

ALTERNATIVNO RJEŠAVANJE SPOROVA U POREZnom PRAVU: UTOPIJA ILI RJEŠENJE?

*Doc. dr. sc. Tereza Rogić Lugarić **
*Nevia Čičin-Šain, mag. iur. ***

UDK: 347.919:336.2
Pregledni znanstveni rad
Primljeno: srpanj 2013.

Okretanje ka predlošku alternativnog rješavanja sporova u poreznom pravu povezano je s novim viđenjem odnosa između poreznih tijela i poreznih obveznika koje počinje krajem 20. stoljeća. U tom je kontekstu, a posebno u posljednje vrijeme, uvođenje alternativnog rješavanja sporova u porezno pravo sve aktualnija tema te sve veći broj zemalja razmatra ili su uvele neke od oblika na tragu tog predloška. Slijedom toga, prvi je dio rada posvećen odabranim usporednim iskustvima s uporabom alternativnog rješavanja sporova u poreznom pravu. U drugom dijelu rada autori analiziraju mogućnost uvođenja alternativnog rješavanja sporova u hrvatsko porezno pravo ponajprije s obzirom na podatke koji signaliziraju određene probleme u odnosu između poreznih tijela i poreznih obveznika.

Ključne riječi: porezno pravo, alternativno rješavanje sporova, udovoljavanje poreznoj obvezi, mirenje

1. UVOD

U nizu europskih (i neeuropskih) zemalja sedamdesete i osamdesete godine prošlog stoljeća označile su svojevrsnu prekretnicu u odnosu između poreznih tijela i poreznih obveznika. Vrijeme je to preobrazbe pojedinih poreznopravnih instituta i promjena u dotadašnjem pristupu oporezivanju koje su imale nemali

* Dr. sc. Tereza Rogić Lugarić, docentica Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu, Trg maršala Tita 14, Zagreb

** Nevia Čičin-Šain, mag. iur., asistentica Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu, Trg maršala Tita 14, Zagreb

utjecaj na cjelokupno ponašanje poreznih tijela.¹ Ključan utjecaj na novo viđenje odnosa između poreznih tijela i poreznih obveznika imala je (i danas aktualna) teorija čije je ishodište pojam “udovoljavanja poreznoj obvezi”² (*fr. civisme fiscal*³, *eng. tax compliance*⁴), pojam koji je “potpuno preobrazio pristup poreznih tijela”.⁵ Tada započete promjene rezultirale su, među ostalim, i uvođenjem pravnih instituta s ciljem smirivanja zategnutosti i rješavanja sporova u što je moguće ranijoj fazi. Drukčije rečeno, posrijedi je predložak alternativnog načina rješavanja sporova.

Od načina alternativnog rješavanja sporova u Hrvatskoj posebno treba spomenuti mirenje koji se primjenjuje u, primjerice, građanskom, trgovačkom, radnom i obiteljskom pravu. No, mirenje se nije dosad sustavno razmatralo u kontekstu poreznog prava. Kao glavni pokretač ovog istraživanja i promišljanja o uvođenju mirenja, odnosno načina alternativnog rješavanja sporova u hrvatsko porezno pravo, osim usporednih iskustava, poslužilo je nekoliko podataka. Prema dostupnim podacima dug poreznih obveznika prema državi iznosi 51 milijardu kuna⁶, odnosno čak 14,95 % BDP-a⁷, te je više nego očito da u odnosu poreznih obveznika i porezne uprave postoje značajne disfunkcije. Zabrinjavaju i statistički podaci o broju zaprimljenih novih žalbi, riješenih i neriješenih žalbi Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak⁸ i podnesenih tužbi Upravnom sudu u poreznim predmetima u razdoblju od 2004. do 2011. godine. Praćenje tih podataka dopušta zaključak o 2009. godini kao svojevrsnoj vremenskoj razdjelnici. Od tada znatno raste broj uložених žalbi, s jedne strane, ali i stagnira broj riješenih žalbi s druge strane. Također,

¹ Vidjeti slično u: Soler Roch, M. T., *Forum: Tax Administration versus Taxpayer – A New Deal?*, *World Tax Journal*, vol. 14, br. 3, 2012., str. 282 – 296, <http://www.ibfd.org/IBFD-Products/World-Tax-Journal> (21. veljače 2013).

² U hrvatskoj terminologiji definiran je kao “stupanj u kojem porezni obveznik poštuje (ili) ne poštuje porezne propise svoje zemlje”, Ott, K. (ur.), *Porezni leksikon*, Institut za javne financije, Zagreb, 1999., str. 333.

³ Pojam označava potrebu građanskog poštovanja društva u kojem živi i njegovih pravila i zakona; implicira poznavanje građanskih prava, ali i dužnosti.

⁴ Moguće ga je definirati stupnjem do kojeg porezni obveznici poštuju porezne propise, vidjeti: Delalande, N.; Spire, A., *Histoire sociale de l'impôt*, La Découverte, Paris, 2010., str. 82.

⁵ Bentley, D., *Taxpayers' Rights. Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007., str. 2.

⁶ Podatak se odnosi na 2011. godinu. Izvor: Ministarstvo financija, Knjigovodstvene evidencije Porezne uprave, <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/UdioPoreza.pdf> (15. prosinca 2012.).

⁷ Autorski izračun prema službenim podacima Hrvatske narodne banke o iznosu BDP-a u tekućim cijenama u 2011. godini; www.hnb.hr/statistika/h_ekonomski_indikatori.pdf (15. prosinca 2012.).

⁸ Drugostupanjsko žalbeno tijelo u poreznom postupku.

od tada raste i broj podnesenih tužbi Upravnom sudu, ali i broj neriješenih tužbi.^{9,10} I bez ulaženja u političke razloge koji su možebitno doprinijeli nastanku takve situacije, nameće se potreba iznalaženja određenih rješenja koja bi mogla doprinijeti poboljšanju odnosa poreznih tijela i poreznih obveznika, a sve u cilju pravodobnije i pravednije naplate porezne obveze kako bi se u budućnosti izbjegle situacije slične sadašnjoj.

Slijedom prijašnjih ulomaka oblikovan je cilj ovog rada: istražiti osnovna obilježja i oblike načina alternativnog rješavanja sporova u usporednom poreznom pravu te mogućnosti njihova uvođenja u hrvatsko porezno pravo. Sama struktura rada prati izloženi cilj: nakon uvodnog dijela slijedi dio posvećen porredbenopravnoj analizi. Autori napominju da zbog prostornih zadanosti rada nisu analizirali cjelokupne sustave rješavanja sporova u odabranim usporednim poreznopravnim sustavima te da zbog tog razloga nisu analizirali cjelokupni normativni okvir načina alternativnog rješavanja sporova, nego samo ondje i mjeri u kojoj je to bilo tematski relevantno. Posljednji dio rada posvećen je mogućnostima uvođenja alternativnih načina rješavanja sporova u porezno pravo Republike Hrvatske.

2. O ALTERNATIVNOM RJEŠAVANJU SPOROVA U USPOREDNOM POREZnom PRAVU

2.1. Opće napomene

Početak uporabe alternativnog rješavanja sporova u poreznom pravu seže u kasne devedesete godine 20. stoljeća. Među prvim zemljama koje su počele s tom praksom jesu Sjedinjene Američke Države i Australija. U europskim je okvirima alternativno rješavanje sporova (ADR)¹¹ razmjerno nov koncept. Ipak, posebno u posljednje vrijeme, sve veći broj zemalja razmišlja ili su uvele neke od načina alternativnog rješavanja sporova u porezno pravo. Treba spomenuti i kako predložak ADR-a promovira i novi "evolucijski korak" u odnosu između poreznih tijela i poreznih obveznika, tzv. poboljšani odnos (*enhanced relationship*).¹²

⁹ Braovac, I., *Pravni lijekovi u poreznom postupku*, magistarski znanstveni rad, Pravni fakultet u Zagrebu, Zagreb, 2012., str. 45 – 47, 105 – 107, 120 – 127.

¹⁰ Treba spomenuti kako upravni sudovi u Hrvatskoj imaju oko 50.000 slučajeva u radu, što produljuje vođenje spora (u 2007. godini upravni spor je prosječno trajao čak tri godine i četiri mjeseca), Statistički podaci Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, <http://www.upravnisudrh.hr/frames.php?right=about.html> (15. prosinca 2012.).

¹¹ Kratica označava "Alternative Dispute Resolution", a uvriježila se i u hrvatskoj terminologiji.

¹² Posrijedi je pristup razvijen u novije vrijeme u okviru OECD-a.

Ponajprije treba naglasiti da ne postoji jedinstvena i općeprihvaćena definicija sintagme “alternativno rješavanje sporova”. Ipak najčešće se ona razumijeva kao svojevrsni krovni pojam za sve izvansudske načine rješavanja sporova u kojima neovisna osoba asistira strankama u sporu kako bi riješile prijeporna pitanja među njima. Također, premda se (još uvijek) najčešće spominje “alternativno rješavanje sporova”, ono može značiti i “potpomognuto” (*assisted*); “prikladno” (*appropriate*); “prijateljsko” (*amicable*).¹³ Načine alternativnog rješavanja sporova je, načelno, moguće podijeliti u dvije podskupine: utvrđujuće (*adjudicative*) i temeljene na pristanku (*consent-based*).¹⁴ U prvu bi skupinu ulazili oni načini u kojima stranke rješavaju spor pred neutralnom, trećom strankom čija je odluka obvezujuće prirode (npr. arbitraža). U poreznom se pravu arbitraža uvriježila kao način rješavanja sporova u međunarodnom poreznom pravu¹⁵ te stoga neće biti analizirana u ovom radu. U drugu bi skupinu ulazili načini u kojima stranke rješavaju spor pred neutralnom, trećom strankom čija je uloga ponajprije posrednička ili savjetodavna kao što su, primjerice, posredovanje (*conciliation*), mirenje (*mediation*) ili rano neutralno vrednovanje (*early neutral evaluation*).

Rano neutralno vrednovanje je savjetodavni postupak u kojem treća strana, najčešće kakav specijaliziran stručnjak, daje prethodnu, neobvezujuću ocjenu stanja u ranim fazama slučaja s ciljem oblikovanja temelja za dalje pregovaranja i izbjegavanja nepotrebnog zaoštavanja. Blake, Brown i Sime¹⁶ drže kako je upravo neutralno vrednovanje jedan od oblika ADR-a čija bi uporaba u budućnosti mogla posebno porasti. Glavna razlika između posredovanja i mirenja, premda je riječ o vrlo sličnim institutima, jest u viđenju uloge neutralne, treće stranke. Miritelj ponajprije asistira strankama, pomažući im usredotočiti se na ključna pitanja u sporu, dok je posrednikova uloga puno aktivnija

¹³ Vidjeti, npr., *Glossary of ADR terms, National Alternative Dispute Resolution Advisory Council* (australsko Nacionalno savjetodavno vijeće za alternativno rješavanje sporova), http://www.nadrac.gov.au/what_is_adr/GlossaryOfADRTerms/Pages/default.aspx (15. ožujka 2013); Uzelac, A., *Mirenje kao alternativa suđenju*, u: Uzelac, A.; Gotovac, V. et al. (ur.), *Mirenje u građanskim, trgovačkim i radnim sporovima*, TIM Press, Zagreb, 2004., str. 3 (članak dostupan i na: http://alanuzelac.from.hr/izborni/Mirenje_kao_alternativa.pdf); Blake, S.; Browne, J.; Sime, S., *A Practical Approach to Alternative Dispute Resolution*, Oxford University Press, Oxford, 2012., str. 5.

¹⁴ OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2012., str. 75., <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf> (20. ožujka 2013.).

¹⁵ Vidjeti, npr., čl. 25. OECD-ova Modela za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u porezu na dohodak i porezu na dobit. Države članice Europske unije sklopile su tzv. Arbitražnu konvenciju u slučaju spora oko transfernih cijena.

¹⁶ Blake et al., *op. cit.* u bilj. 13, str. 337.

jer strankama sugerira prikladno rješenje ili ishod slučaja. Srodna izloženoj je i, primjerice, klasifikacija australske Porezne uprave¹⁷, Bentleyeva¹⁸ ili ona Blake, Browne i Simeova.¹⁹ Bentley²⁰, premda razlikuje institute posredovanja i mirenja, naglašava kako ih nije jednostavno razlikovati i da se oni često upotrebljavaju kao sinonimi. Osim toga Bentley²¹ navodi još i pregovaranje²² (*negotiation*) koje definira “tradicionalnim pristupom neformalnom rješavanju sporova u okviru zakonom uređenog poreznopravnog odnosa”. Također, nije nekorisno istaknuti i kako postoje podvrste unutar pojedinih oblika ADR-a. Tako je moguće razlikovati mirenje čiji je glavni cilj pomoći strankama riješiti spor podupiranjem i olakšavanjem pregovora (*facilitative mediation*) ili mirenje koje se ponajprije usredotočuje na analizu slabosti i snaga određenog slučaja (*evaluative mediation*).

Kao i uz svaki predložak, i uz ADR je moguće istaknuti razloge *pro i contra*. Tako se među razlozima u prilog ističu, primjerice, brže i učinkovitije rješavanje sporova, manji ukupni troškovi postupka u odnosu na “klasičan” postupak rješavanja spora (posebno ako se ADR uvodi u ranijoj fazi spora), fleksibilnost i povjerljivost postupka, mogućnost nadzora stranaka nad postupkom i posljedično tome moguće veće zadovoljstvo postignutim rješenjem. U poreznom pravu uvođenje načina ADR-a može pridonijeti, osim navedenih prednosti, učinkovitijoj zaštiti prava poreznih obveznika, što je iznimno važno pitanje u poreznopravnom kontekstu, stvaranju jednog novog okružja između poreznih tijela i poreznih obveznika, okružja međusobnog većeg povjerenja²³ i poboljšane percepcije poreznih obveznika o ukupnom načinu rješavanja sporova, a posljedično tomu i povećanju razine dobrovoljnog ispunjavanja poreznih obveza (*tax compliance*).²⁴ Drukčije rečeno, može imati ne samo praktičan, nego i

¹⁷ Vidjeti PS LA 2007/23, riječ je o tzv. uputama Porezne uprave (v. više *infra* u tekstu).

¹⁸ Bentley, *op. cit.* u bilj. 5, str. 175 – 176.

¹⁹ Blake *et al.*, *op. cit.* u bilj. 13, str. 29 – 30.

²⁰ Bentley, *loc. cit.*

²¹ Bentley, *op. cit.* u bilj. 5, str. 173.

²² Primjer za pregovaranje je porezni nadzor koji porezna tijela često zaključuju “dogovorom” .

²³ Na što cilja spomenuti koncept “poboljšanog odnosa”.

²⁴ Za sličan zaključak vidjeti: Jone, M.; Maples, J. A., *Mediation as an alternative option in Australia's tax disputes resolution procedures*, Australian Tax Forum, 2012., str. 525 – 567, <http://www.taxinstitute.com.au/australian-tax-forum/mediation-as-an-alternative-option-in-australia-s-tax-disputes-resolution-procedures> (20. ožujka 2013.).

nezanemariv psihološki učinak. Važnost svojevrsnog psihološkog učinka u poreznom postupku naglašava i Watson:²⁵ “(Č)ak i načelno razmatranje uporabe ADR-a može poslužiti kao poticaj strankama na veću suradnju i fokusiranje na moguće načine rješavanja slučaja”.

S druge strane, ADR može imati određene negativne učinke. Tako, primjerice, može uzrokovati otežanje postupka i dodatne troškove ili izazvati sumnju u “privatizaciju i dogovornu pravdu”, što može biti posebno osjetljivo u poreznom pravu imajući u vidu temeljna načela poreznog prava – načela zakonitosti, jednakosti i pravičnosti. Stoga je iznimno važno posebnu pozornost posvetiti oblikovanju sustava alternativnog rješavanja sporova, o čemu će više biti riječi i u poglavljima rada koja slijede.

U nastavku rada donosi se prikaz alternativnih načina rješavanja sporova u usporednim poreznopravnim sustavima. Za pomniju analizu odabrane su dvije europske zemlje, Francuska i Njemačka, te jedna neeuropska zemlja, Australija. Francuska je odabrana jer je jedna od prvih europskih zemalja koja je uvela načine alternativnog rješavanja sporova u porezno pravo, Njemačka zbog srodnosti poreznopravnog predloška s hrvatskim²⁶, a Australija jer je jedna od prvih zemalja uopće koja je počela s načinima alternativnog rješavanja sporova u poreznom pravu.

2.2. Francuska²⁷

Uvođenje modela alternativnog rješavanja sporova u Francuskoj je povezano uz tzv. drugo razdoblje u odnosu između poreznih obveznika i poreznih

²⁵ Watson, S., *Mediating tax disputes: HRMC's ADR pilots*, Tax Journal, br. 1085, 2011., <http://www.taxjournal.com/tj/articles/mediating-tax-disputes-hmracs-adr-pilots-28822> (20. travnja 2013).

²⁶ Tako, npr., njemački je Zakon o javnim davanjima (*Abgabenordnung*) poslužio kao svojevrсни uzor hrvatskom Općem poreznom zakonu.

²⁷ Treba napomenuti da su za odjeljak rada o Francuskoj kao podloga poslužile spoznaje u radu Rogić Lugarić, T., *O odnosu između poreznih tijela i poreznih obveznika: usporedna i hrvatska iskustva*, Zbornik radova s 2. međunarodne konferencije: Razvoj javne uprave, Društveno veleučilište “Lavoslav Ružička” u Vukovaru, Vukovar, 2012., str. 512 – 513, u kojem su vrlo sažeto obrađeni pojedini aspekti ove teme relevantni u kontekstu tog rada. Autori su zbog tematske važnosti ovdje znatno proširili to istraživanje i naglasili neke druge aspekte želeći sustavno prikazati francusko iskustvo s uporabom alternativnih načina rješavanja sporova u poreznom pravu.

tijela koje započinje krajem devedesetih godina.²⁸ Osvrnemo li se na društvene prilike u Francuskoj u drugoj polovici prošlog stoljeća, znatno je razumljivije okretanje ka pomirbenom duhu u odnosu između poreznih tijela i poreznog obveznika.²⁹

Kao što će i pokazati odjeljci u nastavku, francuski je sustav alternativnog rješavanja sporova dosta složen i razgranat te se, u usporedbi s drugim usporednim sustavima, odlikuje nekim specifičnim rješenjima. Ponajprije, ADR dio je sustava sporazumijevanja (*concertation*) čiji je temeljni smisao “obnoviti dijalog (...) kako bi se potaknule stranke na ponovno razmišljanje o svojim zahtjevima i spriječili sudski postupci”.³⁰ Osnova sustava ADR-a dvije su vrste pritužbi: (i) prijateljske pritužbe (*les recours amiables*) i (ii) pritužbe prije spora (*les recours précontentieux*), o kojima će više biti riječi u idućim ulomcima. Osim navedenih, treba spomenuti i posebne slučajeve alternativnog rješavanja sporova. Primjerice, o poreznim pitanjima³¹ može biti pozvan i državni pravobranitelj (*Médiateur de la République*, odnosno *Défenseur des droits*), a porezni obveznici, nezadovoljni postupanjem poreznih tijela, izravno se mogu obratiti i ministru financija.³²

O ukupnoj uspješnosti predložka alternativnog rješavanja sporova u francuskom poreznom pravu možda najbolje svjedoče sljedeći podaci. U razdoblju od 2001. do 2008. godine primjetan je porast podnesenih žalbi poreznim tijelima (s 3,5 milijuna na 4,6 milijuna žalbi godišnje), dok je s druge strane pao broj podnesenih tužbi i postupaka pred poreznim sudovima (s 24.000 na 17.500 godišnje). Taj pad predmeta objašnjava se evolucijom ponašanja poreznih tijela koja se ogleda i u sve većoj uporabi ADR-a.

(i) Prijateljske pritužbe mogu se riješiti postupkom posredovanja (*conciliation*) i mirenja (*médiation*). U okviru posredovanja porezni obveznik nezadovoljan nekom odlukom poreznih tijela može uložiti prijateljsku pritužbu onom tijelu koje je odluku donijelo (*le recours gracieux*) ili hijerarhijski višem tijelu (*le recours hiérarchique*).

²⁸ Delalande, Spire, *op. cit.* u bilj. 4, str. 82.

²⁹ Naime, drugu polovicu dvadesetog stoljeća obilježile su suvremene porezne pobune (pokret Nicoud i pokret Poujade).

³⁰ Collet, M., *Droit fiscal*, Presses Universitaires de France, Paris, 2009., str. 204.

³¹ Porezna pitanja čine 8 % (2009.) odnosno 7,1 % (2010.) od ukupnog broja podnesaka pravobranitelju, vidjeti *Rapport annuel*, 2010., str. 5., dostupno na: http://mdr.defenseurdesdroits.fr/fic_bdd/pdf_fr_fichier/1300292092_Mediateur_RA2010_VD.pdf (10. svibnja 2013.).

³² Collet, M., *Procédures fiscales*, Presses Universitaires de France, Paris, 2011., str. 204.

Hijerarhijsku pritužbu moguće je uputiti departmanskom poreznom posredniku (*le conciliateur fiscal départemental*) osnovanom 2004. godine. Glavna uloga poreznog posrednika jest “nastojati pronaći prijateljsko rješenje”.³³ Pritužba se može odnositi na sva pitanja vezana uz poreze, ali i na općenitija pitanja vezana uz djelovanje i ponašanje poreznih tijela i kvalitetu usluge.³⁴ Slučajevi u kojima porezni posrednik ne može biti pozvan taksativno su navedeni.³⁵ Zapravo je djelokrug poreznog posrednika vrlo sličan djelokrugu poreznog miritelja (v. *infra*), pa je moguće postaviti pitanje smisla njegova uvođenja (uveden je dvije godine kasnije) uz postojanje miritelja. Jedan od mogućih razloga zacijelo je aktivnija uloga poreznog posrednika koja proizlazi i iz same definicije instituta posredovanja. Naime, odgovor poreznog posrednika može izmijeniti i zamijeniti prvotni odgovor poreznih tijela i time utjecati na konačni ishod postupka. Treba naglasiti kako njegovo sazivanje ne prekida rok za žalbu niti odgađa plaćanje spornog iznosa poreza. Stoga u praksi nije rijetkost da porezni obveznici upute pritužbu posredniku, ali i ulože žalbu. Ipak, ako je porezni obveznik zadovoljan odlukom poreznog posrednika, može odustati od pokrenutog žalbenog postupka. U prilog uspješnosti instituta posrednika Collet³⁶ navodi primjetan rast broja pritužbi u 2009. godini (ukupno 82.700), pri čemu je 38 % odgovora bilo u prilog poreznim obveznicima.

Prijateljska se pritužba može podnijeti i miritelju Ministarstva ekonomije, financija i industrije (*Le Médiateur fiscal*) osnovanom 2002. godine. Jednom od glavnih prednosti njegova postojanja ističe se njegova neovisnost. Naime smatra se da on, kao osoba “izvan” poreznih tijela, može pružiti sasvim novo viđenje cijelog slučaja. Kao što je već *supra* spomenuto, primjetna je podudarnost njegova djelokruga s djelokrugom poreznog posrednika. U praksi, miritelj se nastoji ne uključivati u slučajeve u kojima je pritužba već upućena departmanskom posredniku. Zapravo miritelj često djeluje i kao svojevrsna treća razina jer uzima, kao nužan preduvjet mirenja, prethodno obraćanje departmanskom posredniku.³⁷ Ipak, porezna tijela ohrabruju upravo njegovo pozivanje u po-

³³ Collet, *op. cit.* u bilj. 32, str. 205.

³⁴ http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup.jsessionid=5EDETGG0YJPPTQFIEIPSFY?espId=1&typePage=cpr02&docOid=documentstandard_1226 (11. svibnja 2013).

³⁵ Primjerice, u slučaju jedne vrste poreznog nadzora ili ako je pritužba već upućena npr. francuskom predsjedniku, premijeru, ministru, republičkom pravobranitelju.

³⁶ Collet, *op. cit.* u bilj. 32, str. 206.

³⁷ Vidjeti *Le rapport*, 2011., str. 8 - 10, dostupno na: http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/mediateur/rap_mediateur_2011.pdf (12. svibnja 2013.).

sebno složenim slučajevima³⁸, premda je mogućnost odlučivanja poreznog miritelja razmjerno skućena i ponajprije savjetodavna.³⁹ Međutim, on pridonosi rješenju pojedinih slučajeva zahvaljujući svojem moralnom autoritetu.⁴⁰ O svojem radu miritelj svake godine podnosi izvješće. Prema podacima u Izvješću za 2011. godinu primjetan je desetpostotni porast zahtjeva za mirenjem u usporedbi s 2010. godinom.⁴¹

(ii) Mogućnost mirenja predviđena je i u postupku poreznog nadzora. Posrijedi je spomenuti institut pritužbi prije spora (*les recours precontentieux*). Naime, Zakonom o poreznom postupku (čl. L. 59 *Livre des procédures fiscales*, LPF)⁴² osnovano je nekoliko komisija koje mogu dati svoje mišljenje tijekom postupka poreznog nadzora u slučajevima “ustrajnog neslaganja”. Komisije mogu biti sazvane na inicijativu i poreznog obveznika i poreznih tijela, a postupak je utvrđen Zakonom (čl. R. * 57-1 do 61 A-1. LPF). Od naznačenih komisija posebno treba spomenuti departmanske komisije za izravne poreze i poreze na ostvaren promet (*Commission départemantale des impôts directs et des taxes sur les chiffres d'affaires*), odnosno Nacionalnu komisiju, kojima se stranke mogu obratiti u slučajevima u kojima je neslaganje vezano uz novoutvrđene činjenice poreznih tijela, a tiću se olakšica (npr. u sustavu poreza na dohodak) ili prometa (npr. u sustavu poreza na dodanu vrijednost). Sam djelokrug komisija ograničen je – slučajevi u kojima mogu biti sazvane taksativno su navedeni zakonom (čl. L 59 A.), pri čemu se one ponajprije trebaju očitovati o činjeničnom stanju.⁴³ Komisije čine tri predstavnika poreznog obveznika, dva predstavnika poreznih tijela i predsjednik (savjetnik upravnog suda ili žalbenog upravnog suda). Nacionalna komisija za izravne poreze i poreze na promet osnovana je zbog velikih trgovačkih društava koja se, pokazalo se, nerado obraćaju departmanskim komisijama držeći kako se one ne mogu uhvatiti u koštac s često

³⁸ Collet, *loc. cit.*

³⁹ Porezni miritelj može davati samo preporuke te zapravo najviše utjecati na oprost ili umanjenje kazne.

⁴⁰ Collet, *loc. cit.*

⁴¹ Vidjeti *Le rapport, op. cit.* u bilj. 37, str. 16 – 20. Od 3410 primljenih zahtjeva njih 1806 odnosilo se porezna pitanja.

⁴² *Code général des impôts – Livre des procédures fiscales*, Lexis Nexis, Litec, Paris, 2010.

⁴³ Iznimno se može očitovati o tzv. nenormalnom pravnom poslu (za nenormalni pravni posao vidjeti Rogić Lugarić, T.; Bogovac, J., *Pravni status poreznih izdataka: stanje i perspektive*, Zbornik radova s konferencije: Skrivena potrošnja: sadašnjost i budućnost poreznih izdataka, Institut za javne financije, Zagreb, 2012., str. 175 – 196) i amortizaciji (čl. L 59 A).

iznimno složenim poreznim pitanjima.⁴⁴ Sastav Nacionalne komisije određuje se po istom ključu kao i sastav departmanskih, samo što je njezin predsjednik član Državnog savjeta.⁴⁵ Također valja spomenuti i, sastavom nešto veće, departmanske posredničke komisije zadužene za pojedine vrste poreza.⁴⁶

Vezano uz djelovanje spomenutih komisija postavilo se i nekoliko interpretativnih prijevora, primjerice oko pitanja počinjenja bitnih postupovnih povreda (*vice de procédures*). Kao ilustracija važnosti tog pitanja u francuskom poreznom pravu može poslužiti sljedeći sažetak: "(P)orezni nadzor formalan je koliko i kazneni postupak, a porezni odvjetnici dobro paze na eventualne postupovne povrede i mogućnost osporavanja ishoda nadzora".⁴⁷ Lefeuvre⁴⁸ naglašava kako je institut bitne povrede postupka u poreznom pravu usko vezan uz ideju zajamčenih prava poreznim obveznicima. Međutim, prvotno naznačena dvojba različito je riješena, ovisno o vrsti komisije i nadležnim sudovima. Primjerice, u slučajevima da Komisija za izravne poreze i poreze na promet pogrešno ocijeni predmet sazivanja⁴⁹ i proglasi se nenadležnom ili ne obrazloži dovoljno svoje mišljenje, Upravni sud smatra kako takva pogreška ne čini bitnu povredu postupka i kako ne utječe na poništavanje ili ukidanje novoutvrđene porezne obveze.⁵⁰ S druge strane, Kasacijski sud (*Cour de cassation*) nedovoljno obrazloženo mišljenje ili prijevremeno sazivanje departmanskih posredničkih komisija drži bitnom postupovnom povredom s izravnim utjecajem na nepravilnost postupka utvrđivanja porezne obveze.

Unatoč njihovu razmjerno ograničenom djelokrugu čini se kako je praktična važnost ovih komisija velika. Collet⁵¹ navodi kako se one svake godine sastaju u približno 4000 do 5000 slučajeva. Najvažnijim prednostima sazivanja komisija ističe se omogućavanje usmene rasprave, a time i mogućnost pravodobnog rješavanja spornih pitanja te njihova nepristranost zahvaljujući sastavu i

⁴⁴ Npr. transfernim cijenama.

⁴⁵ Državni savjet (*Conseil d'État*) savjetuje Vladu u pripremi zakona, uredbi i dekreta, ali je i najviši upravni sud.

⁴⁶ Npr. za vrstu poreza na imovinu (*L'impôt de Solidarité sur la Fortune*).

⁴⁷ Thurony, V., *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague, 2003., str. 214.

⁴⁸ Lefeuvre, A., *Commentaire*, u: Cozian, M.; Dibout, P.; Pierre, J.-L. (dir.), *Droits et garanties du contribuable: Évolutions et perspectives 20 ans après le rapport Aicardi*, Lexis Nexis, Litec, Paris, 2008., str. 215.

⁴⁹ Npr. pogrešno ocijeni kako nije riječ o činjeničnom pitanju.

⁵⁰ Collet, *op. cit.* u bilj. 32, str. 132 – 133; Lefeuvre, *loc. cit.*

⁵¹ Collet, *op. cit.* u bilj. 32, str. 130.

brojčanoj nadmoći predstavnika poreznih obveznika, premda je ta činjenica ponešto “ublažena” osobom predsjednika komisije, čiji je glas odlučujući.

2.3. Njemačka

U njemačkom poreznom pravu pitanje alternativnog rješavanja sporova posebno postaje aktualno donošenjem Zakona o podupiranju mirenja i drugih izvansudskih načina rješavanja sporova (*Gesetz zur Förderung der Mediation und anderer Verfahren der außergerichtlichen Konfliktbeilegung*)⁵² krajem 2010. godine. Međutim, treba naglasiti kako ideja i model sporazumnog rješavanja pojedinih pitanja nije novina u njemačkom poreznom pravu unatoč tome što mogućnost “dogovora” odmah izaziva zadržku i poziva na oprez zbog prirode i razumijevanja nekih temeljnih obilježja i načela tog pravnog područja. Na tom se tragu posebno naglašava načelo zakonitosti porezne obveze (čl. 85. Zakona o javnim davanjima, (*Abgabenordnung*, AO))⁵³ te načelo pravičnosti i jednakosti u oporezivanju. Boochs⁵⁴ načelo zakonitosti, primjerice, drži temeljnim moralnim načelom oporezivanja i ponašanja poreznih tijela.

Mogućnost uvođenja nagodbenih elemenata u njemačkom se poreznom pravu ponajprije vidi u području razjašnjavanja i utvrđivanja činjeničnog stanja “za koje je odgovoran porezni obveznik kao središnja figura jednog konkretnog, poreznopravnog odnosa”.⁵⁵ U tom kontekstu treba spomenuti institut stvarnog sporazumijevanja (*tatsächliche Verständigung*), utemeljen u sudskoj praksi. Svojevrsno izvorište naznačenog instituta jest načelo dobre vjere⁵⁶, a primjenjuje se u slučajevima u kojima je utvrđivanje činjeničnog stanja iznimno otežano ili bi zahtijevalo pozamašne troškove (primjerice, u slučajevima procjene ili razgraničenja između privatne i poslovne uporabe). Sukladno navedenom, u njemačkoj se sudskoj praksi uvriježilo strogo razlikovanje između načelno dopuštenog sporazumijevanja o činjeničnom stanju i nedopuštenog

⁵² Zakon dostupan na: <http://www.bundesgerichtshof.de/DE/Bibliothek/GesMat/WP17/M/Mediationsgesetz.html> (15. svibnja 2013.).

⁵³ Zakon dostupan na: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf (15. svibnja 2013.).

⁵⁴ Boochs, W., *Mediation im Steuerrecht*, Deutsches Steuerrecht, Heft 24, 2006., Beck-online, <http://beck-online.beck.de/Default.aspx?typ=reference&y=300&z=DSTR&b=2006&s=1062&n=1> (6. prosinca 2012.).

⁵⁵ Seer, R., *Tatsächliche Verständigung*, u: Tipke, K.; Lang, J., *Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 2010., str. 953.

⁵⁶ Premda Seer (*loc. cit.*) naglašava kako obvezatnost sporazumijevanja izvire i iz samog instituta, zapravo je riječ o javnopravnom ugovoru.

sporazumijevanja o nekim pravnim pitanjima i postupcima povezanim s činjeničnim stanjem (npr. poreznom potraživanju). Ipak, Seer⁵⁷ takvo stajalište opravdano kritizira jer je ponekad teško razlikovati kada je riječ o sporazumijevanju vezanom isključivo uz činjenično stanje, a kada i o sporazumijevanju o pravnim posljedicama posebno stoga što zapravo često sporazumijevanje o činjeničnom stanju utječe i na visinu poreznog potraživanja. Zato spomenuti autor smatra da u stvarnosti Savezni financijski sud (*Bundesfinanzhof*) sve više tolerira i sporazumijevanje o pravnim pitanjima u slučajevima u kojima je ono u toliko uskoj vezi sa složenim činjeničnim stanjem da ih nije moguće jasno odvojiti.

Od ostalih instituta u duhu mirenja spominju se, primjerice, institut zaključnog razgovora u postupku poreznog nadzora (čl. 201. AO-a)⁵⁸ te mogućnost usmene rasprave o činjeničnim i pravnim pitanjima u postupku prigovora (čl. 364.a AO-a).⁵⁹ Cilj naznačenih instituta jest djelovati unaprijed – pospješiti sporazumno rješavanje razilaženja, a posljedično tome utjecati na smanjivanje daljih sporova.

Kao što je već i prethodno spomenuto, važan trenutak za aktualizaciju pitanja uvođenja alternativnih načina rješavanja sporova u njemačko porezno pravo bilo je donošenje Zakona o podupiranju mirenja i drugih alternativnih načina rješavanja sporova. Zakon je prvotno donesen 2010., da bi već 2012. godine bio zamijenjen novim Zakonom.⁶⁰ Budući da će pojedina zakonska rješenja biti nužna za sljedeće odlomke, ukratko će se izložiti neka osnovna obilježja mirenja. Sukladno spomenutom Zakonu (čl. 1. st. 1.) mirenje se definira “povjerljivim i strukturiranim postupkom u kojem stranke, uz pomoć jednog ili više miritelja, dobrovoljno i samostalno teže sporazumno rješavanju svog konflikta”. Najvažnija su načela mirenja načelo povjerljivosti, dobrovoljnosti, samostalnosti, neutralnosti i informiranosti. Postupak mirenja ili druge izvansudske postupke predlaže sud. Ako se stranke na to odluče, za to vrijeme glavni postupak miruje (čl. 278.a Zakona o građanskom postupku (*Zivilproze-*

⁵⁷ Seer, *op. cit.* u bilj. 55, str. 954.

⁵⁸ Prije završetka nadzora porezna tijela i obveznik moraju održati sastanak o rezultatima poreznog nadzora s ciljem raspravljanja spornih pitanja, nalaza nadzora te njihovih pravnih posljedica.

⁵⁹ Sukladno čl. 364.a AO-a porezna tijela trebaju prije donošenja odluke o prigovoru poreznog obveznika održati (usmenu) raspravu o pravnim i činjeničnim pitanjima.

⁶⁰ Donesenim i zbog usklađivanja sa Smjernicom 2008/52/EZ Europskog parlamenta i Vijeća o određenim aspektima mirenja u građanskim i trgovačkim predmetima.

ssordnung, ZPO)).⁶¹ Sama tužba mora sadržavati naznaku o tome jesu li stranke prethodno pokušale riješiti spor mirenjem ili drugim izvansudskim načinima rješavanja spora te očitovanje o postojanju razloga zbog kojih takav postupak nije mogao biti pokrenut (čl. 253. ZPO-a). Međutim, spomenuta odredba neće vrijediti i za postupak pred financijskim sudovima s obzirom na *lex specialis*, Zakon o financijskim sudovima (*Finanzgerichtsordnung*)⁶² i njegove odredbe o tužbi (čl. 65.). Budući da su spomenute odredbe o mirenju kao svojevrsnom prethodnom koraku tužbe donesene kako bi se mirenje učvrstilo u svijesti poreznih obveznika i u odvjetničkoj praksi, Hölzer, Schnüttgen i Bornheim⁶³ smatraju da će takvim ograničenim pravilima mirenje u poreznom pravu zaživjeti tek u neznatnom broju slučajeva i da je time zakonodavac od samog početka postavio prepreku širem prihvaćanju i relevantnosti instituta mirenja u poreznim postupcima. Takav zaključak posebno dobiva na težini ima li se u vidu sam naslov Zakona (v. *infra*).

Novim Zakonom ukinute su dotadašnje vrste mirenja (izvansudska, sudska i sudu pridružena) te sada postoji samo mirenje (definirano na *supra* opisan način). No Zakon o mirenju otvara mogućnost posredovanja kroz institut tzv. dobrog suca (*Güterichter*) jer sud može uputiti stranke, za postupak pregovaranja⁶⁴ i dalje pokušaje sporazumnog rješavanja spora, na za to određenog “dobrog suca (posrednika)”. Treba naglasiti da je riječ o sucu koji nema ovlast odlučivanja, dakle on ponajprije pomaže strankama u rješavanju spora, a može koristiti sve metode rješavanja spora uključujući i mirenje (čl. 278. st. 5. ZPO-a).

Ipak, unatoč naslovu (“o podupiranju mirenja i drugih izvansudskih načina (...)), treba spomenuti kako se Zakon zapravo odnosi samo na mirenje, dok druge načine pobliže ne navodi niti ih definira (samo upućuje na mogućnost

⁶¹ Odredbe spomenutog Zakona, a posebno odredbe čl. 278. i 278.a o “dobrom sucu” i mirenju, supsidijarno se primjenjuju na postupak pred financijskim sudovima (čl. 155. Zakona o financijskim sudovima (*Finanzgerichtsordnung*)), <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/fgo/gesamt.pdf> (15. svibnja 2013.).

⁶² Zakon dostupan na: <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/fgo/gesamt.pdf> (15. svibnja 2013.).

⁶³ Hölzer, C.; Schnüttgen, H.; Bornheim, W., *Die Mediation im Steuerrecht nach dem Referentenentwurf zum Mediationsgesetz*, Deutsches Steuerrecht, Heft 48, 2010., str. 5, Beck-online, <http://gesetzgebung.beck.de/node/1006705> (6. prosinca 2013.).

⁶⁴ Pregovaranje (*Güteverhandlung*) je proces koji prethodi usmenoj raspravi u postupku. Cilj tog postupka je mirno i sporazumno riješiti spor, a ne provodi se ako je očito da bi postupak bio uzaludan (čl. 278. st. 2., 3., 4. ZPO-a).

posredovanja u ZPO-u), premda se sintagma “i drugi načini” spominje i koristi i u drugim zakonima (čl. 278.a ZPO-a). Također, o mjerama izravnijeg podupiranja mirenja moguće je govoriti samo u kontekstu čl. 7. Zakona o mirenju⁶⁵ koji se odnosi na mogućnost određene financijske podrške mirenju.

Već je iz *supra* izloženih ulomaka o stvarnom sporazumijevanju moguće nazrijeti neke dvojbe povezane s uvođenjem mirenja u njemačko porezno pravo. Tako se, primjerice, postavlja pitanje sukladnosti mirenja s načelom prema kojem porezna tijela imaju vodeću ulogu u utvrđivanju i razjašnjavanju činjeničnog stanja te s načelom zakonitosti. Međutim, kao i kod instituta stvarnog sporazumijevanja, mirenje je dopušteno samo o činjeničnim, ali ne i pravnim pitanjima. Također, mirenjem se ne krši niti načelo službenog utvrđivanja činjeničnog stanja jer je porezni obveznik dužan sudjelovati u postupku utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje (čl. 90. AO-a). Slijedom te obveze suradnje, “inače službena istraga u postupku mirenja pretvara se u zajednički, suradnički postupak razjašnjavanja i utvrđivanja činjeničnog stanja između poreznih tijela i poreznog obveznika”.⁶⁶ U kontekstu prijašnjih ulomaka posebno se ističe bojazan kako mirenje zapravo vodi u privatizaciju pravne zaštite i u konačnici ne unosi nikakvu “dodanu vrijednost” u postojeći sustav rješavanja sporova. Hölzer, Schnüttgen i Bornheim⁶⁷ međutim otklanjaju tu dvojbu ističući kako i dosad pravna zaštita poreznih obveznika nije bila učinkovita i da su se zapravo porezni obveznici o nizu važnih pitanja dogovarali s poreznim tijelima. Upravo bi uvođenje i šira uporaba alternativnog rješavanja sporova pridonijeli i brzini i uštedi troškova te omogućili brže rješavanje sporova u ranoj fazi.

2.4. Australija

Za uvođenje alternativnog rješavanja sporova u Australiji Bentley⁶⁸ drži važnim činjenicu donošenja Povelje poreznih obveznika 1997. godine. Donošenje Povelje zapravo je na svojevrsan način označilo početak novog razdoblja i uvođenje miroljubivog tona u odnosu između poreznih obveznika i poreznih

⁶⁵ Sukladno spomenutom članku savezna vlast i savezne države mogu ugovoriti istraživački projekt s ciljem ispitivanja kakve bi posljedice imala financijska potpora mirenju u saveznim državama.

⁶⁶ Holzer *et al.*, *op. cit.* u bilj. 63, str. 7.

⁶⁷ *Ibid.*, str. 8.

⁶⁸ Bentley, *op. cit.* u bilj. 5, str. 178.

tijela. U opisivanju ozračja prije donošenja Povelje Bentley⁶⁹ se služi teorijom društvenog konflikta naglašavajući njegovu oprečnost modelu rješavanja sporova koji zagovara Povelja.⁷⁰ Idući tim tragom, društveni kontekst sedamdesetih godina u Australiji zapravo uvelike podsjeća na tadašnje prilike u Francuskoj (i drugim zemljama). Sve veće zaoštavanje sukoba između poreznih obveznika i poreznih tijela dovodilo je do sve većeg izbjegavanja poreznih obveza – “porezni su obveznici, često ohrabreni i sudskim presudama, pokušavali proširiti granice zakonitog izbjegavanja porezne obveze”.⁷¹ S druge strane, porezna su tijela odgovorila sve agresivnijim poreznim nadzorom i nizom zakonskih promjena čiji je cilj bio smanjivanje mogućnosti za neplanirane gubitke poreznih prihoda. Ustalilo se viđenje poreznih tijela kao agresivnih i neprijateljskih; poreznih obveznika kao onih koji žele pobijediti sustav. Ukupni je rezultat bio manjak povjerenja, tendencija prema konfliktu, bezobzirnost primjetna na obje strane.⁷² U tom kontekstu jedan od glavnih ciljeva poreznih tijela postalo je podizanje razine svijesti poreznih obveznika o dobrovoljnom ispunjavanju poreznih obveza (*tax compliance*). Upravo je uvođenje Povelje izravan rezultat novog pristupa poreznih tijela.

Povelja poreznih obveznika i uopće načini alternativnog rješavanja sporova drže se “dopunskim obilježjima australskog sustava rješavanja sporova”.⁷³ Tematski je posebno važan dio Povelje pod nazivom “Poštovanje prava na žalbu” u kojem je podrobnije propisano komu se⁷⁴ i na koje načine⁷⁵ porezni obveznici trebaju obratiti u slučaju nezadovoljstva postupanjem poreznih tijela.⁷⁶ Poveljom je otvorena i mogućnost obraćanja pravobranitelju koji se drži jednom od četiriju sastavnica australskog sustava rješavanja poreznih sporova.⁷⁷ Budući da se pravobranitelj često vidi razinom u “duhu ADR-a”, ukratko će se

⁶⁹ *Ibid.*, str. 179.

⁷⁰ Naime, autor drži kako model rješavanja sporova uveden Poveljom omogućuje rješavanje sporova prije njegova zaoštavanja, za razliku od dotadašnjeg sustava.

⁷¹ Bentley, *op. cit.* u bilj, 5, str. 184.

⁷² *Ibid.*

⁷³ Mookhey, S., *Tax Dispute System Design*, eJournal of Tax Research, vol. 11, br. 1., 2013., str. 79 – 96, <http://www.asb.unsw.edu.au/research/publications/ejournaloftaxresearch/Pages/default.aspx> (15. lipnja 2013.).

⁷⁴ Npr. prvo poreznom službeniku s kojim su bili u kontaktu, zatim njegovom nadređenom.

⁷⁵ Žalba se može podnijeti telefonski, elektroničkim putem, Freefaxom i pismeno.

⁷⁶ Dostupno na: http://www.ato.gov.au/content/downloads/cor63133_n2548.pdf (20. svibnja 2013.).

⁷⁷ Mookhey, *op. cit.* u bilj, 73, str. 83.

izložiti temeljna obilježja njegova ustroja. Institut pravobranitelja osnovan je Zakonom 1976. godine (*Ombudsman Act*).⁷⁸ Načelno se pravobranitelju može uputiti pritužba protiv svakog ministarstva i agencije, a posebno je istaknut i njegov naslov “pravobranitelja za oporezivanje”. Njegova je uloga “riješiti pojedinačne pritužbe (...) identificirati sustavne probleme s poreznim tijelima i promovirati dobru upravnu praksu (...)”.⁷⁹ Po pravilu, pravobranitelj razmatra žalbu tek nakon što je žalitelj iskoristio mogućnost podnošenja žalbe⁸⁰ poreznim tijelima.⁸¹

Sama Povelja izravno ne upućuje na mogućnost alternativnog rješavanja sporova te su tomu posvećene dvije upute⁸² poreznih tijela: PS LA 2007/23 (o ADR-u u poreznim sporovima)⁸³ i PS LA 2009/9⁸⁴ (vođenje poreznih sporova). Sukladno Uputama, porezna tijela priznaju i podupiru uporabu alternativnih načina rješavanja sporova u sporovima držeći ih troškovno učinkovitim, neformalnim, brzim i sporazumnim načinom rješavanja sporova. Na tom je tragu naglašeno kako se danas velik broj sporova riješi u ranim fazama. Inače, obveza uporabe alternativnih načina rješavanja sporova za porezna je tijela naznačena još Direktivom o pravnim uslugama Ministarstva pravosuđa iz 2005. godine.⁸⁵

⁷⁸ Dostupno na: <http://www.ombudsman.gov.au/pages/our-legislation/> (20. svibnja 2013.).

⁷⁹ *Taxation Ombudsman Activities*, 2008., str. 3., dostupno na: http://www.ombudsman.gov.au/files/taxation_ombudsman_activities_2008.pdf (20. svibnja 2013.).

⁸⁰ Ako se utvrdi da porezni obveznik nije podnio žalbu poreznim tijelima, sam pravobranitelj nudi prosljeđivanje žalbe poreznim tijelima.

⁸¹ Najčešći slučajevi podnošenja žalbe pravobranitelju su, npr., nezadovoljstvo poreznim tijelima jer nisu obratila pozornost na sve žalbene razloge ili nisu dovoljno jasno obrazložila svoje postupke i rješenje.

⁸² Riječ je dokumentima koji se izdaju s ciljem razjašnjenja pojedinih zakonskih odredbi (*Law Administration Practice Statement*); <http://www.ato.gov.au/corporate/content.aspx?doc=/content/00098631.htm&mnu=43869&mfp=001> (20. svibnja 2013.).

⁸³ Dostupno na: <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?rank=find&criteria=AND~a-dr~basic~exact&target=OA&style=java&sdocid=PSR/PS200723/NAT/ATO/00001&recStart=1&PiT=99991231235958&Archived=false&recnum=1&tot=11&pn=ALL:::ALL> (20. svibnja 2013.).

⁸⁴ Dostupno na: <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?rank=find&criteria=AND~a-dr~basic~exact&target=OA&style=java&sdocid=PSR/PS20099/NAT/ATO/00001&recStart=1&PiT=99991231235958&Archived=false&recnum=2&tot=11&pn=ALL:::ALL> (20. svibnja 2013.).

⁸⁵ Dostupno na: <http://www.comlaw.gov.au/Details/F2006L00320> (21. svibnja 2013.).

Spomenutom Direktivom sve državne agencije, pa tako i porezna agencija, moraju se ponašati kao “model stranke u sporu”, što uključuje upućivanje na sustav ADR-a prije započinjanja sudskog procesa i sudjelovanje u ADR-u u za to prikladnim slučajevima. Također, za daljnju uporabu ADR-a dodatnim se poticajem drži i donošenje Zakona o mirenju 2011. godine (*Civil Dispute Resolution Act*).⁸⁶

U naznačenim je Uputama posebna pozornost posvećena pitanju medijabilnosti sporova i trenutku uvođenja alternativnih načina u spor. Načelno, alternativno rješavanje sporova može biti prikladno u sljedećim slučajevima: riječ je o spornom pitanju o kojem se može pregovarati; obje stranke mogu napraviti određene ustupke; sklapanje nagodbe mora biti povoljnije rješenje, nego rješavanje spora na sudu. Tako, primjerice, ono može biti učinkovito u sporovima u kojima postoji veći broj spornih činjenica i mogućnost šire rasprave s obzirom na to da bi takva rasprava mogla iznjedrili različite prijedloge i rješenja koja bi u konačnici mogla biti povoljnija za obje stranke nego sudski spor ili ako je riječ o složenom pitanju i posljedično tomu, mogućem dugotrajnom i skupom sudskom sporu od kojeg stranke imaju malo koristi. Nadalje, može biti učinkovito u sporu u kojem je opravdano detaljnije razjašnjavanje činjenica ili ako je vjerojatno da će uporaba alternativnih načina doprinijeti bržem i troškovno djelotvornijem rješenju, odnosno ako bi sporazumno rješenje moglo utjecati na ranije i brže plaćanje poreza. S druge strane, drži se kako alternativni načini rješavanja sporova nisu prikladni u tri slučaja: (i) ako je riječ o sporu u kojem bi donošenje sudske presude bilo važno za javni interes; (ii) ako je rješenje moguće samo ako porezna tijela odustanu od svojeg viđenja određenog tehničkog pitanja⁸⁷; (iii) ako je spor i odnos između stranaka takav da je posve izvjesno kako bi alternativni načini bili neuspješni.

Što se tiče trenutka uvođenja ADR-a, polazni je stav kako se on može uvesti u svakom trenutku, odnosno nema “najboljeg trenutka za uvođenje ADR-a” (što je inače jedna od odredbi koja je podvrgnuta kritikama, v. *infra*). Ipak, unatoč tome “generalnom pravilu”, oblikovane su određene preporuke vezane uz trenutak uvođenja alternativnih načina u spor jer njihova pretjerana, a neučinkovita primjena može zapravo dovesti do povećanja troškova i gubitka vre-

⁸⁶ Dostupno na: <http://www.comlaw.gov.au/Details/C2011A00017> (21. svibnja 2013.).

⁸⁷ Naime, u sporovima u kojima su sporna pitanja tehničke prirode predmet mora biti prosljeđen Mreži poreznih savjetnika (*Tax Counsel Network*) ili posebnom Centru za stručnu analizu.

mena, što je potpuno suprotno smislu samog instituta. Očito puno toga ovisi o dobroj procjeni, razumijevanju i samog instituta i svih okolnosti slučaja, što pak upućuje na važnost dobrog organizacijskog oblikovanja cjelokupnog sustava ADR-a te na važnost obrazovanja osoba koje će voditi ADR.⁸⁸ U samom postupku ADR-a ističu se dva ključna načela: načelo povjerljivosti i načelo nepristranosti.

Ono što međutim odmah izaziva dvojbu u australskom sustavu i što je, kao što će se vidjeti, i jedno od prijepornih pitanja (v. *infra*) jest pitanje provođenja ADR-a u okviru samih poreznih tijela. Naime, nakon prvog dijela u kojem su sadržane prethodno izložene odredbe o ADR-u koje je moguće označiti općenitim, slijedi poseban dio upute PS LA 2007/23 posvećen oblicima ADR-a, samo na različitim sudskim razinama.⁸⁹ Najveći broj načina alternativnog rješavanja spora primjetan je na Žalbenom upravnom sudu (*Administrative Appeals Tribunal*), primjerice, mirenje, posredovanje te neutralno vrednovanje. Sud na svojim internetskim stranicama redovito objavljuje informacije i poseban vodič o navedenim načinima ADR-a.⁹⁰

Imamo li u vidu prethodne odjeljke, posve utemeljeno zvuči zaključak Craggsa i Wooda⁹¹ kako su “australske vlasti nesumnjivo uložile golem napor u uspostavljanje mirenja kao osnovnog dijela australskog sustava rješavanja poreznih sporova”. No unatoč toj, barem deklarativnoj, pažnji prevladava ocjena kako je pristup poreznih tijela ADR-u zapravo nesustavan, bez jasnog smjera te da se ADR provodi tek kada spor dođe na sud. Jone i Maples⁹² mogući uzrok tome vide u nepostojanju jasnih i izričitih zakonskih odredbi koje obvezuju porezna tijela na pokretanje ADR-a (unatoč spomenutoj Direktivi Ministarstva pravosuđa) te stavu poreznih tijela prema kojem nema “najboljeg trenutka za ADR” koji su ona, kako se čini, shvaćala razmjerno ležerno. NADRAC⁹³

⁸⁸ Izboru osoba koje bi trebale biti uključene u ADR posvećena je posebna pozornost u Uputi PS LA 2007/23 (odjeljci 51 – 54).

⁸⁹ ADR je moguć na Žalbenom upravnom sudu, Saveznom sudu (*Federal Court*), Vrhovnom sudu (*Supreme court*).

⁹⁰ Dostupno na: <http://www.aat.gov.au/LawAndPractice/AlternativeDisputeResolution.htm> (22. svibnja 2013.).

⁹¹ Craggs, A.; Wood, J., *Mediation: international perspective*, Tax Journal, br. 1047., 2010., <http://www.taxjournal.com/tj/articles/mediation-international-perspective> (20. svibnja 2013.).

⁹² Jone, Maples, *op. cit.* u bilj. 24, str. 540.

⁹³ Riječ je o već spomenutom australskom Nacionalnom savjetodavnom vijeću za alternativno rješavanje sporova (v. bilj. 13), za zaključak u tekstu: vidjeti Craggs, Wood, *op. cit.* u bilj. 91.

stoga upozorava kako je uloga ADR-a u australskom sustavu rješavanju poreznih sporova uvelike podcijenjena.⁹⁴ U svjetlu spomenutih kritika zacijelo treba promatrati i novije inicijative australskih poreznih tijela – pilot-projekt “Alternativno rješavanje sporova” (provodio se od studenog 2012. do travnja 2013. godine)⁹⁵ s ciljem ispitivanja provođenja ADR-a u okviru poreznih tijela, sudjelovanjem tzv. unutarnjeg pomagača.

3. ALTERNATIVNO RJEŠAVANJE SPOROVA U HRVATSKOM (POREZNOM) PRAVU

3.1. Osvrt na ADR u Republici Hrvatskoj

Kao što je i uvodno spomenuto, od načina alternativnog rješavanja sporova u Hrvatskoj ponajprije treba spomenuti mirenje. Republika Hrvatska je 2003. godine donijela prvi Zakon o mirenju (ZM)⁹⁶ po hitnom postupku. Možda upravo zbog žurbe u kojoj je donesen predmetni je zakon u svom kratkotrajnom postojanju prvo izmijenjen i dopunjen⁹⁷, a zatim zamijenjen novim zakonom 2011. godine.⁹⁸

Aktualni Zakon o mirenju u čl. 3. definira mirenje kao “svaki postupak, bez obzira na to provodi li se u sudu, instituciji za mirenje ili izvan njih, u kojem stranke nastoje sporazumno riješiti spor uz pomoć jednog ili više izmiritelja koji strankama pomažu postići nagodbu, bez ovlasti da im nametnu obvezujuće rješenje”. Iz definicije mogu se utvrditi bitni elementi mirenja. Kao prvo, sintagma “svaki postupak, bez obzira na to provodi li se u sudu, instituciji za mirenje ili izvan njih...” upućuje na neformalnost postupka kako u institucionalnom tako i u postupovnom smislu. Drugi bitni element mirenja jest sudjelovanje jedne osobe ili više trećih nepristranih osoba koji strankama pomažu postići nagodbu, “što omogućava da se povuče jasna crta razlikovanja između mirenja i pregovora”⁹⁹, dok se treći odnosi na neobvezatnost rješenja koje iznađu. Ta karakteristika čini razliku između postupaka mirenja i postu-

⁹⁴ Srodan zaključak iznosi i generalni inspektor za oporezivanje, vidjeti: *Review into the Australian Taxation Office's use of Early and Alternative Dispute Resolution*, 2012., str. 22 – 23, 42, dostupno na: http://www.igt.gov.au/content/reports/ATO_alternative_dispute_resolution/ADR_Report_Consolidated.pdf. (22. svibnja 2013.).

⁹⁵ Dostupno na: <http://www.ato.gov.au/content/00338048.htm> (22. svibnja 2013.).

⁹⁶ Zakon o mirenju, Narodne novine, br. 163/2003.

⁹⁷ Narodne novine, br. 79/2009.

⁹⁸ Narodne novine, br. 18/2011.

⁹⁹ Uzelac, *op. cit.* u bilj. 13, str. 7.

paka arbitraže u kojima arbitražni pravorijek ima obvezujuću snagu za stranke u postupku.

U skladu s navedenim, u članku 3. Zakona o mirenju određena su načela kojima se treba ravnati u postupku, a to su načelo savjesnosti i dragovoljnosti, učinkovitosti postupka, jednakog postupanja sa strankama, autonomije stranaka u postupku, povjerljivosti postupka i nepristranosti izmiritelja. Sukladno načelu dobrovoljnosti, sam postupak mirenja pokreće se sporazumno. Mirenje, u skladu s izričitom zakonskom odredbom¹⁰⁰, ne stvara dvostruku litispendenciju. Sukladno članku 6. Zakona stranke imaju potpunu slobodu glede izbora osobe izmiritelja – jedini uvjet jest da se sporazumno slože oko osobe izmiritelja. Samo je mirenje dovršeno¹⁰¹ ako jedna ili obje stranke izjave da odustaju od postupka, odnosno ako sam izmiritelj donese takvu odluku zbog toga što daljnje nastojanje da se postigne mirno rješenje spora više nije svrhovito ili ako se nagodba ne sklopi u roku 60 dana od početka postupka (odnosno u drugom roku u skladu sa sporazumom stranaka) ili na najpoželjniji način – sklapanjem nagodbe. Nagodba će imati svojstvo ovršne isprave ako se jedna stranka njome obveže na neku činidbu te ako sadrži izjavu obveznika o neposrednom dopuštanju ovrhe (klauzula ovršnosti).¹⁰² Svrha mirenja nije dakle utvrditi koja stranka “ima pravo”, već pronaći rješenje koje je od zajedničkog interesa za obje stranke. Upravo iz tih razloga mirenje se u Hrvatskoj počelo intenzivnije provoditi na trgovačkim sudovima, na kojima su stranke motivirane poglavito uštedom vremena i troškova te nastavkom međusobnih odnosa.

Međutim, navedene karakteristike mirenja nisu poželjne samo u trgovačkim odnosima, već i u sve većem broju grana prava za koje se tradicionalno smatralo da sadrže isključivo kogentne norme uz znatno ograničenje stranačke dispozicije kao što je, primjerice, obiteljsko pravo. Austermiller¹⁰³ ističe kako postoje interesi na više strana da se spor oko pojedinih pitanja ili u cijelosti pokuša riješiti nagodbom. Za stranke interes je sigurno ekonomičnost i brzina takvog načina dovršetka postupka te troškovna ušteda. Nadalje, ishod spora pred sudom za stranke nikad nije izvjestan. Mirenjem stranke mogu doći do rješenja na koje su obje spremne pristati. Daljnji razlog zbog kojeg bi stranke htjele dovršiti spor nagodbom jest nastavak međusobnih odnosa u određenoj

¹⁰⁰ Čl. 5. ZM-a.

¹⁰¹ Čl. 12. ZM-a.

¹⁰² Čl. 13. ZM-a.

¹⁰³ Austermiller, S., *ADR u praksi – nekoliko naučenih lekcija*, Odvjetnik, br. 3-4, 2002., str. 23 – 27.

harmoniji. To je pogotovo vidljivo u sklopu trgovačkih sporova, ali isto tako i obiteljskih, pa čak i radnih sporova. Odvjetnici koji zastupaju stranku u postupku morali bi pristati na mirenje i pokušaj postizanja nagodbe poglavito iz etičkih razloga. Tu obvezu poznaje i hrvatsko pravo po kojemu je odvjetnik dužan "...ako je to u interesu stranke, nastojati da se sudionici u sporu sporazumiju bez pokretanja sudskog ili kojeg drugog postupka. Odvjetnik će nastojati da se tijekom sudskog ili kojeg drugog postupka spor riješi nagodbom (...)"¹⁰⁴ Također, odvjetnik "ne smije stranci prouzročiti nepotrebne troškove postupka".¹⁰⁵

3.2. Postojeći (porezno)pravni instituti na tragu načina alternativnog rješavanja sporova

Treba spomenuti kako instituti inspirirani "pomirbenim duhom" nisu strani hrvatskom poreznom pravu. U tom kontekstu posebno treba spomenuti zaključni razgovor i nagodbu. Zaključni razgovor je institut u poreznom nadzoru, a cilj razgovora je obavijestiti poreznog obveznika o ishodu nadzora te raspraviti sporne činjenice, pravne ocjene, zaključke i njihove učinke na utvrđivanje porezne obveze (čl. 111. Općeg poreznog zakona, OPZ).¹⁰⁶ Ovdje je nedvojbeno riječ o nastojanju rješavanja eventualnih sporova i razilaženja u mišljenju u ranoj fazi, prije donošenja rješenja i mogućih žalbenih i sudskih postupaka. Međutim, teško se oteti dojmu kako se tim institutom poreznom obvezniku isključivo omogućava iznošenje svojih stajališta poreznom inspektoratu, bez pružanja mehanizma rješavanja međusobnih nesuglasica koje bi potencijalno mogle proizaći tijekom zaključnog razgovora. Nemogućnost daljnjeg sudjelovanja u procesu utvrđivanja činjenica generira frustracije kod poreznih obveznika. Tako porezni obveznici, kao jedan od glavnih problema poreznog postupka, ističu manjak ujednačenosti postupanja poreznih tijela i samovoljnu interpretaciju zakona, posljedica čega je nepovjerenje u porezna tijela i osjećaj nepravičnosti, što posebice dolazi do izražaja u postupku poreznog nadzora koji se doživljava "skupljačem poreza i kazni".¹⁰⁷

Mogućnost nagodbe u poreznom pravu regulirana je Općim poreznim zakonom, čl. 91.a. Sukladno spomenutom članku porezno tijelo može radi iz-

¹⁰⁴ Pravilo 51. Kodeksa odvjetničke etike (Narodne novine, br. 64/2007, 72/2008).

¹⁰⁵ Pravilo 52. Kodeksa.

¹⁰⁶ Narodne novine, br. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013.

¹⁰⁷ Rogić Lugarić, Bogovac, *op. cit.* u bilj. 43, str. 192.

vršenja poreznog rješenja sklopiti nagodbu. Dopuštenje za sklapanje nagodbe daje ministar financija. Ipak, premda su instituti nagodbe i alternativnog načina rješavanja sporova vrlo bliski, postoje važne razlike. Ono što im je svakako zajedničko jest određena "filozofija" koja uključuje spremnost na ustupke i kulturu pregovaranja. Međutim, primjerice, pokretanje postupka mirenja ovisi isključivo o inicijativi i sporazumu stranaka, dok je područje primjene mirenja, kao alternativnog načina rješavanja sporova, daleko šire od samog izvršenja poreznog rješenja. Stranke mirenjem mogu intervenirati u same početke spora, što će ubrzati donošenje poreznog rješenja. S obzirom da je ono plod njihova zajedničkog (potpunog ili djelomičnog) dogovora, može se očekivati i puno brža naplata poreznog duga, kao posljedica toga što je porezni obveznik prihvatio njegovu osnovanost (tzv. *tax compliance*). Vidljivo je kako predložak alternativnog načina rješavanja sporova ima karakteristike koje ostali instituti poreznog, odnosno upravnog prava nemaju. Iz toga se može zaključiti kako se njihov pozitivan doprinos u odnosu na ostale načine rješavanja sporova daje jasno naslutiti, čemu doprinosi i uspjeh koje je mirenje postiglo u drugim granama prava.

Od ostalih instituta potrebno je spomenuti i pučkog pravobranitelja kojem može podnijeti pritužbu "svatko tko smatra da su nezakonitim ili nepravilnim radom tijela iz članka 4. ovog Zakona¹⁰⁸ ugrožena ili povrijeđena ustavna ili zakonska prava i slobode" (čl. 20. Zakona o pučkom pravobranitelju).¹⁰⁹ U Izvješću o radu pučkog pravobranitelja za godinu 2012.¹¹⁰ naglašava se kako je "(U)loga pučkog pravobranitelja (...) pomoći građanima s ciljem brzog rješenja spora". Raspored pritužbi po pravnim područjima za godine 2009. – 2012. pokazuje kako pritužbe iz područja "Financije" čine, u pravilu, samo nešto više od 2 % od ukupnog broja pritužbi¹¹¹, no najveći broj podnesaka u tom području nije imao karakter pritužbi u smislu Zakona o pučkom pravobranitelju. U vezi s institutom pravobranitelja zanimljivo je i istraživanje o stavovima i mišljenjima hrvatskih građana o društvenim odnosima i procesima.¹¹² Na upit

¹⁰⁸ U članku 4. Zakona navedena su državna tijela, tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i pravnih osoba s javnim ovlastima, a u skladu s posebnim zakonima razmatra i pritužbe koje se odnose na rad pravnih i fizičkih osoba.

¹⁰⁹ Narodne novine, br. 76/2012.

¹¹⁰ Dostupno na: <http://www.ombudsman.hr/dodaci/Izvjesce%20puckog%20pravobranitelja%20za%202012.g..pdf> (02. srpnja 2013.).

¹¹¹ Autorski izračun temeljem podataka u Izvješću, str. 7.

¹¹² Kaliterna Lipovčan, Lj. et al., *Pilarov barometar hrvatskog društva. Stavovi i mišljenja građana o društvenim odnosima i procesima*, IGT digitalni tisak, Zagreb, 2008.

o radu institucija pravobranitelja “dominantan odgovor je da građani nisu upoznati s radom ovih institucija”.¹¹³ Tako s radom pučkog pravobranitelja nije bilo poznato više od 40 % ispitanika.

3.3. Sukladnost alternativnog rješavanja sporova i hrvatskog porezno-pravnog predloška

Kao što je već spomenuto, cilj ovog rada jest istražiti mogućnosti uvođenja načina alternativnog rješavanja sporova u hrvatsko porezno pravo. Ponajprije se treba osvrnuti na polazne, načelne pretpostavke.

Jedan od često isticanih prijedora oko uvođenja mirenja ili alternativnih načina rješavanja sporova uopće, pa tako i u hrvatskom poreznom pravu, mogao bi biti da se modelom “dogovaranja” oko činjenica u poreznom postupku krše neka temeljna načela poreznog prava, ponajprije načelo zakonitosti. Naime, sukladno čl. 6. st. 1. Općeg poreznog zakona, tzv. sistemskog poreznog propisa, “(P)orezno je tijelo dužno zakonito utvrđivati sva prava i obveze (.....)”. U nastavku čl. 6. st. 2. propisano je kako je “(P)orezno tijelo dužno utvrđivati sve činjenice bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke. Koje će radnje u postupku poduzimati i u kojem opsegu odredit će porezno tijelo”. Iz toga slijedi da su djelatnici Porezne uprave dužni u svojem poslu postupati u zakonski određenim okvirima te sakupljati poreze i druga javna davanja za račun vjerovnika tih iznosa. Načelno nemaju ovlasti raspolagati, odnosno odstupiti od zahtjeva za utvrđivanjem i naplatom poreza, osim u strogo zakonski određenim slučajevima (npr. u slučaju otpisa poreznog duga zbog nenaplativosti, ugrožavanja egzistencije poreznog obveznika¹¹⁴ ili u slučaju sudjelovanja u stečajnom postupku, postupku predstečajne nagodbe čija vrijednost ne prelazi 10 milijuna kuna ili skraćenom postupku predstečajne nagodbe¹¹⁵). Međutim, neopravdanim se čine sumnje da bi se mirenjem mogla postići rješenja kojima se zaobilazi zakon jer držimo kako bi medijabilni bili isključivo sporovi oko činjenica ili procjene, dok bi mirenje oko pravnih pitanja bilo isključeno.

Nadalje, ADR se ne smije shvatiti kao koncept kojim se poreznom tijelu oduzima zakonska ovlast da utvrđuje porezno relevantne činjenice, već kao metoda kojom mu se omogućava da ih spozna na brži način, posebno ima li se u vidu načelo gospodarskog pristupa činjenicama bitnim za oporezivanje,

¹¹³ *Ibid.*, str. 61.

¹¹⁴ Čl. 137. OPZ-a.

¹¹⁵ Čl. 120. OPZ-a.

a sukladno kojem se “porezne činjenice utvrđuju prema njihovoj gospodarskoj biti” (čl. 10. OPZ-a). Gospodarsko tumačenje pravnih propisa predstavlja specifičnost poreznog prava, a moguće ga je shvatiti i kao svojevrsnu uputu poreznom tijelu o načinu utvrđivanja relevantnog činjeničnog stanja. Naime, zakonodavac je predvidio da se statičkim poreznim propisima ne mogu u detalje regulirati raznolike i dinamične poreznopravne situacije u praksi. Međutim, upravo su razlike u shvaćanjima gospodarske biti porezne činjenice generatori najvećeg dijela sporova u poreznopravnim odnosima.

S druge strane, porezni je obveznik sukladno čl. 59. OPZ-a obvezan sudjelovati u postupku utvrđivanja činjeničnog stanja, iznositi činjenice na potpun i istinit način te za svoje tvrdnje ponuditi dokaze. Slijedom toga je u poreznom pravu i oblikovan predložak tereta dokazivanja: na poreznom je tijelu teret dokaza za činjenice koje utemeljuju poreznu obvezu, dok je na poreznom obvezniku teret dokaza za činjenice koje umanjuju ili ukidaju poreznu obvezu (čl. 78. OPZ-a). Međusobni pristup sudionika poreznog odnosa zakonodavac je regulirao i člankom 9. OPZ-a koji propisuje obvezu sudionika na postupanje u dobroj vjeri. Sukladno tom načelu, koje je dodatno razrađeno Pravilnikom o postupanju u dobroj vjeri sudionika poreznopravnog odnosa, gospodarskoj cjelini te obrascima prijave činjenica za koje postoji obveza prijavljivanja i izjave o izvorima stjecanja imovine¹¹⁶, Porezna je uprava dužna paziti na prava i obveze poreznih obveznika u postupku te olakšati njihovo ostvarivanje.¹¹⁷ Zauzvrat, porezni obveznik je dužan poreznom tijelu davati istinite i potpune podatke o svim činjenicama koje su poreznom tijelu potrebne za obračun, utvrđivanje i naplatu poreza.¹¹⁸ Tim je odredbama zapravo dodatno naglašena obveza suradnje tih dvaju sudionika kako bi, po mogućnosti zajedničkim naporima, došli do jedinstvenog stajališta koje je sukladno zakonu. ADR se, međutim, može upotrebljavati kao dodatni način rješavanja spora u poreznom postupku koji se tiče činjeničnog stanja u kojem stranke ne mogu postići dogovor. Porezni obveznik svojim, nužno dobrovoljnim, pristankom na ADR daje do znanja svoju spremnost na aktivno sudjelovanje u razjašnjenju okolnosti, kao i spremnost na sporazuman i kooperativan način rješavanja spora. Porezno tijelo svojim uključivanjem u ADR također izražava spremnost na utvrđivanje činjenica sukladno njihovoj pravoj gospodarskoj biti i zakonskoj obvezi. Ako se u nekoj ranoj fazi poreznog postupka riješi spor oko nekog činjeničnog

¹¹⁶ Narodne novine, br. 59/2009.

¹¹⁷ Čl. 2. i 3. Pravilnika.

¹¹⁸ Stavak 2. članka 4. Pravilnika.

pitanja, tada se time može postići rješavanje cjelokupnog prijepora na brži i jeftiniji način (što je sukladno i čl. 10.¹¹⁹ Zakona o općem upravnom postupku, ZOUP¹²⁰, koji se supsidijarno primjenjuje na porezni postupak). Iz tako postavljenog gledišta, čini se kako je upotreba ADR-a u poreznom postupku sukladna navedenim zakonskim načelima poreznog prava te stoga pravno dopuštena, pa čak i poželjna.

U prilog uvođenju alternativnog rješavanja sporova valja istaknuti i mogućnost učinkovitije pravne zaštite, posebno imamo li u vidu izložene brojke u uvodu ovog rada. “Zastoj” je nastao ne samo u žalbenom postupku u okviru poreznih tijela, nego i pred upravnim sudovima.¹²¹ Moguće je da u vrijeme gospodarske krize i recesije porezni obveznici puno više pozornosti polažu na svoja prava i obveze i spremniji su eventualno drukčiju interpretaciju i pravdu potražiti i na sudu. To je zacijelo rezultiralo time da su se pred sudovima našli i slučajevi čiji je meritum spora razjašnjenje nekog činjeničnog stanja, a koji su se mogli mnogo učinkovitije riješiti alternativnim načinom rješavanja spora i na taj način osloboditi mjesto onim sporovima u kojima je doista potrebna sudska intervencija u popunjavanju pravne praznine, odnosno rješavanja dvojbi u interpretaciji propisa, kako bi se na taj način doprinijelo razvoju poreznog prava putem ustaljene sudske prakse. Osim toga, treba imati u vidu i sam sustav rješavanja sporova u Hrvatskoj. Naime, porezni obveznik na porezno rješenje može uložiti redovite pravne lijekove, žalbu i prigovor. Žalba se predaje prvostupanjskom tijelu, a podnosi drugostupanjskom tijelu, Samostalnom sektoru za drugostupanjski upravni postupak u okviru Ministarstva financija. Ovakvo rješenje, posve opravdano, već polazno izaziva dvojbe u neovisnost tog tijela, posebno imajući u vidu naglašavanje pridjeva “samostalni”. Uvođenje mogućnosti alternativnog rješavanja sporova otvorilo bi ne samo još jednu mogućnost rješavanja sporova, nego bi se time utjecalo i na percepciju poreznih obveznika o nepristrani(ji)m načinima zaštite svojih prava.¹²²

¹¹⁹ “U upravnim stvarima postupa se što je moguće jednostavnije, bez odgode i uz što manje troškova, ali tako da se utvrde sve činjenice i okolnosti bitne za rješavanje o upravnoj stvari”.

¹²⁰ Narodne novine, br. 47/2009.

¹²¹ Postavlja se pitanje mogu li upravni sudovi pružati doista efikasnu pravnu zaštitu građanima zbog prevelikog broja predmeta.

¹²² Rogić Lugarić, *op. cit.* u bilj. 27, str. 519.

4. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Iz prethodnih je odjeljaka vidljivo da načelnih zapreka za uvođenje alternativnih načina rješavanja sporova u hrvatsko porezno pravo – nema. Potonji se zaključak čini dobrim temeljem za razmišljanje o obogaćivanju hrvatskog poreznopravnog predložka takvim institutima. K tomu, usporedna iskustva svjedoče o različitim načinima alternativnog rješavanja sporova te da je riječ o sve popularnijim institutima koji mogu imati niz pozitivnih učinaka, ali i da treba biti realan u očekivanjima od predložka ADR-a – nije ga moguće shvatiti kao čarobni štapić. Stoga bi, imajući u vidu prethodnu tvrdnju, u hrvatskim prilikama vrijedilo razmisliti ne samo o uvođenju mirenja, nego i o drugim institutima na tom tragu. U idućim odjeljcima izloženi su mogući pravci i preporuke koje, vjerujemo, mogu poslužiti barem kao polazna osnova u promišljanjima i budućem dizajnu sustava ADR-a u hrvatskom poreznom pravu. Treba naglasiti da smo se ograničili samo na mogućnost i osnovne obrise uvođenja alternativnog rješavanja sporova u okviru javnog sektora (poreznih tijela).

Na temelju uvida izloženih u radu, držimo da bi vrijedilo razmotriti dva moguća pravca uvođenja ADR-a u hrvatsko porezno pravo: (i) u okviru već postojećih instituta u poreznom pravu (porezni nadzor) i/ili (ii) kao poseban institut u sustavu rješavanja poreznih sporova.

Uvođenje ADR-a u postojeći institut poreznog nadzora čini se opravdanim iz nekoliko razloga. Ponajprije, i iz usporednih iskustava proizlazi kako je riječ o osjetljivom poreznom postupku koji može biti generator konflikata i polariziranja stranaka u poreznopravnom odnosu. Nedavna istraživanja, kao što je i *supra* izloženo, upozoravaju kako je u hrvatskim prilikama riječ o institutu koji porezni obveznici doživljavaju iznimno negativno i u kojem dominira osjećaj nepovjerenja u postupanje poreznih tijela i pravne nesigurnosti. Također je spomenuto kako u poreznom nadzoru postoji i obveza zaključnog razgovora prije sačinjavanja zapisnika. Porezni obveznik na zapisnik može uložiti prigovor, redoviti remonstrativni pravni lijek, međutim ni u OPZ-u ni u ZOUP-u ne postoje jasne upute o postupku u slučaju prigovora. Može se zaključiti da porezna tijela donose rješenje o prigovoru, no bez aktivnog sudjelovanja poreznog obveznika (za razliku od, primjerice, rješenja u njemačkom poreznom pravu). Prigovor poreznog obveznika može se usvojiti ili ne usvojiti, a poreznom obvezniku kao mogućnost pobijanja zapisnika preostaje žalba na rješenje – ulazak u dugotrajan postupak. U kontekstu izloženih ulomaka opravdanim se čini uvođenje mogućnosti mirnog rješavanja spora “nadgradnjom” zaključnog

razgovora. Jedno od rješenja je otvaranje mogućnosti iznošenja spora i nesuglasica vidljivih tijekom zaključnog razgovora pred treću, neovisnu osobu ili posebne, za to osnovane, komisije u sklopu Porezne uprave koje bi nastojale posredovati u rješavanju spora. Uvođenjem mogućnosti iznošenja spora pred neovisnu osobu ili tijelo koje bi posredovalo u slučaju spora oko tumačenja utvrđenih činjenica omogućilo bi se poreznom obvezniku aktivno sudjelovati u utvrđivanju relevantnog činjeničnog stanja. Na taj način umanjila bi se samovoljna interpretacija poreznih činjenica i propisa poreznih tijela i, posljedično tome, utjecalo na drukčije viđenje i prihvaćanje poreznog nadzora. Okolnost da je porezni obveznik više sudjelovao u kreiranju poreznog rješenja zacijelo bi doprinijela boljem prihvaćanju njihovih pravnih posljedica. Što je više, pak, porezni obveznik uvjeren u opravdanost utvrđene mu porezne obveze, to će biti spremniji na njezino plaćanje, što će rezultirati smanjenjem i žalbenih, ali i ovršnih postupka u dijelu poreznih predmeta.

Što se tiče instituta u sustavu rješavanja poreznih sporova, držimo da bi posebno vrijedilo razmisliti o uvođenju postupka ranog, neutralnog vrednovanja i mirenja. Prednost je neutralnog vrednovanja što se može koristiti u svakoj fazi poreznog postupka, pa i tijekom drugih načina alternativnog rješavanja sporova. U prilog uvođenju mogućnosti neutralnog vrednovanja posebno treba naglasiti mogućnost dobivanja nepristrane i stručne ocjene slučaja, što je u hrvatskim prilikama iznimno važno, a koja bi mogla koristiti ne samo poreznim obveznicima, nego i poreznim tijelima.

Naposljetku, budući da je mirenje u Hrvatskoj zaživjelo u pojedinim pravnim područjima, vjerujemo da bi moglo zaživjeti i u poreznom pravu. Iz prijašnjih je odlomaka vidljivo kako hrvatski Zakon o mirenju sadrži određena standardna rješenja koja otvaraju mogućnost uvođenja mirenja i u porezno pravo. Postupak mirenja mogla bi predložiti porezna tijela, ali i porezni obveznik. Sukladno Zakonu o mirenju, stranke imaju potpunu slobodu u izboru osobe izmiritelja. Zbog specifičnosti poreznog prava iznimno bi bilo važno da osoba izmiritelja ima neka predznanja o tom pravnom području. Kao potencijalni miritelji nameću se porezni savjetnici koji i sada često participiraju u pregovorima s poreznom upravom u fazi u kojoj još nije došlo do spora, zatim odvjetnici specijalizirani u poreznom pravu i upisani u Registar miritelja Ministarstva pravosuđa ili pri udrugama odnosno komorama koje se bave mirenjem. Ovo su samo moguća rješenja, no naglašavamo da je tom pitanju potrebno posvetiti posebnu pozornost i detaljnije analize koje su već tema posebnog rada. Također, moguća pitanja koja se mogu pojaviti u oblikovanju

sustava mirenja u poreznom pravu, a koja su različito riješena u usporednim poreznopravnim sustavima su, primjerice, pitanje dosega načela povjerljivosti, pitanje položaja mirenja u sustavu rješavanja poreznih sporova odnosno njegove obvezatnosti ili dobrovoljnosti, pitanje sustava i vrsta mjera za podupiranje mirenja te pitanje izbora između različitih oblika mirenja.

Rješenja pojedinih (pa i prethodno navedenih) pitanja, međutim, uvelike ovisе i o viđenju uloge i mjesta alternativnih načina rješavanja sporova u poreznom pravu. Stoga će jedna od ključnih polaznih dvojbi koje će zakonodavac trebati razriješiti, prije nego li i ako se mirenje, odnosno načini alternativnog rješavanja spora uvedu u hrvatsko porezno pravo, hoće li biti riječ tek o deklarativnom mehanizmu ili o mehanizmu koji će se stvarno koristiti u skladu s najboljom praksom? Na tom tragu pojedina usporedna iskustava posebno upozoravaju na potrebu stvarne opredijeljenosti i posvećenosti ADR-u i poreznih tijela i poreznih obveznika. U tom je smislu iznimno važan sustav mjera za podupiranje mirenja, ali i oblikovanje sustava promocije i informiranja poreznih obveznika o prednostima mirenja. To implicira da institut ADR-a nije moguće shvatiti kao samo jednu pojedinačnu, *ad hoc* mjeru (što u hrvatskom poreznom pravu nije rijetkost) te da će njegova uspješnost i željeni učinci uvelike ovisiti i o njegovoj uklopljenosti u ukupni pristup i koncept odnosa između poreznih tijela i poreznih obveznika. Na tom je tragu sve važnije pitanje nije li došlo vrijeme za novu viziju odnosa između poreznih tijela i poreznih obveznika i novine u dosadašnjem, još uvijek tradicionalnom, pristupu u oblikovanju tog odnosa u Hrvatskoj? No, odgovor na to pitanje predmet je već nekih drugih analiza.

Summary

Tereza Rogić Lugarić *
Nevia Čičin-Šain **

**ALTERNATIVE DISPUTE RESOLUTION IN TAX LAW:
UTOPIA OR SOLUTION?**

Resorting to alternative dispute resolution in the field of tax law can be linked to a shift in the perception of the relation between the taxpayer and the tax administration, which occurred towards the end of the 20th century. Consequently, and particularly in recent times, alternative dispute resolution in tax law has become a high priority on the tax agenda, with more and more countries introducing some form of alternative dispute resolution in their tax law systems. Accordingly, the first part of the article will be dedicated to the comparative analysis of various models of alternative dispute resolution set up in selected foreign tax law systems. The second part will deal with the possibility of implementing alternative dispute resolution into the Croatian tax law system, bearing in mind certain problems persisting in the relationship between the Croatian taxpayer and the tax administration.

Keywords: tax law, alternative dispute resolution, tax compliance, mediation

* Tereza Rogić Lugarić, Ph. D., Assistant Professor, Faculty of Law, University of Zagreb, Trg maršala Tita 14, Zagreb

** Nevia Čičin-Šain, LL. M., Assistant, Faculty of Law, University of Zagreb, Trg maršala Tita 14, Zagreb

