

SLOBODNA OCJENA U POREZNIM STVARIMA

mr. sc. Marija Kriletić, sutkinja
zamjenica predsjednika Visokog upravnog suda RH
Zagreb

UDK: 336.2::347.998.85
Ur.: 18. siječnja 2012.
Pr.: 27. veljače 2012.
Izvorni znanstveni rad

Sažetak

Načelo zakonitosti postavljeno Ustavom Republike Hrvatske odnosi se i na odluke koje donosi porezno tijelo primjenom slobodne (diskrecijske) ocjene. Ovlast rješavanja prema slobodnoj ocjeni može biti dodijeljena samo prema zakonskom propisu, što se u poreznim stvarima odnosi na slučajeve utvrđivanja porezne obveze i naplate poreza. Predmet slobodne ocjene ne može biti: nadležnost, ostvarenje zakonske svrhe, pravila postupka, način utvrđivanja činjeničnog stanja i oblik upravnog akta. Kontrolu ovih akata obavlja drugostupanjsko porezno tijelo u povodu pravnih lijekova, te upravni sudovi (Upravni sud Republike Hrvatske, odnosno upravni sudovi i Visoki upravni sud Republike Hrvatske). Potonji ne mogu ispitivati je li akt svrhovit. Sud kontrolira postoji li zakonska ovlast poreznog tijela za rješavanje primjenom slobodne ocjene, je li ovlast prekoračena, je li ostvarena zakonska svrha i je li došlo do zlouporabe izvrtaњem ovlasti. U sporu pune jurisdikcije, prema izričitom propisu novog ZUS-a, ako se radi o diskreciji uprave, sud ne može donijeti meritornu odluku. Izabrani primjeri iz sudske prakse pokazuju kako je porezno tijelo odlučivalo primjenom slobodne ocjene i kakve je presude donosio Upravni sud Republike Hrvatske u povodu tužbi poreznih obveznika.

Ključne riječi: *slobodna ocjena, diskrecijska ocjena, porezne stvari, upravni sud.*

1. UVODNE NAPOMENE

Poslovi državne uprave, pa i lokalne uprave, vrlo su raznoliki, pri čemu donošenje rješenja u upravnom postupku spada u važnije poslove. Ubiranje poreza jedna je od prvih aktivnosti države, ali koja kontinuirano traje i danas – jer, da bi država ostvarila zadaće koje ima, treba prikupiti sredstva, pri čemu su porezi glavni izvor prihoda. U tom postupku izdaje se porezni upravni akt koji podliježe preispitivanju, kao svaki upravni akt, povodom pravnih lijekova, kako bi se utvrdilo je li ostvareno jedno od temeljnih Ustavnih načela, načelo zakonitosti,

u dotičnoj pravnoj stvari. Postoje dva glavna vida kontrole upravnog akta i to: najprije povodom žalbe, o čemu se odlučuje unutar uprave, i izvan uprave, prije svega, povodom upravnog spora¹ pred Upravnim sudom Republike Hrvatske, a od 1. siječnja 2012. pred upravnim sudom, te povodom žalbe, pred Visokim upravnim sudom Republike Hrvatske (dalje: Sud).

Davno je napušteno shvaćanje da je upravno djelovanje slobodno, a zakon da samo daje izvjesna ograničenja. Uprava može djelovati samo ako ima zakonsku ovlast. Time se ostvaruje: politički učinak podvrgavanja uprave predstavničkom tijelu, psihološki - jednakost pred zakonom i pravna sigurnost te tehnički u vidu pojednostavljenja rada.

Premda je uprava stegnuta u okvire zakonitosti, ima situacija u kojima je u upravnim stvarima ovlaštena donositi odluke prema svojoj slobodnoj ocjeni. Međutim, to ne znači da u našem pravnom sustavu postoji mogućnost donošenja slobodnih upravnih akata, već, pod određenim pretpostavkama, upravnih akata koji sadrže slobodnu ocjenu.

Postavlja se pitanje mogu li i takve odluke podlijegati nadzoru, i ako mogu, kakvom. Kako je to pravno uređeno u poreznim stvarima posebice osjetljivim sa stajališta poreznog obveznika čija se imovina oporezivanjem umanjuje, što je osobito važno i tijelima kojima pripada dotični porez? Pitanje koje se postavlja, dolazi li uopće kod ubiranja poreza u obzir donošenje odluke prema slobodnoj ocjeni kad su stope poreza propisane, a plaćanje poreza u interesu je države s mogućnošću prisilnog ostvarenja temeljem financijskog suvereniteta države, a ako ta mogućnost postoji, kakav je mehanizam kontrole.

2. SLOBODNA OCJENA

Prema hrvatskom pozitivom pravu, odlučivanje prema slobodnoj ocjeni, zakonska je terminologija. U pravnoj literaturi koristi se i izraz *diskrecijska (diskreciona) ocjena* s nešto drukčijim značenjem² ili kao istoznačnica.³ Diskrecijska ocjena teorijski je termin nastao iz njemačkoga izraza *das freie Ermessen* (slobodna ocjena) i francuskoga izraza *pouvoir discrètionnaire* (diskrecijska ovlast).

1 v. Zakon o upravnim sporovima (dalje: ZUS 1) – NN 53/91, 9/92, 77/92 i Zakon o upravnim sporovima (dalje: ZUS 2) – NN 20/10. Potonji je stupio na snagu 1. siječnja 2012. i tada prestaje važiti ZUS 1, ali predmeti koji su bili zaprimljeni u Upravnom sudu Republike Hrvatske, a nisu riješeni do 31. prosinca 2011., dovršit će se po odredbama ZUS-a 1. Prema podacima sudske pisarnice od 1.1.2012., radi se o 32 453 predmeta koji ostaju za rješavanje na Visokom upravnom sudu Republike Hrvatske. Prema čl. 12. st. 1. ZUS-a 2 za rješavanje upravnih sporova nadležni su upravni sudovi i Visoki upravni sud Republike Hrvatske.

2 v. Krbek, I., *Diskreciona ocjena*, Jugoslavenska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 1937.

3 Borković, I., *Upravno pravo*, Narodne novine, Zagreb, 2002., Ivančević, V., *Institucije upravnog prava*, PFZ Biblioteka, Zagreb, 1983.

Premda je svako djelovanje uprave utvrđeno zakonom, uprava ipak ima i određenu slobodu kretanja, između ostalog, kada odlučuje prema vlastitom shvaćanju između više mogućnosti koje daje zakonodavac. *Karakteristično je za diskrecionu ocjenu, da se tu vrši biranje između više mogućnosti, strogo konkretno i individualno s obzirom na pojedini slučaj.*⁴ *Pravna norma koja daje tu slobodu izbora je disjunktivna norma: ona ovlašćuje na izbor i on sam pravno nevezan, predstavlja diskrecionu ocjenu. Prema tome, postoji čvrsta pravna kopča između načela zakonitosti i diskrecione ocjene: bez ovlaštenja nema te ocjene i takav akt postaje nezakonit.*⁵ Uprava nema mogućnost odlučivanja po svojoj volji ako nema pravnog propisa. Kod kategoričke pravne norme, za razliku od disjunktivne (alternativne), koja je osnova slobodne ocjene, ne postoji mogućnost izbora i samo jedno rješenje može biti zakonito.

Kod slobodne ocjene postoje dvije različite ovlasti, od kojih jedna, *hoće li se stranci naložiti neka obveza, ili ju osloboditi od obveze, podijeliti ili oduzeti pravo* itd., i druga, *kako će se to učiniti, s kojim točno sadržajem i kojim sredstvima*. Te dvije ovlasti slobodne ocjene mogu postojati odvojeno i treba ih strogo lučiti, a može biti dana ovlast slobodne ocjene glede obje.

Tako na primjer u poreznim stvarima čelnik poreznog tijela može, na temelju pisanog, obrazloženog prijedloga ovršenika, u potpunosti ili djelomice, odgoditi ovrhu i to za najdulje šest mjeseci pod pretpostavkama iz čl. 136. st. 1. Općeg poreznog zakona (dalje: OPZ).⁶ Odgodu ovrhe može uvjetovati davanjem sredstva osiguranja naplate (čl. 136. st. 3.). Drugi je primjer prodaje ili otpisa poreznog duga iz porezno-dužničkog odnosa za što je nadležna Vlada Republike Hrvatske.⁷

Prilikom odabira između ponuđenih mogućnosti – pravno jednako vrijednih – primjenjivač procjenjuje koju će pravnu normu primijeniti prema načelu svrhovitosti (oportuniteta) imajući na umu političke, ekonomske, socijalne ili druge razloge. Kako uprava djeluje u javnom interesu, on mora biti neprestano prisutan, ali i prava stranke zaštićena, pa odluka zavisi od potreba konkretnog slučaja, što znači da se stvar procjenjuje od slučaja do slučaja. Samovolja nije dopuštena, pa treba izabrati onu alternativu koja u konkretnoj situaciji najviše odgovara interesima javne službe. Sadržaj javnog interesa mijenja se s obzirom na vrijeme, prostor i subjekte prema kojima djeluje uprava i baš disjunktivna pravna norma omogućuje upravi da ne djeluje kruto i da se prilagodi okolnostima slučaja o kojem odlučuje. Slobodno odlučivanje postoji u području materijalnog i, u ograničenoj mjeri, postupovnog prava.

4 Krbek, I., *Upravno pravo FNRJ*, Beograd, 1955., str. 171.

5 Ivančević, V., *Institucije upravnog prava*, Zagreb, 1983., str. 198.

6 NN 147/o8, 18/11. Prema čl. 136. st. 1. odgoda se može odobriti:

1. ako je protiv ovršne isprave podnesena žalba,

2. ako je podnesen zahtjev za povrat u prijašnje stanje u postupku u kojem je donesena ovršna isprava,

3. ako je ovršenik protiv rješenja o ovrsi podnio žalbu ili tužbu.

7 Prema čl. 120. st. 1. OPZ-a, osim u slučajevima utvrđenim ovim Zakonom, Vlada Republike Hrvatske može na prijedlog ministra financija donijeti odluku o prodaji ili otpisu poreznog duga iz poreznodužničkog odnosa.

2.1. Podjeljivanje slobodne ovlasti

Podjeljivanje slobodne ovlasti izrijekom u pozitivnom zakonodavstvu rijetka je pojava. Ono se označava izrazom da uprava odlučuje *po slobodnoj ocjeni*. Češći su slučajevi davanja takve ovlasti izrazima koji su nedovoljno određeni, kao: *može, smije, ovlaštena je, pripada pravo, javni interes, opće dobro, korisno je, ili daje izbor između više načina postupanja*, itd.. Ovakvo neizravno izražavanje može dovesti do dvojbe je li u pitanju slobodna ocjena ili nije. U primjeni poreznog prava, međutim, taj se problem nije očitovao. U nastavku će se ilustrirati s nekoliko primjera.

Uzmimo primjerice OPZ, koji se primjenjuje u postupku oporezivanja kao opći zakon zajedno s posebnim zakonima koji reguliraju pojedine porezne oblike.

Utvrđivanje porezne osnovice procjenom regulirano je u čl. 82. OPZ-a.⁸ Porezno tijelo⁹ treba utvrditi porez u visini predviđenoj pravnom normom koji primjenjuje na konkretan slučaj. Porezni obveznik prema redovnom tijeku stvari prijavljuje svoje obveze na temelju poslovnih knjiga i evidencija. Ali ako porezno tijelo ne može na taj način utvrditi poreznu osnovicu, što znači ni primijeniti na nju propisanu poreznu stopu i izračunati porez, pristupit će procjeni (čl. 82. st. 2.,

8 Čl. 82. OPZ-a glasi: (1) Ako porezno tijelo ne može utvrditi poreznu osnovicu na temelju poslovnih knjiga i evidencija, mora je procijeniti. (2) Porezno tijelo procijenit će poreznu osnovicu: 1. ako porezni obveznik ne može predočiti knjige ili evidencije koje je dužan voditi prema poreznim zakonima, 2. ako porezni obveznik ne izdaje propisane račune ili ne vodi poslovne knjige točno, uredno i pravodobno, 3. ako porezni obveznik podatke za oporezivanje ne može dokazati vjerodostojnom dokumentacijom, 4. ako porezni obveznik odbije sudjelovati u poreznom postupku ili onemogućava provedbu poreznog postupka, 5. ako porezni obveznik koji vodi podatke u elektroničkom obliku ne postupi u skladu s odredbama čl. 57. ovoga Zakona. (3) Pri utvrđivanju porezne osnovice procjenom, porezno tijelo polaziti će od: 1. raspoložive uredne poslovne dokumentacije, ako ona postoji a nije proknjižena, 2. raspoložive uredne poslovne dokumentacije o poslovanju u određenom razdoblju kraćem od razdoblja oporezivanja (dnevnom, tjednim ili mjesečnim primicima), tako da se na temelju podataka o tom dijelu poslovanja procijeni porezna osnovica određenog razdoblja, 3. podataka i činjenica o ostvarenim primicima (dnevnom, tjednim ili mjesečnim) utvrđenih očevidom ili poreznim nadzorom, tako da se na temelju tih podataka procijeni porezna osnovica određenog razdoblja, 4. usporedbe iskazanih primitaka s primicima drugih poreznih obveznika koji obavljaju istu djelatnost na istoj ili sličnoj lokaciji ili usporedbe s prosječnim primitkom više poreznih obveznika iste djelatnosti na istoj ili sličnoj lokaciji, 5. podataka o mogućnostima isporuka dobara ili obavljanja usluga (instaliranog kapaciteta), utvrđenih očevidom ili inspekcijskim nadzorom. (4) Ako Porezna uprava na temelju prikupljenih podataka utvrdi da fizička osoba raspolaže imovinom ili sredstvima za privatnu potrošnju koja višestruko premašuje primitke što ih je fizička osoba ostvarila tijekom godine, Porezna uprava pozvat će fizičku osobu da dostavi dokaze o izvorima stjecanja imovine. Ako se fizička osoba ne odazove pozivu Porezne uprave ili ne dostavi vjerodostojne dokaze o izvorima stjecanja imovine, Porezna uprava procjenom će utvrditi osnovicu poreza na dohodak fizičke osobe. (5) Porezno tijelo po slobodnoj ocjeni odlučuje koje će mjerilo ili više njih, iz stavka 3. i 4. ovoga članka, koristiti za procjenu porezne osnovice.

9 Prema članku 3. OPZ-a porezno tijelo je tijelo državne uprave, tijelo jedinice područne (regionalne) samouprave ili tijelo jedinice lokalne samouprave u čijem su djelokrugu poslovi utvrđivanja, nadzora i naplate poreza.

ali i čl. 82. st. 4. OPZ-a koji se odnosi na nelegalno stečenu imovinu, odnosno onu koja potječe iz neoporezovanih prihoda). Način utvrđivanja porezne osnovice, kako će pravnotehnički porezno tijelo postupiti, predviđeno je u st. 3. i posebno st. 4. Od čega će pri tomu konkretno poći prema slovu zakona stvar je slobodne ocjene (st. 5.). Pri traženju rješenja koje će dovesti do pravilno utvrđenog poreza, tj. što je moguće realnije porezne osnovice, poreznik će se prije svega koristiti svojim poznavanjem financijske struke i vlastitim iskustvom, te odabрати metodu koja je primjerena slučaju kojeg rješava. U tom smislu možda bi se moglo reći da se radi o tehničkoj procjeni relevantnih okolnosti, o utvrđivanju činjeničnog stanja, koje ne ide pod pojam diskrecijske ocjene, baš kao što se pod time ne smatra ni slobodna ocjena dokaza koja znači samo pravnu nevezanost na određeno dokazno sredstvo.

Tako je u predmetu Us-3665/2001 Sud presudom od 25. svibnja 2005. odbio tužbu našavši da je pravilno nakon nadzora tužiteljeva poslovanja procjenom utvrđen porez na dodanu vrijednost itd., s pripadajućim kamatama. U obrazloženju presude navodi se:

Ocjenjujući zakonitost pobijanog rješenja Sud smatra da istim nije povrijeđen zakon tužitelju na štetu. Naime, tuženo tijelo zakonito je postupilo kada je odbilo žalbu tužitelja i dalo valjane razloge za svoju odluku, a što proizlazi iz spisa predmeta odnosno zapisnika o obavljenom nadzoru kod tužitelja za vremensko razdoblje poslovanja tužitelja od 7. 12. 1999. godine do 10. 7. 2000. godine kao i zapisnika od 5. 6. 2000. godine, kada je izvršen nadzor obračunavanja i plaćanja poreza na dodanu vrijednost, poreza na potrošnju i posebnog poreza na pivo i bezalkoholna pića za vremensko razdoblje od 7. 12. 1999. do 10. 7. 2000. godine.

Prilikom izvršenog nadzora utvrđeno je da tužitelj nije obračunavao i uplaćivao porez na dodanu vrijednost prilikom obavljanja ugostiteljske djelatnosti u kafe baru M.C. u Đ. i to temeljem pregleda poslovne dokumentacije. Naime, u vrijeme kontrole tužitelj nije imao poslovnu dokumentaciju o nabavi alkoholnih i bezalkoholnih pića. Utvrđeno je da tužitelj nije u tijeku 2000. godine polagao gotovinu na žiro račun, a što je utvrđeno izlistanjem prometa žiro računa. Također je u postupku utvrđeno da je tužitelj proizvodio pivo i sokove te da o tome nije posjedovao dokumentaciju a niti je obračunavao i uplaćivao porez na dodanu vrijednost. Stoga je na temelju dostupne dokumentacije, a koja se je odnosila na proizvodnju piva i sokova, utvrđeno da je tužitelj proizveo veće količine nego što je naknadno knjižio u svojim poslovnim knjigama, te je temeljem članka 18. Zakona o porezu na dodanu vrijednost izvršena procjena prometa i poreza na dodanu vrijednost.

Konkretno, na temelju dokumentacije koju je tužitelj vodio za kafe bar M.C. izvršena je procjena prometa ugostiteljskog lokala kojega je tužitelj iskazao u svojim poslovnim knjigama tj. u knjizi šanka za razdoblje od 1. 5. 2000. godine do 5. 7. 2000. godine, pa ne stoji ni tvrdnja da je netko drugi vodio poslovanje u lokalu. Tužitelj u tužbi niti ne navodi koji je taj drugi. Isto tako nije točno

da nije trebalo izvršiti procjenu prometa od proizvodnje bezalkoholnog pića i piva, jer je u postupku utvrđeno da je vrijednost proizvedenih i prodanih količina veća od vrijednosti koja je knjižena u knjizi izlaznih računa s obzirom na evidencije o proizvodnji sačinjene po tužitelju odnosno za sve proizvedene količine piva i bezalkoholnih pića postoji evidentiran utrošak repromaterijala, a u poslovnim prostorijama nisu zatečene zalihe piva i sokova. Također, osnovano su upravna tijela utvrdila kao odgovornu osobu za učinjene nepravilnosti stečajnog upravitelja A.F. jer je imenovan stečajnim upraviteljem rješenjem Trgovačkog suda u O. od 4. 2. 2000. godine. a nadzor je obavljen za razdoblje od 7. 12. 1999. do 10. 7. 2000. godine.

S obzirom da je činjenično stanje tj. ukupan promet utvrđen na temelju podataka koji su djelomično pronađeni kod samog tužitelja kao i primjenom odredbe članka 18. stavka 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, a kojom odredbom je propisano da ako porezni obveznik nema propisanu dokumentaciju i porezne evidencije, a što tužitelj nije imao, Porezna uprava može procijeniti poreznu obvezu na temelju obavljenog nadzora, a što je kod tužitelja i učinjeno.

Općenito uzevši, porez se utvrđuje u poreznom rješenju ili putem obračunske prijave što ju podnosi porezni obveznik. Troškovi ubiranja poreza ne bi smjeli biti veći od samog poreza jer bi takav postupak bio neracionalan i protivio bi se očekivanjima koja se postavljaju pred upravu da postupa kao pažljivi gospodar. Prema OPZ-u, ako su troškovi nesrazmjerni, rješenje se ne mora izdati (čl. 87. OPZ-a).¹⁰ Porezno tijelo ipak može i tada donijeti rješenje; to je stvar njegove slobodne ocjene.

Kad je doneseno privremeno porezno rješenje, porezno tijelo može naknadno provjeravati poreznu prijavu (čl. 84. st. 4.),¹¹ što je također stvar slobodne ocjene.

Porezno tijelo može donijeti i djelomično rješenje kad je to svrhovito dakle prema slobodnoj ocjeni, što je regulirano u Zakonu o općem upravnom postupku (dalje: ZUP) čl. 100. st. 1.,¹² koji se primjenjuje supsidijarno i na postupak poreznog tijela.

10 Čl. 83. OPZ-a glasi: (1) Porezno tijelo ne mora donijeti porezno rješenje ako bi troškovi utvrđivanja i naplate poreza bili nesrazmjerni naplaćenom porezu. (2) U slučaju pogrešno utvrđene visine porezne obveze porezno se rješenje ne mora mijenjati ako bi povećani iznos poreza bio nesrazmjernan troškovima postupka izmjene rješenja.

11 Čl. 89. st. 4. OPZ-a glasi: Porezno tijelo može izvršiti naknadnu provjeru vjerodostojnosti podataka iskazanih u poreznoj prijavi poreznog obveznika. Ako porezno tijelo na temelju naknadno izvršene provjere utvrdi da postoji osnova za izmjenu porezne obveze utvrđene privremenim poreznim rješenjem, porezno tijelo će zamijeniti privremeno porezno rješenje novim rješenjem.

12 NN 47/09, čl. 100. st. 1. ZUP-a glasi: Kad se u upravnoj stvari rješava o više pitanja, a samo se o nekima od njih može riješiti na temelju utvrđenog činjeničnog stanja, može se donijeti rješenje samo o tim pitanjima (djelomično rješenje).

U povodu žalbe protiv poreznog akta prvostupanjsko porezno tijelo mora izmijeniti rješenje u slučajevima iz čl. 161. st. 3. OPZ-a,¹³ dok povodom žalbe protiv toga novog poreznog akta taj akt *može* izmijeniti do donošenja odluke o žalbi (čl. 161. st. 6. OPZ-a),¹⁴ što znači da se o tome odlučuje prema slobodnoj ocjeni.

Kad su u pitanju neodređeni pojmovi, normu valja tumačiti u korist pravne vezanosti.

Upravni organ rješava po slobodnoj ocjeni u slučajevima kad mu je izričitim propisom dano pravo da odlučuje po slobodnoj ocjeni ili takvo ovlaštenje iz odnosnog propisa na nesumnjiv način proizlazi.

Vrhovni sud Hrvatske, U-3460/56.¹⁵

3. ŠTO NE MOŽE BITI PREDMET SLOBODNE OCJENE?

Predmet slobodne ocjene, prema ustaljenom pravnom shvaćanju u pravnoj znanosti, ne može biti nadležnost, ostvarenje zakonske svrhe, pravila postupka, način utvrđivanja činjeničnog stanja i oblik upravnog akta.

3.1. Nadležnost

Opće postupovne odredbe sadržane u OPZ-u uređuju i nadležnost poreznih tijela (stvarnu i mjesnu) u postupku ubiranja poreza (čl. 43. do 47.).¹⁶ Lokalne poreze

13 Čl. 163. st. 3. OPZ-a glasi: Prvostupanjsko porezno tijelo će porezni akt izmijeniti tijekom postupka po žalbi: 1. ako ocijeni da je žalba opravdana i nije nužno provoditi novi ispitni postupak, 2. ako ocijeni da je provedeni postupak bio nepotpun, a to je moglo biti od utjecaja na rješavanje, 3. ako žalitelj u žalbi iznosi takve činjenice i dokaze koji bi mogli biti od utjecaja na drukčije rješavanje stvari, 4. ako je žalitelju moralo biti omogućeno da sudjeluje u postupku, 5. ako je žalitelj propustio sudjelovati u postupku ali je u žalbi opravdao to propuštanje.

14 Čl. 163. st. 6. OPZ-a glasi: Novi porezni akt može se izmijeniti do donošenja odluke o žalbi.

15 Crnković, V., Dupelj, Ž., *Primjena Zakona o općem upravnom postupku*, Informator, Zagreb, 1996., str. 231.

16 Čl. 43. OPZ-a glasi: (1) Poslove u vezi s utvrđivanjem i naplatom poreza te primjenom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja obavlja Ministarstvo financija Republike Hrvatske preko upravnih organizacija u svom sastavu (Porezna uprava, Carinska uprava i Financijska policija). (2) Poslove u vezi s utvrđivanjem i naplatom poreza koji su propisani odlukama predstavničkih tijela jedinica područne (regionalne) samouprave i tijela jedinica lokalne samouprave obavljaju njihova porezna tijela. Obavljanje tih poslova može se povjeriti Poreznoj upravi na temelju suglasnosti ministra financija. Čl. 44. OPZ-a glasi: Stvarna nadležnost pojedinih poreznih tijela propisuje se posebnim zakonom, odnosno propisom donijetim na temelju zakona. Čl. 45. OPZ-a glasi: Mjesna nadležnost poreznih tijela određuje se prema posebnim zakonima i propisima kojima se uređuje unutarnja organizacija i ustrojstvo poreznih tijela. Čl. 46. OPZ-a glasi: Ako bi u nekoj poreznoj stvari istodobno mjesno nadležna mogla biti dva ili više poreznih tijela, porez utvrđuje ono porezno tijelo koje je prvo pokrenulo postupak. Čl. 47. OPZ-a glasi: Porezno tijelo koje je pokrenulo postupak ustupit će predmet poreznom tijelu koje je prema novim okolnostima postalo mjesno nadležno ako se time poreznom obvezniku bitno olakšava sudjelovanje u poreznom postupku.

koje ubire Porezna uprava znače prenošenje nadležnosti na temelju ugovora, ali ugovor ne sklapaju porezni obveznici već lokalne (područne) vlasti glede određenog poreznog oblika, što znači da se odnosi na neodređeni broj poreznih obveznika. Ako je u pitanju istovremena nadležnost više poreznih tijela (što se je javljalo npr. u slučaju preklapanja poslova Porezne uprave i Financijske policije), porez utvrđuje ono porezno tijelo koje je prvo pokrenulo postupak i ovdje nema slobode izbora. U slučaju promjene mjesne nadležnosti obvezatan je ustup predmeta, ako će se time bitno olakšati položaj poreznog obveznika u postupku.

Prema tomu, pitanje nadležnosti uređeno je na način da nema mjesta slobodnom odlučivanju u pojedinačnom slučaju.

3.2. Ostvarenje zakonske svrhe

Pravo je sredstvo, a za svakim sredstvom stoji svrha. Uprava koja primjenjuje pravo i zbog toga tumači pravne propise, mora u prvom redu da utvrdi smisao i cilj ili svrhu tih pravnih propisa. Neki je pravni propis tek onda pravilno primijenjen, ako primjena odgovara njegovoj svrsi ili cilju. Zato može nezakonitost postojati u samom cilju ili svrsi, jer je uprava donijela odnosni akt s drugim ciljem ili s drugom svrhom, nego što je ima sam zakon.¹⁷

Odredbe čl. 5. ZUP-a¹⁸ postavljaju načelo zakonitosti kao jedno od osnovnih načela upravnog postupka. OPZ, pak, formulira ovo načelo kao dužnost postupanja po zakonu (čl. 6. st. 1. OPZ-a).¹⁹

Rješavanje prema slobodnoj ocjeni regulirano je u okviru načela zakonitosti. Rješavati prema slobodnoj ocjeni može se samo ako zakon daje tu ovlast, a mora biti doneseno u skladu sa svrhom radi koje je dana ovlast i može se kretati samo unutar te ovlasti (čl. 5. st. 2. ZUP-a).

U strukturi javnih prihoda države, te područnih i lokalnih jedinica, najznačajnije mjesto pripada porezima i oni čine osnovni izvor financiranja izdataka predviđenih u proračunima teritorijalnih jedinica. Da bi se ostvario proračun, da bi pritekla novčana sredstva u očekivanom iznosu, potrebno je utvrditi konkretno obvezu svakom poreznom obvezniku i osigurati da se ona izvrši. To je opći interes koje porezno tijelo kao tijelo kojem je povjerena ovlast i dužnost ubiranja poreza mora uzeti u obzir kad odlučuje u poreznim stvarima. Ali, poreznim upravnom aktom porezno tijelo ne smije gospodarski uništiti poreznog obveznika jer je to i opći interes.

¹⁷ Krbek, I., *Upravno pravo FNRJ*, knjiga I., Beograd, 1955.

¹⁸ Čl. 5. ZUP-a glasi: (1) Javnopravno tijelo rješava upravnu stvar na temelju zakona i drugih propisa te općih akata donesenih na temelju zakonom utvrđenih javnih ovlasti. (2) U upravnim stvarima u kojima je javnopravno tijelo zakonom ovlašteno rješavati po slobodnoj ocjeni, odluka mora biti doneseno u granicama dane ovlasti i u skladno svrsi radi koje je ovlast dana.

¹⁹ Čl. 6. st. 1. OPZ-a glasi: Porezno tijelo dužno je zakonito utvrđivati sva prava i obveze iz porezno-pravnog odnosa.

Pri odlučivanju prema slobodnoj ocjeni porezno tijelo mora uzeti u obzir i socijalne, gospodarske i druge prilike koje iznosi porezni obveznik, odnosno koje su mu poznate, treba imati sluha za pravičnost, pa se odluka donosi u pomirbi javnog i privatnog interesa. Pri tomu ne smije doći do zloupotrebe ovlasti (izokretanja ovlasti) koje postoji ako se uprava koristi svojim ovlastima iz motiva koje zakonodavac nije imao na umu kad je dao ovlast, što se naziva i greškom u cilju, odnosno svrsi akta. Svrha sadržana u zakonskoj normi može biti izričito navedena ili se do nje dolazi tumačenjem pravne norme. Nedostaje li pravna norma, donositelj upravnog akta ne može popuniti pravnu prazninu i izmisliti svrhu koja bi prema njegovom shvaćanju odgovarala javnom interesu. Treba postojati ovlast za vršenje slobodne ocjene, slobodna ocjena mora biti u granicama dane ovlasti i u skladu sa svrhom u kojoj je ovlast podijeljena. Greška u svrsi smatra se materijalnom povredom zakona.

Pri utvrđivanju zakonske svrhe uvijek treba imati na umu ustavne odredbe. Ustav Republike Hrvatske²⁰ izrijekom govori samo na jednom mjestu o porezima – u čl. 51. st. 2. – *Porezni se sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti*. Oba ova socijalnopolitička načela oporezivanja ne odnose se na svaki porezni oblik, već na njihovu ukupnost, na sustav kao cjelinu, jer primjenom samo tog jednog načela nije moguće ostvariti ostala načela oporezivanja u ukupnosti, prema Wagneru,²¹ napose financijskopolitička (izdašnost, prilagodljivost), ali i ekonomskopolitička (izbor poreznog izvora i oblika), te poreznotehnička (određenost porezne obveze, ugodnost plaćanja, jeftinoća ubiranja).

Jednakost pri oporezivanju proizlazi iz temeljnih sloboda i ljudskih prava što ih štiti Ustav. Prema čl. 14. Ustava: *svatko u Republici Hrvatskoj ima prava i slobode, neovisno o njegovoj rasi, boji kože, spolu, jeziku, vjeri, političkom ili drugom uvjerenju, nacionalnom ili socijalnom podrijetlu, imovini, rođenju, naobrazbi, društvenom položaju ili drugim osobinama. Svi su pred zakonom jednaki*. Prema tomu, načelo jednakosti pri oporezivanju načelo je opće porezne obveze.

Načelo pravednosti²² može značiti ravnomjernost u raspodjeli poreznog tereta, pri čemu je za osjećaj pravednosti oporezivanja mjerodavna percepcija poreznog obveznika i socijalnih grupa o tomu, što ovisi o mnogo čimbenika.

Na ovo se nadovezuje načelo iz čl. 51. st. 1. Ustava prema kojem: *svatko je dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima*. To znači da će za onog poreznog obveznika, jer javni rashodi podmiruju se i porezima, koji ima više biti predviđena i veća obveza, ali znači i to da porezni teret ne može biti toliki da gospodarski uništi poduzetnika ili onemogućiti minimalne životne uvjete poreznog obveznika i članova njegove obitelji.²³

20 NN 85/10 – pročišćeni tekst.

21 Jelčić, B., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Birotehnika, Zagreb, 1994., str. 40.

22 v. Jelčić, B., op. cit. str. 180 i d.

23 v. Jelčić, B., *Racionalni porezni sustav*, Pravo i porezi, br. 2/2003.

3.3. Pravila postupka i utvrđivanje činjeničnog stanja

U poreznim stvarima pravila postupka koja treba primijeniti (OPZ, ZUP, posebni zakoni)²⁴ nisu u sferi slobodne ocjene i prije donošenja rješenja treba pravilno provesti postupak, također i ovršni postupak u slučaju da porezna obveza ne bude dobrovoljno izvršena. Međutim, postoje i slučajevi gdje porezno tijelo može odlučiti primjenom slobodne ocjene i u primjeni pravila postupka (primjeri su navedeni u poglavlju 2.1. Podjeljivanje slobodne ovlasti).

Odluka se može donijeti nakon što se u postupku točno i potpuno utvrdi činjenično stanje, a sam način utvrđivanja činjeničnog stanja stvar je slobodne ocjene dokaza što se ne može podvesti pod pojam odlučivanja prema slobodnoj ocjeni.

U praksi je zabilježeno sljedeće pravno shvaćanje:

Slobodna ocena, kod sistema uprave koji počiva na načelu legaliteta, kao što je u našem pravnom sistemu, ne može se shvatiti kao ničim ograničeno postupanje, već je to takvo postupanje koje se rukovodi načelom celishodnosti (oportunisti) i koje mora da proizlazi iz izvesne određene situacije. Tu situaciju kao činjenično utvrđenje mora ustanoviti upravni organ kome je dato pravo vršenja slobodne, diskrecione ocene. Ovo postupanje koje u stvari prethodi diskrecionoj oceni podleži pravnim pravilima (legalitet) i može se ocenjivati i u upravnom sporu (čl. 9. st. 1. Zakona o upravnim sporovima).

(Izvod iz presude Saveznog vrhovnog suda Už br. 765/53, od 11. jula 1953. godine).

Napomena: Član 9. Zakona o upravnim sporovima u prečišćenom tekstu Zakona o upravnim sporovima – („Službeni list SFRJ“, br. 21/65) postao je član 10.²⁵

3.4. Oblik upravnog akta

OPZ propisuje oblik i sadržaj svakoga poreznog akta, pa i onog kojim se odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama iz poreznopravnog odnosa, te određuje da se donosi u pisanom ili u usmenom obliku, ali i nakon usmenog akta mora sijediti pisana odluka, te je propisan obvezatni sadržaj poreznog akta (čl. 50.).²⁶

24 Npr. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Zakon o porezu na dohodak, Zakon o porezu na promet nekretnina, Zakon o posebnom porezu na naftne derivate, Zakon o posebnom porezu na luksuzne proizvode itd.

25 Krbeć, I., Zakon o opštem upravnom postupku, Savremena administracija, Beograd, 1968.

26 Čl. 50 OPZ-a glasi: (1) Porezni akt donosi se u pisanom ili u usmenom obliku. (2) Usmeni porezni akt može donijeti ovlaštena osoba poreznog tijela i narediti njegovo izvršenje bez odgode u slučaju kada je ugrožena naplata poreza. (3) Usmeni porezni akt mora se izdati u pisanom obliku najkasnije u roku od tri dana od dana njegova donošenja. (4) Svaki porezni akt iz članka 49. stavka 2. ovoga Zakona mora sadržavati: 1. naziv poreznog tijela, broj i datum poreznog akta, 2. ime i prezime, odnosno naziv sudionika kome se upućuje, 3.

4. NADZOR AKATA U KOJIMA JE SADRŽANA SLOBODNA OCJENA

U slučaju pogrešnosti upravnog akta spada i greška u slobodnoj ocjeni koja ne znači nezakonitost upravnog akta, te se označava kao nepravilnost, nesvrhovitost, nesvrshodnost, neoportunist, necijelishodnost. Premda donositelj akta s elementima slobodnog odlučivanja bira između više mogućnosti koje imaju jednaku pravnu vrijednost, u konkretnom slučaju samo je jedno rješenje pravilno. Ovdje dolazi do izražaja važnost obrazlaganja odluke.

Postoje dva vida nadzora akata s diskrecijskom ocjenom: kontrola zakonitosti i kontrola svrhovitosti. Obje ove kontrole može provoditi upravno tijelo, dok Sud u upravnom sporu može kontrolirati samo zakonitost, ali ne i svrhovitost upravnog akta.

4.1. Upravni nadzor

4.1.1. Žalba

OPZ u VII. glavi o pravnim lijekovima regulira žalbeni postupak, te određuje dužnost prvostupanjskog poreznog tijela da izmijeni porezni akt *ako ocijeni da je žalba opravdana...* (čl. 163. st. 3. t. 1. OPZ-a), što se s obzirom na formulaciju može uzeti da je dopustiva pravna, ali i interesna žalba, dok drugostupanjskom poreznom tijelu nalaže da je dužno ispitati zakonitost pobijanog poreznog akta (čl. 170. st. 1.). Ovdje je pravna regulacija drukčija od one propisane ZUP-om gdje, osim prvostupanjskog tijela, i drugostupanjsko tijelo ocjenjuje svrhovitost osporenog rješenja, a time i zakonitost (čl. 113. st. 2. i 115. st. 1. ZUP-a).²⁷

4.1.2. Izvanredni pravni lijekovi

Izvanrednim pravnim lijekovima ne može se, uglavnom, neposredno dirati u akte donesene prema slobodnoj ocjeni jer je obično u pitanju ispravljanje povrede koja se odnosi na nezakonitost upravnog akta. Tako bi kod oglašavanja rješenja ništavim, te poništavanja i ukidanja rješenja (glave III. i IV. ZUP-a), dok bi kod obnove postupka (glava III. ZUP-a) ipak moglo doći u obzir, primjerice kada su u pitanju nove činjenice ili novi dokazi ili drukčije riješeno prethodno pitanje.

pravni i činjenični temelj, 4. potpis ovlaštene osobe. (5) Porezni akt kojim se nalaže neko činjenje ili trpljenje mora sadržavati i upozorenje na posljedice nepostupanja. (6) Obvezni sadržaj poreznog rješenja utvrđuje se ovim Zakonom, a primjenjuje se i na zaključak.

27 Čl. 113. st. 2. ZUP-a glasi: Kad prvostupanjsko tijelo utvrdi da je žalba dopuštena, pravodobna i izjavljena od ovlaštene osobe, navodi žalbe razmotrit će se te ispitati zakonitost, odnosno ocijeniti svrhovitost rješenja koje se žalbom osporava. Čl. 115. st. 1. glasi: Drugostupanjsko tijelo ispituje zakonitost i ocjenjuje svrhovitost pobijanog rješenja u granicama zahtjeva iz žalbe, ali pri tome nije vezano žalbenim razlozima.

OPZ predviđa jedan izvanredni pravni lijek: mijenjanje i poništavanje rješenja u svezi s upravnim sporom (čl. 171. OPZ-a). Pretpostavke za postupanje poreznog tijela su: da je stranka pokrenula upravni spor, da je tužba pravodobna, da spor nije okončan, da upravno tijelo uvažava zahtjeve tužbe, da su razlozi za poništenje ili izmjenu rješenja oni koje bi i sud našao te poništio rješenje; osim toga da se takvim mijenjanjem, odnosno poništavanjem otklanja nezakonitost rješenja i ako se time porezni obveznik ne dovodi u lošiji položaj ne vrijeđa pravo stranke u upravnom postupku ili treće osobe. Ali, Sud ne može iz razloga nesvrhovitosti poništiti upravni akt, što znači da ni porezno tijelo više ne bi moglo izmijeniti slobodnu ocjenu, tj. da ne može primijeniti ove zakonske odredbe kad se radi o poreznom aktu u kojem je sadržana slobodna ocjena. No, u praksi se javljaju i takvi slučajevi.

U predmetu Us-8187/2004 rješenjem Ministarstva financija, Porezne uprave, Središnjeg ureda odbijen je tužiteljjev prijedlog za odgodu ovrhe radi naplate poreznog duga u iznosu od 14.082.894 kn, a tijekom upravnog spora tuženo je tijelo donijelo 28. listopada 2004. rješenje kojim je poništilo to rješenje, odobrilo odgodu ovrhe, pozivajući se pri tomu na čl. 261. ZUP-a te OPZ. Sud je postupak obustavio temeljem odredbi iz čl. 32. st. 2. ZUS-a, jer tužitelj nije izjavio da novim aktom nije zadovoljan.

4.2. Sudska kontrola u poreznim stvarima

Valja naglasiti da u našem zakonodavstvu ne postoji pravna mogućnost izdavanja slobodnog upravnog akta gdje bi posve arbitrarno odlučivalo upravno tijelo, a to nije dopustivo ni u poreznom postupku. Postoje samo upravni akti u kojima je sadržana slobodna ocjena i oni koji nemaju takvu odluku. Oba su akta pravno vezana, ali kod akta prema slobodnoj ocjeni sama slobodna ocjena, jer je slobodna, izmiče sudskoj kontroli. Kad bi sam akt bio slobodan akt, ne bi uopće došla u obzir sudska kontrola jer se u upravnom sporu ocjenjuje zakonitost upravnog akta.

Sudsku kontrolu zakonitosti upravnih akata, pa i upravnih akata u poreznim stvarima, obavljaju sudovi specijalizirani za upravne stvari – do 31. prosinca 2011. Upravni sud Republike Hrvatske, a nakon toga upravni sudovi i Visoki upravni sud Republike Hrvatske (uz jedan izuzetak koji se odnosi na predmete izvlaštenja za koje je nadležan županijski sud). Ako je odluka donesena prema slobodnoj ocjeni, u samu slobodnu ocjenu, jer je slobodna, Sud se na upušta.

Glede slobodne ocjene pravna regulacija u ZUS-u 1 i u ZUS-2 u biti je ista.

Prema ZUS-u 1 izričito se određuje da *nema nepravilne primjene propisa kada je nadležni organ rješavao po slobodnoj ocjeni na temelju i u granicama ovlaštenja koje mu je dano pravnim propisima, u skladu sa svrhom u kojoj je ovlaštenje dano.*²⁸

28 Čl. 10. ZUS-a 1 glasi: (1) Upravni akt može se pobijati: 1) što u aktu nije nikako ili nije pravilno primijenjen zakon, propis utemeljen na zakonu ili drugi zakonito donesen propis ili samoupravni opći akt; 2) što je akt donesen od nenadležnog organa; 3) što se u postupku

Obrnuto rečeno, povreda je zakona prema čl. 10. st. 1. t. 1., ako je odluka bila bez ovlaštenja za diskrecijsko ocjenjivanje, ili ako su prekoračene granice dane ovlasti, ili ako se upravno tijelo nije rukovalo svrhom ovlasti.

Prema ZUS-u 2 izravnije je regulirana kontrola upravnih akata donesenih prema slobodnoj ocjeni.

Izričito je određeno (čl. 4. st. 2. i čl. 58. st. 1. i 3.),²⁹ kao iznimka od vođenja upravnog spora, nedopustivost kontrole pravilnosti upravnog akta, te nedopustivost donošenja presude u sporu pune jurisdikcije kad usvaja tužbeni zahtjev ako je upravno tijelo rješavalo prema slobodnoj ocjeni.

U rješenju je važno izložiti razloge kojima se porezno tijelo rukovalo, odnosno motive (pobude) kako bi se moglo ocijeniti je li u pitanju zakonita svrha. Aktualni ZUP u tom pravcu nema posebnih odredbi kada je u pitanju rješavanje prema slobodnoj ocjeni, za razliku od ZUP-a iz 1991.

Bilo je izričito određeno (čl. 209. st. 3. ZUP-a)³⁰ da nadležno tijelo u rješenju treba navesti propis koji daje ovlast za rješavanje prema slobodnoj ocjeni, te da je dužno izložiti razloge kojima se rukovalo pri donošenju rješenja. Ranije je postojala odredba da se oni ne moraju navesti ako je to u javnom interesu, ali je ta

koji je aktu prethodio nije postupilo prema pravilima postupka, a osobito što činjenično stanje nije pravilno utvrđeno, ili što je iz utvrđenih činjenica izveden nepravilan zaključak u pogledu činjeničnog stanja. (2) Nema nepravilne primjene propisa kad je nadležni organ rješavao po slobodnoj ocjeni na temelju i u granicama ovlaštenja koje mu je dano pravnim propisima, u skladu sa svrhom u kojoj je ovlaštenje dano.

29 Čl. 4. st. 2. ZUS-a 2 glasi: Upravni spor ne može se voditi o pravilnosti pojedinačne odluke donesene primjenom slobodne ocjene javnopravnog tijela, ali se može voditi o zakonitosti takve odluke, granicama ovlasti i svrsi radi koje je ovlast dana. Prema čl. 58.: (1) Ako sud utvrdi da je pojedinačna odluka javnopravnog tijela nezakonita, presudom će usvojiti tužbeni zahtjev, poništiti pobijanu odluku i sam riješiti stvar, osim kada to ne može učiniti s obzirom na prirodu stvari ili je tuženik rješavao po slobodnoj ocjeni. (3) Ako sud utvrdi da javnopravno tijelo nije u propisanom roku donijelo pojedinačnu odluku koju je prema propisima trebalo donijeti, presudom će usvojiti tužbeni zahtjev i sam riješiti stvar, osim kada to ne može učiniti s obzirom na prirodu stvari ili je tuženik rješavao po slobodnoj ocjeni. Tada će tuženiku narediti donošenje odluke i za to mu odrediti primjereni rok.

30 NN 53/91 i 103/96; čl. 209. ZUP-a glasi: (1) U jednostavnim stvarima u kojima sudjeluje samo jedna stranka, a i u jednostavnim stvarima u kojima u postupku sudjeluju dvije stranke ili više stranaka ali nijedna ne prigovara postavljenom zahtjevu, a zahtjev se uvažava, obrazloženje rješenja može sadržavati samo kratko izlaganje zahtjeva stranke i pozivanje na pravne propise na temelju kojih je stvar riješena. U takvim stvarima rješenje se može izdati i na propisanom obrascu. (2) U ostalim stvarima obrazloženje rješenja sadrži: kratko izlaganje zahtjeva stranaka, utvrđeno činjenično stanje, prema potrebi i razloge koji su bili odlučni pri ocjeni dokaza, razloge zbog kojih nije uvažen koji od zahtjeva stranaka, pravne propise i razloge koji s obzirom na utvrđeno činjenično stanje upućuju na onakvo rješenje kakvo je dano u dispozitivu. Ako žalba ne odgađa izvršenje rješenja, obrazloženje sadrži i pozivanje na propis koji to predviđa. U obrazloženju rješenja moraju biti obrazloženi i oni zaključci protiv kojih nije dopuštena posebna žalba. (3) Kad je nadležni organ zakonom ili drugim propisom utemeljenim na zakonu ovlašten riješiti stvar po slobodnoj ocjeni, dužan je u obrazloženju, pored podataka iz stavka 2. ovog članka, navesti taj propis i izložiti razloge kojima se pri donošenju rješenja rukovodio.

odredba (kao i odredba st. 4.)³¹ ukinuta u postupku ocjene ustavnosti Zakona 13. studenog 1996. pred Ustavnim sudom Republike Hrvatske. Odredba je glasila: *Ti se razlozi ne moraju navesti kad je to u javnom interesu zakonom ili uredbom izričito predviđeno.*

Ustavni sud Republike Hrvatske u toj odluci (br. U-I-248/1994) krenuo je od odredbi iz čl. 18. Ustava (pravo žalbe), čl. 19. (načelo zakonitosti i sudska kontrola), čl. 26. (jednakosti) i čl. 16. (ograničenja ustavnih prava).

Nužnost navođenja razloga za odluku obrazložena je, između ostalog, sljedećim:

Iz ovih ustavnih odredaba slijedi da se pravo na žalbu, odnosno drugu pravnu zaštitu, može učinkovito ostvarivati samo ako tijelo koje je donijelo rješenje navede razloge za to rješenje, koji se onda mogu pobijati u obrani žaliteljevih prava i na zakonu zasnovanih interesa. Bez upućenosti u te razloge onemogućeno je ili bitno otežano učinkovito korištenje ustavnim pravom na žalbu odnosno drugu pravnu zaštitu. Samo građanin kojemu su razlozi rješenja poznati može ga uspješno pobijati, a isto tako i doći do uvjerenja o bezizglednosti žalbe protiv tog rješenja, čime se pridonosi načelima efikasnosti i ekonomičnosti postupka.

Obrazloženje određenog rješenja učvršćuje načelo zakonitosti, te djeluje protiv eventualne samovolje i proizvoljnosti. Preko obrazloženja najlakše se utvrđuje da li se je upravno tijelo vodilo načelom zakonitosti i postupalo tako da u vođenju postupka i u odlučivanju strankama omogućuje da što lakše zaštite svoja prava, vodeći računa i o tome da ostvarenje njihovih prava ne bude u suprotnosti sa zakonom utvrđenim javnim interesom.

(...)

Stajalište je ovog Suda da se nenavođenjem razloga za određeno rješenje vrijeđa navedena ustavna odredba članka 26. jer su u povoljnijem položaju pred sudovima i drugim državnim i inim tijelima, koja imaju javne ovlasti, osobe koje se žale protiv pojedinačnih akata što sadrže i razloge na kojima se zasnivaju od onih osoba koje su prisiljene štiti svoja prava pravnim sredstvima protiv pojedinačnih akata što ne sadrže obrazloženje. I dalje, zakonom se – i to samo zakonom – mogu ograničiti ustavna prava pod uvjetima sadržanim u članku 16. Ustava. U svezi s ovim ograničenjem pred Sud se je postavilo pitanje da li se nenavođenje razloga u pojedinačnim aktima može opravdati zaštitom pravnog poretka o kojem je riječ u odredbi članka 16. Ustava. Stajalište je Suda niječno; pravni poredak upravo se narušava propisivanjem ovakvih ograničenja.

U praksi Suda odluke iz područja poreznog prava u kojima su rješenja bila donesena prema slobodnoj ocjeni odnosile su se pretežito na odluke koje je porezno tijelo donosilo nakon što je već utvrdilo poreznu obvezu, te su se javljale situacije vezane uz naplatu i ovrhu poreza.

31 Odluka Ustavnog suda RH br. U-I-248/1994 od 13. studenoga 1996., NN 103/96.

Događalo se da porezno tijelo nije obrazlagalo svoju odluku, pa da čak nije bilo ni podataka u spisima predmeta koji su morali postojati da bi se uopće mogao razmotriti slučaj prije donošenja same ocjene. Sud je u takvim slučajevima uvažavao tužbe s obrazloženjem da rješenje o primjerice odbijanju zahtjeva za odgodu plaćanja poreza, mora biti obrazloženo sukladno odredbama ZUP-a.

Tako se u presudi Us-8455/1997 od 12. ožujka 1998., između ostalog, navodi: *Prema odredbi članka 8. stavka 5. Zakona o proračunu ("Narodne novine", broj 92/94) uz suglasnost Vlade ministar financija može odgoditi rok plaćanja nekog potraživanja ili dopustiti plaćanje u obrocima. Prema tome, ministar financija donosi tu odluku prema slobodnoj ocjeni.*

Prema odredbama članka 4. stavka 2. i 3. Zakona o općem upravnom postupku ("Narodne novine", broj 53/9 i 103/96) u upravnim stvarima u kojima je tijelo zakonom ili na zakonu utemeljenom propisu ovlašteno rješavati prema slobodnoj ocjeni, rješenje mora biti doneseno u granicama ovlaštenja i skladu s ciljem u kojem je ovlaštenje dano. Odredbe toga Zakona važe i za slučajeve u kojima je tijelo ovlašteno da u upravnim stvarima rješava prema slobodnoj ocjeni. Prema odredbama članka 209. stavka 2. Zakona o općem upravnom postupku obrazloženje rješenja između ostalog treba sadržavati utvrđeno činjenično stanje, razloge koji su bili odlučni pri ocjeni dokaza, razloge zbog kojih nije prihvaćen zahtjev stranke, pravne propise i razloge koji prema utvrđenom činjeničnom stanju upućuju na rješenje kakvo je dato u izreci, a prema odredbama stavka 3. toga članka Zakona kad je nadležno tijelo zakonom ili drugim propisom utemeljenim na zakonu ovlašteno riješiti stvar prema slobodnoj ocjeni, dužno je u obrazloženju, pored podataka iz drugog stavka toga članka, navesti taj propis i izložiti razloge kojima se pri donošenju rješenja rukovodilo.

U obrazloženju osporenog rješenja navodi se: „ministar financija, rješavajući molbu poreznog obveznika ocjenjuje razloge za početak plaćanja neopravdanim, te je riješio kao u izreci“. Takvo rješenje, koje ne sadrži ni utvrđene činjenice, niti pravne propise i razloge zbog kojih nije uvažen zahtjev tužitelja u biti je bez obrazloženja i onemogućava tužitelju učinkovito ostvarenje prava na tužbu i zaštitu od eventualne samovolje i proizvoljnosti. Obveza obrazlaganja nije data samo u interesu stranke radi zaštite njezinih zakonitih prava tj. interesa nego je u interesu društva, tj. države radi zaštite zakonitosti.

Navedenu grešku porezno tijelo u kasnijoj etapi nastojalo je popraviti davanjem opširnog odgovora na tužbu (koji je inače uvijek tipski: *tuženo tijelo ostaje pri razlozima osporenog rješenja*) popraćenu s detaljnom dokumentacijom. I takve je tužbe Sud uvažavao te poništavao osporeno rješenje.

U presudi Us-2610/2001 od 9. prosinca 2004. Sud je našao povrede pravila postupka pozivajući se na odredbe iz čl. 10. st. 1. ZUS-a i članka 209. st. 2. ZUP-a. U obrazloženju se, između ostalog, navodi:

Odbijajući zahtjev tužitelja za odgodu plaćanja dužnog poreza i kamata, tuženo tijelo u obrazloženju osporenog rješenja samo navodi da jednokratno podmirenje poreznog duga za poreznog obveznika ne bi predstavljalo neprikladno opterećenje niti bi mu nanijelo gospodarstvene štete, ali pri tome ne iznosi razloge na osnovi kojih je tuženo tijelo došlo do ovakvog zaključka. Razlozi koje tuženo tijelo iznosi u svom odgovoru na tužbu ne mogu nadomjestiti manjkavost obrazloženja osporenog rješenja, jer razlozi koji opravdavaju izreku upravnog akta moraju biti navedeni u obrazloženju samog akta da bi stranka mogla uspješno koristiti pravna sredstva protiv takvog akta.

Ponekad porezni obveznik smatra da je njegova situacija činjenično ista kao i kod drugog poreznog obveznika, pa da treba biti i odluka ista. Naravno, vršenje slobodne ocjene ne smije biti odraz samovolje i to se iz obrazloženja rješenja treba vidjeti.

U predmetu Us-3405/1996 tužiteljica je predala zamolbu ministru financija koji je prema odredbama čl. 8. st. 5. Zakona o proračunu ("Narodne novine", broj 92/94) mogao uz suglasnost Vlade odgoditi rok plaćanja nekog potraživanja ili dopustiti plaćanje u obrocima. Tužiteljica je u tužbi navela *da je spremna platiti porez kad prikupi sredstva, pa moli da se njezina molba riješi isto kao i suvlasnici u zajedničkoj zanatskoj radionici*. Sud je tužbu 16. travnja 1998. odbio.

Iz obrazloženja:

(...)neosnovanim drži tužiteljica da je osporeno rješenje nezakonito, budući da je drugoj suvlasnici u zajedničkoj zanatskoj radionici odobreno obročno plaćanje poreza, a njoj nije, jer samim tim, što je udovoljeno molbi porezne obveznice A.R., s kojom je tužiteljica vodila zajedničku samostalnu radionicu, osporeno rješenje ne čini nezakonitim.

Kako je tuženo tijelo prema citiranim propisima bilo ovlašteno riješiti stvar prema slobodnoj ocjeni, a osporeno rješenje donijeto je u granicama ovlaštenja, te su u rješenju navedeni i razlozi kojima se tuženo tijelo rukovalo pri donošenju rješenja, a odlučeno je u skladu sa ciljem u kojem je ovlaštenje dato, osporeno rješenje ne može se ocijeniti nezakonitim.

Porezni obveznici obraćaju se Sudu i ne samo kad je njihov zahtjev odbijen, nego i kad im je odobrena obročna otplata dužnog iznosa s čime nisu zadovoljni, jer bi im bilo povoljnije kasnije plaćanje ili obročno, ali u duljem vremenskom razmaku.

Presudom broj: Us-8994/2001 od 10. svibnja 2006. Sud je tužbu odbio. Iz obrazloženja:

Tuženo je tijelo odlučilo o odgodi naplate tužiteljevog poreznog duga temeljem ovlasti iz članka 118. Općeg poreznog zakona («Narodne novine», broj: 127/2000). Prema stavku 1. toga članka Zakona porezno tijelo može na zahtjev poreznog obveznika u cijelosti ili djelomično odgoditi naplatu poreznog duga iz porezno-dužničkog odnosa pod uvjetom da naplata predstavlja neprimjereno

opterećenje ili da naplata nanosi bitne gospodarsvene štete poreznom obvezniku i to na dan dospijeca obveze. Prema tome, ako su ispunjeni ti uvjeti, a tuženo je tijelo našlo da jesu, porezno tijelo prema slobodnoj ocjeni odlučuje hoće li u cijelosti ili djelomično odgoditi naplatu poreznog duga. Tuženo je tijelo donijelo odluku u pravilno provedenom postupku na temelju pisanog prijedloga pročelnika nadležnog područnog ureda, a time što je odobrilo obročnu otplatu u deset jednakih mjesečnih obroka, a što je i najdulji rok otplate prema odredbama iz članka 118. stavka 3. navedenog Zakona, a nije odobrilo jednokratnu odgodu, postupilo je u skladu sa svrhom za koju je dano ovlaštenje, te rješavajući prema slobodnoj ocjeni nije prekoračilo granice ovlaštenja.

Prema dosadašnjoj pravnoj regulaciji (ZUS 1) o odgodi izvršenja upravnog akta do okončanja upravnog spora, što znači i poreznog upravnog akta, odlučivalo je upravno tijelo prema čl. 17. ZUS-a.³²

U primjeni čl. 17. st. 2. ZUS-a porezno je tijelo donosilo vezani upravni akt, a u primjeni čl. 17. st. 3. odlučivalo se prema slobodnoj ocjeni. Ako su bili ispunjeni uvjeti iz čl. 17. st. 2. porezno je tijelo moralo dopustiti odgodu, što iz stilizacije *odgodit će* jasno proizlazi. Prema čl. 17. st. 3. porezno tijelo *može* odgoditi izvršenje kad utvrdi da postoje za to opravdani razlozi pod uvjetom da to dopušta javni interes. U oba slučaja izvršenje rješenja moglo se odgoditi do konačne sudske odluke, pa vrijeme do kojeg se moglo odgoditi izvršenje nije bilo stvar diskrecijske ocjene.

4.2.1. Spor pune jurisdikcije

Rješavanje slučaja u sporu pune jurisdikcije nije bilo nepoznato u našem pravnom sustavu, te propise o tomu nalazimo u ZUS-u 1 i ZUP-u iz 1991.³³

Prema sada važećem ZUS-u, kao što je već navedeno, Sud ne može rješavati spor kao spor pune jurisdikcije, u kojem, dakle, raspravlja i sam odlučuje o situaciji koja je za tužitelja nastala ili trebala nastati upravnim aktom kada tu situaciju neposredno zasniva, mijenja, ukida upravo sam Sud, ako postoji diskrecijska ovlast uprave za odlučivanje.

S obzirom na dosadašnju pravnu regulaciju moglo se postaviti pitanje može li u

32 Čl. 17. ZUS-a 1 glasi: (1) Tužba, u pravilu, ne sprečava izvršenje upravnog akta protiv kojega je podnesena. (2) Na zahtjev tužitelja, organ čiji se akt izvršava, odnosno organ koji je nadležan za izvršenje, ako je u pitanju akt organizacije koja nije ovlaštena na izvršenje, odgodit će pravne učinke rješenja odnosno izvršenja rješenja do konačne sudske odluke ako bi izvršenje nanijelo tužitelju štetu koja bi se teško mogla popraviti, ako zakonom nije propisano da žalba ne odgađa izvršenje rješenja ili odgoda nije protivna javnom interesu, niti bi se odgađanjem nanijela veća nenadoknativa šteta protivnoj stranci. (3) Organ iz stava 2. ovog člana može i iz drugih razloga odgoditi izvršenje osporenog akta do konačne sudske odluke, ako to javni interes dopušta.

33 Slučajevi spora pune jurisdikcije predviđeni su u ZUS-u 1 (čl. 11., 26., 39. st. 2., 63., 64., 39. st. 3., 42. st. 3.) i u ZUP-u iz 1991. (čl. 30. st. 5. i čl. 266. st. 1.).

sporu pune jurisdikcije Sud odlučiti prema slobodnoj ocjeni, je li to pravno dopustivo ili čak obvezatno. S druge strane, ne bi li takvo postupanje bilo neprimjereno s obzirom na to da Sud postupa prema načelu legaliteta, a uprava oportuniteta?

Uzmimo na primjer zahtjev postavljen prema čl. 64. ZUS-a 1,³⁴ ako se radi o situaciji iz tog članka Zakona, Sud mora donijeti odluku umjesto upravnog tijela (i to: rješenje, a ne presudu!). Ako je upravno tijelo trebalo donijeti rješenje prema slobodnoj ocjeni, slobodnom ocjenom poslužiti će se Sud i odabir između propisanih mogućnosti provesti prema svojem vlastitom nahodjenju. Da odluku, pa i onu u kojoj je sadržana slobodna ocjena, treba donijeti sud, proizlazi i iz pravila da sud ne može otkloniti rješavanje slučaja za koji je nadležan. Jer, ako uprava ne rješava, a Sud ne smije, stranka ostaje bez zaštite.

Imajući na umu aktualnu pravnu regulaciju, prema ZUS-2, u slučaju da tuženo javnopravno tijelo ne postupi po sudskom nalogu i ne donese odluku u određenom (primjerenom) roku (čl. 58. st. 3.), izgleda da bi stranka također ostala bez sudske zaštite.

5. ZAKLJUČNE NAPOMENE

Područje diskrecijskog odlučivanja ograničeno je i s obzirom na situacije kada upravno tijelo (pa i porezno tijelo), može odlučivati i glede moguće kontrole u zaštiti prava stranaka.

Stvar je pravopolitičke odluke dokle će sezati sudska kontrola uprave u upravnim stvarima, hoće li biti posvemašnja ili će se upravi ipak prepustiti izvjesna sloboda.

Sud u upravnom sporu ocjenjuje zakonitost upravnog akta koji se može osporavati iz bilo kojeg razloga povrede pravne norme i to su granice sudskog zahvaćanja u poslove uprave. Sud može tužbu uvažiti i iz razloga koje nije naveo tužitelj u tužbi, ako je u pitanju zakonitost upravnog akta.

Prema koncepciji zaštite prava građana od nezakonitog posezanja uprave kroz ocjenu zakonitosti, sama ocjena svrhovitosti upravnog akta suda ne bi dolazila u obzir.

34 Čl. 64. ZUS-a 1 glasi: (1) Ako nadležni organ nakon poništenja upravnog akta ne donese odmah, a najkasnije u roku od 30 dana, novi upravni akt ili akt u izvršenju presude donese na temelju člana 42. stava 5. ovog zakona, stranka može posebnim podneskom tražiti donošenje takva akta. Ako nadležni organ ne donese akt ni za sedam dana od toga traženja, stranka može tražiti donošenje takva akta od suda koji je donio presudu u prvom stepenu. (2) U vezi s takvim zahtjevom sud će zatražiti od nadležnog organa obavijest o razlozima zbog kojih upravni akt nije donio. Nadležni organ dužan je dati tu obavijest odmah, a najkasnije u roku od sedam dana. Ako on to ne učini, ili ako dana obavijest, prema mišljenju suda, ne opravdava neizvršenje sudske presude, sud će donijeti rješenje koje u svemu zamjenjuje akt nadležnog organa. Sud će to rješenje dostaviti organu nadležnom za izvršenje i o tome istovremeno obavijestiti organ koji obavlja nadzor. Organ nadležan za izvršenje dužan je bez odgode izvršiti takvo rješenje.

Kako u našem pravnom sustavu nema slobodnih upravnih akta već upravnih akata koji sadrže slobodnu ocjenu, Sud ne može otkloniti ispitivanje upravnog akta u pravno vezanim dijelovima, a to je pitanje je li dotično tijelo bilo ovlašteno na rješavanje prema slobodnoj ocjeni, je li se kretalo u granicama dane ovlasti i postiže li se odlukom o odabiru jedne od zakonom predviđenih mogućnosti svrha koju je zakonodavac imao na umu.

Kad Sud sudi u sporu pune jurisdikcije, a postoji ovlast upravnog tijela za donošenje odluke primjenom slobodne ocjene, Sud se ne će upuštati u samu ocjenu, s obzirom na izričitu pravnu regulaciju prema kojoj se kontrola ograničava na ocjenu zakonitosti upravnog akta, a što je i prihvaćeno u sudskoj praksi općenito, pa i u poreznim stvarima.

Slobodnu odluku upravno tijelo mora koristiti s punom pažnjom i odgovornošću; samovolja je nedopustiva. 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.

Summary

FREE ASSESSMENT IN REVENUE MATTERS

The principle of legality introduced by the Constitution of the Republic of Croatia has to be respected in cases in which a revenue body delivers a decision by applying the free (discretionary) assessment. Discretionary powers as powers to resolve cases can be granted only if prescribed by the law, and in revenue matters this refers to cases in which a tax burden is determined or tax collected. Certain institutes cannot be considered as objects of free assessment, for example, jurisdiction, fulfilment of a legal purpose, procedural rules, methods used to establish facts and form of an administrative act. The acts are controlled by the second degree revenue body upon legal remedies as well as administrative courts (the Administrative Court of the Republic of Croatia, that is administrative courts and High Administrative Court of the Republic of Croatia). The last mentioned courts cannot assess whether an act is purposeful. The court controls whether the revenue body has a legal authority to resolve a case by its discretionary powers, and if yes, whether such authority is exceeded. The court also examines whether the legal purpose is fulfilled and whether the abuse of powers has occurred by its misrepresentation. According to the explicit provisions of the new Administrative Dispute Act, in dispute of full jurisdiction the court cannot decide on merits if discretion of the administration is involved. Selected cases from the court practice show what kind of decisions did the revenue bodies make when applying their discretionary assessments. The cases also indicate what kind of judgments did the Administrative Court of the Republic of Croatia deliver upon complaints of tax payers.

Key words: *free assessment, discretionary assessment, revenue matters, administrative court.*

Zusammenfassung

FREIES ERMESSEN IN STEUERSACHEN

Das von Verfassung der Republik Kroatien festgelegte Gesetzlichkeitsprinzip bezieht sich auch auf die von Steuerbehörde durch freies (diskretionäres) Ermessen getroffenen Entscheidungen. Entscheidungsvollmacht gemäß freiem Ermessen kann nur gemäß Gesetzesvorschrift zugeteilt werden, was sich in Steuersachen auf die Fälle der Steuerpflichtfeststellung und der Steuererhebung bezieht. Folgendes kann nicht zum Gegenstand des freien Ermessens werden: Zuständigkeit, Verwirklichung des Gesetzeszwecks, Verfahrensregeln, die Art der Sachverhaltsfeststellung und die Form des Verwaltungsaktes. Die Kontrolle dieser Akten wird von der zweitinstanzlichen Steuerbehörde im Falle der Rechtsmittel und von Verwaltungsgerichten (Verwaltungsgericht bzw. Verwaltungsgerichte der Republik Kroatien und das hohe Verwaltungsgericht der Republik Kroatien) ausgeübt. Die letztgenannten Gerichte dürfen die Zweckmäßigkeit des Aktes nicht prüfen. Das Gericht kontrolliert, ob es gesetzliche Befugnis der Steuerbehörde für Entscheidung durch Anwendung des freien Ermessens gibt, ob die Befugnis überschreitet wurde, ob das Gesetzeszweck verwirklicht wurde und ob es zum Ermessensmissbrauch gekommen ist. Das Gericht kann bei der Rechtsstreitigkeit voller Jurisdiktion gemäß der ausdrücklichen Vorschrift des neuen Gesetzes über Verwaltungsrechtsstreitigkeiten, falls es sich um Verwaltungsdiskretion handelt, keine maßgebende Entscheidung treffen. Die aus der Rechtsprechung ausgewählten Beispiele zeigen, wie die Steuerbehörde durch Anwendung von freiem Ermessen entschlossen hat und welche Urteile das Verwaltungsgericht der Republik Kroatien in Fällen von Beschwerden der steuerpflichtigen Personen gefällt hat.

***Schlüsselwörter:** freies Ermessen, diskretionäres Ermessen, Steuersachen, Verwaltungsgericht.*

Riassunto

LA VALUTAZIONE DISCREZIONALE NELLE QUESTIONI FISCALI

Il principio di legalità dettato dalla Costituzione della Repubblica di Croazia si riferisce anche alle decisioni che prende l'organo fiscale nell'operare una valutazione libera (discrezionale). Il potere di decidere secondo valutazione discrezionale può essere conferito unicamente da una disposizione di legge; un tanto nelle questioni fiscali si riferisce ai casi di accertamento del debito fiscale e della riscossione dei tributi. Non possono, invece, essere oggetto di valutazione discrezionale: la competenza, la realizzazione della finalità di legge, le regole procedurali, le modalità di accertamento dello stato dei fatti e la forma dell'atto amministrativo. Il controllo di detti atti è effettuato dall'organo fiscale di secondo grado nel contesto delle impugnazioni e dalle corti amministrative (Corte amministrativa della Repubblica di Croazia, ovvero i tribunali amministrativi e l'Alta corte amministrativa della Repubblica di Croazia). Costoro non possono valutare la finalità dell'atto. La corte controlla l'esistenza del potere legale dell'organo fiscale di decidere secondo valutazione discrezionale. Controlla, inoltre, se sono stati superati i limiti del potere conferito; se è stata realizzata la finalità di legge e se v'è stato abuso del potere. Nel processo di piena giurisdizione, secondo quanto dispone il nuovo ZUS, se trattasi di discrezionalità dell'amministrazione, la corte non può emanare una decisione sul merito della questione. La giurisprudenza ivi scelta mostra in che modo l'organo fiscale decideva applicando la valutazione discrezionale e quali sentenze sono state emanate dalla Corte amministrativa della Repubblica di Croazia in risposta ai ricorsi presentati dai contribuenti.

Parole chiave: *valutazione libera, valutazione discrezionale, questioni fiscali, corte amministrativa.*