događale samo promjene i premještanja u poziciji dominantnog partnera u vlasti, pokazujući da je modernizacija uvijek političko, a ne juridičko podešavanje, europeizaciju hrvatskih poreznih postupovnih pravila jednako treba shvatiti kao jednu etapu u kretanju hrvatskoga poreznog sustava koja je neizbježna u evoluciji. Pri tome je, sadašnjost potvrđuje, politički kriterij i učinak nadređen pravnome i možda kojemu drugomu značajnom kriteriju.

LITERATURA

1. Bačić, A. (2008). O engleskom “nerazumijevanju” francuskog upravnog prava i Conseil D'etata - O jednoj povijesnoj epizodi u razvoju komparativnog ustavnog i upravnog prava, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 45:1.
2. Brys, B. (2011). “Making Fundamental Tax Reform Happen”, OECD Taxation Working Papers, No. 3, OECD Publishing. Dostupno na <http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0v54g34-en>. [15.05.2012].
3. Droege, Michael, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010.
4. Gangl, K. & Hofmann, E. & Kirchler, E. (2012). Tax Authorities' Interaction with Taxpayers: Compliance by Power and Trust, rad izložen na konferenciji „Tax Governance - The future role of tax administrations in a networking society“, Beč, rujna 20-21.
5. Kofler, H. (2002). Die Alternative im modernen Steuerstat, u: Die Fesseln der Republik, Beč.
6. Lončarić – Horvat, O. (2003). Zastara u poreznom pravu, Pravo i porezi, 6.
7. OECD Tax Intermediaries Study - Working Paper 6 – The Enhanced Relationship. Dostupno na: <http://www.oecd.org/tax/administration/39003880.pdf> [25.04.2012].
8. Opći porezni zakon, Narodne novine 147/08, 18/11, 78/12, 136/12 i 73/13.
9. Padjen, Ivan, Javno i privatno pravo: Transfer pravnih teorija, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 44: 3-4., str. 443-461
10. 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, Narodne novine, br. 59/09.
11. Soler Roch, M., Tax administration vs. Taxpayer. A new deal?. Dostupno na: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Reports%20Rotterdam/Moessner%20lecture.pdf> [01.05.2012].

12. Soler Roch, Maria Teresa, Tax Administration vs. Taxpayer. A new deal? , str. 1. Dostupno na <http://www.google.hr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&ved=0CDUQFjAD&url=http%3A%2F%2Fwww.eatlp.org%2Fuploads%2Fpublic%2FReports%2520Rotterdam%2FMoessner%2520lecture.pdf&ei=IsCcUuucO8uMyQOHnYF4&usg=AFQjCNGiCEOqbvUue15p9wM73zqJV4JwjQ&bvm=bv.57155469,d.bGQ&cad=rja.>, [15.05.2012].
13. Tax reforms in EU Member States 2013, Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability, EUROPEAN ECONOMY 5|2013, Economic and Financial Affairs, EK. Dostupno na: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2013/ee5_en.htm. [15.05.2013].
14. Thuronyi, Victor & Gordon, Richard K, Tax Legislative Process, u Tax law Design, International Monetary Fond, 1996.
15. Torgler, B. (2003). Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance, doktorska disertacija. Dostupno na: http://edoc.unibas.ch/diss/DissB_6463. (15.06.2012.).
16. Torgler, B. (2005). Schaltegger, C., Tax Amnesty and Political Participation, Public Finance Review, br. 33. Dostupno na <http://pfr.sagepub.com/content/33/3/403.abstract> [05. 10. 2012].
17. Žunić Kovačević, N. (2010). Primjena načela dobre vjere u poreznom postupku – neuspjeli pokušaj uvođenja instituta obvezujuće informacije u hrvatsko porezno pravo, Zbornik Pravnog fakulteta u Rijeci, Rijeka, vol. 31:1., str. 133-150.

Summary

EUROPEANIZATION OF „CROATIAN TAX PROCEDURAL LAW - ON PREVIOUS UN / SUCCESSES THROUGH THE PRISM OF INDICATED AND IMPERATIVE ADJUSTMENTS

Phenomena such as globalization and Europeanization require changes in all areas of social life. Some of these areas accept the changes, or even are their originators, while some of these fields are less disposed to as it is the area of taxation. Similarly, social institutions and the tax authorities are faced with the inevitable transformations. Tax Administration as a segment of tax authorities today more than ever is placed before the challenges of building a new quality of relations with taxpayers. Among other things, the relations of tax administrations and taxpayers should be based on the principles of trust and cooperation. The adoption of the General Tax Act 2000 in Croatia symbolized a major contribution to the necessary legal certainty of taxpayers. Codified tax procedural rules are meant to contribute to greater legal certainty through the major step forward in achieving transparent and simple tax system. Indeed, such a „tax constitution,, should contribute to greater efficiency of the tax system that is evident as more efficient revenue collection. Since the entry into force, General Tax Act, January 2001, the only minor changes were adopted during the 2008th year, and led to the adoption of the new legal text. However, the new General Tax Act did not bring the expected changes, but just partial new solutions so the expectations of the academic and professional community remained unfulfilled. The author analyzes and points to some aspects of inevitable changes that must that are expected to occur- especially the question of the principle of acting in good faith and one procedural aspect that applies to the tax statute of limitations. Some of these modifications can be called the modernization or „Europeanization" of Croatian tax procedural rules but basically they are just part of an evolutionary movement with a change of many paradigms in tax areas.

Key words: Croatian Tax Procedural Law, Europeanization, evolution, change of paradigm.

