

# USTAVNA I NADNACIONALNA OGRANIČENJA OVLAŠTENJA NA OPOREZIVANJE

Prof. dr. Hrvoje Arbutina \*

UDK 336.227(497.5)

Pregledni znanstveni rad

Prihvaćeno: listopad 2012.

*U radu su analizirana ustavna i nadnacionalna ograničenja koja se odnose na oporezivanje u Republici Hrvatskoj. Samo se jedna oskudna ustavna odredba u Hrvatskoj izravno odnosi na porezni sustav i njome su regulirana samo načela jednakosti i pravednosti. Međutim, druge, općenitije i sa stajališta oporezivanja neizravnije odredbe Ustava, također su primjenjive na sustav oporezivanja - one su također, pokazalo se, bile iskoristive Ustavnom sudu kao temelj za odlučivanje u poreznim stvarima. Predmet su analize i tzv. mišljenja Ministarstva financija, koja se odnose na sustav oporezivanja. Druga ograničenja oporezivanja i smjernice za njegovu provedbu mogu biti pronađena u međunarodnim ugovorima koje je sklopila Republika Hrvatska. Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju, pretprijetni sporazum zaključen s Europskom unijom, regulira i neka fiskalna pitanja, s naglaskom na zabranu ili ograničenje nejednakog postupanja u tom području. Teorijski, on je primjenjiv izravno, a pravo Europske unije može biti primijenjeno kao sredstvo tumačenja i prije završetka postupka pridruživanja Hrvatske Uniji. Međutim, zbog prevladavajuće pravne kulture, teško je očekivati da će hrvatski sudovi primjenjivati europsko pravo, ili se tim pravom koristiti kao sredstvom tumačenja, prije završetka procesa pridruživanja Hrvatske Uniji. Druga skupina nadnacionalnih pravila, međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine, također sadrži odredbe koje su po svojoj pravnoj snazi iznad hrvatskih zakona, međutim u skladu s općim konceptom hrvatskog pravnog sustava (pa time i podsustava poreznog prava). Kad se radi o njegovu međunarodnom aspektu, do sada nije bilo suprotnosti između odredbi tih ugovora i normi tuzemnog prava.*

*Ključne riječi: ustavne odredbe, ustavna ograničenja, porez*

---

\* Dr. sc. Hrvoje Arbutina, profesor Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu, Trg maršala Tita 14, Zagreb

Osnova za ovaj rad je, znatno dopunjeno i u nekim dijelovima izmijenjeno, priopćenje prezentirano na međunarodnoj konferenciji *10th Mediterranean Research Meeting, Workshop 8, Constitutional and Supranational Review of Tax Legislation Across the Mediterranean, Montecatini, 25-28 March 2009.*

## 1. UVOD

Oporezivanje je instrument državne politike kojim mogu biti postignuti različiti ciljevi, međutim njime se u svakom slučaju znatno utječe na imovinsku situaciju onih, a to su uvijek fizičke osobe, koji u konačnici snose porezno opterećenje. Zbog toga su dva pitanja uvijek, tj. od "izuma" oporezivanja, uvijek bila aktualna: 1. tko je ovlašten na oporezivanje (uključujući ne samo provedbu oporezivanja, nego i određivanje visine poreznog opterećenja) i 2. kako ograničiti to ovlaštenje. S obzirom na to da su različite vladajuće strukture povijesno gledano vrlo rano počele primjenjivati poreze kao izvor sredstava za financiranje državnih (javnih) zadataka i poslova te da su to činile neprekidno, i odgovori na navedena pitanja bili su vrlo različiti tijekom povijesti.<sup>1</sup> Ti su odgovori također bili normativno regulirani na različite načine. Predmet ovog rada nije, naravno, pregled tih odgovora tijekom povijesti. U njemu će biti razmotrena samo važeća ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje, primjenjiva u pravnom sustavu Republike Hrvatske. Naime, u Republici Hrvatskoj postoje ograničenja ovlaštenja na oporezivanje sadržana i u ustavnim i u nadnacionalnim pravnim normama.

U drugom dijelu ovog rada predmet analize bit će ustavne odredbe. Ustavne su odredbe koje izravno reguliraju područje oporezivanja kratke i oskudne - zapravo, radi se o samo dvjema ustavnim normama, nomotehnički sadržanim u članku 51., kojima su normirana načela sudjelovanja u podmirivanju javnih rashoda u skladu s gospodarskim mogućnostima te pravednosti i jednakosti kao osnovnih načela oporezivanja u Hrvatskoj. Iako oskudne, upravo će te odredbe poslužiti kao kriteriji prosudbe najnovijeg zahvata u hrvatski porezni sustav, naime uvođenja oporezivanja nekih oblika dohodaka (ali i dobiti). Postoje međutim i druge ustavne odredbe koje su, doduše neizravno, također primjenjive u pitanjima oporezivanja, pa će i one biti predmet analize, pogotovo jer su poslužile kao pravna podloga za neke odluke Ustavnog suda.

Treći je dio posvećen upravo analizi dviju odluka Ustavnog suda u poreznim stvarima. Mali broj takvih odluka, uz nekoliko predmeta koji su još u postupku odlučivanja, upućuje na tek marginalnu zastupljenost poreznih pitanja u radu Suda. Ipak, opće odrednice u odlučivanju Suda u poreznim stvarima vidljive su iz odluka koje će biti analizirane, a broj predmeta koji čekaju rješenje upućuje na rast važnosti porezne problematike u ustavnosudskoj praksi.

---

<sup>1</sup> Vidjeti npr. C. W. Adams, *Za dobro i zlo: utjecaj poreza na kretanje civilizacije*, Institut za javne financije, Zagreb, 2006.

Mišljenja Ministarstva financija, kao sredstva pomoću kojega Porezna uprava zaobilazi sporu i složenu proceduru mijenjanja i dopunjavanja poreznih propisa s ciljem olakšavanja svakodnevnog djelovanja sustava, bit će analizirana u četvrtom dijelu rada. Ta su mišljenja s vremenom postala neformalan izvor prava, s negativnim utjecajem na pravnu sigurnost te su kao takva poziv na pravno djelovanje radi sprečavanja takve prakse.

Može biti postavljeno pitanje - što čini nadnacionalni sloj pravnih normi u hrvatskom pravnom sustavu, osobito u kontekstu europskog prava? Hrvatska naime još uvijek nije članica nadnacionalne tvorevine, tj. Europske unije, iz čega bi proizlazila obveza primjene nadnacionalnih (europskih) poreznih propisa. Hrvatska je međutim država kandidatkinja za članstvo, te ulaže znatne napore radi stjecanja statusa punopravnog članstva. Jedan od dokumenata koji su sredstvo pridruženja Europskoj uniji, a koji je na snazi u Hrvatskoj, jest Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju. Sporazum propisuje određene pravne i političke obveze kojima država kandidatkinja mora udovoljiti da bi postala punopravna članica EU-a. Njime su regulirana brojna pitanja, pa tako i neka porezna, koja će biti predmetom analize u petom dijelu rada.

U šestom je dijelu ukratko razmotrena uloga hrvatskih ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine (dalje: porezni ugovori). I ti su međunarodni ugovori po pravnoj snazi iznad tuzemnih zakona i podzakonskih propisa, a do sada, zahvaljujući vjerojatno relativno jednostavnom (barem gledano s međunarodnopravnog aspekta) hrvatskom poreznom sustavu, nisu registrirane neusklađenosti tih dviju skupina normi.

## 2. USTAVNE ODREDBE

### 2.1. Članak 51. Ustava

Ustav Republike Hrvatske<sup>2</sup> vrlo šturo regulira fiskalnu problematiku. Točnije, to je učinjeno tek jednim (kratkim) člankom koji se odnosi na javne izdatke i na porezni sustav. Riječ je o čl. 51., koji u svoja dva stavka propisuje:

“Svatko je dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima.” (st. 1.); “Porezni se sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti.” (st. 2.).

---

<sup>2</sup> Ustav Republike Hrvatske, NN, br. 41/01., 55/01.

U normama članka 51. Ustava prepoznatljiva su neka načela oporezivanja koja su već dugo predmet znanstvenih analiza i normativnog reguliranja, a prvi su put formulirana u radu Adama Smitha<sup>3</sup> te poslije navođena i kritički razmatrana i u djelima brojnih drugih autora, zapravo velikog broja onih koji su poreze i sustave oporezivanja analizirali na određenoj razini općenitosti, tj. s namjerom općenitijeg zahvaćanja materije. Već prvim stavkom ustavne norme regulirano je načelo oporezivanja (sintagma “podmirenje javnih troškova” svakako obuhvaća i podmirenje porezne obveze) prema gospodarskom (ekonomskom) kapacitetu<sup>4</sup> osobe koja snosi porezno opterećenje. Iz toga načela proizlaze: 1. načelo univerzalnosti, u skladu s dikcijom norme prema kojoj je “(S)vatko dužan sudjelovati...”, što za svakoga znači obvezu u podmirenju javnih troškova, te 2. načelo pravednosti, i to okomite (vertikalne) pravednosti<sup>5</sup>, - pri ostvarenju takve

<sup>3</sup> Radi se o poznatim načelima oporezivanja (*Canons of taxation*):

- *jednakost*. Iznos poreza treba biti u skladu sa sposobnošću plaćanja (*ability to pay*) ili s poreznim kapacitetom (*taxable capacity*) poreznog obveznika;

- *određenost*. Porezni obveznik treba točno znati što se oporezuje, koliko poreza mora platiti te kako i kada mora platiti porez, što znači da propisi trebaju biti jasni i nedvosmisleni te da njihovo tumačenje od strane poreznih vlasti treba biti uvijek dostupno;

- *ugodnost*. Porez treba biti naplaćen na način i u vrijeme kada je to najpogodnije za poreznog obveznika;

- *jeftinoća*. Troškovi ubiranja i prinudnog ubiranja poreza trebaju biti u razumnom razmjeru s prihodima ostvarenim oporezivanjem.” A. Smith, *Wealth of Nations*, V, ch. II, pt. II, ‘Of Taxes’, cit. prema: *Porezni leksikon*, Institut za javne financije, Zagreb, 1999., str. 50, i S. James, *A Dictionary of Taxation*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 1998., str. 23.

<sup>4</sup> Iako na prvi pogled možda sama po sebi jasna, gospodarska mogućnost (njem. *Leistungsfähigkeit*), kao smjernica za određenje poreznog opterećenja, nakon detaljnijeg razmatranja ipak se pokazuje složenijom, na što upućuju i nikad dovršene, još uvijek trajuće rasprave o sadržaju te sintagme u poreznoj literaturi pretežno teorijske naravi. Pristupi li se problemu s pravnog aspekta, smatramo da bi “gospodarsku mogućnost” (u literaturi navođenu i kao ekonomsku ili poreznu snagu ili kapacitet, što su sve sinonimi) trebalo definirati kao za oporezivanje raspoloživu imovinu poreznog obveznika; u jednoj varijanti npr. kao njegovu neto-imovinu (imovinu neopterećenu obvezama). Naravno, hoće li zakonodavac poreznom obvezom (ili obvezama) zahvatiti baš cjelokupnu imovinu poreznog obveznika (što bi npr. bio pristup teorije sveobuhvatnog oporezivanja dohotka fizičkih osoba, engl. *comprehensive income taxation*) ili će neke dijelove te imovine izuzeti od oporezivanja - pitanje je provedbe konkretne porezne politike.

<sup>5</sup> U kontekstu oporezivanja često je riječ o pravednosti, i to o vodoravnoj (horizontalnoj) i o okomitoj (vertikalnoj) pravednosti. Zahtjev za vodoravnom pravednošću znači zahtjev da oni koji su u istim ili bitno istovrsnim situacijama budu oporezovani jednako (pore-

opće obveze bit će postignuto diferencirano oporezivanje, pri čemu je kriterij za takvu diferencijaciju, te ujedno i opravdanje za nju, gospodarska mogućnost osobe koja je obvezna sudjelovati u podmirenju javnih troškova.

I dok st. 1. daje upute za oblikovanje poreznog sustava koje su u određenoj mjeri konkretne, st. 2. je proklamativan. Čak bi se moglo reći da u jednom dijelu i proturječi 1. stavku, propisujući naime načelo jednakosti kao jedno od načela utemeljenja poreznog sustava. Ako je stavkom 1. propisano sudjelovanje u podmirenju javnih troškova prema gospodarskim mogućnostima fizičkih osoba, dakle to je sudjelovanje nužno nejednako jer različite osobe izvjesno imaju različite gospodarske mogućnosti, što znači načelo jednakosti kao načelo utemeljenja poreznog sustava (prema kojem bi svi morali jednako sudjelovati u podmirenju javnih troškova)? Načelo jednakosti treba tumačiti kao jednako postupanje s jednakima (vodoravna pravednost) - no čemu onda načelo pravednosti kao drugo načelo na kojem počiva porezni sustav? Naime, prvim je stavkom regulirana vertikalna pravednost (svatko prema svojim gospodarskim mogućnostima), a jednakost u drugom stavku znači, kao što je navedeno, horizontalnu pravednost. Time je načelo pravednosti u oporezivanju u cijelosti regulirano, pa je njegovo izričito navođenje suvišno.

Ustavno normiranje načela vodoravne i okomite pravednosti, koja proizlaze iz načela plaćanja poreza prema poreznom kapacitetu konačnog platca poreza<sup>6</sup>, znači ustavno naglašavanje važnosti socijalne dimenzije oporezivanja. Ta je dimenzija, sa stajališta Ustava, ne samo važna nego, zapravo, i jedina izričito

---

zno-tehnički, što biva postignuto proporcionalnim poreznim stopama); naprotiv, okomita pravednost znači nejednako postupanje s onima koji su u nejednakim situacijama (što znači primjenu progresivnih poreznih stopa).

<sup>6</sup> Konačan je platac poreza fizička osoba koja snosi porezno opterećenje - plaćajući porez ona umanjuje svoju imovinu (za iznos plaćenog poreza). Ciničnije rečeno, to je osoba koja ne može prevaliti svoju poreznu obvezu na nekog drugog, ni na neki drugi način izbjeći plaćanje poreza. Konačnog platca poreza treba razlikovati od poreznog platca. Porezni platac obračunava i uplaćuje porez (često, ali ne i uvijek, u ime i za račun konačnog platca poreza). Porezni platac je npr. poslodavac koji porez obračunava i uplaćuje u ime i za račun poreznog obveznika - svog zaposlenika, ali i trgovačko društvo koje plaćajući porez na dobit tehnički ima status poreznog obveznika, a pravno porez ne plaća "u ime i za račun" jedne ili više fizičkih osoba, iako je stvarno upravo tako. Naime, opterećenje toga poreza, u smislu smanjenja imovine, biva prevaljeno na neku od kategorija fizičkih osoba (vlasnici društva, zaposlenici, kupci dobara ili usluga) ili na neku kombinaciju tih kategorija. Što se tiče analizirane ustavne norme, konačnog poreznog platca u njoj treba prepoznati u određenju "(S)vatko...".

(spomenutom pravednosti) regulirana vrijednost u kontekstu oporezivanja. Ona međutim nije izvanustavno, općevrijednosno postavljena - naprotiv, ona je ustavnom normom kontekstualizirana. Naime, načelo jednakosti i pravednosti kao odrednica poreznog sustava u skladu je s jednim od temeljnih ustavnih načela, sadržanih u čl. 1. Ustava, prema kojem je "Republika Hrvatska (...) unitarna i nedjeljiva demokratska i **socijalna** država" (bold: H. A.). Međutim, ni jedna druga moguća odrednica sustava financiranja javnih potreba nije, barem izravno formulirana, našla svoje mjesto u tekstu Ustava. Takav pristup s jedne strane šalje poruku najveće važnosti socijalne osjetljivosti kao ključnog ustavnog razloga kad je riječ o oporezivanju. Međutim, s druge strane ta poruka nema svoj nastavak u Ustavu - koncepcija koja je implicirana ustavnom normom nije podrobnije razrađena, tako da je posljedica već spomenute oskudnosti norme ta da takav pristup ne određuje vrstu poreznih stopa primjenjivih na dohodak fizičkih osoba. Imajući naime na umu da su spomenute ustavne norme usredotočene na ostvarenje socijalnih učinaka, kako na vrlo općenitoj razini (čl. 1.) tako i što se tiče specifičnog područja podmirenja javnih izdataka (čl. 51.), moglo bi se očekivati da će Ustavom biti učinjen taj ključni korak bitan za konkretiziranje socijalnosti države u području podmirenja javnih rashoda, te da će ustavnom normom biti propisana vrsta poreznih stopa primjenjivih na dohodak fizičkih osoba.

Vrsta poreznih stopa bez ikakve je sumnje jedan od ključnih porezno-tehničkih elemenata, tj. bitna činjenica za provedbu oporezivanja, uz određenje osobe poreznog obveznika, poreznog dobra<sup>7</sup> i oporezive činjenice.<sup>8</sup> Porezna stopa (ili stope) međutim, uz neprijeporan porezno-tehnički značaj, bez sumnje jest i sredstvo provedbe određene porezne, a samim time i šire socijalne politike. Ta njezina dimenzija osobito dolazi do izražaja pri izboru vrste stopa, npr. u slučaju oporezivanja dohotka fizičkih osoba, pri izboru između proporcionalnih i progresivnih poreznih stopa. Najkraće rečeno, proporcionalno oporezivanje

---

<sup>7</sup> Porezno je dobro ona šira materijalna ili nematerijalna, u novcu izraziva vrijednost, uz koju pravni poredak veže obvezu podmirenja poreza.

<sup>8</sup> Pravna činjenica uz koju pravni poredak veže nastanak porezne obveze; opširnije vidjeti: B. Jelčić, O. Lončarić Horvat, J. Šimović, H. Arbutina, N. Mijatović, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 292. Oporeziva se činjenica, kako u literaturi tako i u propisima, ponekad javlja pod nazivom "porezni predmet" ili "porezni objekt". Te termine smatramo barem nepreciznim, ako ne i pogrešnim. Naime, opći sadržaj pojma "predmet" ili "objekt", više upućuje na ono što je *supra* (bilj. 7) određeno kao "porezno dobro".

znači oporezivanja svih dohodaka podložnih oporezivanju primjenom jedne stope. U apsolutnom iznosu, oni koji konačno snose porezno opterećenje plaćaju različite poreze (imućniji plaćaju više), ali relativno (postotno gledano) - svi su dohoci oporezovani jednako, što znači da se odnosi među dohocima konačnih poreznih plataca nakon oporezivanja ne mijenjaju. Upravo suprotno, primjena progresivne porezne tarife znači da su nakon oporezivanja odnosi među dohocima konačnih poreznih plataca, relativno (u postotku) iskazano, promijenjeni, i to u smislu da je razlika između viših i nižih dohodaka nakon oporezivanja smanjena. To su porezno-tehničke činjenice. Izbor vrste porezne stope (ili stopa) stvar je porezne politike, često u kontekstu nekih općenitijih strateških opredjeljenja na razini društva.

Nakon izbora vrste poreznih stopa, sljedeće je bitno pitanje visina porezne stope (ili stopa). I to je pitanje porezno-tehničke naravi, ali je ono još i više pitanje porezne politike, tj. socijalnih učinaka oporezivanja. Od odgovora na to pitanje bitno zavisi visina konačnog poreznog opterećenja pa, u skladu s time, u slučaju izbora npr. progresivnog oporezivanja - i visina razlike među dohocima različite visine nakon oporezivanja, dakle dohotka koji fizičkoj osobi ostaje na raspolaganju za potrošnju, s neprijepornim socijalnim učincima postignutim redistribucijom dohotka koju država provodi primjenom odabranog poreznog sustava.<sup>9</sup>

Kao što je rečeno, Ustavom nije regulirana vrsta poreznih stopa, iako njime jesu određena načela socijalne naravi (jednakost, pravednost) na kojima je utemeljen porezni sustav u Republici Hrvatskoj. Dakle, nije određeno kako oporezivanjem postići Ustavom normirana načela socijalne prirode. Na tu primjedbu bez sumnje može biti odgovoreno kako zadatak Ustava nije određivati, pa čak ni detaljno regulirati poreznu politiku u tome smislu - to treba biti prepušteno zakonodavcu. Ustav je relativno trajan pravni propis koji ne bi trebao biti podložan čestim mijenjanjima, a porezna je politika nerijetko pitanje gotovo dnevne politike, potencijalno podložna promjenama iz čitava niza socijalnih i ekonomskih razloga ili njihovih kombinacija. Bilo kako bilo, Ustavom nije određena vrsta poreznih stopa, te je na taj način i u Hrvatskoj otvoren prostor za teorijske rasprave o tome koju vrstu poreznih stopa treba primijeniti pri oporezivanju dohotka fizičkih (a možda i pravnih) osoba. Tako npr. po viđenjima brojnih autora, ne samo u području oporezivanja, upravo je progresivno oporezivanje način postizanja šire društvene pravednosti djelovanjem poreznog

---

<sup>9</sup> Opširnije (ali elementarno) o poreznim stopama vidjeti *ibid.*, ad 12.

sustava. S druge strane, i zastupnici proporcionalnog oporezivanja dohotka fizičkih osoba argumentiraju opravdanost svoje koncepcije, kako razlozima pravednosti tako i učinkovitošću, neutralnošću i jeftinoćom ubiranja poreza. Norma hrvatskog Ustava svojom dikcijom (“Svatko je dužan (...) u skladu sa (...) gospodarskim mogućnostima”) otvara mogućnost za zakonsko reguliranje kako proporcionalnog tako i progresivnog oporezivanja. Zakonodavac je tu mogućnost iskoristio propisujući i progresivno i proporcionalno oporezivanje dohotka, te proporcionalno oporezivanje dobiti. Iako su porezno najizdašniji oblici dohotka (od nesamostalnog rada i od samostalne djelatnosti) oporezovani upravo primjenom progresivne porezne tarife, taj pristup trpi brojne iznimke, tj. primjenu proporcionalnih poreznih stopa. One su u porezni sustav, pragmatično, ugrađene radi pojednostavljenja te time i pojeftinjenja postupka oporezivanja.<sup>10</sup> Dakle, pri oporezivanju iste vrste poreznih dobara (dohodaka fizičkih osoba) primijenjene su dvije vrste poreznih stopa - pitanje je: je li time povrijeđena ustavna norma? Odgovor je negativan - s obzirom na to da ta norma ne regulira izričito vrstu poreznih stopa koja mora biti primijenjena pri oporezivanju dohotka fizičkih osoba, ona time otvara mogućnost primjene i proporcionalnih stopa i porezne progresije. Zakonodavac je iskoristio tu mogućnost.

Očito je da socijalna osjetljivost igra vrlo važnu ulogu kao hrvatsko ustavno načelo, stoga je i jedan od bitnih elemenata uspostave ustavnog poretka. U području oporezivanja međutim stvari nikada nisu jednostavne, pogotovo kad se radi o ostvarenju pravednosti poreznim instrumentarijem. Tako npr. dividende te udjeli u dobiti na temelju udjela u kapitalu, isplaćeni bilo tuzemnim, bilo inozemnim vlasnicima dionica ili udjela, prema još donedavno važećim normativnim rješenjima nisu bili oporezivi.<sup>11,12</sup> Takvo je rješenje rezultiralo raspravama čiji je povod bilo upravo pitanje ostvarenja pravednosti oporezivanjem. Ta rasprava nije ništa novo, a korišteni su argumenti uglavnom dobro poznati stručnjacima u području oporezivanja, bilo da se radi o teoretičarima ili praktičarima.<sup>13</sup> Porezna je politika bila, uvijek kad god je u pitanju bilo

<sup>10</sup> Proporcionalne stope primijenjene su prilikom oporezivanja dohotka od imovine i imovinskih prava, od kapitala, od osiguranja i drugih dohodaka.

<sup>11</sup> Zakon o porezu na dohodak, NN, br. 177/04., 73/08., čl. 9.; Zakon o porezu na dobit, NN, br. 177/04., čl. 31.

<sup>12</sup> Radi izbjegavanja upotrebe dugačkih formulacija, dalje u tekstu bit će rabljen termin “dividende” kao zamjena za sintagmu “dividende i udjeli u dobiti temeljem udjela u kapitalu”.

<sup>13</sup> Argumente vidjeti *infra*, kod analize posebnog poreza na plaće, mirovine i druge primitke.



oporezivanje dividendi (iako ne samo njih!), tijekom razmjerno kratke povijesti Hrvatske kao samostalne države, daleko od čvrstih, dugoročnih opredjeljenja - zapravo, bila je mijenjana sa svakom promjenom vladajuće strukture. To znači da je do sada prošla tri promjene u sklopu reformi poreznog sustava, i to od neoporezivanja (korjenita reforma, zapravo uvođenje novog poreznog sustava 1994. godine), zatim oporezivanja (nakon izbora 2000. godine i promjene vladajuće strukture, u sklopu nove reforme) i ponovno neoporezivanja dividendi (nakon izbora 2004. godine) te, Zakonom o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke (tzv. "krizni porez")<sup>14</sup>, ponovno do oporezivanja. Takvi su zaokreti, promjenama porezne politike, služili kao poruka javnosti o određenim ideološkim opredjeljenjima struktura koje su se smjenjivale na vlasti, no nesigurnost koju su generirali slala je obeshrabrujuću poruku svakom ozbiljnom domaćem ili stranom ulagaču. Oni su također indikatori nesigurnosti u shvaćanju i u praktičnoj realizaciji koncepta pravednosti u oporezivanju, budući da može biti zaključeno kako taj koncept u Hrvatskoj zavisi isključivo od političkim shvaćanjima uvjetovanog odnosa trenutne vladajuće strukture prema tom obliku dohotka/dobiti od kapitala, a ne od formuliranja i provedbe konzistentne porezne politike zasnovane, barem među ostalim, i na Ustavom proklamiranim načelima.

## 2.2. Ostvarenje ustavnih načela u zakonodavnoj praksi - jedna analiza

Teza *in fine* prethodnog odlomka može, ne samo što se tiče oporezivanja dividende, biti elaborirana na temelju analize jednog zahvata u hrvatski porezni sustav - uvođenja, stupanjem na snagu Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke<sup>15</sup> (dalje: Zakon), posebnog poreza na plaće, mirovine i druge primitke. Prema članku 1. st. 1. Zakona, koji djelomično ima karakter pojašnjenja (ili objave) općega gospodarskog stanja u kojem se zemlja nalazi, djelomično je regulatoran, a djelomično proklamativan - 1. u Hrvatskoj su uvjeti gospodarske krize, 2. određen je poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke, s vremenski ograničenom primjenom naime za razdoblje od dana stupanja na snagu Zakona (a to je 31. srpnja 2009. godine), pa do 31. prosinca 2010. godine, 3. poseban porez, koji je određen Zakonom, određen je "na

<sup>14</sup> Vidjeti analizu neposredno *infra*.

<sup>15</sup> Zakon o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke, NN, br. 94/09.

načelima pravednosti, jednakosti i razmjernosti na temelju kojih je svatko dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova razmjerno svojim mogućnostima”.

Iako bi formulacija *ad* 1. mogla biti shvaćena kao pojašnjenje gospodarske situacije<sup>16</sup> u Hrvatskoj, s obzirom na kontekst u kojem se nalazi (Zakon), ona može biti tumačena i kao deklaratorna norma - njome je zakonom konstatirano i objavljeno postojanje gospodarske krize u zemlji. Pitanje je - je li takvo stanje potrebno proglašavati zakonom, i to zakonom kojim je uveden jedan privremen porez? Ipak, takvo proglašenje vjerojatno nije bila namjera zakonodavca. Izvjesnije je da je ta odredba trebala opravdati uvođenje posebnog poreza, no smatramo da takvo opravdanje ne bi trebalo biti u Zakonu, a ako već jest, umjesna je nomotehnička primjedba - u formulaciji rečenice manjka sintaktička veza uzroka i posljedice (riječ ili sintagma koja bi izravno dovela u vezu uvjete gospodarske krize i uvođenje posebnog poreza).

Proklamacija navedena *ad* 3. čini se kao pokušaj doslovnog preuzimanja norme iz čl. 51. Ustava, uglavnom (ali ne u cijelosti!) uspio. Naime, ustavna norma određuje “... u skladu sa svojim **gospodarskim** (bold: H. A.) mogućnostima”, dok Zakon normira “... razmjerno svojim mogućnostima”. Je li taj otklon od ustavne norme, koja je inače gotovo doslovno preuzeta, značio da je zakonodavac računao i s drugim mogućnostima poreznih obveznika? Smatramo da se radi o nespretnosti prilikom preuzimanja ustavne norme. Naime, i na tu odredbu, kao i na sve druge odredbe porezne naravi u hrvatskom pravnom sustavu, primjenjiv je čl. 51. st. 1. Ustava. Ne uzmu li se u obzir, prilikom podmirenja javnih potreba, isključivo **gospodarske** (nego možda i neke druge) mogućnosti, opravdano je postaviti pitanje ustavnosti norme na kojoj bi bila utemeljena takva praksa. Koliko god smo skloni pripisati izostanak riječi “gospodarske” u vezi s “mogućnostima” određenoj, recimo to tako, neusredotočenosti prilikom formuliranja (zapravo prijepisa) norme, ipak je, prilikom pravne analize, potreban oprez. Već formulacija “prema gospodarskim mogućnostima” daje razmjerno široka ovlaštenja pri propisivanju poreznog opterećenja. “Gospodarske mogućnosti” zapravo su, pravnički rečeno, cjelokupna imovina poreznog obveznika, pa navedena ustavna norma stavlja tu imovinu u cijelosti na raspolaganje za potrebe oporezivanja. Tek druge ustavne norme, kao što je izloženo *infra* u analizi pojedinih poreznih predmeta koji su rješavani pred Ustavnim sudom, ograničavaju mogućnosti oporezivanja koje potencijalno otvara analizirana

<sup>16</sup> S obzirom na izlaganja dalje u odlomku, treba reći - to pogotovo ne bi trebao biti predmet zakonskog reguliranja.

norma članka 51. Kad bi bilo izostavljeno i ograničenje koje proizlazi iz pri-djeva “gospodarski”, pitanje je - o kakvim se još mogućnostima moglo raditi? Možda onima određenim stručnom kvalificiranošću ili fizičkim sposobnostima poreznih obveznika?

Sljedeće je pitanje vezano uz utemeljenje Zakona na ustavnim načelima - ako je poseban porez utemeljen na tim načelima, zašto je privremen? Porez naime za koji je izričito zakonom proklamirano da proizlazi iz načela “pravednosti, jednakosti i razmjernosti na temelju kojih je svatko dužan sudjelovati u podmi-renju javnih troškova razmjerno svojim mogućnostima” možda bi trebao trajno ostati dio poreznog sustava. Zapravo, čini se da je pozivanje na ustavna načela u članku 1. Zakona bilo diktirano dnevno-političkom potrebom. Poseban porez uveden Zakonom već je i prije uvođenja izazvao niz javnih prosvjeda i različito argumentiranih osporavanja. Formulacija iz članka 51. Ustava vjerojatno treba poslužiti kao “više”, socijalno motivirano, pokriće za taj porez. No, uspješnost je u postizanju tog (pretpostavljenog) cilja zakonodavca opisanim zahvatom bila, smatramo, krajnje dvojbena. Čini se naime da je on malo koga uvjerio, a sigurno nije spriječio propitivanje ustavnosti Zakona.<sup>17</sup>

Posebnim porezom uvedeno je oporezivanje dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu. Oporezivanje tih poreznih dobara jedna je od trajnih točaka neslaganja i u teoriji i u praksi oporezivanja. Pojednostavljeno, ključan je argument protiv oporezivanja dividendi da su one već prije oporezovane. Naime, trgovačka društva plaćaju porez na dobit (ako je ona ostvarena kao pozitivna razlika prihoda i rashoda). Nakon podmirenja obveze plaćanja poreza na dobit, preostala dobit može, u cijelosti ili djelomično, biti raspodijeljena kao dividenda. Oporezivanje dividende zapravo znači oporezivanje dobiti drugi put (prvi put porezom na dobit na razini trgovačkog društva, a drugi - porezom na dohodak ili na dobit na razini dioničara). Pojava je poznata kao dvostruko opterećenje (*Doppelbelastung*) ili češće korišteno, ali teorijski netočno, kao tzv. ekonomsko dvostruko oporezivanje (*economic double taxation*). Protivnici dvostrukog opterećenja smatraju da ono nema opravdanja - dovoljno je jednom oporezovati ostvarenu dobit, a njezino je ponovno oporezivanje nepravda učinjena poreznom obvezniku (jer npr. drugi oblici dohotka nisu na taj način dva puta oporezo-vani). K tomu, dvostrukim je opterećenjem izravno destimulirano racionalno, na investicije usmjereno ponašanje poreznih obveznika. Oni se naime mogu upitati o racionalnosti ulaganja u dionice i udjele. Pozitivan rezultat ulaganja

<sup>17</sup> Tako, npr. predsjednik Republike je pokrenuo postupak ispitivanja ustavnosti Zakona.

bit će oporezovan izravnim porezima, a usmjeravanje sredstava namijenjenih investiranju u npr. potrošnju - neće. Investiranje znači odricanje od potrošnje, dakle ono je već samo po sebi (kao odricanje) za mnoge negativno percipirano, a ako je k tomu još i “kažnjeno” oporezivanjem - zašto ta sredstva ne usmjeriti u lagodnu potrošnju? Pristalice oporezivanja dividende argumente nalaze u socijalnoj sferi. Ako netko ima višak sredstava koji je uložio u udjele u trgovačkim društvima te na temelju takva ulaganja ostvario dohodak (ili dobit) u obliku dividende, znači da je nakon primitka te dividende njegova imovina (gospodarska snaga) povećana i da to povećanje treba oporezovati. Uz to, on je svoju imovinu povećao ostvarenjem tzv. pasivnog dohotka, tj. bez ulaganja (tvrde zastupnici oporezivanja dividende) radnog napora. Definitivan je odgovor koji bi vrijedio za sve nemoguće dati - on zavisi od toga kako svaki pojedinac shvaća pravednost na općedruštvenoj razini te od njegova shvaćanja uloge oporezivanja u postizanju takve pravednosti. U skladu s tim shvaćanjima, zapravo svjetonazorima, neki će pravednim smatrati neoporezivanje, a neki - oporezivanje dividende. U Zakonom se određenom razdoblju hrvatski zakonodavac odlučio za ponovno uvođenje oporezivanja dividende, očito pod pritiskom zahtjeva da u kriznim vremenima oni koji imaju više (a to dolazi do izražaja ostvarenjem dividende) budu i više opterećeni troškom podmirenja javnih rashoda. Taj je porez međutim bio koncipiran kao privremen, što je otvorilo mogućnost da, ne promijeni li se zakonodavčeva volja, prestankom važenja Zakona ponovno prevlada stav da je oporezivanje dividende neopravdano. Sa stajališta čl. 51. Ustava, oba pristupa, i oporezivanje i neoporezivanje dividende, mogu biti opravdana.

Jedna je od primjedbi u vezi s oporezivanjem dividende - ako je njezino oporezivanje već uvedeno, zašto oporezovati samo nju? Što je s drugim oblicima ulaganja? Naime, oporezivanje samo dividende znači privilegiranje tih drugih oblika ulaganja. Ako npr. kamata na bankarske depozite ili na državne vrijednosne papire (obveznice javnog zajma) nije oporezovana - to je nedvosmislena poruka koju porezni sustav šalje investitorima o tome gdje treba ulagati. Takvom su poreznom politikom, dakle, investicije usmjerene mimo (pa čak i protiv) tržišnih uvjeta i zakonitosti, što je protivno jednom od novijih načela oporezivanja, načelu neutralnosti koje zahtijeva da porezna politika bude neutralna u odnosu na odluke koje donose tržišni subjekti. Njihove odluke moraju biti uvjetovane isključivo tržišnom situacijom i njezinom procjenom, a ne poreznom politikom.

Što se tiče primjene ustavnog kriterija jednakosti (u vezi s oporezivanjem: načelo prema kojem s jednakima postupati jednako), na koji se izričito poziva

Zakon u članku 1. st. 1., zanimljivo je određenje poreznog obveznika toga poreza. Nomotehnički, porezni obveznik zapravo Zakonom nije bio izričito određen. Bio je reguliran tzv. obveznik obračuna i plaćanja (čl. 3.): “Obveznik obračunavanja, obustavljanja i plaćanja posebnog poreza na plaće, mirovine i druge primitke je isplatelj plaća, mirovina i drugih primitaka.” U skladu sa *supra* određenim ulogama u postupku oporezivanja<sup>18</sup>, taj je obveznik zapravo porezni platac, a kao tehnika naplate posebnog poreza uvedena je naplata poreza po odbitku.<sup>19</sup> Porezni obveznik (koji je u porezu na dohodak po intenciji zakonodavca uvijek i konačan platac poreza) bio je određen člankom 4., naslovljenim “Porezna osnovica”, i to usput, u uvodnoj rečenici stavka 1.<sup>20</sup>: “Poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke **rezidenata**<sup>21</sup> (bold: H. A.) plaća se na:” itd. Odgovor na pitanje o poreznom obvezniku posebnog poreza skriven je u riječi “rezidenti”. Njihovi primici (zapravo dohoci!)<sup>22</sup> bit će oporezovani

---

<sup>18</sup> Vidjeti bilj. 6.

<sup>19</sup> Naplata poreza po odbitku jedna je od tehnika naplate poreza, i to u pravilu poreza na dohodak fizičkih osoba. Primjenom te tehnike porez, u ime i za račun poreznog obveznika, obračunava, obustavlja i na račun državnog proračuna uplaćuje isplatelj (u pravilu) nekog oblika dohotka.

<sup>20</sup> To je doista neuobičajen pristup. Porezni obveznik jedna je od ključnih determinanti svakog poreza i stoga je uvijek jasno određen, u pravilu zasebnim člankom zakona. U analiziranom slučaju, osobu poreznog obveznika potrebno je definirati tumačenjem članka naslovljenog “Porezna osnovica”.

<sup>21</sup> Na temelju načela (fiskalne) rezidentnosti fizičkih i pravnih osoba utvrđuje se u suvremenim poreznim sustavima obuhvat porezne obveze (za tzv. izravne poreze - npr. porez na dohodak i porez na dobit) koja se odnosi na te osobe. Rezidenti u pravilu plaćaju državi svoje fiskalne rezidentnosti porez na svjetski dohodak, odnosno dobit. Prema važećem hrvatskom poreznom zakonodavstvu, fiskalna rezidentnost utvrđena je za fizičke osobe na temelju njihova prebivališta ili uobičajenog boravišta, a za pravne osobe - na temelju registriranog sjedišta, odnosno sjedišta uprave i nadzora trgovačkog društva. Opširnije o obuhvatu porezne obveze kod izravnih poreza vidjeti: H. Arbutina, *Određenje osobnog i predmetnog obuhvata porezne obveze pri oporezivanju dohotka i dobiti*, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, br. 1-2/97.

<sup>22</sup> U nazivu Zakona govori se o posebnom porezu na **primitke**. I doista, čl. 4. st. 1. izrijeком propisuje oporezivanje primitaka. Takav bi pristup, da je zaista dosljedno realiziran Zakonom, bio bitno nepovoljniji za porezne obveznike. Utvrđivanje je primitka naime tek prvi korak u utvrđivanju dohotka. Dohodak je razlika između primitaka i izdataka. Dakle, umanjenje primitka (ili primitaka) za izdatke umanjuje poreznu osnovicu, te time i porezno opterećenje (u skladu s osnovnom zakonitošću oporezivanja - što manja osnovica, to manji porez, uz nepromijenjenu poreznu stopu). Priznavanje je izdataka za-

posebnim porezom; njihova će imovina, po plaćanju poreza, biti smanjena za iznos poreza. *A contrario*, poseban porez ne odnosi se na nerezidentne porezne obveznike, dakle na fizičke i pravne osobe koje ostvaruju dohodak ili dobit u Hrvatskoj, ali nemaju svojstvo rezidentnosti pa, u skladu s time, porez ne plaćaju na svjetski dohodak/dobit, nego samo na dohodak/dobit ostvarene u Hrvatskoj. Primjerice, dividende isplaćene nerezidentu nisu podložne oporezivanju. One su kao i do sada izuzete, a tako je i s ostalim primicima koje ostvare nerezidenti. Zakon o posebnom porezu inaugurirao je nejednak tretman, jer je propisivao nejednako postupanje s osobama koje su u jednakom položaju (ostvaruju jednake dohotke). Time je prekršeno ustavno načelo jednakosti kao jedno od načela utemeljenja poreznog sustava. Inače, obično porezni sustavi postupaju upravo suprotno - nejednakom su tretmanu u određenim slučajevima izloženi nerezidenti, u smislu da su prikraćeni u nekim pravima koja imaju rezidentni porezni obveznici. To nije rijetka pojava: npr. praksa Suda Europske zajednice sadrži već znatan broj presuda iz područja izravnih poreza, koje se odnose na nejednak (nepovoljniji) porezni tretman nerezidenata u usporedbi s rezidentima u zemljama članicama Unije.<sup>23</sup>

Sljedeći primjer kršenja ustavnog načela jednakosti kao temelja poreznog sustava bilo je izuzimanje od oporezivanja nekih, inače prema Zakonu o porezu na dohodak oporezivih, dohodaka.<sup>24</sup> Tako posebnim porezom nisu bili obuhvaćeni: dohodak od samostalne djelatnosti, dohodak od imovine i imovinskih prava, dohodak od kapitala (iako je uvedeno oporezivanje dividende kao novog oporezivog dohotka od kapitala) te dohodak od osiguranja.<sup>25</sup>

---

ista i propisano stavcima 2., 3. i 4. Zakona. Time je, u istom članku, negirano određenje iz stavka 1. i iz naziva Zakona, naime da se radi o oporezivanju primitaka. Naprotiv, provedbene odredbe Zakona bez sumnje pokazuju da je riječ o oporezivanju dohotka, što je povoljnije za porezne obveznike i u skladu je s općom koncepcijom oporezivanja onoga što ostvare fizičke osobe - a to je dohodak, utvrđen kako je *supra* izloženo. Dakle, taj Zakon znači dodatno oporezivanje nekih oblika dohotka, oporezivih prema Zakonu o porezu na dohodak.

<sup>23</sup> Vidjeti npr. V. E. Metzler, *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, u: M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Starniger (eds.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde, Wien, 2008.

<sup>24</sup> Ta koncepcija ostvarena Zakonom komentirana je i u sredstvima javnog priopćavanja; vidjeti: I. Grčar, *Neustavno je ljude iste ekonomske moći različito oporezivati*, Lider, 19. 8. 2009., internetsko izdanje, dostupno na: <http://www.liderpress.hr/Default.aspx?sid=82212>.

<sup>25</sup> Ovaj je propust ispravljen donošenjem Zakona o posebnom porezu na primitke od samostalne djelatnosti i ostale primitke (NN, br. 19/09.).

### 2.3. Druga ustavna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje

Osim članka 51., koji se izravno odnosi na problematiku oporezivanja, pažnju privlače i druge ustavne norme koje sadrže neka druga načela, a koja također mogu biti tumačena kao ustavna ograničenja poreznih ovlaštenja, i to kako Hrvatskog sabora tako i drugih razina vlasti. To su norme kojima su regulirana neka temeljna gospodarska prava.

Na primjer, u trećem dijelu Ustava, naslovljenom "Zaštita ljudskih prava i temeljnih sloboda", člankom 16. određena je mogućnost ograničenja sloboda i prava:

"Slobode i prava mogu se ograničiti samo zakonom da bi se zaštitila sloboda i prava drugih ljudi te pravni poredak, javni moral i zdravlje.

Svako ograničenje slobode ili prava mora biti razmjerno naravi potrebe za ograničenjem u svakom pojedinom slučaju."

Te ustavne odredbe osiguravaju široku osnovicu za zaštitu, *inter alia*, prava poreznih obveznika, te bi se upravo zbog svoje širine mogle pokazati ključnim ustavnim instrumentima ograničenja prava na oporezivanje koje pripada državi. Naime, može se pretpostaviti da će s jačanjem pravne države u Hrvatskoj sve više dolaziti do izražaja zaštita prava poreznih obveznika kao poseban oblik zaštite ljudskih prava. Upravo bi povećanje poreznog opterećenja (tzv. "porezne presije"), u uvjetima ekonomske krize, moglo senzibilizirati javnost (ili njezin dio) za problematiku zaštite prava poreznih obveznika.

Članak 48. st. 1. Ustava sadrži jamstvo prava vlasništva. Ta norma može biti tumačena tako da isključuje porezne mjere čiji bi cilj bila konfiskacija imovine oporezivanjem. Iako je teško zamisliva porezna politika čiji bi rezultat tako bio potpuno kršenje jednog temeljnog prava prisutnog u svakoj demokratskoj državi temeljenoj na vladavini prava, upravo se tom normom, kao što će biti izloženo *infra*, koristio Ustavni sud kao argumentom u jednoj od svojih odluka u poreznim stvarima. Treba napomenuti da je stavkom 2. članka 48. propisano ograničenje prava vlasništva: "Vlasništvo obvezuje. Nositelji vlasničkog prava i njihovi korisnici dužni su pridonositi općem dobru." Ta odredba može, u odnosu na odredbu stavka 1., imati suprotan učinak, u smislu ukidanja ograničenja koja proizlaze iz stavka 1. pri oblikovanju porezne politike.

Odredbe sadržane u članku 49. reguliraju neka temeljna gospodarska prava i slobode:

"Poduzetnička i tržišna sloboda temelj su gospodarskog ustroja Republike Hrvatske.

Država osigurava svim poduzetnicima jednak pravni položaj na tržištu. Zabranjena je zlouporaba monopolskog položaja određenog zakonom.

Država potiče gospodarski napredak i socijalno blagostanje građana i brine se za gospodarski razvitak svih svojih krajeva.

Prava stečena ulaganjem kapitala ne mogu se umanjiti zakonom niti drugim pravnim aktom.

Inozemnom ulagaču jamči se slobodno iznošenje dobiti i uloženog kapitala.”

Iako se odredbe tog članka ne odnose izravno na oporezivanje, većina njih može biti tumačena i u smislu Ustavom propisanih ograničenja porezne politike. Štoviše, vrlo je vjerojatno da bi one u tom smislu mogle biti iskorištene, i to ne u jako dalekoj budućnosti. Moguće su interpretacije u poreznom kontekstu sljedeće:

1. Stavak 1. može biti čitan i kao zabrana poreznih mjera koje bi štetile u tome stavku spomenutim slobodama, tj. kao zabrana pretjeranog oporezivanja poduzetništva, čija bi posljedica bila njegovo ometanje. Radi se zapravo o odgovoru na pitanje: u kojem trenutku (tj. s obzirom na koje porezno opterećenje) porezna politika u cijelosti ili djelomično postaje takva prepreka poduzetništvu da je potrebno pozivanje na citiranu ustavnu normu kako bi ta prepreka bila uklonjena? Ta je interpretacija norme i njezina konteksta tek naznaka jednog dugotrajnog spora o ulozi poreza pri oporezivanju poduzetničke sfere, a koji će biti spomenut i *infra*, u analizi stavka 3.

2. Prva rečenica stavka 2. lako može biti protumačena kao zabrana diskriminatornog oporezivanja, npr. takva koje bi rezultiralo povoljnijim oporezivanjem jednih, i/ili težim oporezivanjem drugih poduzetnika. Kad je oporezivanje u pitanju, to je u stvari zahtjev za poreznom neutralnošću. Porezna neutralnost je jedno od novijih poreznih načela, i njime je formuliran, kada je o poduzetnicima riječ, zahtjev da djelovanje države koje se javlja u obliku oporezivanja ne smije rezultirati neravnopravnošću sudionika u tržišnoj utakmici, tj. pojavom dobitnika i gubitnika u poduzetništvu.

3. U stavku 3. široko je definirana obveza države da vodi brigu o gospodarskom napretku i socijalnom blagostanju zemlje u cjelini. Ta odredba svakako može biti korištena i u poreznom kontekstu. Međutim, njezino tumačenje teško može biti jednoznačno. Njome se mogu koristiti oni koji se zalažu za smanjenje poreznog opterećenja, kao i oni koji se zalažu za njegovo povećanje, jer ustavna se norma koristi, i to u istoj rečenici, sintagmama “gospodarski napredak” i “socijalno blagostanje”. Te (neprijeporne) vrijednosti mogu ponekad proturječiti jedna drugoj. U kontekstu oporezivanja, glas koji artikulira načelo



socijalne osjetljivosti (u obliku društvene solidarnosti npr.) može zahtijevati teže oporezivanje, i to primjenom različitih poreza, iako vjerojatno najprije - primjenom poreza na dohodak fizičkih osoba, s ciljem ostvarenja većeg stupnja općedruštvene pravednosti, ponajprije oporezivanjem i redistribucijom dijela imovine fizičkih osoba, a potom i boljim (u smislu obilnijeg) financiranjem potreba s izraženim socijalnim karakterom. S druge strane, međutim, zastupnici suprotnog pristupa visini poreznog opterećenja mogu uzvratiti da teže oporezivanje ometa gospodarsku aktivnost, te na taj način, i u isto vrijeme, i ukupan gospodarski rast. Posljedica će toga, pak, biti manji iznosi prikupljeni oporezivanjem te oskudnije financiranje javnih rashoda. Paradoksalno, viši će porezi negativnim utjecajem na gospodarski rast rezultirati oskudnijim resursima raspoloživim za financiranje javnih rashoda. Rasprava o tome što potiče, a što ometa gospodarski rast, vrlo je stara, a njezini su sudionici nalazili (a nalaze i danas) neke od svojih najboljih argumenata upravo u području oporezivanja.

4. Ustavnom odredbom u stavku 4. zabranjeno je bilo kakvo umanjenje prava stečenih ulaganjem kapitala, koje bi bilo provedeno bilo kojim pravnim aktom. Oporezivanje jest implicirano tom normom. Štoviše, može biti tumačeno da je upravo ono visoko na popisu sredstava koja bi mogla učinkovito povrijediti spomenuta stečena prava. Promjene režima oporezivanja dividendi, do kojih je dolazilo u Hrvatskoj na temelju raznih poreznih reformi, obuhvatnijih i onih manjeg zahvata, dobar su primjer ostvarenog štetnog potencijala oporezivanja kad se radi o poreznom tretmanu ulaganja kapitala i onoga što iz takva ulaganja proizlazi. Slanje naime kontradiktornih poruka (od neoporezivanja, preko oporezivanja, pa opet neoporezivanja, do privremenog oporezivanja (*sic!*) - s neizvjesnim budućim promjenama), sigurno nije poticajno za ulaganja, napose kad su u pitanju nerezidentni investitori.

U okviru je te odredbe također i tumačenje da vremenski ograničeni porezni poticaji ne mogu biti ukinuti bilo kojim pravnim aktom prije isteka vremena za koje su ti poticaji propisani. Što se tiče vremenski neograničenih poticaja, pri njihovu uvođenju treba biti oprezan - jednom uvedeni, oni postaju dio porezne politike, a njihovo često mijenjanje ili ukidanje također šalje kontradiktorne (pa time, naravno, i štetne) poruke, kao i u slučaju oporezivanja dividendi.

5. Sve *supra* analizirane norme služe ne samo kao sredstvo ostvarenja pravne sigurnosti, tj. jednog aspekta vladavine prava, nego njima također može biti ostvaren i parcijalni cilj privlačenja stranih ulaganja ustavnim jamstvom takve sigurnosti. Odredba stavka 5., izričito normirajući prava stranih investitora, treba pogotovo biti tumačena u istom smislu. Iako je šireg (od samo poreznog)

značenja, ta odredba, gledano sa stajališta oporezivanja, jamči da strani ulagači neće biti oporezovani na način koji bi ih sprečavao u iznošenju kako uloženog kapitala tako i onoga što je njime ostvareno u Hrvatskoj. Naime, takvo tumačenje treba naglasiti jer bi upravo porezni instrumentarij, prevlada li takva politička volja, mogao odigrati važnu ulogu kao sredstvo kojim se posredno (ali nikako manje učinkovito) postiže cilj zabranjen tom normom.

### 3. ODLUKE USTAVNOG SUDA: ODLUKE U POREZNIM PREDMETIMA

Većina je tih tumačenja ustavnih normi u kontekstu primjene u pitanjima oporezivanja za sada tek hipotetska. U pravilu, te će norme utjecati na stvarnost kao sredstvo utemeljenja odluka Ustavnog suda, kojima će rješavanjem relevantnih predmeta biti postavljene granice zakonodavnoj vlasti u poreznim stvarima. Tijekom svoga postojanja, Sud je do sada u poreznim stvarima odlučivao u razmjerno malom broju slučajeva. Dvije od tih odluka međutim mogu biti protumačene kao odluke s dalekosežnim posljedicama, čiji je rezultat bio primjerice ukidanje nekoliko poreza (treba ipak napomenuti - lokalnog značaja) te, možda i važnije, neka tumačenja ustavnih normi u vezi s poreznim stvarima važnima za budućnost.

#### 3.1. Porez na promet nekretnina

Činjenice: Gospodin Dalibor Ilić pokrenuo je, prijedlogom za pokretanje postupka ocjene suglasnosti s Ustavom Republike Hrvatske (dalje: prijedlog), postupak pred Ustavnim sudom, osporavajući ustavnost članka 18. st. 1. Zakona o porezu na promet nekretnina.<sup>26</sup> Osporenom odredbom bilo je određeno 20%-tno povećanje iznosa poreza na promet nekretnina, ako porezna obveza nije bila prijavljena na vrijeme. Porezni obveznik (a to je u slučaju poreza na promet nekretnina stjecatelj nekretnine, npr. kupac) obvezan je prijaviti promet nekretnine u roku od trideset dana od dana, u pravilu, sklapanja ugovora kojim je nekretnina stečena. Povećanje poreza zbog propuštanja roka prijave poreza bilo je utvrđeno u iznosu od 20% od iznosa redovitog poreza, ali ne manje od

<sup>26</sup> Zakon o porezu na promet nekretnina, NN, br. 69/97.

1.000,00 kuna. Gospodin Ilić ustvrdio je da takvo povećanje nije u skladu s člankom 3. Ustava, prema kojem su, *inter alia*, jednakost, socijalna pravda i vladavina prava najviše vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske, i sa *supra* navedenim člankom 51.

Odluka Ustavnog suda: Sud je zauzeo stajalište da je prijedlog osnovan, te pokrenuo postupak ocjene suglasnosti s Ustavom i ukinuo osporenu odredbu<sup>27</sup>, obrazlažući: 1. da je 20%-tno povećanje poreza zapravo kazneno oporezivanje, što je suprotno cilju i smislu oporezivanja i time je stoga u suprotnosti s načelima sadržanim u čl. 51. Ustava; 2. da je Zakonom o porezu na promet nekretnina propisana primjena Zakona o porezu na dohodak. U vrijeme trajanja spora, Zakonom o porezu na dohodak bile su propisane kazne za porezne prekršaje, pri čemu je propuštanje roka za podnošenje porezne prijave, među ostalim i u slučaju prometa nekretnina, bio jedan od takvih prekršaja. Kazna je bila određena u iznosu od 1.000,00 do 10.000,00 kuna. Sud je zauzeo stajalište da je posljedica te odredbe, povezano s onom iz Zakona o porezu na promet nekretnina koja je osporena prijedlogom, nejednak tretman poreznih obveznika, pri čemu su u povoljniji položaj stavljeni oni s višom osnovicom poreza na promet nekretnina. Naime, budući da je povećanje poreza u slučaju prekršaja utvrđeno u iznosu od 20%, ali (s obzirom na odredbu Zakona o porezu na dohodak) ne manje od 1.000,00 kuna, porezni obveznici s nižom osnovicom poreza na promet nekretnina mogli su u konačnici, plaćajući apsolutan iznos od 1.000,00 kuna, time platiti porez u iznosu i većem od 20% (jer je u njihovu slučaju utvrđenih 1.000,00 kuna minimalne kazne moglo biti i više od 20% propisanog povećanja poreza), dok će obveznici s višom osnovicom poreza na promet nekretnina platiti kaznu u iznosu koji će uvijek biti 20% od iznosa redovitog poreza.<sup>28</sup>

### **3.2. Porez na nekorišteno poljoprivredno zemljište, porez na nekorištene poduzetničke nekretnine, porez na neizgrađeno građevinsko zemljište**

Činjenice: Gospodin Ivan Šimunović i g. prof. emer. Božidar Jelčić, podnijeli su, djelujući nezavisno jedan od drugog, prijedloge za pokretanje postupka

---

<sup>27</sup> Odluka Ustavnog suda, NN, br. 26. od 3. ožujka 2000.

<sup>28</sup> U obrazloženju odluke Ustavnog suda pogrešno je, *in fine*, navedeno "... od 20% povećanja **osnovice**". Umjesto osnovice, treba (kao *supra* u tekstu ovog rada) "... **poreza**".

ocjene suglasnosti s Ustavom odredbi Zakona o financiranju jedinica područne i regionalne samouprave kojima su bili regulirani *supra* navedeni porezi (dalje: osporeni porezi), polazeći od tvrdnje da su ti porezi u suprotnosti s člancima 3., 48. i 51. Ustava Republike Hrvatske.

Treba napomenuti da su ti porezi uvedeni u hrvatski porezni sustav 2001. godine. Njihovo je uvođenje imalo dvije svrhe: 1. važnija je svrha njihova uvođenja bila nefiskalne naravi - njima su, poreznim instrumentarijem, trebale biti "kažnjene" osobe koje su bile vlasnici nekretnina povodom kojih je porez bio uveden, ali se tim nekretninama nisu koristili u skladu s njihovom namjenom; 2. druga je svrha bila vezana uz njihovu prirodu općinskih poreza - kao takvi trebali su poslužiti kao izvor financiranja općina (kojima, u većini slučajeva, u Hrvatskoj kronično manjka sredstava za financiranje zadataka iz njihove nadležnosti).

U svojim prijedlozima za pokretanje postupka ispitivanja ustavnosti, predlažaći su ustvrdili da pri uvođenju osporenih poreza nije uzeta u obzir mogućnost da porezni obveznici (njihova gospodarska snaga) podmiru poreznu obvezu. Tim je porezima prekršeno načelo jednakosti kao jednog od načela ključnih za oporezivanje. Činjenica bitna za oporezivanje imovine jest činjenica vlasništva nad imovinom, a ne način na koji se vlasnik koristi svojom imovinom, tako da oporezivanjem nekretnina trebaju biti obuhvaćeni svi vlasnici određene vrste nekretnina, a ne samo oni koji se nekretninom ne koriste na način za koji zakonodavac smatra da ona treba biti korištena. Ti su porezi stoga u suprotnosti s gospodarskim i socijalno-političkim načelima na kojima treba biti utemeljen porezni sustav. Oni su, zapravo, kazneni porezi, jer je njihova svrha prisiljavanje vlasnika određene imovine (u slučaju osporenih poreza - određenih vrsta nekretnina) na određeno ponašanje koje nije utemeljeno ustavno ni zakonski.

Odluka Ustavnog suda: Sud je zauzeo stajalište da su prijedlozi osnovani, poništio je osporene odredbe zakona kojima su regulirani osporeni porezi te pokrenuo postupak usklađenja tih odredbi s Ustavom.<sup>29</sup> Svoju je odluku sud utemeljio na člancima 16., 48. i 51. Ustava te je, uzimajući u obzir važnost prava vlasništva, zaključio da vlasnici poduzetničke nekretnine, neizgrađenoga građevinskog zemljišta i neobrađenog poljoprivrednog zemljišta ne mogu biti prisiljeni na korištenje tim nekretninama na određen način, ako prisila na takvo korištenje ne može biti utemeljena u razlogu doprinosa društvenom blagostanju, odnosno ako nije u funkciji zaštite interesa i sigurnosti države, prirode,

<sup>29</sup> Odluka Ustavnog suda, NN, br. 26 od 21. veljače 2007.

okoliša i ljudskog zdravlja. Osporeni porezi neizravno nameću obvezu korištenja nekretnina njihovim vlasnicima. Budući da to ograničenje nije ustanovljeno radi postizanja ciljeva propisanih Ustavom, Sud je zauzeo stajalište da nametanje takve obveze neopravdano ograničava Ustavom zajamčeno pravo vlasništva te kao takvo zapravo krši to pravo. Ti su porezi, obrazložio je Sud, zapravo kazneni porezi; njihovom primjenom bivaju kažnjeni vlasnici (koji su istodobno i porezni obveznici) za nekorištenje svojih nekretnina, što je, ustvrdio je Sud, u suprotnosti s mogućim ograničenjima prava vlasništva propisanim člankom 16. te stavkom 2. članka 48. Ustava. Implicirano obvezno korištenje nekretnine na određen je način u suprotnosti s legitimnim očekivanjima vlasnika koja se oslanjaju na načelo pravne sigurnosti u očekivanju određenih učinaka primjene pravnog poretka<sup>30</sup>, budući da osporene odredbe ne određuju na zadovoljavajući način - što bi (kakvo djelovanje ili propuštanje) izuzelo vlasnika od oporezivanja. Sažeto rečeno: u tom je slučaju u pitanju i načelo pravne sigurnosti.

Štoviše, uvođenje je osporenih poreza u suprotnosti i s čl. 51. Ustava. Najprije, ti su porezi u suprotnosti s načelom prema kojem je svatko dužan sudjelovati u podmirenju javnih potreba u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima, jer niti pri definiranju poreznog obveznika, niti pri određenju porezne stope, te mogućnosti nisu uzete u obzir. Okolnosti ključne za uvođenje poreznih obveza bile su: neobrađivanje poljoprivrednog zemljišta, nekorištenje poduzetničkih nekretnina i neizgrađenost građevinskog zemljišta. Gospodarske mogućnosti poreznih obveznika bile su pritom malo, ako i ikako, važne. Porezna olakšica, propisana u slučaju poreza na neobrađeno poljoprivredno zemljište, bila je beznačajna. Nadalje, ti su porezi suprotni ustavnim načelima jednakosti i pravednosti poreznog sustava, jer su porezni obveznici samo određene kategorije vlasnika nekretnina, a ne svi vlasnici određenih kategorija nekretnina, a kriterij razlikovanja poreznih obveznika od onih koji ne plaćaju osporene poreze ne uklapa se u ustavna načela normirana ustavnim normama. Sud je, nadalje, obrazlagao kako treba zaključiti da, u kontekstu prirode prava vlasništva i njegovih ograničenja, činjenice odlučujuće za oporezivanje trebaju biti samo postojanje nekretnine i vlasništvo nad njom, a nikako način njezine upotrebe. Jednakost, kao ustavni temelj poreznog sustava, ne postoji ako je porez oblik kažnjavanja, usmjeren na prisiljavanje vlasnika na korištenje nekretnine na način koji nije u skladu s njihovim interesima ili mogućnostima. Zbog svega navedenog, osporeni porezi nisu u skladu s načelom pravednosti poreznog

<sup>30</sup> Načelo je formulirano u jednoj ranijoj odluci Ustavnog suda, NN, br. 138/05.

sustava, koje zahtijeva da porezni teret bude ravnomjerno raspoređen na sve obveznike određenog poreza, pri čemu ponajprije treba imati na umu njihove gospodarske mogućnosti.

#### **4. IZBJEGAVANJE PROPISANOG POSTUPKA: POREZNA ADMINISTRACIJA PROTIV USTAVNIH I ZAKONODAVNIH OGRANIČENJA**

Analizirani slučajevi ni izdaleka ne daju dovoljnu osnovu za konačan zaključak o mjestu i ulozi Ustavnog suda u odlukama važnima za hrvatski porezni sustav. Ipak, mogla bi biti postavljena hipoteza da će se njegov utjecaj na taj sustav, ostvaren rastućim brojem rješavanih predmeta, konstantno povećavati. Jedan je od pokazatelja takva razvoja npr. broj predmeta porezne problematike koji tek trebaju biti riješeni. U trenutku pisanja ovog rada najmanje ih je pet<sup>31</sup>, a svi se tiču dvaju oblika oporezivanja dohotka - mirovina i dividendi.

S obzirom na već donesene odluke, te također uzimajući u obzir i odluke koje će tek biti donesene, Sud utvrđuje svoju ulogu (učinkovitog) sredstva ustavnog nadzora zakonodavne i izvršne vlasti u pitanjima oporezivanja. Svojim odlukama on izražava volju izravnije, strože kontrole poreznog sustava i njegova djelovanja, pri čemu se neće oslanjati samo na (oskudne i unekoliko nejasne) odredbe čl. 51. Ustava, koje se izravno odnose na oporezivanje, nego također i na druge članke Ustava koji sadrže neka druga načela općenitije prirode. Postojeće odluke Suda ne odnose se na poreze koji su ključne sastavnice poreznog sustava. Međutim, kao što je rečeno, odredbe propisa kojima su regulirani neki važniji porezi (npr. porez na dohodak) također će biti predmet odlučivanja Suda - ostaje za vidjeti hoće li tako biti i s drugim ključnim porezima (npr. porezom na dodanu vrijednost, porezom na dobit). Bilo kako bilo, međutim čini se da u poreznim stvarima ustavna ograničenja oporezivanja u najmanju ruku dobivaju na važnosti, postajući tako bitno ograničenje za poreznu administraciju i potencijalno snažan instrument njezina nadzora te i djelovanja u funkciji zaštite poreznih obveznika od nekih protupropisnih radnji te administracije. Naime, područje je oporezivanja u svome pravnom aspektu po prirodi složeno i visoko specijalizirano, zbog čega s jedne strane bitne promjene propisa šira

---

<sup>31</sup> Zapravo, uzimajući u obzir prijedloge za ispitivanje ustavnosti tzv. kriznog poreza, najmanje šest.

javnost često ne registrira, a nekmoli i kritički komentira. S druge strane, jednom pravno osnažena, rješenja u poreznom sustavu mogu imati (u pravilu će i imati) bitan utjecaj na materijalnu sferu poreznih obveznika. Iako navedene karakteristike mogu voditi do unekoliko pesimističnih zaključaka što se tiče mogućnosti djelovanja spomenute javnosti na uređenje poreznog sustava, pažnja ekspertnih poznavatelja područja, povezana s mogućnošću pokretanja postupka ispitivanja ustavnosti, može, bez sumnje, rezultirati učinkovitim djelovanjem u korist poreznih obveznika.

Mogućnost takva djelovanja treba biti osobito naglašena, imajući na umu neke posebnosti koje su se pojavile unutar hrvatskog poreznog sustava - tzv. "mišljenja Ministarstva financija". Ona se odnose na problematiku oporezivanja, a davana su redovito (kao što im i ime kaže) pod egidom Ministarstva financija, iako ih pišu eksperti Središnjeg ureda Porezne uprave.<sup>32</sup> Izvorno, ta bi mišljenja kao interni dokumenti trebala pojašnjavati (službenicima Porezne uprave) praktičnu primjenu poreznih propisa. Uobičajilo se međutim da, uz tu funkciju, mišljenja služe i kao sredstvo pojednostavljenja, zaobilazanjem inače složene i potencijalno politički neizvjesne parlamentarne procedure mijenjanja i dopunjavanja zakona koji se odnose na oporezivanje. "Nestrpljivost" porezne administracije može se razumjeti, iako ne i opravdati. Njezini se službenici suočavaju s određenim problemima u praktičnoj provedbi oporezivanja. Oni shvaćaju da te probleme ne mogu premostiti primjenom važećih propisa (jer su oni u pravilu nedostadni ili nedorečeni) pa, slijedeći "liniju najmanjeg otpora", posežu za najpogodnijim sredstvom za prevladavanje nastale situacije. To su sredstvo spomenuta mišljenja.

Davanje je tih mišljenja u nadležnosti Porezne uprave. Naime, člankom 3. Zakona o Poreznoj upravi<sup>33</sup>, kojim je propisan djelokrug Porezne uprave, među ostalim je normirano da Porezna uprava obavlja upravne i druge stručne poslove koji se odnose na: "davanje mišljenja o primjeni propisa u pojedinačnim poreznim predmetima" (st. 1. t. 8.). Navedena mišljenja redovito daje najviše tijelo u sustavu Porezne uprave, Središnji ured Porezne uprave, u čiju je nadležnost stavljeno "pružanje stručne pomoći područnim uredima i ispostavama radi jedinstvenog postupanja Porezne uprave" (čl. 6. t. 9. Zakona o Poreznoj upravi). Tumačenje navedenih normi upućuje na zaključak da su mišljenja Središnjeg

<sup>32</sup> Porezna je uprava samostalna upravna organizacija u sastavu Ministarstva financija, a Središnji je ured najviše tijelo u sustavu Porezne uprave.

<sup>33</sup> Zakon o Poreznoj upravi, NN, br. 67/01., 94/01., 177/04.

ureda zapravo akti interne koordinacije rada tijela porezne administracije, čija je svrha ujednačavanje postupanja tih tijela. Prema tome, ona nisu namijenjena javnoj objavi, te ni u kakvim okolnostima ne bi trebala imati funkciju izvora prava.

Mišljenja Ministarstva financija rezultat su reforme hrvatskog poreznog sustava, započete 1994. godine. Ta je reforma otvorila čitav niz pitanja praktične naravi, koja su se ticala rješavanja pojedinačnih slučajeva, a na koje je bilo nemoguće, ili tek djelomično moguće, naći odgovore u važećim propisima. Pojavila se potreba za dodatnim rješenjima pojedinačnih slučajeva, što je trebalo omogućiti i ojačati djelovanje novog sustava. Sredstvo takva dodatnog djelovanja pronađeno je upravo u mišljenjima Ministarstva financija. Tijekom vremena, ta su se mišljenja razvila u izvor prava *sui generis*. Poznavanje se tih mišljenja postupno izjednačilo s poznavanjem obrazaca djelovanja kako porezne administracije tako i poreznih obveznika. Ubrzo su se pojavila i pitanja u vezi s tako stvorenim sustavom odnosa - tako npr.:<sup>34</sup>

“je li ovlaštenje Središnjeg ureda na davanje ‘uputa, objašnjenja i mišljenja’<sup>35</sup> ovlaštenje da se takvim mišljenjima usmjerava porezima uvjetovano ponašanje poreznih obveznika, ili su pobrojani akti zapravo predviđeni kao sredstva kojima se, kao internim aktima najvišeg upravnog tijela u sklopu Porezne uprave, osigurava realizacija ovlaštenja Središnjeg ureda - ‘osiguravanje jedinstvene provedbe zakona i drugih propisa iz oblasti poreza, pristojbi i drugih proračunskih prihoda’<sup>36</sup>. Prihvati li se ovo drugo tumačenje, mišljenja bi trebala biti akti internog obraćanja Središnjeg ureda podređenim tijelima kojima Središnji ured nalaže tim tijelima načine postupanja u određenim situacijama, osiguravajući jedinstvenu provedbu pozitivnih propisa na području čitave države, pa time i ostvarenje načela zakonitosti.

---

<sup>34</sup> U nastavku je korišten dio rada: H. Arbutina, *Prava i obveze poreznih obveznika u Hrvatskoj*, Financijska praksa, br. 5-5/99., str. 656 - 658. Iako je od njegove objave prošlo desetak godina, tekst je, nažalost, još uvijek aktualan.

<sup>35</sup> Formulacije iz prve varijante Zakona o poreznoj upravi, NN, br. 75/93., čl. 5. st. 1. t. 3. Tom normom analizirano je ovlaštenje bilo stavljeno izravno u nadležnost Središnjeg ureda. Prema važećem rješenju, kao što je *supra* izloženo, davanje mišljenja je u općoj nadležnosti Porezne uprave i nije navedeno u popisu ovlaštenja Središnjeg ureda, iako mišljenja uvijek daje upravo Središnji ured. Ostaje nejasno - zašto je nomotehničkim rješenjem stvorena nedoumica o tijelu koje je u sustavu Porezne uprave ovlašteno za tu radnju.

<sup>36</sup> Također formulacija iz prve varijante Zakona o poreznoj upravi, čl. 5. st. 1. t. 2.



Tokom vremena, međutim, mišljenja su od strane poreznih obveznika percipirana kao mogući izvor prava, kojim se, uz razjašnjenje pojedinačnog konkretnog problema, ujedno odašilje i poruka o budućem postupanju poreznih tijela u istim ili sličnim slučajevima. Dakle, relativno brzo faktično je stvoren dodatni izvor prava u području oporezivanja, koji kao takav nije predviđen važećim pravnim sustavom. Mišljenja su, međutim, nepouzdana kao izvor prava jer ne postoji pravnom normom utvrđena obveza poreznih tijela na postupanje kako je njima utvrđeno, pa se, dakle, porezni obveznici ne mogu s potpunim pouzdanjem osloniti na njih kao na kriterij za svoje postupanje. Nadalje, za takva mišljenja ne postoji obveza objavljivanja, napose ne na način kako to mora biti učinjeno s drugim propisima (to jest, u službenom glasilu Republike Hrvatske); to čini konzistentan uvid u njihov sadržaj teško ostvarivim.

Međunarodno-komparativno gledano, u teoriji i u praksi nije nepoznat institut koji je sličan mišljenjima Ministarstva financija. Radi se o institutu prethodne rješidbe (*advance ruling*). Naime, porezni obveznici koji planiraju određenu transakciju mogu u nekim državama konzultirati porezne vlasti radi uvida u sve porezne posljedice u vezi s tom transakcijom. U poreznim sustavima u kojima postoji institut prethodnih rješidbi, njihova primjena ograničena je na prethodno uređenje 'izuzetno važnih i po određenim osobinama posebnih slučajeva' (OECD 1990<sup>37</sup>, 25).

Porezna administracija SAD (*Internal Revenue Service - IRS*) izdaje pismene upute (tzv. *letter rulings*) kojima se odgovara na upite poreznih obveznika u vezi s poreznim tretmanom neke njihove planirane transakcije. Iako se pismene upute objavljuju te dostavljaju odvjetnicima i računovođama, one nemaju značaj presedana pa se kao takve ne mogu niti navoditi (Gunn i Ward 1988<sup>38</sup>, 11-12).

Sličnost pismenih uputa s praksom formuliranja i objavljivanja mišljenja Ministarstva financija je upadljiva. No prisutne su i značajne razlike. Pismene upute imaju u poreznom sustavu SAD točno određeni status i ulogu te ne može biti sumnje o njihovu značaju; napose se sa sigurnošću može reći da se ne radi o autonomnom izvoru prava. U pitanju su zapravo neke naznake postupanja porezne administracije Sjedinjenih Država, koje ne vežu niti sud a niti samu poreznu administraciju za buduće slučajeve.

---

<sup>37</sup> *Taxpayers' Rights and Obligations: A Survey of the Legal Situation in OECD Countries*, OECD, Paris, 1990.

<sup>38</sup> A. Gunn, L. D. Ward, *Cases, Text and Problems on Federal Income Taxation*, West Publishing Co., St. Paul, 1998.

Točno je da je Republika Hrvatska provela, odnosno da će još provesti, korjenitu reformu poreznog sustava što je sasvim dovoljan razlog da izazovu 'administrativnu noćnu moru' (Messere 1993<sup>39</sup>, 36). U takvim uvjetima javlja se i potreba za operativnim instrumentom rješavanja svakodnevnih, stalno novih problema do kojih dolazi u primjeni novog poreznog sustava. Mišljenja Ministarstva financija nametnula su se kao jedan takav instrument. No njihova primjena kao sredstva s drugačijom namjenom od one koja im je određena sustavom predstavlja prijetnju ostvarenju načela zakonitosti, pa time ugrožava i pravnu sigurnost u području oporezivanja.

Institut prethodnih rješidbi ili pismenih uputa dobro je sredstvo za pojašnjenje primjene propisa u pojedinačnim slučajevima. Njegovom primjenom izbjegava se nastanak mogućih konfliktnih situacija između porezne administracije i poreznih obveznika. No pravni značaj takvih akata mora biti u sustavu koji ih primjenjuje jasno određen, kao što je to, npr., slučaj u SAD. U tom smislu, uvođenje sličnog, pravno precizno definiranog, instituta u sustav oporezivanja Republike Hrvatske sigurno bi bilo od koristi. On bi učinio transparentnima postupke porezne administracije i poreznu poziciju poreznih obveznika. No prema sadašnjem stanju, nedefiniranost pravnog značaja mišljenja Ministarstva financija uzrokuje važna pitanja - npr., mogu li se ta mišljenja s uspjehom koristiti kao argument u upravnom postupku ili u postupku pred sudom? Subjekti porezno-pravnog odnosa, za pretpostaviti je, sve će naglašenije tražiti odgovor na pitanja koja proizlaze iz sadašnjeg statusa instituta mišljenja."

Budući da su se tijekom vremena mišljenja Ministarstva ustalila kao (neformalan) izvor prava, na temelju činjenice da porezni obveznici moraju računati s njima prilikom planiranja i provedbe svojih privatnih i poslovnih djelatnosti, pojavilo se pitanje - postoji li mogućnost njihova osporavanja pomoću nekog pravnog sredstva? Za sada, odgovor je negativan. To sredstvo napose nije prijedlog za ispitivanje ustavnosti, jer on može biti podignut samo ako podnositelj smatra da je neki propis opće naravi suprotan Ustavu. Smatramo međutim da *de lege ferenda* to treba izmijeniti. Mišljenja naime, s obzirom na značaj koji su dobila, potencijalno mogu znatno utjecati na poreznu situaciju fizičke ili pravne osobe, čineći tako ukupan pravni položaj takve osobe nesigurnim, tako da treba biti pronađen način učinkovitog pravnog nadzora tih mišljenja ili ih treba definirati kao *supra* spomenute prethodne rješidbe, s jasnim pravnim statusom.

<sup>39</sup> K. Messere, *Tax Policy in OECD Countries, Choices and Conflicts*, IBFD Publications BV, Amsterdam, 1993.

Bez obzira međutim na buduće razvoje, analiza njihova današnjeg mjesta i uloge u poreznom sustavu navodi na zaključak da ona negativno utječu na ostvarenje načela vladavine prava (tj. načela zakonitosti), različito od slučaja do slučaja, ali potencijalno čak vrlo znatno. Važno je napomenuti da službenike Porezne uprave, koliko nam je poznato, mišljenja donesena za pojedinačne slučajeve obvezuju, bez obzira na moguća drugačija tumačenja propisa višeg ranga koja bi oni (službenici) mogli dati, stoga može biti zaključeno da ona za njih imaju značaj obvezujuće upute za rješavanje takvih slučajeva pa su zato doista stekla status izvora prava *sui generis* koji čak živi svojim zasebnim “pravim životom”, stvarajući *de facto* pravnu “udubinu” (nišu) u kojoj zbog neuređenosti područja jedna mišljenja, odnoseći se na pojedinačne slučajeve, često proturječe drugima koja se odnose na slične slučajeve. Takva situacija nužno izaziva nedoumice službenika Porezne uprave, što se tiče odluke koje od proturječnih mišljenja primijeniti na konkretan slučaj.<sup>40</sup> Svakako da se takve nedoumice javljaju i kod poreznih obveznika - takav učinak pravne nesigurnosti u situaciji kad se prilikom ispunjenja porezne obveze može raditi i o vrlo znatnim novčanim iznosima, dovodi u pitanje zakonitost i ustavnost djelovanja čitava poreznog sustava.

## 5. SPORAZUM O STABILIZACIJI I PRIDRUŽIVANJU

### 5.1. Pojam i priroda

Pri razmatranju instrumenata supranacionalnog ograničavanja poreznih ovlaštenja države u Hrvatskoj, neophodno je analizirati drugi i, bez sumnje, koliko važan toliko i nov skup odredbi kojima su regulirana takva ovlaštenja. To je Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju (dalje: SSP, Sporazum). Sporazumi su međunarodni sporazumi, zaključeni između Zajednice i zemalja nečlanica. Pravna osnova za zaključenje SSP-a u *acquis communautaireu* jest čl. 310. Ugovora o Europskoj zajednici (dalje: Ugovor), kojim je propisano da “(Z)ajednica može s jednom ili više država ili međunarodnih organizacija zaključiti sporazume kojima se uspostavlja pridruživanje koje uključuje uzajamna prava i obveze,

---

<sup>40</sup> Ta je vrsta situacija detaljno razmotrena tijekom obrane jednog magistarskog znanstvenog rada na Pravnom fakultetu u Zagrebu, u siječnju 2009. godine. Magistrant je bio službenik Porezne uprave, porezni inspektor, stoga dobro upoznat s praksom Porezne uprave općenito, kao i što se tiče primjene instituta mišljenja Ministarstva financija.

zajedničko djelovanje i posebni postupak.” Ta odredba upućuje na postojanje određenih veza s državama s kojima su Sporazumi zaključeni, što je vidljivo iz presude Europskog suda u predmetu *Demirel*<sup>41</sup>, prema kojoj je SSP sporazum kojim se stvaraju posebne, povlaštene veze “s trećom državom, koja mora, barem u određenoj mjeri, sudjelovati u sustavu Zajednice”. Ta presuda, dakle, formulira obvezu sudjelovanja u sustavu Zajednice za državu nečlanicu. SSP stoga može biti tumačen kao vrsta pripremnog pravnog instrumenta za puno članstvo u EU-u. Neki autori zauzimaju stav da je “temeljni cilj Sporazuma priprema države koja zaključuje SSP za puno članstvo u EU, a osobito za uključivanje u zajedničko tržište”<sup>42</sup>, što može biti protumačeno kao da su Sporazumi od samog početka bili pretpristupni pravni instrumenti.

Republika Hrvatska i EZ i njezine države članice zaključile su SSP 29. listopada 2001. godine. Što se tiče Hrvatske, SSP je stupio na snagu 1. veljače 2005. godine, po njegovoj ratifikaciji u svim državama koje su strane Sporazuma.<sup>43</sup> SSP sam po sebi nije jamstvo budućeg članstva u EU-u. Stav da ti sporazumi u vrijeme sklapanja nisu bili predviđeni pretpristupnim pravnim instrumentima stoga je utemeljen. Njihova je kasnija primjena, te šire političke promjene, dovela do promjene u njihovu tumačenju, a time i do promjene njihove prirode.<sup>44</sup> Naime, kao što je obrazloženo u literaturi<sup>45</sup>, u vrijeme zaključenja prvih sporazuma s Hrvatskom i Makedonijom (oba su SSP-a sklopljena 2001. godine), usprkos nekim drugačijim pogledima, ti sporazumi još uvijek nisu bili pretpristupni pravni instrumenti te su taj status stekli tek poslije. Tijekom te evolucije, najvažniji korak u politici EU-a prema zemljama regije (zapadni Balkan) učinjen je na sastanku na vrhu u Solunu, održanom u lipnju 2003. godine. “Deklaracijom sa sastanka na vrhu između Europske unije i tzv. zapadnog Balkana u Solunu u lipnju 2003. godine, kojom je priznato da je ‘budućnost Balkana unutar Europske unije’”.<sup>46</sup> To znači da SSP-i danas mogu biti smatrani

<sup>41</sup> Predmet 12/86, *Demirel v Stadt Schwäbisch Gmünd* [1987] ECR 3719, st. 9., prema: I. Goldner Lang, *Sloboda kretanja ljudi u EU*, Školska knjiga, Zagreb, 2007., str. 20.

<sup>42</sup> A. Brnčić, *Sporazumi o pridruživanju i njihove institucije*, u: A. Javorović, L. Brkić (ur.), *Izveštavanje elektroničkih medija o EU i Hrvatskoj u procesu pristupanja*, Media servis, Zagreb, 2005., str. 161, i slažući se, D. Krčelić, *Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju*, u: *ibid.*, str. 252.; suprotno: Goldner Lang, *op. cit.* u bilj. 41, str. 37.

<sup>43</sup> Sporazum je objavljen u: NN, *Međunarodni ugovori*, br. 14/2001.

<sup>44</sup> Goldner Lang, *op. cit.* u bilj. 41, str. 20.

<sup>45</sup> *Ibid.*, ad 1. (Sporazumi o pridruživanju), 1.2.

<sup>46</sup> *Ibid.*, str. 37 i 38.

pretpristupnim pravnim instrumentima, a takav njihov status bio je jasan prije sklapanja Sporazuma s Albanijom 12. lipnja 2006. godine, i utemeljen je na jasnim političkim uvjetima koji moraju biti ispunjeni radi osiguranja stjecanja statusa države kandidatkinje onim državama koje sklapaju SSP sa zemljama EZ-a. Ti su uvjeti: 1. ustanovljenje regionalne suradnje, 2. ispunjenje svih ostalih uvjeta za puno članstvo u EU-u i 3. spremnost EU-a za daljnje proširenje<sup>47</sup> (prevladavanje “umora od proširenja”).

## 5.2. Porezne odredbe u Sporazumu o stabilizaciji i pridruživanju

Cilj poreznih (i carinskih<sup>48</sup>) odredbi SSP-a koji je zaključila Hrvatska jest sprečavanje ili ograničenje do određene mjere nejednakog postupanja (diskriminacije) s fizičkim i pravnim osobama. Tako je u Glavi IV (Slobodno kretanje roba), klauzulom mirovanja (*standstill clause*) u čl. 33. st. 1. određeno: “Danom stupanja na snagu ovoga Sporazuma u trgovini između Hrvatske i Zajednice neće biti uvedene nove uvozne ili izvozne carine ni pristojbe s jednakim učinkom, niti će se one koje se već primjenjuju povisivati.” Time je pravno fiksirano stanje zatečeno u trenutku stupanja Sporazuma na snagu, tj. zabranjeno je propisivanje mjera koje bi dovele do otežavanja slobodnog kretanja roba. *A contrario*, dopušteno je ukidanje ili ublažavanje postojećih mjera, što bi dovelo do slobodnijeg kretanja roba.

U sljedećem je članku regulirano pitanje fiskalne diskriminacije: člankom 34. (naslovljenim: Zabrana fiskalne diskriminacije), u st. 1. određeno je da će se “Stranke (...) suzdržati od uvođenja i ukinut će, ako postoji, svaku unutarnju mjeru ili praksu porezne prirode kojom se proizvodi jedne stranke diskriminiraju, bilo izravno ili neizravno, u odnosu na slične proizvode podrijetlom s teritorija druge stranke.” Time je propisana zabrana diskriminacije proizvoda ugovornih stranaka. Stavkom 2. regulirano je da proizvodi “koji se izvoze na teritorij jedne od stranaka ne mogu uživati pogodnost povrata domaćega neizravnoga poreza u iznosu koji premašuje iznos neizravnoga poreza kojemu oni podliježu.” Ta je norma naličje prethodne (iz 1. st.) i znači zabranu državne

---

<sup>47</sup> *Ibid.*, str. 38 i 39.

<sup>48</sup> Ovdje (i *passim*) rabljen termin “carina” i njegove izvedenice odnosi se na temeljnu fiskalnu prirodu toga davanja, u smislu posrednog poreza naplaćenog u trenutku uvoza dobara (tj. prelaska dobara preko carinske granice).

pomoći poduzetnicima, u obliku subvencije “maskirane” povratom neizravnog poreza (npr. poreza na dodanu vrijednost, dalje: PDV) izvoznicima. Povrat PDV-a po izvozu robe standardan je postupak u sklopu djelovanja sustava PDV-a, no po uspješnom izvozu, vraćeni PDV mora se podudarati s iznosom pretporeza (tj. s iznosom PDV-a koji je poduzetnik izvoznik platio svome dobavljaču prilikom kupnje robe koju će poslije izvesti). Takav je povrat poreza dopušten, a njime biva postignut porezno neutralan tretman izvoza (izvezena će roba, u skladu s načelom zemlje odredišta, biti opterećena neizravnim porezom u zemlji uvoznici). Premaši li iznos vraćenog PDV-a pravo na povrat pretporeza, radi se o prikrivenoj državnoj subvenciji<sup>49</sup>, a cilj norme iz stavka 2. članka 34. jest sprečavanje takve prakse.

Člankom 35. regulirano je ukidanje carina koje se mogu pojaviti u prikrivenom obliku. Normom je određeno da odredbe koje se tiču ukidanja carina na uvoz također trebaju biti primijenjene na carinske pristojbe koje su fiskalne naravi. Naime, već je dugo u međunarodnoj trgovinskoj razmjeni etabliran trend ukidanja uvoznih carina, s ciljem olakšanja cirkulacije dobara. Štoviše, upravo je to bit jedne od tzv. sloboda kretanja na kojima je od samih početaka procesa nastanka jedinstvene Europe utemeljena Europska ekonomska zajednica, a zatim i današnja Europska unija. Države su međutim pokušavajući zaštititi tuzemne proizvođače, često nastojale zaobići norme različitih međunarodnih sporazuma, bilateralnih i multilateralnih (kao što je npr. *General Agreement of Tariffs and Trade*, GATT), kojima su ukidane carinske prepreke prekograničnoj cirkulaciji dobara, uvodeći uvozne carine, ali pod drugim nazivima. Jedna je takva rasprostranjena praksa i nazivanje pristojbom onoga što je po svojoj biti uvozna carina. Cilj čl. 35. SSP-a s Hrvatskom jest sprečavanje takva postupanja, primjenom načela formalne neutralnosti. Norma, međutim, priznaje mogućnost postojanja i naplate carinskih pristojbi kao dijela uobičajenog carinskog postupka. Bitno je da te pristojbe nisu fiskalne naravi, dakle, kao što je rečeno, da se ne radi zapravo o prikrivenim carinskim davanjima. Naime, budući da je “(S) obzirom na izvore slobodne trgovinske zone EZ, prva najvažnija sloboda regulirana Ugovorom o EZ - slobodno kretanje dobara”<sup>50</sup>, nije neobično da je

<sup>49</sup> Takav je pristup u skladu s Ugovorom o EZ-u, tj. s pristupom problemu državne pomoći u EU-u; vidjeti: M. Mamut, *The State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters*, u: M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Starniger (eds.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde, Wien, 2008.

<sup>50</sup> B. J. M. Terra, P. J. Wattel, *European Tax Law*, 4th edition, Kluwer, The Hague, 2005., str. 39.

i u SSP-ima posebna pozornost posvećena upravo njoj. SSP s Hrvatskom nije iznimka. Hrvatska je privreda mala i otvorena, a budući da je bitno slabija od privreda zemalja članica EU-a, izložena je znatnom uvozu, koji daleko premašuje vrijednost hrvatskog izvoza. Upravo je takva situacija prisutna već godinama, napose u međunarodnoj trgovini sa zemljama EU-a, a ona je rezultat ne samo velike potražnje za uvoznim dobrima, nego također i važećim tečajem domaće valute prema euru (odnosno, prema nekima - vrlo precijenjenom kunom). S obzirom na te okolnosti, hrvatsko bi zakonodavstvo iz područja carinske zaštite po prirodi stvari nastojalo zaštititi tuzemne proizvođače od uvoza, koristeći se pri tome različitim mjerama iz carinskog "arsenala" (pri čemu je važnost naziva mjere, kao što je *supra* napomenuto, sporedna). Kad je namjera pristupanja EU-u postala visokim prioritetom ukupne hrvatske politike, takav zaštitnički pristup morao je biti normativno spriječen - upravo je to cilj članka 35.

Navedene i analizirane norme znače da su nadnacionalna porezna ograničenja na temelju odredbi SSP-a postala važeće norme unutrašnjeg hrvatskog prava, pa na temelju toga hrvatsko porezno zakonodavstvo sada mora uzimati u obzir još jedan dodatan sklop normativno utvrđenih ograničenja. Međutim, ograničenja prava na oporezivanje nisu svedena samo na članke navedene *supra* - postoje još neka, općenitije naravi. Tako su u sklopu Glave X (Institucionalne, opće i završne odredbe), člankom 119. st. 1. zabranjeni diskriminirajući postupci koje bi obje strane Sporazuma mogle provoditi na općenitoj razini. Doduše, ta je norma, kao opći propis, bez utjecaja (*without prejudice*) na bilo koju posebnu odredbu sadržanu u SSP-u. I Hrvatska i EZ trebaju se suzdržati od bilo kakva nejednakog postupanja prema drugoj stranci Sporazuma (bilo da je to Hrvatska ili država članica EZ-a), njihovim državljanima ili trgovačkim društvima. Stavak 2. odnosi se izravno na oporezivanje i određuje da odredbe stavka 1. "ne dovode u pitanje pravo stranaka da primijene relevantne odredbe svoga poreznoga zakonodavstva na porezne obveznike koji nisu u istovjetnoj situaciji u pogledu svoga prebivališta." Time je posebnim propisom regulirana primjena načela rezidentnosti kao ključnog standardnog načela za određenje obuhvata porezne obveze.<sup>51</sup> Tom su odredbom stranke Sporazuma ovlaštene podvrgnuti porezne obveznike koji nisu njihovi rezidenti oporezivanju različitom od onoga koji primjenjuju na svoje rezidente. *A contrario*, slijedi da oni koji jesu

---

<sup>51</sup> O konceptu fiskalne rezidentnosti i njegovoj važnosti u području oporezivanja vidjeti *supra*, bilj. 21.

njihovi rezidenti moraju biti tretirani na jednak način.<sup>52</sup> U važećim hrvatskim poreznim propisima za sada<sup>53</sup> je prisutan jedan primjer nejednakog postupanja prema nerezidentima, i to što se tiče osobnog odbitka u kontekstu poreza na dohodak:

“Zakon o porezu na dohodak određuje da pravo nerezidenata na odbitak tzv. osnovnog osobnog odbitka, tj. osobnog odbitka propisanog za nerezidentne porezne obveznike temeljem njihovog postojanja kao poreznih obveznika, od oporezivog dohotka. Nerezidenti, međutim, ne mogu odbiti ostatak osobnog odbitka (dio koji rezidenti imaju pravo odbiti temeljem postojanja uzdržanih članova uže obitelji); pravo na takav odbitak je izričito ograničeno na rezidentne porezne obveznike. Ova je odredba u suprotnosti s nekim presudama Suda EZ koje se odnose na navedenu problematiku, npr. u predmetima *Asscher*<sup>54</sup> i *Gerritse*<sup>55</sup>, ako ne i u predmetu *Schumacker*<sup>56</sup>, u kojem je presuda bila susretljivija prema propisima države izvora.”<sup>57</sup>

U člancima 89. i 90. u Glavi VIII (Politike suradnje), regulirana je politika suradnje u područjima carina i oporezivanja. Suradnja u smislu čl. 89. st. 1. znači da će stranke “suradivati kako bi zajamčile poštovanje svih odredaba koje su planirane za usvajanje na području trgovine i kako bi postigle usklađivanje carinskoga sustava u Hrvatskoj sa sustavom u Zajednici, čime će se otvoriti put mjerama liberalizacije” predviđenima Sporazumom. Stavkom 2. konkretizirani su oblici suradnje. Vidljivo je da je cilj koji treba postići člankom 89. - prilagodba hrvatskog carinskog sustava onome Zajednice, potvrđujući (u tome dijelu) pretpristupnu narav SSP-a. Što se tiče oporezivanja, u skladu s člankom 90.

<sup>52</sup> Pitanje različitog poreznog tretmana bit će također predmet izlaganja *infra*, u dijelu rada koji se odnosi na hrvatske ugovore o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja.

<sup>53</sup> Ta je skeptična, vremenski uvjetovana primjedba unesena s obzirom na već provedene i napose najavljene zahvate u porezni sustav, uvjetovane kriznim razdobljem kroz koje prolazi hrvatska privreda. Moguće je pesimistički pretpostaviti da će prilikom takvih zahvata (“reformе”) najmanje računa biti vođeno o usklađenosti novih normi s presudama Suda EZ-a.

<sup>54</sup> Predmet C-107/94 (*Asscher v. Staatssecretaris van Financiën*), [1996] ECR I-3089.

<sup>55</sup> Predmet C-234/01 (*Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord*), [2003] ECR I-5933.

<sup>56</sup> Predmet C-279/93 (*Schumacker*), [1995] ECR I-225.

<sup>57</sup> H. Arbutina, *Explanation of the Croatian tax system*, u: X. L. Xenopoulos (ur.), *Direct tax rules and the EU fundamental freedoms: origin and scope of the problem; National and Community responses and solutions*, FIDE 2006 National Reports, Theopress Ltd., Nicosia, 2006., str. 97.



SSP-a, stranke Sporazuma će “uspostaviti suradnju na području oporezivanja, uključujući mjere usmjerene na daljnju reformu fiskalnoga sustava i preustroj porezne uprave radi osiguranja učinkovitosti ubiranja poreza i borbe protiv poreznih prijevara”. Iako to nije izričito navedeno, može biti zaključeno da se ta odredba ponajprije odnosi na Hrvatsku. Općenito, svakako ima mjesta za tvrdnju da je svaki fiskalni sustav u svakom trenutku pogodan za reformiranje i svaka porezna administracija za restrukturiranje. Na koncu, uvijek i svuda ima mjesta za poboljšanja, a osobito u području javne uprave. Imajući međutim na umu imperativ hrvatskog pravnog sustava na prilagodbu *acquis communautaire*, te riječ “pridruživanje” u nazivu Sporazuma, tvrdnja o Hrvatskoj kao prvom adresatu norme čini se dobro argumentiranom. To je čak i jasnije iz članka 69. st. 1., prema kojem stranke “pridaju važnost usklađivanju postojećega hrvatskoga zakonodavstva sa zakonodavstvom Zajednice. Hrvatska će nastojati osigurati postupno usklađivanje postojećih zakona i budućega zakonodavstva s pravnom stečevinom Zajednice (acquis).”

## 6. UGOVORI O IZBJEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA DOHOTKA I IMOVINE

Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine (dalje: porezni ugovori) koje je zaključila Republika Hrvatska, još su jedan izvor prava koji je po pravnoj snazi iznad zakona, u skladu s u Hrvatskoj prihvaćenim monističkim pristupom pravnom značaju međunarodnih ugovora. U Hrvatskoj je trenutačno na snazi četrdeset i šest poreznih ugovora; ono što hrvatski sustav poreznih ugovora razlikuje od takvih sustava drugih zemalja jest da su neki od tih ugovora (točnije, njih šest) preuzeti iz pravnog sustava bivše SFRJ. Hrvatska ih primjenjuje uz pristanak druge ugovorne strane (dakle, države koja je izvorno sklopila porezni ugovor s bivšom SFRJ)<sup>58</sup>, međutim naglašen je trend zamjene tih ugovora novima, koje Republika Hrvatska sklapa kao samostalna država te se može očekivati da relativno skoro (koliko to dopušta brzina sklapanja međunarodnih ugovora) takvih ugovora uopće neće biti u pravnom sustavu

---

<sup>58</sup> Ti su ugovori, na snazi u Hrvatskoj od 1991. godine (vidjeti: Zakon o preuzimanju saveznih zakona iz oblasti financija koji se u Republici Hrvatskoj primjenjuju kao republički zakoni, NN, br. 53/91.), ugovori koje je bivša SFRJ sklopila s Danskom, Finskom, Italijom, Norveškom, Ujedinjenim Kraljevstvom i Švedskom.

Hrvatske. Glavni je problem u primjeni tih ugovora određen broj instituta koji su nestankom sustava socijalističkog samoupravljanja postali zastarjeli (npr. organizacija udruženog rada, dohodak OUR-a) te nepostojanje (što se bivše SFRJ kao ugovorne strane tiče) nekih instituta (npr. trgovačko društvo, dobit, dohodak fizičkih osoba, dividenda). To znači da primjena tih ugovora pretpostavlja dodatan interpretativan napor koji, međutim, zbog udaljenosti bivšeg i važećeg sustava, ponekad može biti uložen i bez rezultata.

Osnovni ciljevi koje treba postići poreznim ugovorima jesu: 1. sprečavanje dvostrukog oporezivanja (ali i dvostrukog neoporezivanja!) dohotka i imovine ili sprečavanje štetnih posljedica dvostrukog oporezivanja i 2. sprečavanje zakonitog i nezakonitog izbjegavanja porezne obveze. Ostvarenju prvog cilja posvećen je bitno veći broj članaka ugovora, iako drugi cilj postaje sve važniji, s obzirom na napore koje suvremene države ulažu u očuvanje nacionalne porezne osnove, tj. na uklanjanje evazivnih postupaka poreznih obveznika koji uzrokuju njezinu eroziju. Poreznim ugovorom podijeljena su ovlaštenja na oporezivanje pojedinih oblika dohotka i imovine među državama ugovornicama, i to tako da neke dohotke ima pravo oporezovati država rezidentnosti poreznog obveznika, neke država izvora dohotka (ili država u kojoj se nalazi imovina), a za neke su ovlaštenja podijeljena. Porezni ugovori reguliraju i metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja (metodu odbitka i/ili metodu izuzimanja). Ugovorom propisanu metodu uvijek primjenjuje država rezidentnosti.

Poreznim ugovorima situacija osoba na koje se ugovor odnosi<sup>59</sup> ne može biti pogoršana. Drugim riječima, porezni ugovori za rezidente država ugovornica mogu značiti poboljšanje njihove porezne situacije, dakako izbjegavanjem dvostrukog oporezivanja ili njegove štetne posljedice.<sup>60</sup> To je razlog pokušajima rezidenata trećih država da formalno steknu status rezidenta neke od država ugovornica, te se na taj način kvalificiraju za primjenu ugovora.<sup>61</sup>

Nezaobilazan pravni dokument prilikom sklapanja poreznih ugovora među državama koje su pristupile postupku sklapanja takva ugovora je Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i dobiti. Radi se o obrascu poreznog ugovora, koji je formulirao Porezni odjel OECD-a (dalje: Model OECD).

---

<sup>59</sup> Te su osobe rezidenti država ugovornica.

<sup>60</sup> Takva je posljedica povećano porezno opterećenje koje proizlazi iz činjenice da je fizička ili pravna osoba izložena oporezivanju i u državi izvora dohotka (ili smještaja imovine) i u državi svoje rezidentnosti.

<sup>61</sup> Ta je pojava nazvana *treaty shopping* (stjecanje ugovornih povlastica od subjekata koji za to nisu ovlašteni).

Kao obrazac ponuđen na međunarodnoj razini zainteresiranim državama kao pomoć pri sklapanju poreznih ugovora, Model OECD je *soft law*, ali bez obzira na to vrlo utjecajan, i to kako tekstovima članaka tako i komentarima kojima je popraćen svaki od tih članaka, a na koje su se već pozivale i sudske presude u predmetima iz područja međunarodnog dvostrukog oporezivanja.<sup>62</sup> Što se tiče Hrvatske, u svim je ugovorima kao obrazac teksta ugovora primijenjen Model OECD, i to preuzimanjem teksta članaka Modela, a tek se u rijetkim iznimkama odstupalo od tog pristupa.<sup>63</sup>

Prilikom rješavanja nekog porezno-pravnog slučaja iz područja oporezivanja dohotka i imovine s međunarodnim elementom, neophodno je uvijek ustanoviti postoji li važeći porezni ugovor ili ne. Pozitivan odgovor na to pitanje znači obvezu ustanovljenja načina na koji razmatrani slučaj rješava porezni ugovor, jer te norme imaju prednost pred unutrašnjim hrvatskim pravom. Usporedba važećeg unutrašnjeg hrvatskog prava u području oporezivanja i regulative poreznih ugovora pokazuje određene razlike među nekim konceptima oporezivanja. Tako npr. kamate na sve bankovne depozite te na dividende isplaćene nerezidentima nisu oporezive, dok u poreznim ugovorima postoji mogućnost da države ugovornice oporezuju te oblike dohotka (prema člancima 10. i 11. svih hrvatskih poreznih ugovora, i u skladu s Modelom OECD). Takva različita rješenja međutim nisu u međusobnoj suprotnosti, jer poreznim ugovorima ne mogu biti ustanovljavane nove obveze za rezidente zemalja ugovornica. Upravo suprotno, ti ugovori mogu samo ograničavati porezna ovlaštenja tih zemalja. Do sada nije bilo slučajeva proširenja obveza poreznih obveznika na način da bi to bilo u suprotnosti s ugovornim odredbama, tako da, s obzirom na trenutačno stanje, može biti zaključeno da porezni ugovori po svojoj prirodi (kao međunarodni ugovori) općenito jesu sredstvo nadnacionalnog ograničenja poreznih ovlaštenja koja ima hrvatska porezna administracija, ali da do sada nije bilo potrebe za osporavanjem hrvatskih unutrašnjih propisa na temelju njihove suprotnosti s odredbama poreznih ugovora.

---

<sup>62</sup> Radi se o nekim presudama sudova u Nizozemskoj i Njemačkoj.

<sup>63</sup> Detaljniji pregled i analizu tih različitosti vidjeti u: H. Arbutina, N. Žunić Kovačević, *National Report (Croatia)*, međunarodna konferencija "The History of Double Tax Conventions", Rust, Austria, od 3. do 5. srpnja 2008.

## 7. ZAKLJUČCI

Parafrazirajući jedno poznato epitomiziranje svjetske povijesti, moglo bi se reći da je povijest oporezivanja - povijest borbe za ograničavanje ovlaštenja na oporezivanje (svakako, treba dodati: i za stjecanje tih ovlaštenja). Argumenti u prilog toj tezi prisutni su u radovima čiji je predmet istraživanja povijesni aspekt oporezivanja.<sup>64</sup> Za današnjicu bitne determinante oporezivanja, pa time zapravo i njegova ograničenja, date su prvi put načelima oporezivanja koja je formulirao Adam Smith. Poslije su ta načela razrađivana i dopunjavana drugima, ali ni u svom izvornom obliku još uvijek nisu izgubila na aktualnosti, te su u cijelosti primjenjiva i u suvremenim poreznim sustavima. Ona, sva ili neka od njih, svoju normativnu regulaciju često nalaze i u ustavima, pa je tako i u Republici Hrvatskoj. No, uz ustavna, u hrvatskom su porezno-pravnom sustavu prisutna i nadnacionalna ograničenja, i to na razini međunarodnih ugovora.

Izravna su ustavna ograničenja, u formi ustavnih odredbi koje se odnose na samo oporezivanje, sadržana u članku 51. Ustava, vrlo oskudna. Njima su regulirana načela pravednosti i jednakosti, čime je izravno ustavno reguliranje područja prikupljanja javnih prihoda porezima iscrpljeno, tj. Ustavom nisu izravno regulirani drugi aspekti oporezivanja, pa tako nisu ni definirani načini ostvarenja tih dvaju načela, iako je, bez sumnje, njihovim ustavnim isticanjem, a imajući u vidu i određenje Republike Hrvatske kao socijalne države, u prvi plan stavljen upravo socijalni element oporezivanja.

No, čini se da će i taj jedan članak Ustava dostajati za problematiziranje najnovijeg zahvata u hrvatski porezni sustav, odnosno uvođenja nekih novih oblika oporezivanja raznih (iako ne svih) vrsta dohotka, do sada oporezovanih "samo" porezom na dohodak i prirezom, ili čak i neoporezovanih. Sa stajališta načela propisanih člankom 51. kao kriterija za prosuđivanje i djelovanje, novi porezni oblici na više se načina doimlju problematičnima. Tome treba dodati i neke nomotehničke nespretnosti. Posljedica bi svih tih razloga mogao biti uspjeh inicijativa za ispitivanje ustavnosti propisa kojim je novo oporezivanje uvedeno.

I bez obzira na oskudnost izravnog ustavnog reguliranja, neke druge odredbe mogu bez osobitih problema biti primijenjene na materiju oporezivanja, čineći tako dobru podlogu za rješavanje poreznih predmeta o kojima već jest ili će tek biti odlučivano u ustavnosudskom postupku. Broj je poreznih predmeta o

---

<sup>64</sup> Vidjeti: Adams, *op. cit.* u bilj. 1.

kojima je Ustavni sud do sada odlučivao vrlo malen, međutim postoje indikacije njegova povećanja, uzimajući naime u obzir predmete koji su u tijeku, a i neke najavljene.<sup>65</sup> Posljedice postojećih odluka Ustavnog suda ipak nisu zanemarive - u jednom je slučaju trebalo izmijeniti jednu odredbu Zakona o porezu na promet nekretnina, a u drugom su ukinuta tri porezna oblika. To može biti tumačeno kao nagovještaj da će uloga Ustavnog suda kao čuvara ustavnih prava poreznih obveznika vremenom biti sve znatnija.

U širem kontekstu ovoga rada, pokazao se vrijednim razmatranja jedan fenomen - to su tzv. mišljenja Ministarstva financija. Ona su često zapravo reakcija Porezne uprave na spor i složen postupak mijenjanja i dopunjavanja poreznih zakona. Koristeći se mišljenjima, porezna administracija zaobilazi taj postupak s ciljem rješavanja nekih hitnih i važnih (po mišljenju Porezne uprave!) pitanja koja se pojavljuju u svakodnevnoj praksi. Na taj je način stvoren jedan nov i nereguliran izvor prava. Bez obzira međutim na njihovu prilagodljivost i praktičnost, tim su mišljenjima, s obzirom na njihovu faktičnu važnost kako za službenike porezne administracije tako i za porezne obveznike, prekršena normativna ograničenja postavljena normativnoj djelatnosti porezne administracije, stoga ona stvaraju znatnu pravnu nesigurnost. Kao takva, ona bi trebala postati predmet, ako ne ustavnog, onda svakako parlamentarnog nadzora, čija bi konačna posljedica bila njihovo ukidanje kao relevantnog izvora prava u poreznim stvarima.

Što se tiče nadnacionalnih ograničenja poreznih ovlaštenja u Hrvatskoj, relativno je nov element Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju. Taj međunarodni sporazum Hrvatske sa zemljama članicama EZ-a ima značaj pravnog dokumenta pripreme (pretpristupne) naravi što se tiče ulaska Hrvatske u EU. Kao takav, on sadrži i odredbe koje se odnose na područje oporezivanja i koje trebaju osigurati poduzetnicima zemalja potpisnica obavljanje poslovnih djelatnosti pod jednakim uvjetima. One pripremaju Hrvatsku za porezna "pravila igre" u EU-u, poticanjem promjena hrvatskog poreznog sustava u smislu njegove prilagodbe tim pravilima.

Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine, tj. problematika njihova tumačenja i primjene, vrlo je važan dio stalno rastućeg korpusa literature međunarodnog poreznog prava. Hrvatska je do sada već stvorila relativno raširenu mrežu takvih ugovora, važnih za detaljno reguliranje

---

<sup>65</sup> Npr. najava Predsjednika Republike da će pokrenuti ispitivanje ustavnosti tzv. "kriznog poreza". Vidjeti *supra* o tome porezu.

poreznog položaja fizičkih i pravnih osoba s međunarodnim elementom. Porezni ugovori odnose se na rezidente zemalja ugovornica i raspodjelom prava na oporezivanje pojedinih oblika dohotka i imovine osiguravaju im povlašten položaj u odnosu na rezidente trećih zemalja. Istodobno, oni državama ugovornicama omogućuju, također tom raspodjelom, očuvanje nacionalne porezne osnovice te pogodan instrument u borbi protiv zakonitog i nezakonitog izbjegavanja porezne obveze. Kao međunarodni ugovori, porezni ugovori imaju prednost pred tuzemnim zakonodavstvom. Do sada međutim nisu zabilježeni slučajevi suprotnosti hrvatskog poreznog zakonodavstva i prakse s odredbama poreznih ugovora.

### Summary

Hrvoje Arbutina \*

## CONSTITUTIONAL AND SUPRANATIONAL LIMITATIONS OF AUTHORITY FOR TAXATION

*In the paper constitutional and supranational limitations that relate to taxation in the Republic of Croatia were analysed. Only one scarce constitutional provision in Croatia directly relates to the tax system and it only regulates the principles of equality and fairness. However, other, more general and from the point of view of taxation more indirect provisions of the Constitution are also applicable to the tax system - they are also, as it has proven itself - usable for the Constitutional court as basis for decision-making in tax matters. Subject matter of the analysis are also the so called opinions of the Ministry of Finance that relate to the tax system. Other limitations of taxation and guidelines for its implementation can be found in international contracts signed by the Republic of Croatia. Stabilisation and Association Agreement, pre-accession agreement signed with the European Union, regulates some fiscal issues as well, with the emphasis on the prohibition or limitation of the unequal dealing in that area. Theoretically, it can be implemented directly, and the law of the European Union can be implemented as means of interpretation even before the process of accession is completed. However, due to the prevailing legal culture, it is difficult to expect that the Croatian courts will implement the European law, or use that*

---

\* Hrvoje Arbutina, Ph. D., Professor, Faculty of Law, University of Zagreb, Trg maršala Tita 14, Zagreb

*law as means of interpretation, before the end of the process of Croatian accession to the European Union. The other group of supranational rules, the international contracts about avoidance of double taxation of income and property, also involve provisions that in their legal strength rate above Croatian ones; however, in accordance with the general concept of Croatian legal system (und subsystem of tax law) when it comes to its international aspect, there were until now no discrepancies between the provisions of these contracts and the norms of the domestic law.*

*Key words: constitutional provisions, constitutional limitations, taxation*

## Zusammenfassung

Hrvoje Arbutina \*

### DIE VERFASSUNGSGEMÄßE UND ÜBERNATIONALE EINSCHRÄNKUNGEN VON ERMÄCHTIGUNG FÜR BESTEUERUNG

*In der Arbeit werden die verfassungsgemäße und übernationale Einschränkungen für Besteuerung analysiert, die in Zusammenhang mit Besteuerung in Republik Kroatien stehen. Nur eine magere Verfassungsverordnung in Kroatien befasst sich unmittelbar mit Steuersystem und damit werden nur die Grundsätze von Gleichheit und Gerechtigkeit reguliert. Aber andere, mehr allgemeine und aus Aspekt der Besteuerung mittelbarere Verfassungsverordnungen können sich auf Besteuerungssystem anwenden - es hat sich gezeigt, dass sie für das Bundesverfassungsgericht auch nützlich waren als Basis für Entscheidungstreffen in Steuersachen. Gegenstand der Analyse sind auch die sogenannten Meinungen von dem Finanzministerium, die in Zusammenhang mit Steuersystem stehen. Andere Einschränkungen von Besteuerung und Richtlinien für die Anwendung von Besteuerung können in internationalen Verträgen gefunden werden, die Republik Kroatien geschlossen hat. Stabilisierungs- und Assoziierungsabkommen, Vorbeitrittsabkommen geschlossen mit der Europäischen Union, reguliert auch einige Fiskalfragen, mit Betonung auf Verbot oder Einschränkung von ungleichem Umgang in dem Bereich. In Theorie, es könnte unmittelbar angewandt werden, und Recht der Europäischen Union kann angewandt sein als Mittel der Interpretierung auch vor der Beendung des Process, in dem Kroatien*

---

\* Dr. Hrvoje Arbutina, Professor an der Juristischen Fakultät der Universität Zagreb, Trg maršala Tita 14, Zagreb

*der Union beitrifft. Aber, wegen vorherrschender Rechtskultur, es ist schwer zu erwarten, dass die kroatischen Gerichte das europäische Recht anwenden, oder dass sie dieses Recht benutzen als Mittel der Interpretierung, vor der Beendigung des Process, in dem Kroatien der Union beitrifft. Die zweite Gruppe von übernationalen Regelungen, die internationale Verträge über Vermeidung der doppelten Besteuerung von Einkommen und Vermögen, beinhaltet auch die Verordnungen die in ihrer Rechtskraft über kroatischen Gesetze stehen; aber, in Übereinstimmung mit dem generellen Konzept des kroatischen Rechtssystems (und damit auch des Untersystems des Steuerrechts) wenn es um seinen internationalen Aspekt handelt, gab es bis jetzt keine Gegenteile zwischen Verordnungen dieser Verträge und den Normen des kroatischen Rechts.*

*Schlüsselwörter: Verfassungsverordnungen, verfassungsgemäße Einschränkungen, Besteuerung*