

## ODNOS POREZNE UPRAVE PREMA POREZNYM OBVEZNYCIMA U POSTUPKU PREDSTEČAJNE NAGODBE

Šime Jozipović, LLM (Munich), asistent  
Sveučilište Harvard, Massachusetts  
SAD

UDK: 347.736:336.22  
Ur.: 17. veljače 2015.  
Pr.: 15. studenog 2015.  
Pregledni znanstveni rad

### *Sažetak*

*Postupak predstečajne nagodbe zauzima ključnu ulogu u restrukturiranju posrnulih poduzeća u Hrvatskoj. Značajan udio poreznog duga u ukupnim dugovima predstečajnih dužnika u Republici Hrvatskoj uzrok su za redovito sudjelovanje porezne uprave u postupcima predstečajne nagodbe. U svrhu sprječavanja zlouporaba ovog instituta te osiguranja ravnopravnosti među poreznim dužnicima donesen je niz pravnih propisa koji detaljno reguliraju postupanje poreznih tijela u slučajevima predstečajne nagodbe. Predmetni propisi u bitnome limitiraju slobodnu ocjenu poreznog tijela u skraćenom postupku. Kako u Republici Hrvatskoj niži pravni izvori nužno moraju biti u skladu s višim, a naročito Ustavom i odgovarajućim zakonima, postavlja se pitanje jesu li predmetni propisi koji su imali za cilj unifikaciju postupka stvarno svrsishodni u sadašnjem obliku ili je njima promašena bit unifikacije. Predmetni članak stoga analizira utjecaj javnih tijela na donošenje odluka o raspolaganju poreznog duga te ispituje ustavnost i zakonitost specifičnih ograničenja gabarita slobodne ocjene poreznih tijela u postupku, kako s aspekta predstečajnog prava tako i s aspekta poreznog prava odnosno fiskalnog interesa države.*

**Ključne riječi:** *Porezni postupak, predstečajna nagodba, slobodna ocjena, otpis poreznog duga.*

### **1. UVOD**

Postupak predstečajne nagodbe uveden je u hrvatski pravni sustav 2012. godine donošenjem Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi (ZFPPN)<sup>1</sup>. Od tada je bio osnova mnogih kontroverzi, prvenstveno zbog činjenice što je Republika Hrvatska redovito i sama bila stranka u postupcima u obliku Porezne uprave, koja je imala otvorene tražbine prema poreznim dužnicima - pokretačima predstečajne nagodbe. Odricanje od dijela poreznih tražbina utječe na potencijalne

1 NN 108/12, izmijenjen u NN 144/12, 81/13, 112/13; o postupku donošenja i kritici nacrta Zakona vidjeti Brkanić, Vlado: Nerealna očekivanja od Zakona koji bi trebao otkloniti financijski nered – povodom Prijedloga Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, str. 19, 21, RRiF, br. 9/12.

prihode proračuna, a time i na sve građane Republike Hrvatske. Shodno tomu nije iznenađujuće da je pojedine postupke u kojima je došlo do otpisa poreznog duga onim poreznim dužnicima koji imaju znatnu financijsku i gospodarsku moć osobito pratila javnost. Međutim, utemeljenost osuda predstečajne nagodbe ne može biti bezuvjetno prihvaćena s pravno-znanstvenog aspekta bez prethodnog promatranja predstečajne nagodbe u njenom širem kontekstu kao instrument sanacije i poticanja gospodarskog oporavka<sup>2</sup>. Predstečajna nagodba mnogo je šira i u pogledu njene svrhe i samih instrumenata provedbe. Tako poreznom tijelu u postupku predstečajne nagodbe pored mogućnosti otpisa poreznog duga stoje na raspolaganju i mnoga alternativna sredstva, kao što su preuzimanje nekretnine umjesto naplate<sup>3</sup>, pretvorba tražbina u članska prava (*debt-equity swap*), obročna otplata poreznog duga ili odgoda naplate<sup>4</sup>. Svi ovi elementi zajedno sa složenosti samog postupka i višedimenzionalnom svrhom nagodbe čine kompleksni okvir za donošenje odluka za sve stranke u postupku, a posebno javnopravna tijela koja su vezana specifičnom svrhom i pravilima.

Nadležno porezno tijelo pritom ima osobito složen zadatak pronalaska optimalnog rješenja vrednujući osnovne nacionalne fiskalne potrebe podjednako kao i svrhu predstečajne nagodbe i povezanih poreznih propisa. Kao reakciju na ključnu ulogu porezne uprave u mnogim postupcima predstečajne nagodbe<sup>5</sup>, zakonodavac je 2013. godine predvidio daljnje konkretizacije postupka koje bi trebale poslužiti i ujednačenju rada javnih tijela vezanog uz predmete predstečajne nagodbe<sup>6</sup>. Ujedno je i Vlada RH uredbom<sup>7</sup> te samo Ministarstvo financija napatkom reagiralo na ovu problematiku<sup>8</sup>. Tako je kombinacijom novih i starih zakonskih normi i podzakonskih akata došlo do stvaranja specifičnog okvira kompetencija poreznih tijela u postupku predstečajne nagodbe. Ovaj okvir djeluje između sfere poreznog postupovnog prava, koje je ključni pravni izvor regulacije raspolaganja poreznim dugom i propisa o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, koji definira prava i obveze svih

2 O svrsi i mehanizmima ostvarenja vidjeti Pavičić, Damir: Neke mjere iz plana financijskog restrukturiranja u postupku predstečajne nagodbe, str. 56 i slj. RriF 1/13.

3 Ova mogućnost sada je i formalno uvrštena u Opći porezni zakon (čl. 120. st. 6.) te je posebno značajna jer proširuje manevarski prostor stranaka u pregovorima. Međutim, zbog nemogućnosti precizne definicije vrijednosti nekretnine ova je odredba posebno kritična s aspekta zlouporabe ovlasti poreznog tijela.

4 Čl. 44. ZFPPN-a.

5 U Hrvatskoj, podjednako kao i u mnogim drugim državama, element "poreznog duga" posebno je složen te je i za stručnjake redovito problematično odrediti prava i obveze stranaka u svakoj etapi postupka. Složenost obveza nadležnih osoba dovela je tako primjerice u SRNJ do stvaranja izrazito razvijene prakse po pitanju odgovornosti poreznih savjetnika za poreznopravne probleme nastale u krizi poduzeća. Vidjeti primjerice Kruth, Claus-Peter: *Steuerliche Beratung in der Unternehmenskrise – Ein haftungsträchtiges Umfeld*, *SteuK*, 2014., 225; Göb, Marc: *Aktuelle gesellschaftsrechtliche Fragen in Krise und Insolvenz*, *NZI*, 2014., 602, 605.

6 Vidjeti zakone o izmjenama i dopunama Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi NN 81/13 i 112/13.

7 Uredba o uvjetima, načinu i postupku raspolaganja tražbinama s naslova poreznog duga u postupku predstečajne nagodbe, NN 3/13 (u daljnjem tekstu *Urtpn*).

8 Napatuk o kriterijima za restrukturiranje poreznog duga u skraćenom postupku predstečajne nagodbe Kl. 423-08/13-01/9.

sudionika (uključujući i poreznu upravu<sup>9</sup>) u postupku predstečajne nagodbe.

Razmatrajući ovakvu hibridnu ulogu Porezne uprave, koja je državno tijelo, a ujedno redovito i stranka u postupku predstečajne nagodbe, nameće se pitanje u kojoj je mjeri Porezna uprava vezana svojom institucionalnom svrhom kada je riječ o postupcima izravno uređenim Zakonom o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi te osigurava li trenutno postupanje poreznih tijela minimum Ustavom i zakonom zajamčene pravne zaštite poreznih obveznika. U tom je kontekstu posebno značajna analiza položaja podzakonskih akata koji detaljnije uređuju gabarite slobodne ocjene. Prethodno navedena tijela ovlaštena su za donošenje odgovarajućih akata, međutim ujedno su vezana zakonskim i ustavnim ograničenjima. Tako se podzakonskim aktima može regulirati gabarite slobodne ocjene isključivo unutar onog okvira koji je postavljen zakonom, a nikako izvan toga okvira (tj. *contra legem*<sup>10</sup>). Ujedno ovi akti ne smiju biti u suprotnosti s odredbama Ustava Republike Hrvatske, posebno s načelom jednakosti pred zakonom<sup>11</sup>. Kako bi se razriješila ova složena situacija, u sljedećem poglavlju se analiziraju mjerodavne pravne norme te se definira odnos poreznog postupka i postupka predstečajne nagodbe, dok se u trećem poglavlju na primjeru skraćenog postupka promatra stvarna usklađenost trenutnih rješenja s dužnostima javnih tijela koje su rezultat ustavnih i zakonskih ograničenja u pravnome poretku Republike Hrvatske.

## **2. ZAKONITO POSTUPANJE POREZNE UPRAVE I JEDNAKOPRAVNOST POREZNIH OBVEZNIKA**

U donošenju odluka o pitanjima vezanim uz raspolaganje poreznim dugom nadležno porezno tijelo ima određenu razinu slobode za pronalaženje najboljeg rješenja. Međutim, svako tijelo javne vlasti podliježe ograničenjima i smjernicama u odlučivanju<sup>12</sup> koji su nužni za ispunjenje biti načela diobe vlasti<sup>13</sup>. Ključno za ostvarenje podjele vlasti, a time i meritorno za odlučivanje poreznog tijela je načelo zakonitosti. Prema definiciji ovog načela sadržanoj u OPZ-u predviđeno je da je “porezno tijelo dužno ... zakonito utvrđivati sva prava i obveze iz porezno-pravnog odnosa”<sup>14</sup>. Iako ova formulacija upućuje na primjenu u sklopu utvrđivanja porezne obveze, a ne

9 Ovo je razvidno, primjerice iz čl. 15. st. 2. ili čl. 58. st. 4. ZFPPN-a.

10 Čl. 19. Ustava RH; vidjeti i Aviani, Damir: Diskrecijska ocjena u upravnom pravu nekih europskih država i Europske unije, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, 35 (1998), 177-196, 178.

11 Čl. 3. i čl. 14., Ustava Republike Hrvatske.

12 Stoll, Gerold: Ermessen im Steuerrecht – System der Theorie und rechtspraktischen Handhabung, Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsverwirklichung, str. 25., 2. izd., Manz, Wien, 2001.

13 O značaju podjele vlasti za ostvarenje načela zakonitosti Huster, Stefan, Rux, Johannes: Art. 20 u Epping, Volker, Hillgruber, Christian [izd.], Kommentar Grundgesetz r. br. 156; za obuhvatnu analizu zadataka i ovlasti izvršne vlasti u konkretizaciji zakonskih propisa posebno u sferi poreznog prava vidjeti: Dourado, Ana Paula u Dourado, Ana Paula [izd.], Separation of powers in tax law, 2009., str. 51.

14 St. 1. čl. 6. OPZ-a; vidjeti i Žunić Kovačević, Nataša: Primjena načela dobre vjere u poreznom postupku, Zbornik Pravnog Fakulteta u Rijeci v. 31, br. 1, Suppl., 133-150 (2010.), 135.

raspolaganja poreznim dugom<sup>15</sup>, zbog činjenice da samo raspolaganje dugom ima svojevrsnu upravnu komponentu te da je i načelo zakonitosti redundantno s obzirom na to da izravno izvire iz Ustava Republike Hrvatske<sup>16</sup>, koji ograničava djelovanje državnih tijela na ovlasti dane zakonom<sup>17</sup>, nema zapreke analognoj primjeni ovoga načela na pitanja raspolaganja poreznim dugom u postupku predstečajne nagodbe.

Pored značaja načela zakonitosti u užem smislu, bitno je razmatrati i njegove implikacije u pogledu određenosti pravne norme i zabrane upravne samovolje. Naime, osim samog jamstva utemeljenosti odluka javnog tijela na zakonu, neophodno je za funkcioniranje pravne države<sup>18</sup> da je primjena zakona smisljena i u duhu zakona<sup>19</sup>. Sukladno čl. 5. st. 2. ZUP-a, javnopravno je tijelo dužno u upravnim stvarima, u kojima je zakonom ovlašteno rješavati po slobodnoj ocjeni, donijeti odluku u granicama dane ovlasti i sukladno svrsi radi koje je ovlast dana. Ovo pravilo vrijedi jednako za posebne pravne akte (primjerice rješenja o otpisu dijela poreznog duga) kao i za opće pravne akte niže razine koji reguliraju postupanje javnih tijela (primjerice pravilnik koji regulira način i uvjete otpisa poreznih dugova)<sup>20</sup>. Ustavni sud Republike Hrvatske zauzeo je u tom pogledu sljedeći stav<sup>21</sup>:

*“Negativni smisao zahtjeva za određenošću i preciznošću pravne norme upućene tijelu državne vlasti znači da njezin izričaj mora vezati to tijelo tako da mu ne dopušta postupanje izvan svrhe određene njezinim sadržajem. To je važno i za postupanje tijela državne i javne uprave i za postupanje tijela sudbene vlasti. [Tijela državne vlasti] smiju postupati samo na temelju dovoljno jasnih zakonskih mjerila koja ih pravno vezuju ili im pak dopuštaju određeni stupanj slobodne prosudbe (najčešće u obliku diskrecijske ocjene). U suprotnom bi ono ugrozilo slobodu građana od samovolje i zlouporabe državne vlasti....”*

Iako se predmetna presuda prije svega može vezati uz pitanja određenosti i ujednačenosti postupanja, koja će se redovito povezivati s načelom savjesnosti i poštenja u poreznome postupku, iz njih jasno proizlazi da pravni propisi kojima je svrha postizanje ujednačenosti (dakle upravo podzakonski akti koji usmjeravaju ponašanje poreznih tijela) moraju biti utemeljeni na stvaranju jednakosti među subjektima u postupku i u skladu sa svrhom zakona<sup>22</sup>. Takva obveza proizlazi općenito

15 Čl. 18. OPZ.

16 Arbutina, Hrvoje u Šimović, Jure i dr.: Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, 2010., str. 226.

17 Čl. 16. st. 1. u vezi s čl. 5., Ustav Republike Hrvatske.

18 O korelaciji određenosti pravne norme i načela diobe vlasti vidjeti: Papier, Hans Jürgen: Der Bestimmtheitsgrundsatz u Friauf, Karl Heinrich [izd.], Steuerrecht und Verfassungsrecht Köln, 1989., str. 65.

19 Kriletić, Marija, Slobodna ocjena u poreznim stvarima, Zbornik Pravnog Fakulteta u Rijeci, v. 33, br. 1, 251-272 (2012), 258, s referencom na: Krbek, Ivo, Upravno pravo FNRJ, knjiga I., Beograd, 1955.

20 Posebno o izvorima prava i važnosti hijerarhije pravnih normi za tumačenje propisa a time i definiciju svrhe postupanja javnog tijela: Harašić, Žaklina: Zakonitost kao pravno načelo i pravni argument, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 47, 3/2010., str. 745.-767., 756.

21 Odluka i rješenje broj: U-I-722/2009 od 6. travnja 2011. (“Narodne novine”, broj 44/11).

22 U tom kontekstu valja razmotriti i njemačku sudsku praksu, koja izravno veže jednakost i ujednačenost postupanja, usporedi BFH, BStBl. 158, str. 442.

iz ustavne jednakosti “svih” pred zakonom<sup>23</sup>, ali je predviđena i kao specijalna norma poreznog prava u čl. 51. Ustava RH<sup>24</sup>. U tom je smislu već Jelčić isticao nužnost ograničenja slobodne ocjene u poreznim stvarima onim pravilima koja proizlaze iz ustavne definicije pravednog oporezivanja<sup>25</sup>. Daljnje smjernice Ustava o jednakome postupanju vidljive su i u članku 16. - “načelu razmjernosti”<sup>26</sup>, iako ih je zbog širokih margina samoga pojma potrebno izvoditi neizravno, putem načela jednakog postupanja odnosno dosljednosti poštovanja prava (“što je razmjerno u jednome slučaju ne može biti nerazmjerno u drugom bitno sličnom ili identičnom slučaju”<sup>27</sup>).

Temeljem svega navedenoga postoje dva ključna ograničenja za poreznu upravu koja proizlaze iz načela zakonitosti i načela jednakosti (poreznih obveznika). Prvo pravilo vezano je uz načelo zakonitosti prema kojemu akti izvršne vlasti moraju biti u skladu sa zakonom, a primjena diskrecijske ocjene usmjerena je na ispunjenje svrhe zakona<sup>28</sup>. Drugo se ograničenje može definirati na način da postupanje prema jednom poreznom subjektu mora, uzimajući u obzir sve bitne činjenice, biti ekvivalentno postupanju prema poreznim obveznicima u bitno sličnoj situaciji<sup>29</sup>. Dok se ovo drugo ograničenje, koje se služi poredbenom metodom, može izravno primijeniti na

23 Čl. 14., Ustav RH.

24 Arbutina, Hrvoje: Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, 62, (5-6), 1283-1322 (2012), 1286 – utemeljeno kritizira svrhu odredbe o “jednakosti i pravičnosti” poreznog sustava unutar strukture čl. 51. Ustava ističući kontradikciju između st. 1. i st. 2. Jedan od mogućih pristupa objašnjenju svrhe odredbe o “jednakosti i pravednosti” leži upravo u njenom definiranju kao široj normi od one u st. 1. Naime, sudjelovanje u javnim troškovima implicira vezu s poreznim materijalnim pravom, dok termin “cijeli porezni sustav” upućuje na sve norme poreznog prava uključujući materijalne, ali i postupovne odredbe. Time bi st. 2. predstavljao svojevrstu konkretizaciju jednakosti poreznih obveznika pred zakonom, ali i obvezu poreznog tijela da razmatra sve okolnosti pojedinih slučajeva. Ovakvo tumačenje bi se i izvrsno uklapalo u pravnu doktrinu razvijenu od njemačkog ustavnog suda koji je u svojoj, tzv. “odluci o kamatama” utvrdio da su postupovne odredbe nerazdvojivo vezane uz materijalno pravo te da je jednakost u naplati (učincima) jednako kriterij jednakosti kao i jednakost u utvrđivanju. Vidjeti: BverfG 84, 239, prvi paragraf sažetka presude. O odnosu ustavnog i poreznog shvaćanja vezanog uz presudu Schremmer, Eckart: *Über gerechte Steuern - ein Blick zurück ins 19. Jahrhundert*, str. 37 i slj., Scripta Mercature Verlag St. Katharinen, 1994.

25 Jelčić, Božidar u: Jelčić, Božidar i dr.: *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, 2008., str. 244. i slj.

26 Vidjeti Arbutina, Hrvoje, Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, 62, (5-6) 1283-1322 (2012), 1297 i slj.

27 U ovome kontekstu valja i razmatrati zahtjev za dosljednošću koji je razvila njemačka ustavnosudska praksa. Vidjeti: *Bundesverfassungsgericht*, presuda od 13.12.2006. - VIII R 6/05 *Bundessteuerblatt* 03, 534.

28 Slobodna ocjena mora imati za cilj da ispuni zakonsku svrhu jer je mogućnost slobode ocjene upravo i dana kako bi se pomoću većeg izbora rješenja u boljoj mjeri mogla ispuniti zakonska svrha. Vidjeti Stoll, Gerold: *Ermessen im Steuerrecht – System der Theorie und rechtspraktischen Handhabung, Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsverwirklichung*, Manz, 2001., str. 62.

29 Detaljno o značaju jednakosti poreznih obveznika Rödel, Herbert: *der Begriff “unbillig” in § 131 Abgabenordnung – ein Versuch der rechtstheoretischen Konkretisierung*, str. 131., Mainz, 1975.

materiju ove analize, za prvo ograničenje nedostaje jedan ključan element. Naime, za provjeru zakonitosti akata izvršne vlasti neophodno je prethodno utvrditi koji je zakon u predmetnome slučaju mjerodavan.

### **3. MJERODAVNO PRAVO ZA PROVJERU ZAKONITOSTI PRAVNIH AKATA**

U postupcima predstečajne nagodbe u koje su uključena porezna tijela dolazi do izravnog dodira dviju bitno različitih pravnih cjelina, poreznog prava i prava predstečajne nagodbe. Svrha predstečajne nagodbe je da dužniku koji je postao nelikvidan i/ili insolventan omogući financijsko restrukturiranje na temelju kojeg će postati likvidan i solventan i da vjerovnicima omogući povoljnije uvjete namirenja njihovih tražbina od uvjeta koje bi vjerovnik ostvario da je protiv dužnika pokrenut stečajni postupak<sup>30</sup>. Nasuprot tome je porezno pravo usmjereno na ispunjenje fiskalnih i drugih ciljeva<sup>31</sup>. Djelovanje poreznog tijela trebalo bi biti usmjereno na vršenje radnji prema propisanim normama na onaj način koji najbolje izražava svrhu oporezivanja i načela poreznog postupka<sup>32</sup>. Međutim, kako porezno tijelo djeluje u postupku predstečajne nagodbe ne samo kao stranka nego i kao javnopravno tijelo unutar šire sfere financijskog prava, dužno je ujedno prilagoditi svoje postupke ostvarenju svrhe ZFPPN-a. Obje cjeline dakle imaju zasebnu inherentnu svrhu odgovarajuću njihovoj pravnoj i gospodarskoj naravi, dok se djelovanje poreznog tijela odvija unutar svojevrsnog presjeka ovih dvaju cjelina. Problematika ove konstelacije leži upravo u obvezi poreznog tijela da postupa u skladu sa zakonom, ali i da odlučuje imajući u vidu svrhu zakona. Takvo je postupanje, naime, nemoguće kada ne postoji jasno definiran odnos među zakonima. Stoga je nužno usporediti predmetne dvije cjeline i odrediti mjerodavno pravo.

#### **3.1. Geneza propisa**

Promatraju li se promjene u poreznome sustavu Republike Hrvatske u razdoblju od nastanka gospodarske krize u Hrvatskoj pa do danas, može se uočiti značajne promjene u usmjerenju djelovanja poreznih tijela. Pored pitanja preciznijeg utvrđivanja porezne obveze i sprječavanja porezne evazije, rad porezne uprave uvjetovan je posljedicama krize kao što su nelikvidnost i prezaduženost poreznih dužnika<sup>33</sup>. Dostatno je spomenuti mjere, kao što su javno objavljivanje liste poreznih dužnika<sup>34</sup>

30 Čl. 20. ZFPPN.

31 Kube, Hanno Art. 105. u: Epping, Volker, Hillgruber, Christian [izd.] *Kommentar Grundgesetz*, Beck 2013., br. 4 i slj.

32 Arbutina, Hrvoje u Šimović, Jure i dr.: *Hrvatski fiskalni sustav* str. 225.

33 Više o ovoj problematici vidjeti: Mijatović, Nikola, Jozipović, Šime: *Die Bedeutung des neuen kroatischen Finanzrechts für die Angleichung an die fiskalischen Standards der EU*, *Zeitschrift für Ostrecht*, 2014., str. 231- 245.

34 Lista se nalazi na mrežnoj stranici: <http://duznici.porezna-uprava.hr/> te je uvedena temeljem čl. 8. st. 7. OPZ-a, koji definira posebno izuzeće od porezne tajne.

ili reprogram poreznog duga fizičkim<sup>35</sup> i pravnim osobama<sup>36</sup> da bi se ustvrdio lom u odnosu na dotadašnji *ratio* postupanja. Kao negativnu posljedicu s aspekta prava poreznih obveznika zasigurno se može istaknuti dodatno ograničenje porezne tajne<sup>37</sup>. S druge strane se može istaknuti kao pozitivna posljedica za porezne obveznike što država u većoj mjeri uzima u obzir stvarne gospodarske okvire u postupcima naplate poreza. To se očituje time da se do određene mjere ublažuje zahtjev za formalnim utjerivanjem svih poreznih dugova<sup>38</sup>. Upravo unutar ovako definiranog novog *modus operandi*-a uvedena je i predstečajna nagodba. Predstečajna nagodba rezultat je namjere zakonodavca da ublaži negativne gospodarske učinke gospodarske krize<sup>39</sup>. Time predstečajna nagodba ima slično usmjerenje kao novija praksa poreznog prava. Međutim, takvo usmjerenje više upućuje na koegzistenciju dvaju propisa, a ne primat jednoga zakona pred drugim.

### **3.2. Poveznice i razgraničenja unutar samih zakona i *lex posterior* načelo**

Predstečajna nagodba predstavlja specifičan proces koji prvotno u OPZ-u, koji je nastao prije donošenja ZFPPN-a, nije bio predviđen. Tek izmjenama OPZ-a, a posebno definiranjem ovlasti poreznog tijela u postupcima predstečajne nagodbe stvoren je okvir za djelovanje u nagodbenim postupcima<sup>40</sup>. Upravljanje poreznim

35 Zakon o naplati poreznog duga fizičkih osoba, NN 55/13.

36 Zakon o naplati poreznog duga uzrokovanog gospodarskom krizom, NN 94/13.

37 Razgraničenje između javnog interesa odnosno prava pojedinaca na pristup informacijama i zaštite osobnih informacija poreznih obveznika jedno je od ključnih pitanja u raspravi o definiranju razine zaštite porezne tajne. (Vidjeti Šinković, Zoran: Problem sukoba prava na pristup informacijama i zaštite čuvanja porezne tajne, Zbornik radova – znanstveni skup Pravo na pristup informacijama / Čizmić, Jozo; Šegvić, Saša; Radić, Željko; Šinković, Zoran; Boban, Marija (ur.). – Novalja: Sveučilište u Splitu, Pravni fakultet; Grad Novalja, 2008.) Međutim, upitno je, je li predmetni potez suviše ograničio prava poreznih obveznika ili ga se ipak može smatrati opravdanim u trenutnim ekonomskim okolnostima. Za razliku od Hrvatske, SRNJ je i u krizi zadržala visoku razinu zaštite tajnosti podataka, a što prije svega opravdava nužnošću osiguranja povjerenja između poreznog tijela i poreznog obveznika (vidjeti: Mijatović, Nikola: Određenje instituta porezne tajne u njemačkom pravu – Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, 63, (1) 71-93 (2013)).

38 I prije uvođenja predstečajne nagodbe bila je predviđena mogućnost otpisa poreznog duga u OPZ-u. Međutim, promatra li se čl. 137 OPZ-a u verziji NN 147/08 od 18.12.2008., može se uočiti da su postavljeni izrazito strogi uvjeti otpisa. Tako je čl. 137. st. 3. predviđao mogućnost da se iz socijalnih razloga dug otpiše, ali isključivo fizičkim osobama, te je naglašeno u samoj odredbi da je riječ o izvanrednom instrumentu. Kako mjera obuhvaća samo fizičke osobe i cilja na mali broj slučajeva, nije od većeg značaja za predmetnu analizu. Slično vrijedi i za članak 91a koji je unesen u OPZ novelom NN 78/12 od 13.07.2012., a koji uređuje pitanje nagodbi sklopljenih između poreznog tijela i poreznog obveznika. Predmetna odredba donesena je svega nekoliko mjeseci prije uvođenja same predstečajne nagodbe te se sukladno tome nije razvila značajna samostalna praksa.

39 Prijedlog Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, str. 4., izvor: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/zakon%20o%20financijskom%20poslovanjux.pdf>

40 Izvrstan primjer je čl. 120. OPZ-a – članak je višestruko izmijenjen radi prilagodavanja stvarnim potrebama za fleksibilnošću poreznog tijela. Vidjeti primjerice: čl. 5. Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, NN 18/11; čl. 9., Zakona o izmjenama i dopunama Općeg

dugom od strane Porezne uprave predstavlja vršenje njenih temeljnih kompetencija te je detaljno uređeno Općim poreznim zakonom i drugim općim i specijalnim aktima<sup>41</sup>. Predmetna skupina pravnih akata proširuje se ovisno o konkretnoj sferi djelovanja pa tako i propisi koji nisu izravno vezani uz porezni ili upravni postupak mogu biti relevantan izvor prava<sup>42</sup>. Kako sam porezno-pravni odnos između poreznog tijela i poreznog obveznika nije isključivo reguliran poreznopravnim propisima u užem smislu, nema sistematskih prepreka da pravni propis poput Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi podrobnije regulira pojedina pitanja postupanja poreznog tijela. Ovakav vid dopunske regulacije postupaka poreznog tijela značajno može utjecati na usmjerenje njegova djelovanja u danj sferi. Stoga je osobito važno definirati međusobni odnos poreznih propisa i zadaća poreznog tijela prema propisima o predstečajnoj nagodbi. Pritom je predmetni zadatak utoliko složeniji što, unatoč brojnim izmjenama OPZ-a usmjerenim na usklađivanje s propisima o predstečajnoj nagodbi, ne postoji jedna opća odredba koja bi bila pandan onoj koja sveobuhvatno određuje odnos OPZ-a prema ZUP-u<sup>43</sup>. Umjesto takve odredbe, predviđena su rješenja za pojedinačne dodirne točke dvaju zakona<sup>44</sup> te je dana posebna ovlast Vladi Republike Hrvatske da putem uredbe uređuje postupanja poreznih tijela u postupcima predstečajne nagodbe<sup>45</sup>. Pritom valja imati na umu da tako donesena uredba unatoč opširnoj zakonskoj ovlasti nikako ne može sadržavati odredbe koje su *contra legem*. Kako, međutim, oba zakona imaju jasno izraženu svrhu odnosno načela, uredba kao propis nižeg ranga nije u stanju definirati koji će zakon imati prednost primjene.

### 3.3. Načelo *lex specialis derogat legi generali*

Za primjenu načela *lex specialis derogat legi generali* nužno je ustvrditi da oba propisa reguliraju isto područje te da jedan od njih po sadržaju podrobnije uređuje istu materiju<sup>46</sup>. U predmetnome slučaju zaštita fiskalnih interesa predstavlja samu bit postojanja poreznog tijela, a OPZ je postupovni propis koji definira djelovanja

---

poreznog zakona, NN 78/12; čl. 10., Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, NN 136/12.

41 'ako je primjerice jasno definirano u čl. 4. OPZ-a da se podredno primjenjuju i odredbe Zakona o općem upravnom postupku.

42 Primjerice, Ovršni zakon NN 112/12, 93/14.

43 OPZ u čl. 4. pod naslovom "Odnos ovoga Zakona prema Zakonu o općem upravnom postupku" definira da:

"Ako ovim Zakonom nije uređeno drugačije, na postupanje poreznih tijela primjenjuje se Zakon o općem upravnom postupku." Time se jasno definira prednost OPZ-a pred ZUP-om. Međutim, kako se u slučaju Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi radi o propisu iz sfere (pred-)stečajnog prava koji po prirodi stvari nije primarno usmjeren na regulaciju postupanja javnih tijela, već takva regulacija isključivo služi za rješavanje civilnopravnog postupka predstečajne nagodbe, teško je postaviti jasna razgraničenja između njega i propisa koji primarno uređuje postupovna pitanja.

44 Primjerice čl. 137. st. 3. OPZ-a regulira otpis u slučaju sklapanja predstečajne nagodbe.

45 Čl. 211.a OPZ-a.

46 Visković, Nikola: Teorija države i prava, Zagreb, 2006., Centar za dopisno obrazovanje Birotehnika, str. 240.-241.



poreznog tijela te bi se s tog aspekta zasigurno moglo argumentirati da je raspolaganje poreznim dugom u predstečajnoj nagodbi specijalan postupak u odnosu na samu predstečajnu nagodbu, a time se prvenstvo mora dati i svrsi i ciljevima poreznog postupka. S druge strane je prethodno već obrazloženo da je dolaskom gospodarske krize donekle izmijenjeno fiksno shvaćanje “naplate pod svaku cijenu”. Ako se tome pridoda uloga Ministarstva financija u stvaranju sustava predstečajne nagodbe, zatim pojedine odredbe unesene u OPZ, kojima se upravo definira specijalan položaj dugova u postupku predstečajne nagodbe te i sam značaj ovog instituta za održivost gospodarskog, a time i fiskalnog sustava Republike Hrvatske, također je opravdano argumentirati da je upravo predstečajna nagodba specifičan slučaj raspolaganja poreznim dugom za koji ne bi trebala vrijediti jednaka prava kao za ostale porezne dugove<sup>47</sup>. Stoga nije smisleno dati jednome od ovih dvaju bitno različitih zakona prednost nad drugim jer su oba precizna i usredotočena u pogledu svojih ciljeva, strukture i svrhe u postupku te barem u svom temeljnom usmjerenju ne mogu biti isključeni<sup>48</sup>.

### **3.4. Formalan pristup razgraničenju**

Strogo formalno promatrano, ovaj bi se sukob normi mogao riješiti na način da se zaključi da je riječ o dva odvojena postupka od kojih svaki za sebe djeluje pod posebnim pravnim okvirom<sup>49</sup>. Do takvog bi se zaključka moglo doći jer je svaka odluka poreznog tijela, pa i takva o raspolaganju poreznog duga u postupku

47 U tom kontekstu može se spomenuti već i presuda njemačkog Reichsgerichta iz 1926. godine GrS 1/26 S, RstBl., 1926., str. 337., koja je prva dala prednost stečajnome pravu nad pojedinim postupovnim odredbama poreznog prava. O daljnjoj nadogradnji ove presude vidjeti: Maus, Karl Heinz: *Steuern im Insolvenzverfahren*, 2004., ZAP, str. 33. i slj.

48 Suprotno mišljenje zastupao je Financijski sud u Münchenu (FG München v. 12. 12. 2007., 1 K 4487/06), koji je dao prednost stečajnome pravu nad poreznim pravom. Kritički o predmetnoj odluci uz naglasak važnosti poreznog prava kao vodilje odluka porezne uprave: Gondert, Heinz-Günter, Büttner, Benjamin: *Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen – Anmerkung zum Urteil des Finanzgerichts München vom 12. 12. 2007* DStR 2008, 1676, 1678.

49 Rješenje načelnog odvajanja poreznih propisa od stečajnog prava popularno je i u njemačkoj pravnoj doktrini. Naime, i ovdje se višestruko nailazilo na izravne sukobe stečajnog prava i poreznog prava. Umjesto rješenja koje se temelji na integraciji dvaju prava, redovito je u sudskoj praksi dano prvenstvo jednome pravu (uglavnom stečajnome) te se ovim rješenjem nastojalo izbjeći takav ishod. Naime, pribjeglo se pristupu pojedinačnog rješavanja pa je tako, primjerice za fiktivnu dobit koja nastaje otpisom dugova dužnicima u stečajnoj nagodbi od njemačkih poreznih tijela primijenjen samostalan porezni propis - § 63. *Abgabenordnung*, prema kojemu je moguće za one slučajeve koji predstavljaju poseban i nerazmjeran teret za poreznog obveznika izmijeniti poreznu obvezu. Na taj je način izbjegnuto izravno referiranje na svrhu stečajne nagodbe kao stečajnog propisa uz istovremeno ublažavanje konačnih rezultata za poreznog obveznika. Vidjeti: Boochs, Wolfgang u Wimmer, Klaus: *Frankfurter Kommentar zur Insolvenzordnung*, Hermann Luchterhand Verlag 7. izdanje str. 1646.

predstečajne nagodbe, u srži i dalje upravni (porezni)<sup>50</sup> akt, dok je samo odlučivanje<sup>51</sup> u sklopu predstečajne nagodbe dio nagodbenog postupka. Međutim, takvo razdvajanje dvaju zakona samo bi prividno riješilo problem. Naime, predstavnik poreznog tijela u postupku predstečajne nagodbe vezan je odlukom poreznog tijela<sup>52</sup>, a sama predstečajna nagodba upravo je zamišljena kao postupak koji objedinjuje sve vrste javnih i privatnih dugova. Stoga je na temelju tako snažno isprepletenih postupovnih radnji nemoguće faktički razdvojiti ove dvije sfere raspolaganja poreznim dugom. Iz navedenoga proizlazi da postoji načelna obveza uključivanja obje zakonske svrhe pri odlučivanju. Kao rezultat nemogućnosti jasnog definiranja hijerarhije predmetnih normi predstavlja se kao svrsishodno rješenje izravno utvrditi onaj sadržaj ovih dvaju zakona koji je relevantan za pitanje odlučivanja poreznog tijela u postupku te tako definiran sadržaj staviti u kontekst odnosa dvaju zakona.

#### **4. ODNOS FISKALNOG INTERESA DRŽAVE I OBVEZE POREZNOG TIJELA PREMA ZAKONU O FINACIJSKOM POSLOVANJU I PREDSTEČAJNOJ NAGODBI**

U idealnim uvjetima, svaka bi odluka poreznog tijela u postupku predstečajne nagodbe trebala biti donesena tako da njeni učinci oslikavaju skup fiskalnih interesa države, ustavom i zakonom zajamčena prava poreznih obveznika i svrhu samoga zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi. *Kriletić* u ovom kontekstu posebno ističe nužnost razmatranja svih socijalnih i gospodarskih prilika, ali i “pravičnost”<sup>53</sup>. Takva je ravnoteža, međutim, već i unutar samog poreznog prava neostvariva<sup>54</sup>. Isto vrijedi i za predstečajnu nagodbu koja se temelji na dva suprotstavljena interesa<sup>55</sup>. Stoga je i nemoguće poreznome tijelu nametnuti zadatak da u svojoj slobodnoj ocjeni u jednakoj mjeri zadovolji kriterije svih pravnih načela ili svih svrha različitih zakona koji zajednički uređuju određeno područje. Međutim, iako stvarno postizanje takvog cilja nije ostvarivo, porezno tijelo ipak treba težiti tome da u što većoj mjeri ostvari zakonom definiranu svrhu svoga djelovanja<sup>56</sup>. Jednako bi porezno tijelo trebalo težiti i pronalasku onih rješenja koja će objединiti svrhe predstečajne nagodbe i poreznog

50 U njemačkome pravu se unatoč razvijenosti poreznog prava kao samostalnoj grani prava, zbog specifičnog položaja stečajnog prava temeljem čl. 251. st. 3. *Abgabenordnung*, tražbine poreznog tijela u stečajnome postupku utvrđuju upravnim, a ne poreznim aktom. Vidjeti: BFH, Urt. vom 24.08.2011 - V R 53/09.

51 Glasanje u sklopu predstečajne nagodbe, primjerice o prihvaćanju plana predstečajne nagodbe.

52 Vidjeti čl. 9. st. 4., čl. 10. st. 4. i čl. 11. st. 4. Urtpn-a – u svima je riječ o donošenju “rješenja o obveznom glasovanju”.

53 *Kriletić, Marija: Slobodna ocjena u poreznim stvarima, Zbornik Pravnog Fakulteta u Rijeci.*, v. 33, br. 1, 251-272 (2012), 259.

54 Na predmetnu situaciju može se preslikati opis problema sukoba pojedinih načela i svrha poreza u sferi poreznoga prava općenito. Vidjeti: Jelčić, Božidar u: Jelčić, Božidar i dr.: *Financijsko pravo i financijska znanost 2008.*, str. 179.

55 Čl. 20. ZFPPN.

56 Vidjeti čl. 2. st. 1. Zakon o poreznoj upravi skupa s čl. 6. st. 1. OPZ. Usporedno s jednakim učincima u njemačkome pravu: čl. 108. njemačkoga *Grundgesetzes* skupa s § 85 st. 1. njemačkog *Abgabenordnung*.

postupka. Usporedbom samih struktura zakona vidljivo je da i predstečajna nagodba i porezni postupak sadrže elemente usmjerene k namirenju vjerovnika i elemente usmjerene prema zaštiti interesa dužnika. Stoga nije isključena mogućnost pronalaska nekog najmanjeg zajedničkog nazivnika navedenih elemenata koji bi mogao definirati postupanje poreznog tijela u onim slučajevima kada se svi navedeni ciljevi poklapaju. U svrhu pronalaska takvog presjeka valja odvojeno razmotriti obveze koje proizlaze iz ZFPPN-a i ostvarenje fiskalnih interesa u svjetlu postupovnih obveza poreznog tijela koje postoje u uobičajenom porezno-pravnom odnosu.

#### **4.1. Fiskalni interes države i oporezivanje prema gospodarskoj moći poreznih obveznika**

Funkcionalan porezni sustav osigurava fiskalne prihode nametanjem poreznih tereta subjektima<sup>57</sup> sukladno njihovoj gospodarskoj moći<sup>58</sup>. Dok je svrha postupka utvrđivanja porezne obveze definicija stvarnih ekonomskih okolnosti koje su osnova za određivanje visine porezne obveze, raspolaganje poreznim dugom ima za cilj na temelju već utvrđenog poreznog duga provesti odgovarajuće radnje realizacije zahtjeva proizašlog iz porezno-dužničkog odnosa<sup>59</sup>. Raspolaganje poreznim dugom u postupku predstečajne nagodbe, međutim, ima za posljedicu miješanje ovih dviju zadaća porezne uprave<sup>60</sup>. Kako je već u slučaju utvrđivanja porezne obveze<sup>61</sup> uzeta u obzir gospodarska snaga poreznog obveznika, ne bi bilo primjereno i u slučaju raspolaganja poreznim dugom ponovno vrednovati ovaj kriterij u istu svrhu<sup>62</sup>.

57 U hrvatskome ustavnom pravu jasno se ističe da se (cijeli) porezni sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti (čl. 51. st. 2. Ustav RH), prema kojima su svi dužni sudjelovati u podmiranju javnih troškova u skladu sa svojim mogućnostima. Iako je načelo oporezivanja prema gospodarskoj moći najizraženije u području poreza na dohodak, ono je ipak općeprihvaćeno načelo s dalekosežnim posljedicama za cijeli pravni sustav. O ulozi načela vidjeti Jachmann, Monika: *Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung – Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit*, str. 7., Shaker Verlag, Aachen, 1996.

58 Vidjeti Arbutina, Hrvoje u: Šimović, Jure i dr.: *Hrvatski fiskalni sustav*, str. 230.-231. Posebno o načelnoj prednosti legitimnog fiskalnog interesa u ustavnome kontekstu i posebnim ograničenjima vezanim uz načelo pravednog oporezivanja Bodenheim, Dieter: *Der Zweck der Steuer – Verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel fiskalisch-nichtfiskalisch*, Nomos 1979., str. 189., 196.

59 Prema tradicionalnom shvaćanju poreznog postupka utvrđivanje porezne obveze i naplata porezne obveze dva su odvojena stupnja poreznog postupka. Takvo je shvaćanje i danas temelj njemačke *Abgabenordnung*, vidjeti Gress, Daniel; Dornheimstr, Bertram: *Steuerverfahrensrecht*, str. 94., C.F. Müller, Heidelberg, 2006.

60 U odnosu na njemačko pravo vidjeti: Rüsken, Reinhart, AO § 155 Steuerfestsetzung in Klein, Franz [izd.], *Abgabenordnung*, 12. izd., 2014., br. 1-1 b.

61 Kod utvrđivanja porezne obveze na dohodak odnosno dobit porezna osnovica se prema zakonom definiranim kriterijima određuje sukladno ekonomskom pokazatelju stvorene gospodarske vrijednosti (dobiti odnosno dohotka) u određenom vremenskom intervalu.

62 U predmetnom slučaju misli se na ponovno odmjeravanje same porezne obveze, ali u drugom trenutku i to otpisom dijela poreznog duga prema gospodarskoj snazi. Druge mjere koje su isključivo vezane uz samu naplatu, a uzimaju u obzir gospodarsku snagu dužnika ne moraju

Naime, porezna obveza određuje se sukladno zakonom definiranim općim pravilima u određenom vremenskom intervalu<sup>63</sup> unutar kojega je dužnik vršio odgovarajuću gospodarsku aktivnost, pa tako gospodarski uspjeh determinira poreznu obvezu, što predstavlja *meritum* čl. 51. st. 1. Ustava Republike Hrvatske. Ako bi se ekonomsko stanje ponovno uzelo u obzir u trenutku naplate, time bi došlo do iskrivljenja stvarnog stanja jer bi novo mjerenje zamijenilo<sup>64</sup> prvotno te bi gospodarski subjekti izbjegli sudjelovanje u javnim troškovima sukladno svojoj gospodarskoj moći u trenutku nastanka obveze, a koji je ključna referentna točka određivanja porezne obveze<sup>65</sup>. Stoga je očito da sama ideja primjene “dvostrukog mjerenja gospodarske snage” mora biti promatrana izrazito suzdržano<sup>66</sup>.

Međutim, kao i svako pitanje vezano uz porezni sustav općenito, i dvostruko mjerenje treba biti sagledano u širem gospodarskom i socijalnom okruženju pa se tako ne može zanemariti učinak gospodarske krize na cjelokupno hrvatsko gospodarstvo. Naime, upravo je zaštita stabilnosti gospodarskog okruženja jedna od ključnih zadaća države, a time i potencijalni ograničavajući faktor pravednosti oporezivanja<sup>67</sup>. Iz prethodno opisanog novog pristupa raspolaganja poreznim dugom<sup>68</sup>, a posebno na temelju samog ZFPPN-a, moguće je jasno vidjeti volju zakonodavca da s obzirom na gospodarsko okruženje smatra osnovanim i primjerenim da u specifičnome slučaju (postupku predstečajne nagodbe) porezno tijelo uzme u obzir stvarno gospodarsko stanje dužnika u trenutku naplate. Ovakav je pristup i u cijelosti unutar kompetencija zakonodavca, koji definira nacionalnu gospodarsku i fiskalnu politiku. Opravdanje za otpis dijela poreznog duga, a time ujedno i osnovu za zakonsku regulaciju raspolaganja poreznim dugom može se naći u ekonomskim čimbenicima predstečajne nagodbe. Stvaranje stabilnog ekonomskog okruženja, zaštita radnih mjesta i povećanje likvidnosti gospodarskih subjekata korisni su za cijelo gospodarstvo pa je razvidno da je provođenje mjera za postizanje takvih rezultata dio kompetencija provođenja

nužno sadržavati element višestrukog vrednovanja gospodarske snage.

- 63 Primjerice čl. 29. Zakon o porezu na dobit, čl. 7. Zakona o porezu na dohodak; vidjeti i Germann Ossenbühl, Klaus: *Die gerechte Steurlast – Prinzipien der Steuerverteilung unter staatsphilosophischem Aspekt*, str. 96. i slj., F.H. Kerle Verlag, Heidelberg, 1972.
- 64 O *ex nunc* učinku naknadnog oslobođenja od porezne obveze Stoll, Gerold: *Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung*, str. 91. i slj., izd. Anton Orac, Wien, 1972.
- 65 Mijatović, Nikola: *Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima*, Rev. soc. polit., god. 14, br. 3-4, str. 289.-311., 2007., str. 294.
- 66 U ovome bi slučaju zapravo došlo do povrede jednakosti poreznih obveznika zbog nejednakog postupanja prema “jednakima”. Naime, ako je određeno da se porezi podmiruju prema točno određenome kriteriju, bio on ostvareni promet, dobit, paušalni iznos ili nešto drugo, a onda se za pojedinu kategoriju poreznih obveznika takav postupak iz razloga koji su s aspekta same porezne svrhe ekstrinzični (naknadni pad gospodarske moći) stavlja u povoljniji položaj, radi se načelno o povredi prava na jednako postupanje. Dopunski razlozi, međutim iznimno mogu biti relevantni za razlikovanje poreznih obveznika ako se uklapaju u širi kontekst poreznog sustava. Vidjeti Rödel, Herbert der Begriff “unbillig” in § 131 Abgabenordnung - ein Versuch der rechtstheoretischen Konkretisierung, str. 137. i slj., Mainz, 1975.
- 67 Matteotti, Rene: *Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung*, str. 62., Stämpfli Verlag, Bern, 2007.
- 68 Vidjeti II 1.

gospodarske politike Republike Hrvatske<sup>69</sup>. Uostalom, i sama Europska unija shvatila je značaj ovakvog pristupa za države članice pa je tako Komisija donijela preporuku kojom želi potaknuti države članice da svoje stečajno pravo tako redefiniraju da mu više nije primarna svrha likvidacija dužnika i podjela imovine vjerovnicima nego i restrukturiranje i sanacija u onim slučajevima u kojima bi takav pristup bio ekonomski isplativiji<sup>70</sup>. Stoga se ne postavlja pitanje mogućnosti ponovnog vrednovanja gospodarske moći kao takvog, već je isključivo upitan način njene inkorporacije i utjecaja drugih čimbenika na postavljanje okvira odlučivanja poreznim tijelima.

Ako se, dakle zaključiti da ponovno vrednovanje gospodarske moći predstavlja valjano rješenje, ne može se od takvog postupka odvojiti sva ona pravila koja su vezana uz definiranje porezne obveze, prije svega načelo pravednog (dosljednog) oporezivanja, koje je i sam temelj oporezivanja prema gospodarskoj moći<sup>71</sup>. Učinkovita bi reevalucija gospodarske snage u svjetlu fiskalnog interesa države trebala nalagati da se na temelju stvarne ekonomske moći poreznog obveznika pokuša naplatiti što je moguće veći dio poreznog duga ako je nemoguće naplatiti cijeli iznos redovitim putem. Dakle, u prvome koraku nužno je usporediti potencijalne fiskalne prihode u slučaju stečaja i u slučaju prihvaćanja plana financijskog i operativnog restrukturiranja. U slučaju otpisa dijela poreznog duga ili obročne otplate duga, ovakav izračun čini se relativno jednostavan; usporedit će se vrijednost udjela u stečajnoj masi s iznosom obročne otplate, ukalkulirati rok otplate i kamate i kao rezultat će se dobiti dvije usporedive vrijednosti. Međutim, već u ovom naočigled jednostavnom izračunu izrazito je problematičan faktor rizika. Naime, sama činjenica prihvaćanja plana financijskog restrukturiranja znači podršku nastavku poslovanja poduzetnika. Takvo poslovanje može rezultirati u uspješnoj naplati prema unaprijed dogovorenome modelu, ali isto tako može biti i osnova za daljnji gubitak vrijednosti imovine dužnika, a čime će se dodatno smanjiti potencijalna stečajna masa. Stoga primjerice naplata od 80 % u postupku predstečajne nagodbe nije nužno ekonomski isplativija od naplate od 25 % u stečajnome postupku, već će se za varijantu predstečajne nagodbe znatne napore morati investirati u procjenu rizika nastavka poslovanja. Ovaj će problem u složenim slučajevima prihvaćanja nekretnina umjesto naplate ili posebno opsežnim modelima restrukturiranja biti još i intenzivnije izražen.

Predmetni problem bi se, međutim mogao riješiti ako se u postupak donošenja odluke uključi vanjske ekonomske čimbenike. Pođe li se od pretpostavke da će u uvjetima tržišnog gospodarstva vjerovnici s odgovarajućim tražbinama izabrati predstečajnu nagodbu isključivo onda kada bi njome ostvarili povoljnije ekonomske rezultate nego u slučaju da nagodba ne uspije, nameće se misao da porezno tijelo uvijek bolje ostvaruje fiskalne interese kada pristane na predstečajne nagodbe u kojima je u stanju dobiti tržišnu vrijednost svoje tražbine prema poreznom obvezniku, a ta

69 Čl. 2., čl. 113., Ustav RH.

70 Commission recommendation of 12.3.2014 on a new approach to business failure and insolvency SWD (2014) 61, SWD 2014 62.

71 Pitanje pravednosti oporezivanja nije isključivo vezano uz uspostavu pravednog materijalnog poreznog prava, već i uspostavu poreznog postupka koji osigurava pravednu provedbu materijalnih propisa. Vidjeti primjerice: BFH od 16.7.2002., IX R 62/99, Bundessteuerblatt 03, 74.

vrijednost je veća od one koju bi dobilo nepristajanjem na nagodbu<sup>72</sup>. Kao rezultat, postupanje poreznih tijela u postupcima predstečajne nagodbe trebalo bi biti takvo da uzimajući u obzir stvarne gospodarske okolnosti slučaja nediskriminatorno<sup>73</sup> podrži predstečajnu nagodbu, barem uvijek onda kada bi poduzetnik u istome odnosno bitno sličnome slučaju podržao takvu nagodbu. Kako je u većini postupaka uključen veći broj vjerovnika, porezno tijelo može utvrđenjem njihovih stavova o nagodbi i njihovog tipa i iznosa tražbina povlačiti izravne zaključke za sklapanje barem onih nagodbi u kojima ona nije najveći i za odlučivanje samostalno mjerodavni vjerovnik. Ovakav sustav upravljanja poreznim dugom bio bi najučinkovitiji s aspekta zaštite fiskalnih interesa jer bi bio usmjeren na optimum naplate poreznog duga<sup>74</sup>. Ujedno bi u mnogome odgovarao zamisli poreznog sustava kao pravednog<sup>75</sup> i zadaći poreznog tijela da djeluje kao podrška poreznim obveznicima u izvršenju njihovih obaveza<sup>76</sup>.

Međutim, koliko se god može reći da je razmatranje stvarnih ekonomskih okolnosti derivat temeljnog ustavnog načela pravednosti oporezivanja, toliko je upravo ovo načelo i ograničavajući faktor za porezno tijelo. Naime, gospodarskom krizom pogođeni su gotovo svi poduzetnici u Republici Hrvatskoj. Međutim, samo jedan dio poduzetnika nije uredno plaćao svoje porezne obveze. S aspekta pravednosti stoga je problematično stavljati one porezne obveznike koji nisu uredno izvršavali svoju ustavnu i zakonsku dužnost "sudjelovanja u javnim troškovima"<sup>77</sup> u povoljniji položaj od onih poreznih obveznika koji su svoje obveze ispunjavali. Sama neravnopravnost gospodarskih subjekata donekle se može opravdati u činjenici da su oni subjekti koji se stvarno upuste u predstečajnu nagodbu redovito toliko ekonomski stagnerali da će njihov utjecaj na tržištu svakako značajno opasti, što će poticajno djelovati na njihove konkurente - uredne porezne obveznike. Međutim, činjenica da uredno plaćanje poreza i izbjegavanje predstečajne nagodbe redovito ima povoljnije gospodarske posljedice za poreznog obveznika ne znači nužno da otpis poreznog duga ne predstavlja "nepravdu" u smislu čl. 51. st. 2. Ustava RH prema urednim poreznim obveznicima.

Iako ovakve mjere u pojedinačnim slučajevima nisu u stanju proizvesti u potpunosti ravnopravne učinke među poreznim obveznicima, one sve dok su usmjerene na rješanje općih problema – u ovome slučaju onih uzrokovanih gospodarskom krizom – predstavljaju opravdana sredstva nacionalne gospodarske

72 U ovome je kontekstu bitno razlikovati tržišnu vrijednost tražbine od njenog nominalnog iznosa. Naime, nominalni iznos definira ukupni iznos obveze, dok je tržišna vrijednost ovisna o osiguranosti tražbine, sadašnjoj i/ili budućoj naplativosti, kamatama itd.

73 U ovome slučaju valja istaknuti da porezna uprava ima pravo uzeti u obzir sve okolnosti slučaja, a naročito "dostojnost" oprosta dijela poreznog duga, koja bi posebno proizlazila iz razloga nastanka poreznog duga (primjerice teškoće uzrokovane gospodarskom krizom nasuprot sustavnom nepodmirivanju poreznih obveza). Detaljnije o ovome vidjeti fn. 79.

74 Riječ je o uspostavi takvog sustava naplate koji će omogućiti namirenje vjerovnika u što većoj mjeri i u što kraćem razdoblju u mjeri koja istovremeno dodatno ne ugrožava poslovnu održivost dužnika. Isključivo ako dužnik opstane, on može uprihoditi sredstva za otplatu svojih (poreznih) dugova.

75 Čl. 5. st. 2. Ustav RH.

76 Čl. 6. OPZ-a.

77 Čl. 51. st. 1. Ustav RH.

politike Republike Hrvatske. Iz toga proizlazi da je zaštita gospodarstva od negativnih posljedica gospodarske krize temelj za prilagodbu načela pravednosti oporezivanja i jednakosti poreznih obveznika u ovome slučaju. Međutim, to ujedno znači da gospodarska kriza odnosno ekstrinzične smetnje u gospodarstvu kao središnji element cjelokupne konstrukcije upravljanja poreznim dugom u predstečajnoj nagodbi isključivo mogu opravdati povlastice onim poreznim obveznicima čije spašavanje doprinosi predmetnim ciljevima<sup>78</sup>, a što redovito neće biti slučaj ako su se dužnici isključivo svojom krivnjom doveli u situaciju da se nad njima provodi predstečajna nagodba, primjerice namjernom kumulacijom dugova, neekonomičnim upravljanjem ili ilegalnim radnjama (pokušajem utaje poreza)<sup>79</sup>. Kao rezultat svega navedenog, može se zaključiti da bi porezno tijelo trebalo imati pravo raspolagati poreznim dugom uvijek onda kada dužnik ispunjava minimum “dostojnosti”<sup>80</sup> te da je porezno tijelo u tim slučajevima dužno prihvatiti bar one modele restrukturiranja koji su s aspekta privatnog poduzetnika isplativiji od nastupa stečaja dužnika.

#### **4.2. Zaštita interesa vjerovnika i dužnika u postupku predstečajne nagodbe**

Postupak predstečajne nagodbe temelji se na ravnopravnoj zaštiti interesa vjerovnika i dužnika; Vjerovnici bi se putem predstečajne nagodbe trebali u većoj mjeri naplatiti, a dužnicima bi se trebalo omogućiti da nastave sa svojim poslovanjem. Država koja u predstečajnim nagodbama jedino može zauzeti položaj vjerovnika<sup>81</sup> putem predstečajne nagodbe trebala bi bolje ostvariti svoje fiskalne interese kroz uspješnu naplatu većeg udjela u poreznome dugu nego što bi to bilo moguće u stečajnome postupku. Stoga se primarna svrha poreznog tijela u predstečajnoj nagodbi očituje u zaštiti svog vjerovničkog interesa. Međutim, već je prethodno izloženo da državna tijela moraju uzeti u obzir sve zakonske svrhe te ne mogu postupati isključivo kao privatni vjerovnici, već su dužni kao dio državnog aparata podržati zakonsku svrhu.

78 U njemačkoj sudskoj praksi se razvilo shvaćanje da oprost poreznog duga mora ispunjavati niz kriterija vezanih uz “dostojnost oprosta” s jedne strane i ekonomski učinak oprosta s druge. Detaljno o svim kriterijima Farr, Carsten: *Vollstreckungsschutz, Stundung und Erlass – sowie weitere Wege zur Wahrung steuerlicher Rechte*, str. 103. i slj., Erich Schmidt Verlag, Berlin.

79 Sličnu je praksu razvila i njemačka porezna uprava, koja u pogledu “dostojnosti oprosta” zahtijeva da su kumulativno ispunjeni kriteriji da porezni obveznik nije u značajnoj mjeri postupao protivno javnom interesu (BFH, Rješenje BFH/NV, 1987., str. 619.) i da se porezni obveznik nije namjerno doveo u položaj nemogućnosti plaćanja (BFH Presuda, Bstbl., 1961., str. 288.).

80 Pojam “dostojnost” u ovome kontekstu nije trenutno razvijen u doktrini poreznog prava Republike Hrvatske, međutim s obzirom na sličnosti hrvatskoga poreznog sustava s poreznim sustavom SR Njemačke nema zapreke poslužiti se njime u smislu gore razrađenih značajki za daljnja razmatranja postupanja poreznog tijela.

81 Ovo proizlazi iz odredbe čl. 25. st. 3. ZFPPN-a, a izravno je vezano i uz odredbe čl. 3. st. 2. Stečajnog zakona, NN 44/96, 29/99, 129/00, 123/03, 82/06, 116/10, 25/12, 133/12., kojima su Republika Hrvatska i određena druga javna - odnosno javno financirana tijela isključena kao potencijalni stečajni dužnici.

U odnosu na interes države u svojstvu vjerovnika postavlja se slično pitanje kao i u odnosu na naplatu poreza u uobičajenom postupku. Nužno je odrediti kada i na koji način porezno tijelo može prihvatiti predstečajnu nagodbu, a da time ispunjava svoje zakonske obveze – u konkretnome slučaju zaštitu interesa Republike Hrvatske kao vjerovnika u postupku. Tako je *Janeš*<sup>82</sup> naveo da je s aspekta prava državnih potpora nužno usporediti odluke javnog tijela s onima privatnog poduzetnika kako bi se utvrdilo optimalno postupanje, što ujedno predstavlja i stalnu praksu Suda Europske unije<sup>83</sup>. Ovako definirana granica dijeli iz tržišne perspektive ekonomski isplative od ekonomski neisplativih investicija. Prihvaćanjem plana predstečajne nagodbe prema tržišnoj vrijednosti tražbine redovito će biti ispunjena svrha predstečajne nagodbe da se vjerovniku (u ovome slučaju Poreznoj upravi) pruža povoljnije uvjete namirenja jer je logično i u skladu s načelima tržišnog gospodarstva da tržišna vrijednost predstavlja optimum onoga što porezno tijelo može naplatiti<sup>84</sup>.

Iako ovakva pretpostavka vrijedi u teoriji, u praksi je moguće zamisliti situaciju da nadležna porezna tijela koriste svoj položaj državnog tijela koji ekonomski nije ovisno o prihodima iz predstečajne nagodbe kako bi agresivnim pristupom ili isposlovali povoljnije uvjete od ostalih vjerovnika ili jednostavno bez izravne posljedice za porezno tijelo spriječili uspješnu provedbu predstečajne nagodbe. Kako samim ZFPN-om nije izričito predviđena zabrana opstrukcije, moglo bi se zaključiti da je ovakvo postupanje u skladu sa zakonom. Međutim, za porezno tijelo vrijede drugi standardi (ograničenja odlučivanja kod slobodne ocjene) od onih kojima podliježu ostali vjerovnici. Bilo bi suprotno svrsi predstečajne nagodbe, koja se temelji na načelu suradnje, a ne sukoba među uključenim strankama, kada bi porezno tijelo koristilo svoj položaj radi nametanja neproporcionalne prednosti u postupku. Također bi se takvim postavljanjem poreznog tijela dužnika izravno dovelo u situaciju da mora prilagoditi opću ponudu drugim vjerovnicima na svoju štetu te tako i ugroziti samo restrukturiranje jer u suprotnome njegov prijedlog biva u izravnoj suprotnosti s načelom jednakog postupanja prema svim vjerovnicima<sup>85</sup>. Iz svega navedenoga proizlazi dužnost poreznog tijela da predstečajnu nagodbu podrži uvijek onda kada njome uspije dobiti “tržišnu” vrijednost porezne tražbine, a ona je veća od vrijednosti koju bi dobilo u slučaju neuspjeha nagodbe.

82 Janeš, Zlatan: Državne potpore i predstečajna nagodba, RRIF, 12/12, str. 45.

83 SEU, presuda od 24.01.2013. – C-73/11 *Frucona Košice*.

84 U ovome kontekstu valja naglasiti da je usporedivost u određenim slučajevima relativizirana zbog posebnih prava države u postupku oporezivanja, kao što su kategorizacije poreza kao troškova nužnih za poslovanje (vidjeti čl. 17. st. 2. i Tumačenje Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, kl. 423-08/13-01/71 Zagreb od 18.11.2013.). Posebna zaštita poreznih prihoda je uobičajena (vidjeti primjerice: Bisle, Michael: Fiskusprivileg “light”: Der neue § 55 Abs. 4 InsO GWR 2011, 352, 354; Schuster, Silvia: Die neuere BFH-Rechtsprechung zur Steuer in der Insolvenz – Fiskusprivileg versus Gläubigergleichbehandlung DStR 2013, 1509) te se u tim slučajevima porezne tražbine moraju usporediti s bitno slično zaštićenim tražbinama.

85 Čl. 22. ZFPN-a predviđa da dužnik ne smije svojim radnjama dovoditi u povoljniji položaj pojedine vjerovnike. Stoga bi osobito s aspekta manjinskih vjerovnika bilo opravdano suprotstaviti se nagodbama odnosno postupcima dužnika koji ih stavljaju u manje povoljan položaj od poreznih tijela ako njihove tražbine spadaju u istu kategoriju.



### **4.3. Posljedice za postupanje poreznog tijela**

Iz svega navedenog jasno je vidljivo da se svrhe poreznog prava i prava predstečajne nagodbe u postupku sanacije dužnika u bitnome preklapaju. U obje se kategorije može naći snažno izražena svrha naplate, bila ona karakterizirana kao fiskalni interes države ili interes predstečajnog vjerovnika. Također je vidljivo da obje kategorije uzimaju u obzir stvarne gospodarske prilike dužnika, i to porezno pravo u obliku oporezivanja prema gospodarskoj snazi, a pravo predstečajne nagodbe u obliku interesa dužnika za preustrojem pod podnošljivim gospodarskim teretom. Stoga se ističe posebno dužnost konstruktivnog djelovanja porezne uprave. Usporedi li se ta obveza i sa zakonskom definicijom zabrane opstrukcije u stečajnome pravu<sup>86</sup>, prema kojoj su centralni elementi procjene opstrukcije stvarna ekonomska vrijednost tražbine u slučaju prihvaćanja i neprihvaćanja predstečajne nagodbe te odnos vrijednosti koje dobiju vjerovnici uspješnom nagodbom, mogu se uočiti bitne sličnosti s obvezama porezne uprave. Naime, kako je iz gore analiziranih zakona upravo proizašao kriterij stvarne vrijednosti kao ključan za ocjenu valjanosti slobodne ocjene te je usporedba s ostalim vjerovnicima bitan čimbenik takve analize, dolazi se do zaključka da je za porezno tijelo obveza postupanja upravo ekvivalentna svojevrsnoj zabrani opstrukcije. Posebno se, međutim, ističe element pravednosti oporezivanja i dostojnosti poreznog dužnika, koji donekle dodatno ograničava porezno tijelo načelnom zabranom takvih ustupaka poreznim obveznicima koji s obzirom na postupanje poreznih obveznika i prirodu duga nisu primjereni.

## **5. POSEBNO O OGRANIČENJIMA SKRAĆENOG POSTUPKA**

Rezultati analize iz prethodnog poglavlja jasno pokazuju da porezno tijelo u postupku predstečajne nagodbe ima specifičan položaj koji odudara od uobičajenog položaja vjerovnika. Kriteriji pravednosti i zakonitosti postupanja poreznog tijela predstavljaju bitno ograničenje slobodne ocjene, ali i temeljnu vodilju za prosuđivanje slučaja. U nastavku se analizira jedna konkretna kategorija predstečajnih nagodbi – nagodbe u skraćenom postupku. Predmetna kategorija se odnosi na one predstečajne dužnike koji zapošljavaju ili manje od 30 zaposlenika ili imaju ukupni dug manji od 2 milijuna kuna. Ova je kategorija posebno relevantna jer su upravo za nju podzakonskim aktima propisana dodatna ograničenja slobodne ocjene, koja će se u nastavku analizirati s aspekta gore definiranih kriterija postupanja poreznog tijela. Naime, dok za redoviti postupak ne postoje ograničenja poreznome tijelu u vidu pristanka na bilo koje zakonite modalitete nagodbe koji se procijene kao prihvatljivi, za skraćeni postupak je podzakonskim aktima definirana granica mogućim ustupcima na koje je porezno tijelo ovlašteno pristati.

86 Kako zabrana opstrukcije nije definirana ZFPPN-om, u kontekstu ovoga rada se za korištenje samog pojma opstrukcije te zabrane opstrukcije koristi zakonska definicija st. 1. čl. 241. Stečajnog zakona.

### 5.1. Kriteriji obročne otplate u skraćenom postupku

Za dugove u skraćenom postupku isključivo je predviđena mogućnost obročne otplate uz mogućnost otpisa do tada akumuliranih kamata. U članku 2. Naputka<sup>87</sup> navedeni su rokovi na koje se omogućava obročna otplata. Oni su ovisni o visini poreznog duga te se razvrstavaju prema sljedećem tabličnom prikazu:

**Tablica 1.** Odnos iznosa poreznog duga i raspona rokova otplate

Iznos poreznog duga	Broj rata otplate
0,01-250.000,00 kuna	2-24 uz mogućnost otpisa kamata
250.000,01-500.000,00 kuna	2-36 uz mogućnost otpisa kamata
500.000,01-1.000.000,00 kuna	2-48 uz mogućnost otpisa kamata
1.000.000,01-2.000.000,00 kuna	2-60 uz mogućnost otpisa kamata

Iako naočigled logičan pristup da se za veće iznose poreznog duga nudi duže razdoblje otplate duga, ovakvo rješenje može u nekim slučajevima predstavljati krajnje neprimjereno rješenje. Naime, visina poreznog duga predstavlja jedan od faktora koji su bitni za procjenu primjerenog roka otplate. Promatranje ograničeno isključivo na jedan faktor, međutim, može dovesti do neželjenih rezultata.

Prije svega bi trebalo biti nesporno da poduzetnici s većim prometom i potencijalom za ostvarivanje dobiti načelno mogu i brže otplatiti svoja dugovanja nego mali poduzetnici u istoj situaciji. U takvome slučaju bi bilo nepravedno nametnuti malome poduzetniku koji ima znatno manji promet jednak ritam otplate tražbina kao velikome poduzetniku jer je jednak dug znatno veći teret malome poduzetniku, koji teže prikuplja sredstva za njegovu otplatu. Uпитno je bi li se predviđenom metodom uopće generirali pozitivni rezultati s aspekta fiskalnih prihoda jer je za očekivati da će preopterećeni dužnik bez obzira na pozitivan gospodarski potencijal, završiti u stečaju. U ovome kontekstu također valja napomenuti da je ritam otplate dugovanja izrazito striktan te da može dovesti do smanjenja imovine dužnika na način da ovaj bude prisiljen opterećivati imovinu stvarnim teretima ili likvidirati dio svoje aktive u svrhu izvršenja financijskih obaveza. Takvi učinci mogu dodatno povećati rizik reprogramiranja duga smanjenjem potencijalne stečajne mase, a time i naštetiti fiskalnim interesima države.

Pored usporedbe poduzetnika različite gospodarske snage valja i razmotriti postupanje porezne uprave u odnosu na ostale vjerovnike. Naime, ograničenjem roka otplate mogući su scenariji u kojima će porezno tijelo zahtijevati povlašteni položaj u odnosu na ostale vjerovnike koji su u bitno sličnoj situaciji. Tako primjerice vjerovnici mogu s obzirom na gospodarsku situaciju dužnika doći do zaključka da maksimalni

<sup>87</sup> Naputak o kriterijima za restrukturiranje poreznog duga u skraćenom postupku predstečajne nagodbe, NN 150/11.

rok otplate koji predviđa porezna uprava nije dostatan te da je primjeren duži otplatni rok. U tom bi slučaju porezna uprava striktnim stavom koji je u skladu s napatkom faktički koristila krutost sustava radi uvjetovanja kriterija koji ne moraju odgovarati stvarnoj gospodarskoj vrijednosti porezne tražbine i mogućnostima dužnika (*de facto* opstrukcija), što je u izravnoj suprotnosti sa zadaćama porezne uprave<sup>88</sup>.

Pored položaja poreznih dužnika različite gospodarske snage valja upozoriti na još jedan problem. Naime, dok je kriterij za otvaranje skraćenog postupka ukupni dug, kriterij za obročnu otplatu je porezni dug. Zbroj poreznog duga i svih ostalih dugova zajedno može biti maksimalno dva milijuna kuna jer se u protivnome provodi redoviti, a ne skraćeni postupak. Što je, dakle porezni dug u ukupnome dugu veći, to su i predviđeni povoljniji gabariti za slobodnu ocjenu porezne uprave. Primjerice: Porezni dužnik A duguje 1,1 milijuna kuna poreza i 0,25 milijuna kuna ostalim vjerovnicima. Dužnik B je znatno urednije izvršavao svoje porezne obveze te duguje 0,45 milijuna kuna poreza i 0,8 milijuna kuna ostalim vjerovnicima. U prvome bi slučaju porezna uprava prema napatku mogla dopustiti maksimalni rok otplate od 60 mjeseci, dok bi u drugome trebala pristati na maksimalni rok otplate od 36 mjeseci. Kako u drugome slučaju porezna uprava može zbog svog dijela u ukupnome dugu spriječiti predstečajnu nagodbu, a sukladno napatku neće pristati na rok otplate duži od 36 mjeseci, dok u prvome slučaju može temeljem svoje većine nametnuti rok otplate od 60 mjeseci, porezna uprava može izravno nagrađivati neuredno izvršavanje poreznih obveza. Ovo znači da porezna uprava u skraćenom postupku može ponuditi bolje uvjete otplate poreznog duga onim poreznim obveznicima koji su izbjegavali platiti porezne obveze u korist otplate drugih dugova. Odnosno, drugim riječima, prema napatku se barem u gornjem segmentu poreznog duga nagrađuje neuredne platiše poreza, a diskriminira one porezne obveznike koji su nastojali platiti poreze, a zbog toga akumulirali veće dugove drugog tipa. Ovakav pristup ne samo što je neprimjeren jer potiče štetno ponašanje poreznih obveznika, već ujedno ima učinak sličan degresivnom porezu te je stoga u izravnoj suprotnosti s načelom oporezivanja prema gospodarskoj moći, a time ujedno protuustavan.

Međutim, sam okvir obročnog plaćanja bi mogao biti relativiziran kroz element vremenskog raspona koji je uvijek određen u određenim intervalima, čime se poreznoj upravi daje mogućnost da uzme u obzir ostale stvarne okolnosti. Tome bi načelno govorila u prilog i struktura odobravanja predstečajne nagodbe. Naime, savjetodavno vijeće ima zadatak dubinske analize zahtjeva s naglaskom na sam plan provedbe predstečajne nagodbe. Pritom zakon propisuje kao kriterije pri davanju prijedloga: održivost plana financijskog restrukturiranja dužnika, vrstu djelatnosti i broj zaposlenih, kontinuitet plaćanja poreznih obveza te eventualno poduzete pravne radnje dužnika na štetu vjerovnika<sup>89</sup>. Međutim, sama zakonska odredba u ovome slučaju je nedovoljno dorečena. Naime, kako je održivost plana financijskog restrukturiranja jedan od ključnih faktora, logično je da će se načelno gledati pozitivno na duže rokove otplate jer manje trenutačno financijsko opterećenje omogućava poduzetniku da lakše servisira svoje obveze te time i povećava izglednost

88 Vidjeti: II. 2. 2.2. u vezi s II. 1.

89 Čl. 9. st. 2. Urtpn-a.

uspjeha restrukturiranja. Načelno su i mogući slučajevi u kojima će kraći rok otplate više odgovarati cilju održivog poslovnog plana. No kako će održivost poslovnog plana obično zahtijevati da poduzetnik vodi poduzeće konzervativno, izbjegavajući suvišne rizike, za očekivati je da će godišnji prihodi biti odgovarajuće niži, a time i mogućnost brze otplate dugovanja manja. Tako je za očekivati da će u konačnici prevladati rokovi koji su bliži maksimumu otplatnog roka, čime će se relativizirati svrha raspona otplatnog roka.

## 5.2. *Odnos skraćenog postupka i redovitog postupka*

Usporede li se ovlasti poreznog tijela u raspolaganju poreznim dugom u skraćenom i redovitom postupku, može se uočiti jednu dodatni nedostatak sustava. Iz teksta Napatka bi, naime proizlazilo da nije predviđena mogućnost otpisa dijela duga, a što je zakonski izričito dopušteno. Time se prostor diskrecijske ocjene u sferi duga do dva milijuna kuna znatno sužava na način da se u jednak položaj stavljaju poduzetnici različite gospodarske snage, isključivo prema iznosu visine duga. *De facto* bi se moglo dogoditi da dužnik koji duguje 1.500.000,00 kuna mora platiti cijeli iznos glavnice, dok dužnik koji duguje 2.100.000,00 kuna mora platiti primjerice iznos umanjen za 30 % odnosno 1.470.000,00 kuna<sup>90</sup>. Štoviše, prema postojećem rješenju porezna uprava može dužniku koji ne zapošljava niti jednog radnika otpisati značajan dio poreznog duga samo jer je ovaj “uspješno” akumulirao veći ukupni dug od primjerice poslodavca koji zapošljava gotovo trideset radnika, a urednije je izvršavao svoje obveze.<sup>91</sup> Dakle, međudjelovanjem nedovoljne regulacije u jednome dijelu (definiranja kriterija vrednovanja) i pretjeranog ograničenja slobodne ocjene u drugoj sferi (nemogućnost otpisa poreznog duga za male dužnike) stvoren je okvir koji bez političkog, ekonomskog, socijalnog ili drugog suvislog temelja stavlja određenu kategoriju u povlašten položaj. Iako zakonodavac i javna tijela načelno imaju široke ovlasti u pogledu sistematizacije i kategorizacije unutar poreznih propisa (njem. *Schematisierung*), takvo postupanje je najkasnije onda protuustavno kada se

90 Situacija bi, stoga bila slična slučaju degresivne porezne stope, koja je u 2006. godini uvedena u Švicarskoj a koju je zbog izravne suprotnosti s načelom oporezivanja prema gospodarskoj snazi ukinuo Ustavni sud Švicarske federacije. Vidjeti: Presuda Ustavnog suda Švicarske federacije od 1.6.2007., 2P.43/2006 /fco.

91 Ovakav bi ishod u načelu trebao ostati teoretska mogućnost jer bi porezno tijelo sukladno uredbi trebalo uzeti u obzir “održivost plana financijskog restrukturiranja dužnika, vrstu djelatnosti i broj zaposlenih, kontinuitet plaćanja poreznih obveza, te eventualno poduzete pravne radnje dužnika na štetu vjerovnika”. Kako je porezni dužnik koji zapošljava manje od trideset radnika, a ima dug veći od dva milijuna kuna, očito u lošijem položaju od poreznog dužnika koji zapošljava jednak broj radnika, a ima dug manji od dva milijuna kuna, ovi bi postupci redovito trebali rezultirati strožim režimom od onoga predviđenog napatkom. Pritom se isključenje ove kategorije dužnika iz skupine za skraćeni postupak može opravdati time što su ovi dužnici u takvome položaju da je nužno detaljno analizirati bi li uopće bilo primjereno ponuditi dužniku one uvjete koji se nude u skraćenom postupku. Iako bi ovakav stav bio racionalan i logičan, iz postojećih dokumenata nije razvidno da je takvo postupanje planirano kao “uobičajeno” u tim postupcima. Stoga se kriteriji predviđeni Uredbom moraju smatrati suviše nedorečenim da bi se nadležna lokalna tijela ujednačeno držala ovog sustava.

određena kategorija poreznih obveznika stavlja bez ustavno prihvatljivog opravdanja u povoljniji položaj<sup>92</sup>. Kako u predmetnome slučaju upravo nedostaje takva osnova kategorizacije malih poduzetnika, zakonsko rješenje nije u skladu s temeljnim načelima jednakosti i pravednosti, a ujedno bi zbog neiskorištenosti gospodarskog potencijala dužnika moglo biti protivno fiskalnim interesima države kao vjerovnika u postupku.

*Kriletić* navodi, “slobodnu odluku upravno tijelo mora koristiti s punom pažnjom i odgovornošću; ... To je osobito osjetljivo u poreznim stvarima gdje treba ostvariti ravnotežu između privatnih interesa poreznih obveznika i javnog interesa te interesa javnopravnih tijela kojima pripadaju određeni porezi.”<sup>93</sup> Iako su *Kriletićini* navodi primarno usmjereni na ekscesivnu primjenu diskrecijske ocjene, oni pogađaju u srž samoga problema predmetnoga slučaja u kojemu se poreznim tijelima putem podzakonskih akata oduzima pravo diskrecijske ocjene u manjim predmetima, a time onemogućava da se kod odlučivanja o sudbinama određenih kategorija dužnika uzima u obzir ravnoteža između privatnih interesa poreznih obveznika i javnog interesa te interesa javnopravnih tijela. Ovakvo rješenje stavlja velike poduzetnike koji nisu uredno izvršavali poreznu obvezu u bolji položaj od malih i srednjih poduzetnika, ali i velikih poduzetnika koji su urednije ispunjavali svoje porezne obveze. Time je promašena sama bit ograničenja slobodne ocjene, koje bi, upravo suprotno, trebalo biti usmjereno da stvori veću (apstraktnu)<sup>94</sup> razinu jednakosti<sup>95</sup>.

## 6. ZAKLJUČAK

Postupak predstečajne nagodbe predstavlja novi mehanizam restrukturiranja posrnutih trgovačkih društava u hrvatskome pravu koji redovito zahtijeva i suglasnost Porezne uprave kao vjerovnika u postupku. Predstečajna nagodba ima dva temeljna cilja: optimalnu naplatu vjerovnika uz istovremeno restrukturiranje i nastavak poslovanja dužnika. Položaj Porezne uprave u predmetnome slučaju je specifičan jer se ona u postupku mora ponašati istovremeno kao vjerovnik i kao državno tijelo koje podliježe posebnom skupu pravnih normi. Iz takvoga dualističkog položaja proizlazi niz pitanja u pogledu postupanja u konkretnim predmetima predstečajne nagodbe. Porezna uprava dužna je postupiti u skladu sa zakonom, poštujući ravnopravnost poreznih dužnika. Međutim, dok ravnopravnost poreznih dužnika predstavlja jasno

92 Detaljno o ovome ograničenju s referencama na sudsku praksu i literaturu u Švicarskoj, Heil-Froidevaux, Adrienne: *Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten*, Stämpfli Verlag, Bern, 2009., str. 163. i slj.

93 Kriletić, Marija: *Slobodna ocjena u poreznim stvarima*, Zbornik Pravnog Fakulteta u Rijeci, v. 33, br. 1, 251-272, (2012.), str. 272.

94 Naglasak je ovdje na apstraktnoj razini jednakosti putem ujednačenosti. Kategorizacija uvijek nosi određenu razinu nejednakosti među različitim kategorijama, u ukupnoj bi strukturi međutim trebala pridonijeti uvažavanju ključnih razlika između skupina (“različito postupanje prema različitim”), a što ovdje nije slučaj jer kriteriji nisu određeni u skladu sa svrhom propisa i temeljnim načelima dvaju predmetnih zakona.

95 Löwer, Wolfgang: *Verfassungsrechtsfragen der Steuerauftragsverwaltung*, str. 129. Stofffuß Verlag, Bonn, 2000.

definiranu obvezu, pitanje zakonitosti postupanja ovisno je o mjerodavnom pravu. U svojstvu državnog tijela, Porezna uprava trebala bi odluke prilagoditi postizanju svrhe ZFPPN-a. No s druge strane, Porezna uprava mora primarno ispunjavati svoju institucionalnu svrhu u obliku osiguranja dotoka fiskalnih prihoda. Analiza svrhe predstečajne nagodbe rezultirala je, međutim, izrazito koherentnim rješenjem. Naime, svrhe dvaju zakona izrazito su kompatibilne i upravo presjek tih dvaju propisa predstavlja onaj segment u kojemu je ograničena slobodna ocjena poreznog tijela. Porezno tijelo dužno je barem onda podržati predstečajnu nagodbu kada se, kalkuirajući rizik, mogu očekivati fiskalni prihodi koji nadmašuju prihode koji bi proizašli iz neprihvatanja nagodbe jer time djeluje u skladu s fiskalnim interesima države i u skladu s pravima poreznih dužnika podjednako kao sa zakonom definiranom svrhom predstečajne nagodbe. Porezno tijelo temeljem poreznih načela i ustavnopravnih jamstava također je dužno suzdržavati se od opstrukcije postupka i u različitim slučajevima postupati nediskriminirajuće, a što je ujedno u skladu s načelom suradnje u postupku predstečajne nagodbe. Ograničenje ovakvog postupanja može jedino biti utemeljeno na ustavnom načelu "pravednog oporezivanja" i zaštite temeljnih vrijednosti pravne države, a čime će se u konkretnome slučaju isključiti od moguće nagodbe oni dužnici čiji postupci ih čine nedostojnim oprosta poreznog duga.

Kako su u protekloj godini doneseni propisi koji značajno utječu na ovlasti porezne uprave u postupku predstečajne nagodbe, posebno je važno bilo utvrditi je li novi okvir djelovanja poreznog tijela u skladu sa Zakonom o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi te temeljnim vrijednostima poreznog postupka i pravne države. U tom vidu promatra se naputak za takozvani skraćeni postupak koji obuhvaća odluke o poreznome dugu do dva milijuna kuna kada je u dužniku zaposleno manje od 30 radnika. Iako je ideja o stvaranju jedinstvenog okvira za predstečajne nagodbe "malih dužnika" načelno prihvatljiva jer znatno doprinosi ujednačavanju onih postupaka koji se primarno odvijaju na lokalnoj razini, uočen je niz krajnje zabrinjavajućih propusta. Prije svega ovakvo rješenje zanemaruje potrebu ujednačenosti prakse za sve dužnike u duhu jednakosti poreznih obveznika pred zakonom. Nadalje, trenutno rješenje ne samo da tretira pojedine kategorije dužnika drugačije, već otvara niz mogućnosti povlaštenog tretmana dužnika s većim poreznim dugom. Tako se nedovoljna pažnja poklanja razlici između gospodarske snage dužnika i strukturi duga, što ima za izravnu posljedicu da porezni dužnici koji su urednije plaćali svoje porezne obveze, u konačnici bivaju stavljani u lošiji položaj od poreznih dužnika koji su akumulirali veće porezne dugove. Zbog nedorečenosti kriterija vrednovanja i kombinacijom pojmova ukupnog duga i poreznog duga stvoren je okvir koji može djelovati poticajno za porezne dužnike koji su primarno akumulirali porezni dug u korist otplate drugih obveza. Posebno je problematično što naputkom Ministarstva financija u skraćenom postupku nije predviđena mogućnost oprosta dijela poreznog duga, a što je eksplicitno predviđeno zakonom te je pod pretpostavkom da samo djelomična naplata predstavlja maksimum stvarne mogućnosti realizacije poreznog duga i dužnost odgovornog poreznog tijela.

S obzirom na sve navedeno nije moguće okarakterizirati trenutno rješenje kao zaokruženu funkcionalnu cjelinu. Iako je pravni okvir donošenja odluka poreznog

tijela u postupku predstečajne nagodbe smisleno i svrsishodno sredstvo zaštite pravne sigurnosti i ujednačenosti odluka poreznih tijela u državi, predmetni problemi predstavljaju nezanemarivu stvarnu prijetnju pravima poreznih dužnika koji imaju manju gospodarsku snagu ili su urednije izvršavali porezne obveze. Negativni učinci koji mogu proizići za dužnike koji podliježu pravilima skraćenog postupka ne mogu biti zanemareni s aspekta pravednosti oporezivanja. Stoga se može zaključiti da je međudjelovanje poreznih propisa i pojedinih odredbi koje uređuju predstečajnu nagodbu dovelo do rješenja koja su u nezanemarivom dijelu u neskladu s temeljnim vrijednostima hrvatskoga poreznog sustava, ali i svrhom predstečajne nagodbe te je neophodno izmijeniti predmetne podzakonske akte u sferi predstečajne nagodbe tako da one u većoj mjeri uzimaju u obzir stvarni fiskalni interes države, suradnju poreznog tijela s poreznim dužnikom i svrhu suradnje stranaka u postupku predstečajne nagodbe.

## Summary

**THE TREATMENT OF TAXPAYERS BY CROATIAN TAX  
AUTHORITIES IN THE PRE-INSOLVENCY PROCEDURE**

The Croatian pre-insolvency procedure has a key role in the restructuring of corporations. Based on the fact that a relevant part of the pre-insolvency debt of most corporations is composed of tax debt, the tax authority is a common participant of pre-insolvency procedures. As such, it has various instruments to transform or restructure the tax-debt through the procedure. In order to prevent abuse of those instruments and to unify the actions of the respective tax bodies, there have been introduced various regulations which limit the discretionary power of the tax authorities. It is questionable if those limitations are on the one hand reasonable and on the other hand even legal under the constitutional principle of the rule of law. Regulations that are not statutes have to comply with statutory law and the Croatian constitution. The regulations regarding actions of tax authorities in pre-insolvency procedures, however, could due to their strictness and classification, especially in the shortened procedure (for small tax claims), have consequences which could be categorized as *contra legem*. In order to analyze the compliance of the regulations with the higher legal acts, the article examines the relation between Croatian tax law and pre-insolvency law, as well as the influence of the Croatian *rule of law* principle.

**Key words:** *Tax procedure, insolvency, discretionary power, tax relief.*

## Zusammenfassung

**DAS VERHÄLTNIS DES KROATISCHEN FINANZAMTES  
GEGENÜBER STEUERSCHULDNERN IM  
VORINSOLVENZVERFAHREN**

Das kroatische Vorinsolvenzverfahren nimmt eine Schlüsselrolle im Bereich der Unternehmensanierung ein. Aufgrund der Tatsache, dass sich ein wesentlicher Anteil an den Gesamtschulden der Unternehmen im Vorinsolvenzverfahren auf Steuerschulden bezieht, ist das Finanzamt regelmäßig als Gläubiger an den Vorinsolvenzverfahren beteiligt. Dabei stehen dem Finanzamt verschiedene Instrumente der Umgestaltung der Steuerschuld zur Auswahl. Um einen Missbrauch durch die zuständigen Steuerbehörden zu verhindern und ein gleichmäßiges Vorgehen zu gewährleisten, wurde eine Reihe von Vorschriften erlassen, welche das Vorgehen der Steuerbehörden genauer definieren sollen. Diese Vorschriften beschränken wesentlich das freie Ermessen der Steuerbehörden insbesondere im verkürzten Verfahren (für kleine Steuerschulden). Hierbei ist fraglich, ob und in welchem Maße diese Einschränkungen einerseits zweckmäßig und andererseits überhaupt rechtmäßig



sind. Da solche Rechtsvorschriften, die keinen Gesetzesrang haben, grundsätzlich im Einklang mit dem Gesetz und der Verfassung der Republik Kroatien sein müssen, ist es im vorliegenden Fall fraglich, ob die Rechtsvorschriften zur Regulierung des Vorgehens der Steuerbehörden im Vorinsolvenzverfahren *contra legem* wirken. Um diese Frage beantworten zu können, wird sowohl auf das Verhältnis von Steuerrecht und Vorinsolvenzrecht eingegangen als auch auf die wesentlichen Charakteristika des kroatischen Gesetzlichkeitsgrundsatzes.

**Schlüsselwörter:** *Steuerverfahren, Insolvenz, freies Ermessen, Steuerschulderlass.*

Riassunto

## **IL RAPPORTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE CON I CONTRIBUENTI NEL PROCEDIMENTO DI CONCORDATO PREVENTIVO**

Il procedimento di concordato preventivo detiene un ruolo chiave nella ristrutturazione delle imprese croate indebolitesi. La significativa parte che ricopre il debito fiscale nel complesso dei debiti dei debitori nel concordato preventivo nella Repubblica di Croazia pretenderebbe una continua partecipazione dell' Agenzia delle entrate nei concordati preventivi. Al fine di prevenire l' abuso di questo istituto giuridico e per la garanzia dell' eguaglianza tra i debitori fiscali sono state emanate numerose norme giuridiche, le quali regolano in maniera dettagliata le attività degli organi fiscali nei casi di concordato preventivo. Le norme in oggetto limitano in maniera significativa la libertà di valutazione dell' organo fiscale nell' ambito del procedimento abbreviato. Posto che nella Repubblica di Croazia le fonti normative inferiori necessariamente debbono essere rispettose di quelle superiori, ed in particolare della Costituzione e delle leggi di riferimento, si pone la questione se le leggi in oggetto, che ebbero come fine l' uniformazione del procedimento, siano davvero efficaci nella loro attuale forma o se esse rappresentino il fallimento di tale tentativo. Il contributo in oggetto analizzerà, pertanto, l' influenza degli enti pubblici sulle decisioni circa la possibilità di disporre del debito fiscale ed indagherà sulla legittimità costituzionale di determinate limitazioni della libera valutazione degli organi fiscali nel procedimento, come dal punto di vista del diritto al concordato preventivo, tanto dal punto di vista dell' interesse fiscale dello stato.

**Parole chiave:** *Procedimento tributario, concordato preventivo, libera valutazione, cancellazione del debito fiscale.*

