

## KOMUNALNA NAKNADA U RH I NJEZINO POZICIONIRANJE U ODNOSU NA TEORETSKE I NORMATIVNE KONCEPTE FINANCIJSKOG PRAVA\*

Dr. sc. Nataša Žunić Kovačević,  
izvanredna profesorica  
Stjepan Gadžo, mag. iur., asistent  
Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci

UDK: 347.73:351.824.11  
Ur.: 4. veljače 2014.  
Pr.: 5. ožujka 2014.  
Pregledni znanstveni rad

### **Sažetak**

*U ovom radu autori analiziraju temeljna obilježja komunalne naknade, kao jednog instrumenta prikupljanja javnih prihoda u Republici Hrvatskoj. Najprije se, polazeći od osnovnih nalaza teorije javnih financija, pokušava dati odgovor na pitanje o pravnoj prirodi komunalne naknade. Nakon davanja zaključka kako je unutar kontinuuma javno-financijskih instrumenata komunalna naknada sličnija klasičnim porezima no korisničkim naknadama, istražuje se koliko je to prepoznato u normativnom okviru hrvatskoga fiskalnog sustava, čiji je temeljni oslonac Opći porezni zakon. Autori upravo u slabostima i nedorečenostima normativnog okvira nalaze jedan od uzroka postojećeg nezadovoljavajućeg stanja pri utvrđivanju i naplati komunalne naknade, što valja uzeti u obzir u budućim raspravama o alternativnim izvorima financiranja javnih potreba, pogotovo s lokalnih razina vlasti. U tom smislu temeljni nalazi analize iz ovog rada mogu se pokazati korisnima i za nositelje fiskalne politike u Republici Hrvatskoj.*

**Ključne riječi:** *komunalna naknada, financiranje lokalnih jedinica vlasti, porez, korisnička naknada, hrvatski fiskalni sustav, Opći porezni zakon.*

### **1. UVOD**

Među fiskalno najizdašnije prihode općina i gradova kao jedinica lokalne samouprave u Republici Hrvatskoj (dalje: JLS) kontinuirano se ubrajaju i prihodi od komunalne naknade.<sup>1</sup> Istodobno, praksa javnopravnih tijela i nadležnih sudova

\* Rad sadrži dijelom analize i rasprave prikazane na skupu „Aktualnosti primjene propisa upravnog prava jedinica lokalne i područne (regionalne)samouprave“ objavljene u Zborniku radova pod naslovom „Neka otvorena pitanja u postupku utvrđivanja i naplate komunalne naknade iz financijsko-pravne perspektive“.

1 Vidi npr.: Bajo, A., Jurlina Alibegović, D., *Javne financije lokalnih jedinica vlasti*, Školska knjiga, Zagreb, 2008., str. 89. U 2011. godini hrvatske su JLS ostvarile ukupno 1,97 milijarde kuna prihoda od komunalne naknade, što čini 9,37% od ukupnih prihoda lokalnih jedinica u RH

ukazuje na probleme i nedoumice pri njezinom utvrđivanju i naplati, što podriiva fiskalni potencijal hrvatskih JLS-a. „Komunalne naknade trebaju predstavljati jedan specifičan izvor prihoda u financiranju JLS-a, pa čak i kao osnova njihovog gospodarjenja. Uvidom u postojeću praksu glede njihove naplativosti uočava se čitav niz problema pri obračunu i naplati. Obračunate i utvrđene naknade naplaćuju se vrlo teško ili gotovo nikako, pa je tako doveden u pitanje čitav institut“.<sup>2</sup> Uzrok takvog stanja dijelom se može pripisati i upitnoj pravnoj prirodi komunalne naknade kao javno-financijskog instrumenta te pitanju njezina mjesta u odnosu na *de lege lata* pozitivnopravni okvir hrvatskoga fiskalnog sustava.

Osnovni je cilj ovog rada analizirati temeljna obilježja komunalne naknade u Republici Hrvatskoj s teoretskog i normativnog aspekta. Rezultati analize mogu biti korisni ne samo kao putokaz za rješavanje postojećih praktičnih nedoumica i problema, već i za nositelje fiskalne politike, pred koje se postavljaju sve snažniji zahtjevi za određenim inovacijama u financiranju javnih potreba.<sup>3</sup>

Otvorena pitanja posebno su naglašena u vođenju fiskalne politike i planiranju instrumenata financiranja javnih potreba na lokalnim razinama vlasti. Naime, lokalne se vlasti mogu, a i sve češće se promatraju u analogiji s poduzetničkom aktivnošću. U takvoj perspektivi vlast osigurava usluge i dobra svojim građanima, tj. rezidentima, a oni su ih obvezni platiti s obzirom na ostvarenu korist. Iako je financiranje aktivnosti vlasti u pružanju javnih dobara i usluga moguće ostvariti porezima, tada ipak ostaje neostvarena povezanost i uvjetovanost između plaćenog iznosa poreza i pružene usluge. Takvu poželjnu poveznicu nalazimo u primjeni, tzv. korisničkih naknada.<sup>4</sup> Korisničke naknade mogu se smatrati sofisticiranijim metodama u alociranju troškova osiguranja javnih dobara korisnicima. U teoriji je potvrđeno kako opći porezi nisu prikladni kao isključivi izvor prihoda za financiranje, tzv. mješovitih javnih dobara, odnosno da je tada prikladnija uporaba korisničkih naknada. Značaj i raznovrsnost naravi korisničkih naknada predmet su interesa teorije javnih financija. Pravne, ali i posljedice druge vrste, koje nastaju zbog kvalifikacije određenog financijskog

---

(što uključuje i prihode županija kao jedinice regionalne samouprave) te 49,94% onih prihoda koji se prema propisima koji uređuju proračunsko računovodstvo evidentiraju kao prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada. Valja primijetiti kako navedeni propisi komunalnu naknadu ubrajaju u neporezne prihode proračuna JLS-a. Analiza pravne prirode komunalne naknade, a napose njezina sličnost s porezima iznosi se *infra*, u poglavlju 3.2.

- 2 Perić, R., *Naknade kao prihod jedinica lokalne samouprave*, u: Adamovich, A., *et al.* (ur.), *Financiranje lokalne samouprave: Zbornik radova Savjetovanja "Jedinice lokalne samouprave u poreznom sustavu Republike Hrvatske"*, Hrvatski institut za lokalnu samoupravu, Osijek, 1999., str. 96. Inovije analize ukazuju na velike probleme JLS-a pri naplati prihoda od komunalne naknade. Vidi detaljnije: Državni ured za reviziju (2013.), *Izješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti naplate prihoda u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave*, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/izvjesce/revizija-ucinkovosti-naplate-prihoda-u-lokalnim-jedinicama/> (1. studenog 2013.), str. 18.-19.
- 3 Za pregled aktualnih pojava koji utječu na promjene pristupa javnim financijama, te mogućih inovativnih pristupa vidi, npr.: Bailey, S., Valkama, P., Anttiroiko, A., *Innovations in Financing Public Services: Country Case Studies*, Palgrave, Basingstoke, 2010.
- 4 O pojmu korisničkih naknada detaljno vidi: *infra*, poglavlje 3.1.

instrumenta kao javnog, te unutar toga kao poreznog ili neporeznog, u normativnoj su praksi prepoznate, ali ne i dovoljno definirane. U tumačenjima se i praksi, napose sudskoj, često primjenjuju i tek uskom pravnom logikom paušalno ili grubo prepoznaju, isključivo osnovni oblici ili instrumenti financiranja javnih potreba. Stoga razlike, posebno one suptilne, trebaju biti jasno određene te u normativnom smislu nedvosmisleno pravno uređene.

Od odgovora na otvorena pitanja pravne naravi i normativnog pozicioniranja komunalne naknade izravno ovisi i pravno uređenje postupanja tijela nadležnih za njezino utvrđivanje i naplatu. Od svog pojavljivanja u sustavu javnih financija do zakonskog okvira koji je danas na snazi, materijalnopravno uređenje komunalne naknade doživjelo je određene važne izmjene, što je neizbježno trebalo dovesti i do promjena u postupcima u povodu ubiranja tog financijskog instrumenta. Istodobno je promjene doživio i opći postupovni okvir ubiranja svih javnih prihoda u Republici Hrvatskoj. Zbog navedenih promjena neodrživa su stajališta koja se pozivaju na prijašnja iskustava i prakse neuvažavajući neizbježnost transformacija i promjena.

Rad je strukturno podijeljen na pet osnovnih dijelova. Nakon uvoda, u drugom se dijelu rada izlažu osnovni elementi komunalne naknade u Republici Hrvatskoj. Treći je dio posvećen analizi pravne prirode komunalne naknade s aspekta teorije javnih financija. U četvrtom se dijelu rada analizira normativni okvir utvrđivanja i naplate komunalne naknade u Republici Hrvatskoj, uz prijedloge mogućih promjena istoga. Posljednji, peti dio rada sadrži zaključne napomene.

## **2. OSNOVNI ELEMENTI KOMUNALNE NAKNADE U REPUBLICI HRVATSKOJ**

Komunalno gospodarstvo u Republici Hrvatskoj, kao ukupnost različitih gospodarskih djelatnosti od posebnog društvenog interesa<sup>5</sup>, nakon 1995. godine i donošenja prvog sistemskog zakona koji uređuje ovo područje<sup>6</sup>, predstavlja važan dio djelokruga hrvatskih JLS-a.<sup>7</sup> Sustav njegova financiranja počiva na različitim javno-

5 Detaljnije o temeljnim obilježjima komunalnih djelatnosti vidi: Tolić, V., Bolfek B., Tokić, M., *Načini obavljanja komunalnih djelatnosti u sustavu komunalnog gospodarstva*, Praktični menadžment, vol. 2., br. 2./2011., str. 99.-102.

6 Zakon o komunalnom gospodarstvu (NN br. 36/95, 70/97, 128/99, 57/00, 129/00, 59/01, 26/03 - pročišćeni tekst, 82/04, 110/04 - Uredba, 178/04, 38/09, 79/09, 49/11, 144/12, 94/13, 153/13; dalje: ZKG).

7 Općine i gradovi su utvrđeni kao JLS od donošenja prvog Zakona o lokalnoj samoupravi i upravi iz 1992. (NN br. 90/92), što je potvrđeno i u trenutno važećem Zakonu o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi (NN br. 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13; dalje: ZLPS). Čl. 19., st. 1. ZLPS-a, u kojem se navode poslovi iz samoupravnog djelokruga općina i gradova kao JLS, usklađen je sa ranije donesenim ZKG-om te izričito spominje i komunalne djelatnosti. O važnosti poslova komunalnog gospodarstva za hrvatske JLS autori Šimović i Rogić Lugarić navode: „(K)omunalno gospodarstvo jedna je od najvažnijih javnih ovlasti jedinica lokalne samouprave u RH. Udio rashoda za spomenute namjene iznosi, po pravilu, više od 20% ukupnih lokalnih proračunskih prihoda“ (Šimović, J., Rogić Lugarić, T., *Javna poduzeća*, u: Šimović, J., et al., *Hrvatski fiskalni sustav*, Narodne novine, Zagreb, 2010., str. 493.).

financijskim instrumentima. Pritom je uočljiva dvojnost instrumenata financiranja s obzirom na narav komunalnih djelatnosti.<sup>8</sup> One komunalne djelatnosti čiji se troškovi obavljanja mogu individualizirati, tj. kod kojih je moguće odrediti točnu visinu koristi svakog pojedinog korisnika, financiraju se kroz cijenu usluga komunalnih djelatnosti.<sup>9</sup> One komunalne djelatnosti kod kojih je realna individualizacija troškova nemoguća financiraju se prihodima od komunalne naknade, specifičnim proračunskim prihodima JLS-a.<sup>10</sup>

Najvažniji elementi komunalne naknade kao javnog prihoda uređeni su ZKG-om, u glavi IV. (*Prihodi za obavljanje komunalnih djelatnosti*), čl. 22.-28. Navedene odredbe predstavljaju pravnu osnovu ubiranja komunalne naknade u Republici Hrvatskoj. Na temelju ovlasti iz čl. 23., st. 1. ZKG-a predstavničko tijelo JLS-a donosi odluku o komunalnoj naknadi, opći akt kojim se pobliže uređuju čimbenici bitni za izračun obveze komunalne naknade<sup>11</sup>. Odluka sadrži i „rokove plaćanja, nekretnine što ih se posve ili djelomično oslobađa plaćanja komunalne naknade, razloge oslobađanja, izvore prihoda iz kojih će se namiriti sredstva potrebna za financiranje namjenskih poslova, ako se pojedine korisnike oslobađa plaćanja naknade“.<sup>12</sup> Na temelju navedenih odredbi ZKG-a upravno tijelo JLS-a u čijem su djelokrugu poslovi komunalnoga gospodarstva donosi rješenje o komunalnoj naknadi, kojim se utvrđuje obveza plaćanja komunalne naknade, a visina obveze te eventualna oslobođenja od plaćanja za pojedine obveznike određuju se sukladno odredbama odluke o komunalnoj naknadi. Iz navedenoga jasno proizlazi kako je obveza plaćanja komunalne naknade *ex lege* obveza, koja nastaje u slučaju ispunjenja činjenica predviđenih zakonom, detaljnije razrađenih, u temeljem zakonske ovlasti donesenom, općem aktu JLS-a. Činjenica koja se može označiti i kao predmet (objekt) komunalne naknade<sup>13</sup> jest

8 Prema: Šimović, J., *Javna poduzeća*, u: Jelčić, Bo., *et al.*, *Hrvatski fiskalni sustav*, 2004., str. 392.

9 Ove su djelatnosti navedene u čl. 20. st. 1. ZKG-a te obuhvaćaju opskrbu pitkom vodom, odvodnju i pročišćavanje otpadnih voda, osim odvodnje atmosferskih voda, opskrbu plinom, opskrbu toplinskom energijom, prijevoz putnika u javnom prometu, održavanje čistoće u dijelu koji se odnosi na skupljanje i odvoz komunalnog otpada, odlaganje komunalnog otpada, tržnice na malo, obavljanje pogrebnih poslova i obavljanje dimnjačarskih poslova. O cijenama komunalnih usluga kao instrumentu njihova financiranja detaljnije vidi: Šimović, J., Rogić Lugarić, T., *Neka obilježja cijene komunalnih usluga kao instrumenta financiranja komunalnih djelatnosti*, u: Lončarić - Horvat, O. (ur.), *Zbornik radova u povodu 80. godišnjice života prof. emeritusa Božidara Jelčića*, Visoka poslovna škola Libertas, Zagreb, 2010., str. 389.-412.

10 Prema: Šimović, J., *op. cit.*, u bilj. 12., str. 393. Čl. 22. st. 1. ZKG-a izričito navodi kako je „komunalna naknada prihod proračuna jedinice lokalne samouprave“.

11 Ti su čimbenici: naselja JLS-a u kojima se naplaćuje komunalna naknada, područja zona u gradu, odnosno općini, koeficijent zone (Kz) te koeficijent namjene (Kn) za poslovni prostor i za građevno zemljište koje služi za obavljanje poslovne djelatnosti.

12 Klemenčić, I., *Komunalna naknada*, Porezni vjesnik, vol. 18., br. 3./2009., str. 95. Obvezatni dijelovi odluke o komunalnoj naknadi određeni su u čl. 23. st. 1. ZKG-a.

13 Uporaba ovog pojma predstavlja analognu primjenu uvriježenog nazivlja u području oporezivanja, gdje se pod pojmom poreznog predmeta ili objekta oporezivanja smatraju „određene, sa stajališta oporezivanja, relevantne stvari (pokretna i nepokretna imovina), pravnoekonomske transakcije, činjenice i sl., koje dovode do nastanka porezne obveze“ (Jelčić, B., *Porezna terminologija*, u: Jelčić, B., *et al.*, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 120.).

vlasništvo ili korištenje nekretnine, u vezi s kojom JLS obavljaju određene komunalne djelatnosti.<sup>14</sup> U rješenju o komunalnoj naknadi, kao upravnom aktu<sup>15</sup>, utvrđuje se ispunjenje navedene činjenice u odnosu na fizičku i pravnu osobu vlasnika ili korisnika nekretnine (obveznika komunalne naknade) te iznos njegove obveze na ime komunalne naknade ili eventualno oslobođenje (privremeno, potpuno ili djelomično) od plaćanja.

Čimbenici o kojima ovisi iznos obveze, sukladno čl. 24. ZKG-a, jesu: korisna površina nekretnine, lokacija nekretnine (tj. zona u kojoj se nekretnina nalazi) te vrsta, tj. namjena nekretnine.<sup>16</sup> Odlukom predstavničkog tijela JLS-a, po donošenju odluke o komunalnoj naknadi, određuje se vrijednost boda. Ova je vrijednost, izražena u kunama, jednaka mjesečnoj visini komunalne naknade po četvornom metru korisne površine stambenog prostora u prvoj zoni JLS-a.<sup>17</sup> Kako bi se izračunao iznos konačni iznos mjesečne obveze komunalne naknade po četvornom metru korisne površine nekretnine, vrijednost boda potrebno je pomnožiti s koeficijentom zone i koeficijentom namjene.<sup>18</sup>

Što se tiče pripadnosti prihoda, prihodi od komunalne naknade predstavljaju prihod proračuna one JLS na čijem se području nalazi nekretnina u vezi s kojom nastaje obveza komunalne naknade. Radi se o namjenskim приходima, u smislu čl. 48. Zakona o proračunu<sup>19</sup>, a namjene u koje se sredstva prikupljena komunalnom naknadom

14 Preciznije, sukladno čl. 22. st. 2. ZKG-a, predmet komunalne naknade jest vlasništvo ili korištenje stambenog, poslovnog ili garažnog prostora, građevnog zemljišta koje služi za obavljanje poslovne djelatnosti te neizgrađenoga građevnog zemljišta, ako se te nekretnine nalaze unutar građevinskog područja naselja JLS-a. Prema čl. 22. st. 3. ZKG-a predmet komunalne naknade jest i vlasništvo ili korištenje stambenog ili poslovnog prostora koji se nalaze izvan građevinskog područja naselja, a na kojem se obavljaju najmanje komunalne djelatnosti održavanja javnih površina, održavanja nerazvrstanih cesta i javne rasvjete, te koje su opremljene najmanje pristupnom cestom, objektima za opskrbu električnom energijom i vodom prema mjesnim prilikama i time čine sastavni dio infrastrukture JLS-a.

15 Detaljnije o postupku utvrđivanja i naplate komunalne naknade kao upravnom postupku te rješenju o komunalnoj naknadi kao upravnom aktu vidi: *infra*, poglavlje 4.2.

16 Prema: čl. 24. ZKG-a.

17 Prema: čl. 25. ZKG-a.

18 Podjela područja JLS-a na zone (tzv. zoniranje), kao i koeficijenti pojedinih zona, za potrebe izračuna komunalne naknade, sadržani su u odluci o komunalnoj naknadi. Sukladno čl. 26. st. 2. ZKG-a, predstavničko tijelo podjelu JLS-a na zone utvrđuje na temelju vlastitih mjerila i uvjeta te ovisno o pogodnosti položaja i komunalnoj opremljenosti danog područja. Koeficijent namjene ovisi o vrsti nekretnine u odnosu na koju se komunalna naknada plaća, te je njegova vrijednost veća za poslovni prostor i građevno zemljište koje služi obavljanju poslovne djelatnosti nego za stambeni prostor. U čl. 27. ZKG-a postavljene su ili točne vrijednosti ovoga koeficijenta ili granične vrijednosti unutar kojih predstavnička tijela JLS-a, odlukom o komunalnoj naknadi, mogu odrediti koeficijent namjene.

19 Čl. 48. Zakona o proračunu (NN br. 87/08, 136/12) određuje kako *namjenski prihodi i primici proračuna jesu pomoći, donacije, prihodi za posebne namjene, prihodi od prodaje ili zamjene imovine u vlasništvu države, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, naknade s naslova osiguranja i namjenski primici od zaduživanja i prodaje dionica i udjela*. Prihodi od komunalne naknade ubrajaju se u prihode za posebne namjene, u smislu definicije dane u čl. 3. toč. 38. Zakona o proračunu, koji navodi: *prihodi za posebne namjene jesu prihodi čije je korištenje i namjena utvrđena posebnim propisima*. ZKG u svjetlu je navedene odredbe posebni propis koji uređuje namjenu i korištenje prihoda od komunalne naknade.

moгу utrošiti određene su u čl. 22. st. 1. ZKG-a. Tako se prihodima od komunalne naknade financira obavljanje (ne i razvoj!)<sup>20</sup> sljedećih komunalnih djelatnosti: 1) odvodnje atmosferskih voda, 2) održavanja čistoće u dijelu koji se odnosi na čišćenje javnih površina, 3) održavanja javnih površina, 4) održavanja nerazvrstanih cesta, 5) održavanja groblja i krematorija te 6) javne rasvjete<sup>21</sup>. Izmjenama ZKG-a iz 2001. godine uvedena je i mogućnost trošenja sredstava od komunalne naknade u dodatne svrhe - održavanje objekata školskog, zdravstvenog i socijalnog sadržaja, temeljem odluke predstavničkog tijela JLS-a<sup>22</sup>.

U tablici 1. prikazani su *supra* opisani osnovni elementi komunalne naknade kao javno-financijskog instrumenta u Republici Hrvatskoj.

*Tablica 1.: osnovni elementi komunalne naknade u RH*

<b>Predmet</b>	vlasništvo/korištenje nekretnine iz čl. 22. ZKG-a
<b>Obveznik</b>	vlasnik/korisnik nekretnine
<b>Osnovica</b>	korisna površina nekretnine (u m <sup>2</sup> )
<b>Stopa</b>	apsolutni iznos: B x Kz x Kn*
<b>Oslobođenja</b>	prema odluci o komunalnoj naknadi
<b>Pripadnost prihoda</b>	proračunski prihod JLS-a na čijem se području nalazi nekretnina
<b>Namjena trošenja prikupljenih sredstava</b>	financiranje komunalnih djelatnosti iz čl. 22. st. 1. ZKG-a; prema odluci predstavničkog tijela JLS-a i: održavanje objekata školskog, zdravstvenog i socijalnog sadržaja

\* B = vrijednost boda; Kz = koeficijent zone; Kn = koeficijent namjene

20 U ovom se radu neće detaljnije analizirati jedno od nesumnjivo ključnih pitanja komunalnog gospodarstva u RH - pitanje financiranja njegova razvoja, tj. građenja objekata komunalne infrastrukture. ZKG strogo odvaja sredstva za financiranje poslovanja komunalnog gospodarstva od sredstava kojima se financira njegov razvoj. Ako se radi o onim komunalnim djelatnostima čije se obavljanje financira prihodom od komunalne naknade, sukladno čl. 22. ZKG-a, građenje objekata i uređaja komunalne infrastrukture povezanih s istim djelatnostima financira se iz drugih izvora (komunalni doprinos, proračun JLS-a, naknada za koncesiju te drugi zakonom određeni izvori) sukladno čl. 30. ZKG-a. Za kritiku ovakvog pristupa vidi: Šimović, J., Rogić Lugiarić, T., *op. cit.*, u bilj. 13., str. 399.

21 Prema: čl. 22. st. 1. ZKG-a. Za detaljniji opis komunalnih djelatnosti čije se obavljanje financira prihodom od komunalne naknade vidi u: Gospodnetić, B., *Komunalni doprinos i komunalna naknada*, HGK – Sektor za trgovinu, Dvanaesti forum poslovanja nekretninama, 2007., dostupno na: [hgk.biznet.hr/hgk/fileovi/11069.pdf](http://hgk.biznet.hr/hgk/fileovi/11069.pdf), (12. prosinca 2013.), str. 125.-126.

22 Prema: čl. 28. st. 2. ZKG-a.

### 3. ANALIZA PRAVNE PRIRODE KOMUNALNE NAKNADE IZ TEORIJSKE PERSPEKTIVE

U prethodnom je dijelu rada ukratko izloženo pozitivnopravno uređenje komunalne naknade u Republici Hrvatskoj. Nastavno se analizira pravna priroda ovog javno-financijskog instrumenta s obzirom na osnovne nalaze teorije javnih financija. Čini se da je pritom osnovna dvojba u koju širu skupinu financijskih instrumenata valja ubrojiti komunalnu naknadu, u poreze ili u korisničke naknade.

Odgovor na postavljeno pitanje posebno je značajno u svjetlu financiranja JLS-a u Republici Hrvatskoj. Naime, svjetski trendovi u provođenju fiskalne decentralizacije, posebno izraženi u posljednjih 20-ak godina, pred lokalne razine vlasti nameću potrebu za iznalaženjem različitih izvora prihoda namijenjenih financiranju sve većeg broja javnih usluga.<sup>23</sup> S obzirom na nerijetko vrlo ograničenu poreznu autonomiju lokalnih jedinica, one iskazuju veću inicijativu za uvođenjem i primjenom nekih inovativnih instrumenata financiranja javnih usluga, gdje najvažnije mjesto pripada upravo raznim korisničkim naknadama.<sup>24</sup>

U suvremenim fiskalnim sustavima nije nepoznato pogrešno imenovanje (*falsa in nominatio*) financijskih instrumenata, pogotovo onih koji iskazuju određena izvorna obilježja.<sup>25</sup> Tako se klasični financijski instrument kao što je porez može ubirati „pod imenom“ doprinosa, pristojbe ili naknade.<sup>26</sup> To može izazvati više problema, i pri donošenju budućih odluka o strukturi fiskalnog sustava, i pri reguliranju pravnih odnosa koji nastaju s obzirom na postojeće financijske instrumente. Stoga je nužno i komunalnu naknadu smjestiti u navedene teorijske okvire, posebno imajući u vidu kako se predloženi pravci reforme oporezivanja nekretnina u Republici Hrvatskoj izravno odnose i na ovaj financijski instrument.<sup>27</sup>

23 „Od 1980-ih godina čak je 75 država implementiralo politiku decentralizacije kao način osiguranja učinkovitijeg pružanja javnih usluga i suočavanja s problemima siromaštva“ (UN-HABITAT (2009), *Guide to Municipal Finance*, Nairobi, United Nations, 2009., str. 14.). Autori Ebel i Yilmaz u svom radu naglašavaju kako se fiskalna decentralizacija provela ili se provodi u državama među kojima gotovo i ne postoji neki zajednički nazivnik, s obzirom na državno uređenje, politički sustav ili druge čimbenike koji su načelno bitni pri oblikovanju sustava javnih financija (prema: Ebel, R., Yilmaz, S., *Način mjerenja fiskalne decentralizacije i njezin utjecaj na makroekonomske pokazatelje*, u: Ott, K., Bajo, A., Pitarević, M., *Fiskalna decentralizacija u Hrvatskoj*, Institut za javne financije, Zagreb, str. 28.).

24 O problematici porezne autonomije nižih razina vlasti vidi: Arbutina, H., *Financijsko izravnjanje*, u: Jelčić, B., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 17., str. 649.-655.

25 Prema: Perić, R., *Treba li u sustav javnih prihoda uključiti nove oblike - stanje i perspektive*, u: Družić, G. (ur.), *Promjene u sustavu javnih prihoda: zbornik radova sa znanstvenog skupa održanog 27. ožujka 2003.*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2003., str. 239. Vidi i: Jelčić, B., *Pojam poreza*, u: Jelčić, B., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 17., str. 83.

26 Vjerojatno je najaktualniji primjer iz hrvatskoga fiskalnog sustava, tzv. naknada za pružanje usluga u pokretnim elektroničkim komunikacijskim mrežama, koja je uvedena 2009. godine, a prestala se ubirati 2012. godine. Unatoč svome nazivu taj se financijski instrument može označiti „klasičnim“ porezom, čiji je predmet bio prihod ostvaren pružanjem točno određenih usluga u pokretnim elektroničkim komunikacijskim mrežama.

27 U skladu s prijedlogom koji je široj javnosti tijekom 2012. godine predstavilo Ministarstvo financija Republike Hrvatske, uvođenje novog poreza na nekretnine istovremeno bi značilo i

### 3.1. Teorijsko razlikovanje poreza i korisničkih naknada

Preciznu klasifikaciju javno-financijskih instrumenata u bitnome otežava izostanak jedinstvene općeprihvaćene definicije poreza u financijskoj teoriji. Većina teoretičara zastaje na kumulativnom navođenju osnovnih obilježja prema kojima se porezi razlikuju od drugih modaliteta prikupljanja javnih prihoda.<sup>28</sup> Prema Jelčiću najznačajnija obilježja koja moraju biti ispunjena da bi se neki financijski instrument mogao smatrati porezom su: derivativnost, nedestiniranost, prisilnost, odsutnost neposredne protunaknade za plaćeni porez, ubiranje u općem interesu te izvršavanje plaćanja u novcu.<sup>29</sup> U današnje se vrijeme kao *differentia specifica* poreza u odnosu na druge javno-financijske instrumente posebno ističe upravo izostanak neposredne protunaknade, odnosno nemogućnost vezivanja iznosa porezne obveze pojedine fizičke ili pravne osobe i koristi koje ta osoba (porezni obveznik) dobiva od usluga koje financira javna vlast. Tako i Hyman poreze pojednostavljeno određuje „obveznim davanjima koja ne uključuju nužno izravnu vezu s koristima od pruženih javnih dobara i usluga.”<sup>30</sup>

S druge strane, prijepori su prisutni i kod pojmovnog određenja korisničkih naknada (engl. *user charges* ili *user fees*), odnosno pri identifikaciji njihovih distinktivnih obilježja u sustavu javnih prihoda. Autorica Jurlina-Alibegović navodi kako se radi o “plaćanjima za učinjene usluge ili nekapitalna dobra koje nisu industrijske prirode”.<sup>31</sup> Prema Hymanu se radi o „cijenama određenima političkom, a ne tržišnom interakcijom”,<sup>32</sup> a Slack navodi kako je riječ o „nametu po jedinici

---

ukidanje komunalne naknade u hrvatskom fiskalnom sustavu. Detaljnije o ovomu vidi: Kesner-Škreb, M., *Prijedlog poreza na nekretnine – neka otvorena pitanja*, Institut za javne financije, Aktualni osvrt, br. 44./2012.

- 28 Ovakvo je stanje najbolje opisati riječima prof. Jelčića, korifeja hrvatske financijske znanosti: “Različito mjesto koje su porezi imali u prijašnjim razdobljima u odnosu na ono koje porezi imaju u financijskom sustavu pojedinih država danas, kao i različita uloga koja je tom financijskom instrumentu (bila) povjerena, onemogućavaju, odnosno znatno otežavaju da se dođe do definicije poreza koja bi se mogla bez pogovora prihvatiti - koja bi odrazila sličnosti i razlike vezane uz pojam poreza u različitim vremenima i sredinama u kojima su se primjenom tog financijskog instrumenta prikupljala sredstva i u kojima se i danas njegovom uporabom ubiru prihodi za podmirivanje državnih (javnih) potreba” (Jelčić, B., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 29., str. 80.-81.).
- 29 Detaljnije o svakom od navedenih obilježja vidi: *ibid.*, str. 83.-93. Za potrebe daljnje analize u radu osobito je značajno kako „neka od tih obilježja (...) imaju apsolutni karakter (bez tih obilježja nema poreza), dok druga moraju postojati, ali nisu nužna da se pojedini oblik prikupljanja prihoda smatra porezom” (*ibid.*, str. 83.).
- 30 Hyman, D., *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy*, 10. izd., South-Western Cengage Learning, Mason, 2011., str. 21.
- 31 Jurlina Alibegović, D., *et al.*, *Financiranje lokalne samouprave i uprave u Republici Hrvatskoj, Osnovna studija*, Ekonomski institut, Zagreb, 1997., str. 46. Autorica dalje navodi kako se korisničke naknade “(O)bično naplaćuju za električnu energiju, plin, vodovod, odvodnju, sakupljanje i zbrinjavanje otpada, za korištenje aerodroma, javnih knjižnica, parkova, rekreacijskih centara, za održavanje cesta i mostova, za zaštitu od požara i za još niz usluga” (*loc. cit.*).
- 32 Hyman, D., *op. cit.*, u bilj. 34., str. 754.

outputa<sup>33</sup>. Neujednačenost ovih i drugih definicija korisničkih naknada uglavnom je posljedica vrlo heterogenih fiskalnih instrumenata koje se uobičajeno obuhvaća ovim širim pojmom. Stoga je svrsishodna sistematizacija i podjela korisničkih naknada na tri osnovne skupine: 1) pristojbe, 2) cijene javnih usluga i 3) porezi temeljem ostvarene posebne koristi.<sup>34</sup> Pristojbe su plaćanja za specifičnu uslugu javne vlasti isporučenu točno određenoj osobi (npr. plaćanje za izdavanje dozvole za pokretanje određene djelatnosti).<sup>35</sup> Stoga se mogu promatrati i kao naknada troškova javnog sektora koju snosi privatni sektor.<sup>36</sup> Cijene javnih usluga plaćaju točno određeni subjekti koji se koriste dobrima i uslugama koja imaju obilježja privatnih dobara, a koja isporučuje javna vlast (npr. cijena vode, cestarina i sl.).<sup>37</sup> Pritom je moguće točno izmjeriti potrošnju isporučenog dobra/usluge u odnosu na svakog subjekta te sukladno tomu i naplatiti odgovarajući novčani iznos. Konačno, porezi temeljem ostvarene posebne koristi (engl. *benefit taxes*) predstavljaju skupinu korisničkih naknada “drukčiju od pristojbi i cijena javnih usluga po tome što se ne izvode iz pružanja ili prodaje specifičnog dobra ili usluge točno određenom pojedincu”.<sup>38</sup> Radi se naime o obveznim davanjima koje plaćaju subjekti za koje se pretpostavlja da uživaju određene koristi od usluga javnih vlasti, iako je nemoguće točno odrediti korist za pojedinog subjekta.<sup>39</sup> Porezi na nekretnine koji se ubiru pri izgradnji određenog infrastrukturnog objekta i čija visina ovisi o porastu vrijednosti nekretnine primjer su ove kategorije korisničkih naknada.<sup>40</sup>

Zajedničko konstitutivno obilježje svih navedenih korisničkih naknada sastoji u ostvarenju načela korisnosti (engl. *benefit principle*, njem. *Äquivalenzprinzip*), kao jednog od temeljnih pristupa oblikovanju sustava javnih prihoda. Ovo načelo zahtijeva da se teret financiranja javnih usluga raspodijeli sukladno koristima koje pojedini subjekti imaju od pružanja tih usluga.<sup>41</sup> S obzirom da je za većinu javnih usluga koje se pružaju sa središnje razine državne vlasti nemoguće odrediti razinu koristi koju od njih imaju pojedinci, ili barem skupine pojedinaca, ovo se načelo ne primjenjuje pri oblikovanju javnih prihoda središnje države. Većina poreza, najvažnijih instrumenata

33 UN-HABITAT (2009.), *op. cit.*, u bilj. 27., str. 33.

34 Prema: *loc. cit.* Za primjer alternativne podjele vidi: Richardson, P., *The Growth of Federal User Charges*, Congress of the U.S., Congressional Budget Office, Washington, 1993., str. 3.

35 Prema: Bird, R., Tsiopoulos, T., *User Charges for Public Services: Potentials and Problems*, Canadian Tax Journal, vol. 45., br. 1., 1997., str. 39. Vidi i: Arbutina, H., *op. cit.*, u bilj. 28., str. 661.

36 Prema: UN-HABITAT (2009.), *op. cit.*, u bilj. 27., str. 33.

37 Prema: Bird, R., Tsiopoulos, T., *op. cit.*, u bilj. 39., str. 39.

38 Prema: UN-HABITAT (2009.), *op. cit.*, u bilj. 27., str. 33.

39 Prema: Duff, D., *Benefit Taxes and User Fees in Theory and Practice*, University of Toronto Law Journal, vol. 54., br. 4., 2004., str. 394.

40 U SAD-u je tako raširena primjena tzv. posebnih nameta (engl. *special assessment*), imovinskih poreza koji se temelje upravo na pretpostavljenim koristima vlasnika nekretnina od određenih javnih projekata. Vidi detaljnije u: Reynolds, L., *Taxes, Fees, Assessments, Dues, And The “Get What You Pay for” Model of Local Government*, Florida Law Review, vol. 56., br. 2., str. 397.-402.

41 Detaljnije o načelu korisnosti vidi: Šimović, J., *Načela porezne pravednosti i hrvatski porezni sustav*, Financijska praksa, vol. 18., br. 6., 1994., str. 568.; Hyman, D., *op. cit.*, str. 421.-422.

prikupljanja sredstava za financiranje javnih usluga koje pruža središnja država, stoga slijedi konkurentno načelo - načelo sposobnosti za plaćanje poreznih obveznika (engl. *ability to pay principle*; njem. *Leistungsfähigkeitsprinzip*).<sup>42</sup> Primjerice, ako je dohodak fizičke osobe u nekoj državi prihvaćen kao pokazatelj sposobnosti za plaćanje, obveznici poreza na dohodak doprinosit će financiranju općih javnih usluga ovisno o vlastitoj sposobnosti za plaćanje, bez mogućnosti povezivanja plaćenog iznosa poreza i koristi koje su ostvarili od navedenih usluga. Važnu iznimku predstavlja porez (trošarina) na naftne derivate, čije se ubiranje može opravdati načelom korisnosti, ako se pođe od pretpostavke da potrošači koji snose teret ovog poreza uživaju i koristi od javno financirane prometne infrastrukture.<sup>43</sup>

Načelo korisnosti zadržava važnu ulogu pri oblikovanju sustava financiranja javnih usluga na lokalnim razinama.<sup>44</sup> Polazeći od Oatesovog poučka o razlikovanju javnih dobara s obzirom na njihovu prostornu dimenziju,<sup>45</sup> lako je zaključiti kako je na lokalnim razinama mnogo lakše povezati koristi od lokalnih javnih dobara s određenim subjektima ili barem skupinama subjekata. Stoga mnogi porezni stručnjaci podupiru načelo korisnosti kao rukovodno načelo lokalnih javnih financija. U tako oblikovanom, tzv. poduzetničkom modelu financiranja lokalnih javnih usluga, glavni je ekonomski cilj lokalnih jedinica pružiti vlastitim rezidentima one usluge koje su spremni platiti.<sup>46</sup> Korisničke su naknade prepoznate kao temeljni financijski instrumenti za ostvarivanje ovog pristupa.

Teorijsku liniju razlikovanja između poreza i korisničkih naknada, međutim, nije jednostavno odrediti. Primjerice, nerijetka je pojava tzv. destiniranih poreza (engl. *earmarked taxes*), kod kojih je namjena trošenja prikupljenih prihoda unaprijed utvrđena, te su na taj način pogodni i za ostvarenje načela korisnosti.<sup>47</sup> Također se može postaviti pitanje pravilne klasifikacije *supra* opisane treće kategorije korisničkih naknada – poreza temeljem ostvarene posebne koristi. Zbog čega se ovi instrumenti financiranja javnih potreba ubrajaju u korisničke naknade, a ne u poreze? Barker ističe

42 Detaljnije o ovom načelu vidi: Šimović, J., *op. cit.*, u bilj. 45., str. 569.-573. Oporezivanje sukladno gospodarskoj snazi u mnogim državama ima značenje ustavnog načela. Za primjer može poslužiti čl. 51. Ustava Republike Hrvatske (NN br. 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10), koji određuje: “(S)vatko je dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima. Porezni se sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti.”

43 Prema: Hyman, D., *op. cit.*, u bilj. 34., str. 754.

44 Autori Šimović i Rogić Lugarić kao temeljna načela suvremenih javnih financija na lokalnim razinama ističu načelo podudarnosti i načelo korisnosti. „Ta je načela moguće razviti u tri pravila: (i) rashodi se moraju podudarati s prihodima; (ii) prihodne mogućnosti trebaju se podudarati s političkom odgovornošću; (iii) razina korisnosti treba se podudarati s pojedinim vrstama prihoda“ (Šimović, J., Rogić Lugarić, T., *op. cit.*, u bilj. 13., str. 390.).

45 O ovomu detaljnije vidi: Bajo, A., Jurlina Alibegović, D., *op. cit.*, u bilj. 1., str. 36.

46 Prema: Bird, R., *Financing Local Services: Patterns, Problems and Possibilities*, University of Toronto Press, Toronto, 1995., str. 44.

47 U hrvatskom fiskalnom sustavu tako možemo govoriti o destiniranosti trošarine na energente (motorne benzine i plinska ulja koja se koriste kao pogonska goriva). I to s obzirom na čl. 91. Zakona o cestama (NN br. 84/11, 22/13, 54/13), kojim je uređena, tzv. naknada za financiranje građenja i održavanja javnih cesta, koja predstavlja obvezu državnog proračuna prema Hrvatskim cestama kao izvanproračunskom korisniku.

dva temeljna razlikovna kriterija poreza i „ne - poreza“: važnost cilja javne politike koji se pojedinim instrumentom želi ostvariti i stupanj privatne koristi koja proizlazi iz trošenja prikupljenih prihoda. Sukladno tomu, što manje izravne koristi obveznik plaćanja nekog fiskalnog instrumenta ostvari te što je važniji javno-politički cilj tog instrumenta, to se u većoj mjeri ostvaruje bit poreza.<sup>48</sup>

Stoga klasifikacija određenog javnog davanja kao poreza ili korisničke naknade nužno uključuje kretanje unutar kontinuuma, čije suprotne strane predstavljaju oni financijski instrumenti koji u potpunosti ostvaruju idealtipske osobine poreza i opće ciljeve oporezivanja te oni koji su strukturno oblikovani u skladu s načelom korisnosti, a služe užim javno-političkim ciljevima. Pritom valja naglasiti kako porezi općenito imaju tri temeljne funkcije (svrhe): 1) prikupljanje prihoda za financiranje javnih dobara i usluga, 2) redistribuciju dohotka i bogatstva ostvarenih djelovanjem tržišnih sila te 3) usmjeravanje ponašanja u socijalnoj i ekonomskoj sferi.<sup>49</sup> S druge strane, sve moguće funkcije korisničkih naknada podređene su onoj temeljnoj: ostvarivanju ekonomski učinkovitije alokacije resursa uslijed prevaljivanja troškova javnih dobara i usluga na one subjekte koji od njih imaju izravne koristi.<sup>50</sup>

Postavlja se pitanje zašto je uopće važno neki javno-financijski instrument kategorizirati u jednu ili drugu *supra* opisanu kategoriju. Posebno se ističu dva aspekta. Prvo, iz perspektive nositelja fiskalne politike, napose na lokalnoj razini, važno je dobro razumijevanje i poznavanje osnovnih obilježja svih mogućih instrumenta financiranja javnih potreba. To je osnovni preduvjet za odabir one strukture fiskalnog sustava koja će omogućiti ostvarenje svih željenih ciljeva. Primjerice, izbor između poreza i korisničkih naknada mora prvenstveno biti vezan uz narav usluga, tj. dobara čije je pružanje u djelokrugu javnog sektora. Pritom temeljni zahtjev glasi: ona dobra koja iskazuju više obilježja čistih javnih dobara treba financirati lokalnim porezima, a ona dobra koja iskazuju više obilježja čistih privatnih dobara treba financirati korisničkim naknadama.<sup>51</sup> Drugo, klasifikacija nekog financijskog instrumenta kao poreza može imati vrlo značajne pravne posljedice.<sup>52</sup> Posebno ističemo kako u većini svjetskih država temeljni instituti pravne države postavljaju bitna ograničenja pred državnu moć nametanja i oblikovanja poreza te pružaju poreznim obveznicima širok instrumentarij zaštite njihovih prava u porezno-pravnom odnosu.<sup>53</sup> Primjenjuje li

48 Prema: Barker, W., *A Normative Approach to the Concept of Tax*, u: Peeters, B. (ur.), *The Concept of Tax*, IBFD, Amsterdam, 2006., str. 22.

49 Prema: Avi Jonah, R., *The Three Goals of Taxation*, *Tax Law Review*, vol. 60, br. 1., 2006, str. 3.

50 Prema: Bird, R., Tsiopoulos, T., *op. cit.*, u bilj. 39., str. 36.-37. Detaljnije o prednostima korisničkih naknada iz perspektive ekonomske učinkovitosti vidi: Duff, D., *op. cit.*, u bilj. 43., str. 396.-400.

51 Prema: Šimović, J., Rogić Lugarić, T., *op. cit.*, str. 391. Vidi i: Duff, D., *op. cit.*, u bilj. 43., str. 410.-411. Općenito o razlici između javnih i privatnih dobara, kao i njihovim podvrstama vidi: Šimović, J., *Javna dobra*, u: Jelčić, B., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 17., str. 670.-678.

52 Za kratak pregled mogućih pravnih posljedica klasifikacije nekog davanja kao poreza vidi: Thurony, V., *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague, 2003., str. 46.-47., bilj. 5.

53 Vidi, detaljno, u: Lončarić-Horvat, O., *Oporezivanje u skladu s načelima pravne države*, u: Jelčić, B., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 17., str. 526.-554.; također i: Vanistaendel, F., *Legal Framework for Taxation*, u: Thurony, V. (ur.), *Tax Law Design and Drafting (vol. 1.)*, str. 15.-70.

se ustavni i zakonski okvir oporezivanja i na alternativne instrumente financiranja javnih potreba, poput korisničkih naknada? Odgovor na ovo pitanje valja tražiti komparativnom metodom, jer ovisi o pozitivnopravnom uređenju fiskalnog sustava u svakoj pojedinoj državi.<sup>54</sup>

### **3.2. Pravna priroda komunalne naknade: porez ili korisnička naknada?**

Rješavanje problema pravne prirode hrvatske komunalne naknade s teorijskog aspekta uključuje primjenu *supra* izloženih nalaza financijske teorije o razlikovanju poreza i korisničkih naknada na temeljna funkcionalna i strukturna obilježja komunalne naknade. Pritom valja naglasiti kako većina autora u sistematizaciji hrvatskoga fiskalnog sustava komunalnu naknadu ubrajaju u širu skupinu korisničkih naknada.<sup>55</sup> *Prima facie* shvaćanje komunalne naknade kao korisničke naknade valja, međutim, prihvatiti s oprezom, jer se čini kako je upravo ovaj javno-financijski instrument dobar primjer često nejasne granice između poreza i korisničkih naknada. Naime, ako se pođe od *supra* izložene podjele svih korisničkih naknada na tri glavne skupine, komunalnu naknadu može se ubrojiti jedino u skupinu, tzv. poreza temeljem ostvarene posebne koristi, koja je (*nomen est omen!*) po svojim obilježjima najbližnja klasičnim porezima.<sup>56</sup>

Stoga prvo valja identificirati strukturna obilježja hrvatske komunalne naknade, u skladu s njezinim *de lege lata* normativnim okvirom te ih usporediti s bitnim obilježjima pojedine skupine javno-financijskih instrumenata.

Primjetno je kako komunalna naknada ne ostvaruje dva idealtipska obilježja klasičnih poreza: 1) obilježje nedestiniranosti i 2) izostanak neposredne protunaknade u vidu koristi koje porezni obveznik ima od usluga javnog sektora.<sup>57</sup> Prihodi prikupljeni komunalnom naknadom destiniрани su prihodi proračuna JLS jer je namjena njihova trošenja unaprijed utvrđena zakonom.<sup>58</sup> Obilježje destiniранosti, međutim, ne smatra se presudnim razlikovnim kriterijem poreza i drugih financijskih instrumenata na što upućuje i nerijetka primjena destiniраних poreza.<sup>59</sup> Stoga se ključno strukturno obilježje prema kojemu se komunalna naknada u Republici Hrvatskoj razlikuje od idealtipskog modela poreza sastoji u njezinom potencijalu ostvarenja načela korisnosti. I to u smislu mogućnosti vezivanja obveze plaćanja komunalne naknade s pretpostavljenim posebnim koristima pruženih njezinim obveznicima obavljanjem određenih usluga javne vlasti (JLS-a).

54 Za primjer sveobuhvatnog komparativnog istraživanja pojma poreza, njegovih distinktivnih obilježja te temeljnih pravnih posljedica oporezivanja vidi: Peeters, B. (ur.), *op. cit.*, u bilj. 52., str. 17.-204. Analiza primjene općih instituta poreznog prava Republike Hrvatske na jedan specifični javno-financijski instrument, komunalnu naknadu, izložena je *infra* u poglavlju 4.

55 Vidi, primjerice, Perić, R., *op. cit.*, u bilj. 29., str. 239.

56 Posebno ističemo kako autor Arbutina sve korisničke naknade sistematizira u četiri skupine, gdje četvrtu skupinu čine upravo komunalne naknade kao naknade za one "vrste komunalnih troškova koje nije moguće individualizirati" (Arbutina, H., *op. cit.*, u bilj. 28., str. 661.).

57 O temeljnim obilježjima poreza vidi *supra*, poglavlje 3.1., bilj 32. i pripadajući tekst.

58 Vidi: *supra*, poglavlje 2.

59 Vidi: Jelčić, B., *Podjela poreza*, u: Jelčić, B., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 17., str. 107.-108.

*Supra* je izraženo stajalište kako klasifikacija određenog instrumenta kao poreza ili korisničke naknade u bitnome ovisi o stupnju izravnih koristi koje obveznik plaćanja nekog financijskog instrumenta ostvari od javnog sektora. S tog aspekta presudnim se čini pitanje predstavlja li, i u kojoj mjeri, iznos obveze komunalne naknade protunaknadu za dijapazon točno određenih komunalnih usluga koje pruža grad/općina, a od čijeg obavljanja obveznik ima koristi. Pri davanju odgovora za početak valja primijetiti kako je zajednički nazivnik komunalnih usluga koje se financiraju prihodima od komunalne naknade nemogućnost realne individualizacije njihovih troškova na pojedinačne korisnike.<sup>60</sup> To i jest temeljno razlikovno obilježje one podvrste korisničkih naknada (porezi temeljem ostvarene posebne koristi) u koju se komunalna naknada uobičajeno svrstava.<sup>61</sup> Međutim, ispravnost takve klasifikacije ovisi o tomu koliko se dizajnom pojedinih elemenata komunalne naknade (obveznik, osnovica, stopa, oslobođenja) uspješno povezuje iznos obveze s izravnim koristima koje pojedini obveznik ima od komunalnih usluga iz čl. 22. st. 1. ZKG-a. Drugim riječima, ako je komunalna naknada doista korisnička naknada, njezini bi elementi trebali biti oblikovani tako da se što je više moguće slijedi načelo korisnosti, te bi konačni iznos obveze predstavljao aproksimaciju cijene onih komunalnih usluga čije je troškove nemoguće realno individualizirati.

Shvaćanje komunalne naknade kao korisničke naknade očito polazi od pretpostavke kako pružanje komunalnih usluga iz čl. 22. st. 1. ZKG-a rezultira određenim koristima za vlasnike ili korisnike nekretnina na području JLS-a, a viši iznosi obveze komunalne naknade koreliraju s većim pretpostavljenim koristima.<sup>62</sup> Valjanost ove pretpostavke je upitna. Naime, i osobe koje nisu nužno vlasnici/korisnici nekretnina na području JLS-a mogu uživati koristi od javnih površina, javne rasvjete, javnih groblja i nerazvrstanih cesta. Nadalje, vrlo je dvojbeno postojanje veze između veće korisne površine nekretnine i većih koristi od navedenih usluga. Jednako tako, u nižim, atraktivnijim zonama JLS-a, napose većih gradova, u pravilu u potpunosti izostaju groblja, krematoriji i nerazvrstane ceste, a većim i uređenijim javnim površinama u tim zonama koriste se i osobe koji su vlasnici/korisnici nekretnina u drugim zonama, te nerezidenti. Konačno, izmjenama ZKG-a iz 2001. uvedena je mogućnost da JLS sredstva prikupljena od komunalne naknade koriste i za namjene različite od pružanja komunalnih usluga.<sup>63</sup> U slučaju korištenja

60 O kojim se točno uslugama radi vidi: *supra*, poglavlje 2., bilj. 25. i pripadajući tekst.

61 Vidi: *supra*, poglavlje 3.1., bilj. 42. i pripadajući tekst.

62 Primjerice, ako se uzmu u obzir čimbenici o kojima ovisi konačni iznos obveze, vlasnik/korisnik dviju nekretnina iste namjene (npr. stambeni prostor) i iste površine, ali smještenih u različitim zonama iste JLS (npr. jedna nekretnina smještena u središtu, a druga u rubnom dijelu grada) platit će viši iznos komunalne naknade za onu nekretninu koja se nalazi u atraktivnijoj, tj. nižoj zoni. Vlasnici/korisnici nekretnina u nižim zonama u pravilu mogu računati na veći standard nekih komunalnih usluga koje se financiraju prihodima od komunalne naknade (npr. javne površine, javna rasvjeta).

63 Vidi: *supra*, poglavlje 2.1., bilj. 26. i pripadajući tekst. Proračunska praksa JLS-a pokazuje ekstenzivno korištenje ove mogućnosti ako godišnji prihodi od komunalne naknade premašuju godišnje rashode za obavljanje djelatnosti iz čl. 22. st. 1. ZKG-a. S druge strane, nije rijetka niti suprotna pojava, gdje prihodi od komunalne naknade nisu dostatni za pokriće troškova obavljanja komunalnih djelatnosti koje se njima financiraju. Kao što je u ovom radu već

ove mogućnosti gotovo je nemoguće odrediti vidljivu vezu između iznosa obveze komunalne naknade i koristi od usluga održavanja objekata školskog, zdravstvenog i socijalnog sadržaja.<sup>64</sup> Dakle, polazeći od temeljnih strukturnih obilježja komunalne naknade teško je pronaći uvjerljive argumente u korist shvaćanja komunalne naknade kao korisničke naknade te ovaj javno-financijski instrument iskazuje obilježja vrlo slična lokalnom porezu na nekretnine.<sup>65</sup>

Niti analiza funkcija komunalne naknade u hrvatskom fiskalnom sustavu ne pruža uvjerljive argumente za njezino teorijsko svrstavanje u kategoriju korisničkih naknada. Naime, *de lege lata* normativni dizajn komunalne naknade nepogodan je za ostvarenje primarne svrhe svih korisničkih naknada – postizanja ekonomski učinkovitije alokacije ograničenih resursa. To stoga što dobra/usluge koje se financiraju prihodima od komunalne naknade, primjerice javna rasvjeta ili održavanje javnih površina, iskazuju više obilježja javnosti, i bliža su čistim javnim, nego čistim privatnim dobrima.<sup>66</sup> To se kosi s temeljnim preduvjetom za primjenu klasične korisničke naknade ili poreza temeljem posebne koristi te postizanje veće ekonomske učinkovitosti postaje nemoguće.<sup>67</sup> S druge strane, komunalna naknada nepobitno ostvaruje fiskalnu funkciju, tj. funkciju financiranja dobara i usluga koje pruža javni sektor, koja je imanentna svakom porezu. Imajući u vidu da komunalne djelatnosti predstavljaju jednu od najvažnijih zadaća iz djelokruga hrvatskih JLS-a, prihodi prikupljeni komunalnom naknadom služe ostvarenju javno-političkih ciljeva od nezanemarljivog značaja.

Zaključujemo kako je, sa stajališta teorije javnih financija, komunalna naknada u Republici Hrvatskoj, i prema strukturnim obilježjima i prema temeljnim funkcijama čijem ostvarenju služi, u kontinuumu financijskih instrumenata bliža klasičnim porezima nego korisničkim naknadama. Stoga se može označiti i „skrivenim“ lokalnim porezom na nekretnine, što valja uzeti u obzir u neminovnim budućim raspravama

---

istaknuto, to može biti posljedica problema u naplati komunalne naknade. No, može se identificirati i problem fiskalnog oportunitizma u nekim JLS pri određivanju visine komunalne naknade. To je ujedno i jedan od temeljnih problema pri primjeni svih korisničkih naknada kao instrumenata javnog financiranja. O ovom detaljnije vidi: Arbutina, H., *op. cit.*, u bilj. 28., str. 662.-664.

64 To posebno vrijedi za pravne osobe, koje su obveznici komunalne naknade zbog vlasništva ili korištenja poslovnog prostora, kao i za fizičke osobe obveznike komunalne naknade koje prebivalište imaju u nekoj drugoj JLS. U tim je slučajevima nemoguće povezati iznos obveze komunalne naknade u onoj JLS na čijem se području nekretnina nalazi s koristima od objekata školskog, zdravstvenog i socijalnog sadržaja.

65 Vrijedi istaknuti i primjer iz SAD-a, gdje je Sud savezne države Washington u predmetu *Covell v. City of Seattle* odlučivao o pravnoj prirodi, tzv. naknade za uličnu infrastrukturu (engl. *street utility charge*), koju su uvele gradske vlasti Seattlea. S obzirom da su obveznici naknade bili vlasnici nekretnina, bez obzira jesu li u njima živjeli ili ne, te se nije mogla utvrditi izravna veza između naknade i pružene javne usluge, Sud je odlučio da se zapravo radi o „skrivenom“ porezu na nekretnine (prema: Spitzer, H., *Taxes vs. Fees: A Curious Confusion*, *Gonzaga Law Review*, vol. 38., br. 2., 2003., str. 353.-354.).

66 Autorica Slack u svojoj analizi ističe upravo javnu rasvjetu i lokalne parkove kao primjer dobara koje je primjerenije financirati imovinskim porezima, a ne korisničkim naknadama (prema: UN-HABITAT (2009), *op. cit.*, u bilj. 27., str. 19.).

67 Detaljnije o ovom vidi u: Duff, D., *op. cit.*, u bilj. 43., str. 410.-411.

oko reforme postojećih i uvođenja novih poreznih oblika u hrvatski porezni sustav.

#### **4. KOMUNALNA NAKNADA I NORMATIVNO UREĐENJE HRVATSKOGA FISKALNOG SUSTAVA**

U ovom se poglavlju analizira položaj komunalne naknade u pozitivnopravnom okviru hrvatskoga fiskalnog sustava. Iako bi normativno uređenje pojedinih javno-financijskih instrumenata trebalo polaziti od osnovnih nalaza financijske teorije te tako otkloniti i moguće nejasnoće i nepreciznosti u njihovoj primjeni, to često nije slučaj. Pogotovo je zanimljiva analiza u kojoj mjeri razvoj modaliteta financiranja javnih potreba, i na središnjoj i na lokalnim razinama, prate i odgovarajuće promjene normativnog okvira.

Analiza pravne prirode komunalne naknade iz perspektive teorije javnih financija izložena je *supra* (poglavlje 3.). Nastavno se istražuje normativni okvir njezinog ubiranja, i materijalnopравни i postupnovnopравни. Posebno se ukazuje i na nedoumice koje se javljaju u praksi utvrđivanja i naplate komunalne naknade, a koje se u dobrom dijelu mogu pripisati i neprepoznavanju temeljnih obilježja ovoga financijskog instrumenta.

##### **4.1. O primjeni Općeg poreznog zakona na pravne odnose između obveznika komunalne naknade i nadležnih tijela JLS-a**

Iz relevantnih odredbi ZKG-a, koje uređuju osnovne elemente komunalne naknade kao javno-financijskog instrumenta,<sup>68</sup> odnos između obveznika komunalne naknade i tijela JLS-a nadležnih za njezino utvrđivanje i naplatu pravni je odnos, koji nastaje *ex lege*, ispunjenjem zakonom predviđenih činjenica. Radi se o javnopravnom odnosu, s obzirom na pravni temelj njegovog nastanka (zakonska norma, a ne sporazum sudionika), poziciju jednog sudionika kao tijela javne vlasti i njegovu nadređenost drugom sudioniku odnosa te mogućnost identifikacije javnog interesa (financiranje komunalnih djelatnosti) koji se ovim odnosom ostvaruje.<sup>69</sup> S obzirom na relativno malen broj odredbi ZKG-a koji uređuje prava i obveze sudionika ovog odnosa,<sup>70</sup> postavlja se pitanje potrebe primjene drugih propisa pravnog sustava Republike Hrvatske. Za potrebe ovog rada posebno je zanimljivo u kojoj je mjeri u hrvatskom pravu prepoznata pravna priroda ovoga financijskog instrumenta te, posljedično, primjenjuju li se na navedene odnose propisi poreznog, odnosno (u širem

68 Vidi detaljnije: *supra*, poglavlje 2.

69 O kriterijima razlikovanja javnopravnih i privatnopravnih odnosa vidi detaljnije: (Padjen, I., *Javno i privatno pravo: transfer pravnih teorija*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 44, br. 3.-4., 2007., str. 448.-452.).

70 Odredbe materijalnopravnog značaja koje reguliraju obveze obveznika komunalne naknade, sadržane u ZKG-u, prikazane su *supra* u poglavlju 2. Kad se radi o posebnim postupovnim pravilima koja se odnose na postupanje nadležnih tijela JLS pri utvrđivanju i naplati komunalne naknade ZKG sadrži tek odredbe kojim se uređuju obvezni dijelovi rješenja o komunalnoj naknadi, rok za donošenje rješenja te stvarna nadležnost za odlučivanje o žalbi na prvostupanjsko rješenje. Vidi: čl. 23. st. 3. i 4. te čl. 23. st. 6. ZKG-a.

smislu) financijskog prava.

Zakon koji predstavlja zajedničku osnovu čitavoga hrvatskoga poreznog sustava jest Opći porezni zakon.<sup>71</sup> Međutim, njegov su značaj i područje primjene puno širi. U skladu s odredbom čl. 1. OPZ-a, kojom se određuje obuhvat društvenih odnosa uređenih ovim propisom,<sup>72</sup> taj se zakon primjenjuje i na pravne odnose između obveznika plaćanja drugih javnih davanja (a ne samo poreza) i onih tijela javne vlasti kojima su pozitivnim pravnim propisima u nadležnost dodijeljeni poslovi njihova utvrđivanja i naplate. Temeljem te odredbe potvrđen je značaj OPZ-a kao sistemskog zakona koji uređuje pravne odnose ne samo u području poreza, već širem području drugih javnih davanja.<sup>73</sup> OPZ detaljno uređuje i materijalnopravne i postupovnopravne aspekte ovih odnosa. Njegova je pravna narav dvojaka: istovremeno predstavlja *lex generalis* u odnosu na posebne propise o pojedinim vrstama poreza i drugih javnih davanja, ali i *lex specialis* u odnosu na Zakon o općem upravnom postupku,<sup>74</sup> sistemski zakon koji uređuje postupanje javnopravnih tijela u svim upravnim stvarima.<sup>75</sup> Postavlja se pitanje primjenjuje li se opisani pozitivno-pravni okvir i na odnose između obveznika komunalne naknade i nadležnih tijela JLS-a.

Pravilnoj primjeni OPZ-a svakako doprinosi zakonsko određenje pojmova „poreza“ i „drugog javnog davanja“, koje nalazimo u njegovom čl. 2. Tako su porezi definirani kao novčana davanja i prihod proračuna koji se koristi za podmirivanje proračunom utvrđenih javnih izdataka, uz dodatnu napomenu kako se porezi ne smatraju povremenim davanjima.<sup>76</sup> Pod pojmom drugih javnih davanja smatraju se carine, pristojbe, doprinosi, naknade za koncesije, novčane kazne za porezne prekršaje i sva davanja čije je utvrđivanje i/ili naplata i/ili nadzor prema propisima u nadležnosti poreznog tijela.<sup>77</sup> Nadalje, OPZ definira i pojedine oblike drugih javnih davanja.<sup>78</sup> Navedena zakonska dihotomija između poreza i drugih javnih davanja nema veći praktični značaj s obzirom na to da se sve odredbe OPZ-a koje se odnose na poreze na odgovarajući način primjenjuju i na druga javna davanja.<sup>79</sup> Dakle, svaka odredba OPZ-a koja sadrži riječ „porez“ odnosi se, za potrebe primjene tog zakona, ne samo

71 NN br. 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13 (dalje: OPZ).

72 Prema: Arbutina, H., Rogić Lugarić, T., *Porezni postupak*, u: Šimović, J., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 11., str. 223.

73 Na neprecizan i dijelom pogriješan naziv samoga zakona (Opći porezni zakon) upućivali su, u više navrata, i autori poput Mijatovića, Lončarić-Horvat i dr. Prikladniji i potpuniji naziv zakona bio bi svakako istovjetan zakonu koji je bio „uzor“ radnoj skupini pri njegovu donošenju, a to je njemački Zakon o javnim davanjima (*Abgabenordnung*). Navedeni je nedostatak dijelom otklonjen odredbom, odnosno čl. 2. st. 8. „novog“ OPZ-a, donesenog 2008. godine, kojom se sva javna davanja smatraju porezima, za potrebe primjene OPZ-a (vidi: *infra*, bilj. 84. i pripadajući tekst).

74 NN br. 47/09 (dalje: ZUP).

75 Čl. 4. OPZ-a regulira odnos između njegovih odredbi i odredbi ZUP-a te navodi: *Ako ovim zakonom nije uređeno drugačije, na postupanje poreznih tijela primjenjuje se Zakon o općem upravnom postupku.*

76 Čl. 2. st. 2. OPZ-a.

77 Čl. 2. st. 3. OPZ-a. O pojmu poreznog tijela, u smislu OPZ-a, vidi: *infra*, bilj. 89.

78 Vidi: čl. 2. st. 4.-7. OPZ-a.

79 Čl. 2., st. 8. OPZ-a.

na poreze, kako su definirani u čl. 2. st. 2. OPZ-a, već i na puno širu skupinu drugih javno-financijskih instrumenata, obuhvaćenih zakonskom sintagmom „druga javna davanja“.

No, budući da OPZ ima i značenje općeg (*lex generalis*) propisa, od njegove se primjene mora odstupiti svaki put kada postoji posebni propis, koji pojedina pitanja uređuje drukčije. To je čest slučaj kad se radi o „drugim javnim davanjima“, s obzirom na njihove različitosti u odnosu na onu kategoriju javno-financijskih instrumenata čije je reguliranje prvenstvena namjena OPZ-a – poreze. Dobar primjer jest detaljno uređenje postupanja javnopravnih tijela u području doprinosa za socijalno osiguranje posebnim zakonom.<sup>80</sup> Kad se radi o komunalnoj naknadi, izostaje detaljno zakonsko uređenje odnosa između nadležnog javnopravnog tijela i obveznika. Dakle, primjena OPZ-a treba imati primarni značaj za pravno uređenje tog odnosa pod uvjetom da komunalnu naknadu možemo obuhvatiti pojmom „javna davanja“, u smislu čl. 2. OPZ-a. Tada pravni odnos između nadležnog tijela JLS-a i obveznika komunalne naknade ulazi u njegov predmetni obuhvat.

Analiza odredbi čl. 2. OPZ-a dovodi do zaključka kako je komunalnu naknadu moguće obuhvatiti jednako i zakonskim pojmom „poreza“, kao i pojmom „drugog javnog davanja“. Naime, komunalna naknada udovoljava svim obilježjima, koji su u skladu sa čl. 2. st. 2. OPZ-a potrebna da bi se određeni javno-financijski instrument smatrao porezom. Promatrano iz perspektive obveznika komunalne naknade (pravnih/ fizičkih osoba vlasnika/korisnika nekretnina) to je davanje u novcu koje su oni temeljem zakona obvezni platiti jedinicama javne vlasti (JLS-ima). Iz perspektive JLS-a ona predstavlja njihov proračunski prihod koji se koristi za podmirivanje proračunom utvrđenih javnih izdataka (izdaci za komunalne djelatnosti iz čl. 22. st. 2. ZKG-a dio su ukupnih proračunskih izdataka JLS-a). Dakako, zakonska definicija poreza iz čl. 2. st. 2. OPZ mora se podvesti kritici kao suviše neprecizna i preširoka. Zakonodavac očito nije uzeo u obzir sva ona obilježja koja su u teoriji javnih financija označena specifičnima za poreze kao najvažnije instrumente financiranja javnih potreba.<sup>81</sup> Jasan zakonski kriterij razlikovanja između poreza i drugih javnih davanja, osim onih koji su izričito navedeni i definirani u čl. 2. st. 3.-7. OPZ-a (carine, doprinosi, pristojbe, naknade za koncesiju) nije propisan<sup>82</sup>. Posljedica toga jest da normativni pojam poreza nedvojbeno obuhvaća i komunalnu naknadu, što je u skladu sa zaključcima teorijske raščlambe njezine pravne prirode.

Čak i ako se uvaži jasna intencija zakonodavca za pojmovnim razlikovanjem onih javno-financijskih instrumenata koji se mogu označiti porezima (najčešće polazeći od samog naziva instrumenta) i svih drugih vrsta instrumenata (poput korisničkih naknada, koje OPZ izričito ne spominje), te pode od *supra* opovrgnute pretpostavke kako komunalna naknada nije porez,<sup>83</sup> i dalje je opravdana primjena OPZ-a na odnose između obveznika komunalne naknade i nadležnih tijela JLS-a. Naime, tada komunalnu naknadu valja označiti „drugim javnim davanjem“. To stoga

80 Zakon o doprinosima (NN br. 84/08, 152/08, 94/09, 18/11, 22/12, 144/12).

81 O ovom detaljnije vidi: *supra*, poglavlje 3.1.

82 To, kako je *supra* navedeno, nije od većeg praktičnog značenja jer njegove odredbe valja jednako primijeniti i na poreze i na druga javna davanja.

83 O pravnoj prirodi komunalne naknade s teorijskog aspekta vidi *supra*, poglavlje 3.2.

što su posebnim propisom (ZKG-om) ovlasti za njezino utvrđivanje i naplatu dani u nadležnost tijela JLS-a, koje se u smislu čl. 3. OPZ-a, ima smatrati poreznim tijelom.<sup>84</sup> Pritom ističemo kako i zakonska definicija „drugog javnog davanja“ trpi ozbiljne prigovore, a niti sudska praksa nije dosad ponudila zadovoljavajuće tumačenje navedenog pojma.<sup>85</sup> To uvelike podriva pravnu sigurnost svih fizičkih i pravnih osoba na koje se odnose odredbe „šume“ propisa kojima su uređeni raznorazni nameti i davanja u Republici Hrvatskoj<sup>86</sup>. Također uzrokuje probleme za ona tijela javne vlasti koji su te iste propise dužni provoditi u praksi, tj. na zakonit i pravilan način utvrditi obvezu i naplatiti javni prihod. Problemi su napose prisutni i predvidivi ako je riječ o javno-financijskim instrumentima s određenim izvornim obilježjima, poput različitih korisničkih naknada.

Nekoliko rješenja koje nalazimo u drugim propisima također idu u prilog teze kako se komunalna naknada mora smatrati javnim davanjem u smislu primjene OPZ-a. Prema čl. 5. st. 2. Zakona o financiranju vodnog gospodarstva<sup>87</sup> (dalje: ZFVG) vodne su naknade, kao osnovni instrumenti financiranja vodnog gospodarstva u Republici Hrvatskoj<sup>88</sup>, javna davanja. Očita namjera zakonodavca da se na poslove utvrđivanja i naplate vodnih naknada primjenjuje OPZ potvrđena je u čl. 74. istog zakona, koji navodi kako se na zastaru obračuna i ovrhe vodnih naknada (osim naknada za zaštitu voda i naknade za razvoj, koje obračunavaju i naplaćuju isporučitelji vodnih usluga uz cijenu vodnih usluga) primjenjuje OPZ. Valja primijetiti kako većina vodnih naknada predstavljaju prihod Hrvatskih voda, javnog poduzeća u čijem su djelokrugu i poslovi obračuna i naplate većine vodnih naknada. Dakle, u tim slučajevima ne možemo govoriti o utvrđivanju i naplati davanja od strane poreznog tijela, u smislu

84 Prema čl. 3. OPZ-a *porezno tijelo jest tijelo državne uprave, tijelo jedinice područne (regionalne) samouprave ili tijelo jedinice lokalne samouprave u čijem su djelokrugu poslovi utvrđivanja, nadzora i naplate poreza*. Ako ovu odredbu tumačimo u skladu sa odredbom čl. 2. st. 8. OPZ-a, prema kojoj se sve odredbe OPZ-a koje se odnose na poreze, na odgovarajući način primjenjuju i na druga javna davanja, jasno je da se pojmom poreznog tijela mora obuhvatiti i ona tijela državne uprave te JLS-a u čijem je djelokrugu utvrđivanje/nadzor/naplata ne samo poreza, već i drugih javnih davanja, kako su pojmovno određeni u čl. 2. OPZ-a.

85 Ističemo kako je u jednoj presudi Upravnog suda u Rijeci (posl. br. 3 UsI-483/12-21 od 15. ožujka 2013.) utvrđeno da se komunalna naknada ima smatrati javnim davanjem, ali za potrebe primjene Zakona o upravljanju državnom imovinom (NN br. 145/10) čijim je čl. 16. st. 2. određeno kako je (bivša) Agencija za upravljanje državnom imovinom (AUDIO) oslobođena plaćanja svih poreza te drugih javnih davanja u odnosu na vlasništvo i upravljanje državnom imovinom. Nažalost, u presudi izostaje detaljnije obrazloženje navedenoga dijela presude, uključujući i primjenu metode sistemskog tumačenja, pozivanjem na relevantne odredbe OPZ-a. Valja istaknuti i kako je navedeni zakon prestao važiti 2013. godine, a novi Zakon o upravljanju i raspolaganju imovinom u vlasništvu Republike Hrvatske (NN br. 94/13) u svom čl. 19. izričito navodi kako su Republika Hrvatska i Državni ured za upravljanje državnom imovinom (DUUDI) oslobođeni plaćanja komunalne naknade.

86 Dovoljan je uvid u Registar neporeznih prihoda, klasifikaciju koju je izradilo Ministarstvo financija, u suradnji s Institutom za javne financije. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/RNP080905.pdf> (13. prosinca 2013.).

87 NN br. 153/09, 90/11, 56/13.

88 O ovomu vidi detaljnije: Klemenčić, I., *Naknade za financiranje vodnog gospodarstva*, Porezni vjesnik, vol. 20., br. 6./2011., str. 82-87.

čl. 3. OPZ-a, te bi utemeljenost određenja ovih vodnih naknada kao javnih davanja otpala bez izričite zakonske norme koja ih takvima definira. U tom smislu, naročito zanimljivom ističemo odredbu čl. 17. st. 1. ZFVG-a, kojom su JLS-ima u nadležnost dodijeljeni poslovi naplate naknade za uređenje voda, prihoda Hrvatskih voda, i to za nekretnine na koje se obračunava i naplaćuje komunalna naknada prema ZKG-u.<sup>89</sup> Kad se komunalna naknada ne bi smatrala javnim davanjem u smislu OPZ-a, moglo bi se govoriti o apsurdnoj situaciji u kojoj JLS paralelno naplaćuju komunalnu naknadu, njihov vlastiti proračunski prihod, ali ne i javno davanje, te naknadu za uređenje voda, prihod Hrvatskih voda, koje se sukladno čl. 5. st. 3. ZFVG-a, ima smatrati javnim davanjem.<sup>90</sup> Dodatan argument u prilog shvaćanja komunalne naknade kao javnog davanja u smislu OPZ-a može se naći u primjeni Zakona o naplati poreznog duga fizičkih osoba.<sup>91</sup> Ovim se zakonom u uvjetima izrazite nelikvidnosti i problema u naplati potraživanja od strane jedinica javne vlasti, fizičkim osobama dužnicima pokušava dati mogućnost lakše otplate poreznog duga. U čl. 2. ZNPD-a definiran je pojam poreznog duga i to u skladu sa terminologijom prihvaćenom u OPZ-u.<sup>92</sup> Hrvatski gradovi i općine primjenjuju odredbe ovog zakona i kad se radi o dugu nastalog na temelju komunalne naknade.<sup>93</sup>

Iz prethodne analize jasno proizlazi da na odnose između nadležnih tijela JLS-a i obveznika komunalne naknade na odgovarajući način valja primjenjivati pravila OPZ-a. Komunalna naknada u potpunosti ispunjava normativna obilježja poreza. Čak i u slučaju daljnjeg razvoja restriktivnog tumačenja pojma poreza, ovaj se javno-financijski instrument nepobitno može ubrojiti među „druga javna davanja“. Sukladno tomu, međusobna prava i obveze obveznika komunalne naknade i nadležnog tijela JLS treba razmatrati u svjetlu onih odredbi OPZ-a kojima se reguliraju porezno-pravni i porezno-dužnički odnos.<sup>94</sup>

#### **4.2. Uzroci neprepoznavanja temeljnih obilježja komunalne naknade u postupku njezina utvrđivanja i naplate**

Obveza plaćanja komunalne naknade utvrđuje se rješenjem o komunalnoj naknadi. Postupak donošenja rješenja o komunalnoj naknadi upravni je postupak,

89 Za kritike ovakvog rješenja vidi: Udruga gradova u Republici Hrvatskoj, *Preporuke za izmjene i poboljšanje normativnog okvira lokalne samouprave*, 2011., dostupno na: <http://www.udruga-gradova.hr/wordpress/wp-content/uploads/2013/09/Normativne-preporuke.pdf> (21. studenog 2013.), str. 36.

90 Posebno je zanimljivo što se, promatrano s teorijskog aspekta, vodne naknade u Republici Hrvatskoj mogu označiti korisničkim naknadama.

91 NN br. 55/13 (dalje: ZNPD).

92 Čl. 2. st. 1. ZNPD-a određuje: *Porezni dug u smislu ovoga Zakona jest dospjeli nenaplaćeni, odnosno neplaćeni porezni dug nastao s osnove poreza, doprinosa i drugih javnih davanja čije je utvrđivanje i/ili naplata i/ili nadzor prema posebnim propisima u nadležnosti poreznog tijela, osim doprinosa za mirovinsko osiguranje za starost na temelju individualizirane štednje.*

93 Vidi npr. obrasce zahtjeva za otpisom poreznog duga po osnovi kamata Grada Opatije (dostupno na: <http://www.opatija.hr/hr/obrasci/odgoda-placanja-i-otpis-duga/> (1. prosinca 2013.)).

94 O pojmovima poreznopravnog i poreznodužničkog odnosa vidi: Lončarić Horvat., O., *op. cit.*, u bilj. 57., str. 544.-554.

u skladu s njegovim čl. 1. i 2 ZUP-a. Naime, nadležno javnopravno tijelo (upravno tijelo JLS u čijem su djelokrugu poslovi komunalnoga gospodarstva), neposredno primjenjujući zakon (ZKG) i opći akt predstavničkoga tijela JLS-a (odluku o komunalnoj naknadi) odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama. Rješenje o komunalnoj naknadi upravni je akt kojim se rješava upravna stvar utvrđivanja komunalne naknade. Većina rješenja u svojoj izreci sadrži obvezu uplate točno određenog iznosa na ime komunalne naknade u proračun JLS-a. No, rješenje se donosi i ako pravna i fizička osoba koja je prema ZKG-u obveznik komunalne naknade, ima pravo na oslobođenje (privremeno, potpuno ili djelomično) od plaćanja, sukladno odluci o komunalnoj naknadi.<sup>95</sup>

Svaki upravni postupak sastoji se od tri glavne faze – pokretanje postupka, utvrđivanje činjeničnog stanja, meritorno rješavanje,<sup>96</sup> a koje su detaljno uređene pravilima samog ZUP-a. Uz navedene može se identificirati i faza izvršenja, prisilnog uspostavljanja stvarnog stanja u skladu sa izrekom donesenog rješenja, koja nastupa tek ako stranka kojoj se rješenjem nameće neka obveza ne postupi u skladu s izrekom rješenja, a izvršenje te obveze je u javnom interesu.<sup>97</sup> Kad se radi o rješenju o komunalnoj naknadi, faza izvršenja nastupa onda kada obveznik ne ispuni svoju novčanu obvezu prema proračunu JLS na način i u roku kako je to određeno u izreci rješenja<sup>98</sup> te se sastoji u prisilnoj naplati duga po osnovi komunalne naknade.

Primjena ZUP-a kao osnovnog izvora postupovnih pravila u postupku utvrđivanja komunalne naknade te eventualnog izvršenja rješenja o komunalnoj naknadi, u praksi nije dvojbena. Međutim, ZUP je po svojoj prirodi opći zakon koji se primjenjuje u svim upravnim postupcima, ako posebnim zakonom u pojedinim upravnim područjima neka pitanja nisu drukčije uređena.<sup>99</sup> Sukladno načelu *lex specialis derogat legi generali*, pri utvrđivanju i naplati komunalne naknade treba prepoznati potrebu za primjenom OPZ-a, zakona koji uređuje posebni upravni postupak u svezi s utvrđivanjem i naplatom poreza i drugih javnih davanja.

Izuzimanje od primjene pravila OPZ-a tijekom postupka utvrđivanja komunalne naknade *de lege lata* nema opravdanja. Međutim, u upravnosudskoj praksi ovo je stajalište više puta demantirano, i to bez posebnog obrazloženja,<sup>100</sup> što samo dodatno potiče stvaranje vrtloga nejasnoća u provedbi ovog postupka od strane nadležnih tijela JLS-a.

Čini se da je korijen navedenih dvojbi odredba čl. 23. st. 5. ZKG-a, koja upućuje na primjenu propisa o prisilnoj naplati poreza na dohodak, odnosno poreza na dobit

95 Prema: čl. 23. st. 4. ZKG-a.

96 Prema: Đerđa, D., *Opći upravni postupak u Republici Hrvatskoj*, Inženjerski biro, Zagreb, 2010., str. 109.

97 O ovome detaljnije vidi: *ibid.*, str. 305.-323.

98 Nužna pretpostavka za postupak izvršenja svakoga rješenja, prema čl. 133. ZUP-a, jest da je to rješenje steklo svojstvo izvršnosti. Detaljnije o izvršnosti rješenja vidi: Turčić, Z., *Komentar Zakona o općem upravnom postupku: s komentarima, priložima i abecednim kazalom pojmova; Zakon o upravnim sporovima: s priložima i abecednim kazalima pojmova*, 2. dop. izd., Organizator, Zagreb, 2011., str. 261.-264.

99 Prema: čl. 3., st. 1. ZUP-a. Detaljnije o supsidijarnoj primjeni ZUP-a vidi: *ibid.*, str. 6.-8.

100 Vidi npr. presuda Upravnog suda u Rijeci, posl. br. Usl-310/12-22 od 5. ožujka 2013.; presuda Visokog upravnog suda RH, posl. br. Us-12075/2010-4 od 4. srpnja 2012.

prilikom izvršenja rješenja o komunalnoj naknadi.<sup>101</sup> Očigledno se radi o atavizmu izvornog teksta ZKG-a iz 1995. godine, kada OPZ kao temeljni izvor općeg poreznog prava u našem pravnom sustavu još nije bio niti donesen. Nakon donošenja prvog OPZ-a iz 2000. godine, kojim je detaljno uređen postupak utvrđivanja i naplate svih javnih davanja (a ne samo poreza), trebalo je pristupiti ili brisanju ili izmjeni navedene odredbe ZKG-a, tako da se izričito uputi na primjenu OPZ-a i tijekom ostvarenja zakonom utvrđenog prava na utvrđivanje komunalne naknade kao i prava na naplatu komunalne naknade. Drugim riječima, odredba koja bi izriječno upućivala na primjenu OPZ-a u predmetnom posebnom upravnom postupku čiji su dijelovi postupak utvrđivanja (uvjetno rečeno obračuna) i postupak naplate komunalne naknade bila bi veliki doprinos neophodnoj pravnoj sigurnosti. Time bi se zajamčila horizontalna usklađenost ovih dvaju zakona, ojačala pravna sigurnost obveznika, te ujedno hrvatskim općinama i gradovima pružio neophodan, jači pravni instrumentarij u postupku prikupljanja jednog od njihovih najizdašnijih proračunskih prihoda.<sup>102</sup>

Osnovni je ekonomski učinak ubiranja i poreza i drugih javnih davanja umanjeње gospodarske snage određene fizičke ili pravne osobe te ekvivalentno uvećanje gospodarske snage države.<sup>103</sup> Već sama ta činjenica upućuje na potrebu da se u pravnoj državi detaljno urede javnopravni odnosi u tom području. Hrvatski je zakonodavac izgradio okvir prikupljanja poreza i drugih javno-financijskih instrumenata u skladu s načelima pravne države, a OPZ se može smatrati jednim od njegovih osnovnih uporišta. Donošenjem OPZ-a znatno se unaprijedila pravna sigurnost u ovom području, s obzirom na to da porezni obveznici i obveznici svih drugih javnih davanja mogu računati na, u bitnome, jednoobrazno postupanje javnopravnih tijela pri utvrđivanju i naplati njihove obveze.

Stoga bi zakonodavac trebao težiti otklanjanju svih dvojbi i nejasnoća koje su napose predvidive kod onih javno-financijskih instrumenata koji nisu izričito spomenuti u OPZ-u, a obilježavaju ih neka specifična obilježja, poput različitih korisničkih naknada. Pritom bi „normativna praksa trebala uvažavati terminološke odnosno pojmovne distinkcije za sve fiskalne prihode, pa tako i za naknade“.<sup>104</sup> Komunalna naknada u tom smislu primjer je u kojoj mjeri manjkavi normativni okvir može biti uzrokom praktičnih problema, i za javnopravna tijela i za njezine obveznike. Tim više što je ovaj financijski instrument po svojoj pravnoj prirodi bliži

101 Pravila o prisilnoj naplati svih poreza, uključujući i porez na dohodak i porez na dobit, od 2000. godine nalazimo u jednom propisu, OPZ-u, točnije u njegovoj glavi VI. (*Ovršni postupak*). Naime, prvi je OPZ donesen krajem 2000. godine (NN br. 127/00) s početkom važenja od 1. siječnja 2001. Zakonodavac je usporedno donio i nove zakonske tekstove Zakona o porezu na dohodak i Zakona o porezu na dobit, na način da se iz njih izbacuju dotad važeće postupovne odredbe, te se na postupak utvrđivanja i naplate ovih poreza nadalje primjenjuju odredbe OPZ-a.

102 Posebno ističemo kako je i Udruga gradova još 2011. godine istaknula jednu od preporuka izmjene normativnog okvira lokalne samouprave u Republici Hrvatskoj, a koja se odnosi na potrebu primjene OPZ-a u postupku utvrđivanja i naplate komunalne naknade. Vidi detaljnije: (Udruga gradova u Republici Hrvatskoj, *op. cit.*, str. 44.-45.).

103 Ovdje se misli na državu u širem smislu, tj. terminologijom hrvatskoga financijskog prava opću državu, koja uključuje i JLRS te izvanproračunske fondove.

104 Perić, R., *op. cit.*, u bilj. 29., str. 240.

klasičnim porezima no korisničkim naknadama. Kako bi otklonili neadekvatan, ali u praksi prisutan pristup temeljen na uskoj pravnoj logici, potreban je zahvat u odredbe OPZ-a u dijelu koji uređuje predmetni obuhvat toga propisa izričitim obuhvatom i korisničkih naknada, uz njihovo pojmovno određenje. Time će se otkloniti potreba daljnjih tumačenja i nepotreban element pravne nesigurnosti obveznika različitih javnih davanja, ali i jedan od uzroka opadajućega fiskalnog kapaciteta JLS-a.

## 5. ZAKLJUČNE NAPOMENE

Pluralistički normativni okvir fiskalnih instrumenata nameće potrebu definiranja svrhe i cilja koji se želi ostvariti svakim od tih instrumenata. Unutar tog okvira na nižim je razinama vlasti posebno važno odrediti kojim će se instrumentima učinkovitije ostvariti postavljeni ciljevi. Tako je u teoriji utvrđeno, a u praksi potvrđeno, kako su za financiranje specifičnih potreba građana prikladniji posebni, neporezni instrumenti, kao što su unutar skupine korisničkih naknada, tzv. porezi temeljeni na načelu korisnosti. S druge strane, „opći“ porezi poput poreza na dodanu vrijednost, poreza na dohodak ili poreza na dobit favoriziraju se u prikupljanju prihoda za financiranje onih javnih potreba i troškova koji iskazuju veći stupanj općenitosti.<sup>105</sup> Ovakva razmatranja, alternative i argumentacije posebno su izraženi u sferi lokalnih financija gdje je u nadležnosti lokalnih vlasti pružanje specifičnih usluga kod kojih je moguće ostvariti odnose s korisnicima istih usluga u skladu s načelom korisnosti. Drugim riječima, lokalna vlast pružajući usluge svojim korisnicima i rezidentima može i treba očekivati da oni uslugu plate jer su ostvarili određenu korist. Naravno da je radi financiranja takvih aktivnosti lokalnih vlasti moguće i nametnuti porez, ali tada se gubi poželjna, a na ovoj razini vlasti i ostvariva, veza između plaćanja naknade i usluge koja je pružena obvezniku. Dakle, financiranjem javnih usluga korisničkim naknadama omogućuje se ostvarenje ne samo fiskalnog cilja, prikupljanja sredstava potrebnih za pružanje javnih usluga, već i uspostavljanje navedene poveznice, koja je temelj i izvor iznimno važnih podataka: koja vrsta, količina i kvaliteta usluga je potrebna te tko su njihovi korisnici.

Čini se da je potreba za ovakvim modelom financiranja lokalnih usluga, bar u određenoj mjeri, prepoznata i u Republici Hrvatskoj. Naime, među izvorima prihoda hrvatskih JLS-a nalazimo one financijske instrumente koji se nedvojbeno mogu označiti korisničkim naknadama, poput cijena komunalnih usluga ili lokalnih pristojbi.<sup>106</sup> Međutim, komunalnu je naknadu, kao jedan od najvažnijih instrumenata financiranja lokalnih javnih potreba u Republici Hrvatskoj, teoretski ispravnije ubrojiti u poreze, no u korisničke naknade. To stoga što se analizom dizajna njezinih pojedinih elemenata (obveznik, osnovica, stopa, oslobođenja) ne može doći do zaključka o postojanju čvrste povezanosti između novčanog iznosa obveze komunalne

105 Prema: Duff, D., *Tax Fairness and Tax Mix*, Foundation for Law, Justice and Society, 2008., dostupno na: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1457983](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1457983) (2. studenog 2013.), str. 8.

106 Vidi detaljno o cijeni komunalnih usluga: Šimović, J., Rogić Lugarić, T., *op. cit.*, u bilj. 13., str. 389.-412.

naknade i izravnih koristi koje nastaju za pojedinog obveznika. Također, javna dobra koja se financiraju prihodima od komunalne naknade s teorijskog su aspekta bliža čistim javnim, nego čistim privatnim dobrima, što *a priori* otklanja realnu mogućnost njihovog financiranja korisničkim naknadama. Sukladno tomu, komunalnu je naknadu u RH moguće okvalificirati specifičnim imovinskim porezom što je vrlo značajno u svjetlu još uvijek aktualnih prijedloga o reformi sustava financiranja lokalnih jedinica vlasti, gdje bi jedan od oslonaca trebao biti porez na nekretnine. Dakle, uvođenje ovoga novog poreza istovremeno bi trebalo značiti i ukidanje komunalne naknade u hrvatskom fiskalnom sustavu te ispravnu prekvalifikaciju naziva javno-financijskog instrumenta čiji je objekt vlasništvo/korištenje nekretnina.

No, prije detaljnije rasprave i eventualnog stupanja na snagu predloženih izmjena oporezivanja nekretnina u Republici Hrvatskoj valja imati u vidu konfuziju i nedoumice koje nadležna javnopravna tijela imaju pri utvrđivanju i naplati komunalne naknade. Ove pojave imaju negativan učinak i na fiskalni kapacitet JLS-a i na pravnu sigurnost fizičkih i pravnih osoba obveznika komunalne naknade. Naime, evidentno je kako u praksi javnopravnih tijela i nadležnih sudova nisu u dovoljnoj mjeri prepoznata njezina temeljna obilježja. Na takav zaključak nedvojbeno upućuje izostanak svijesti o potrebi primjene OPZ-a u svim fazama postupka utvrđivanja i naplate komunalne naknade.

OPZ, čija je prva verzija donesena 2000. godine, predstavlja osnovu jedinstvenog normativnog okvira kada je riječ o svim porezima i drugim javno-financijskim instrumentima u Republici Hrvatskoj.<sup>107</sup> Postojanje novog normativnog okvira, dotad nepoznatoga u području ubiranja javnih prihoda, trebalo je potaknuti promjene i u postupcima ubiranja komunalne naknade. OPZ predstavlja *sedes materiae* za provedbu svih postupaka koji se vode povodom javnih prihoda, pretpostavljajući svakako primjenu *lex specialisa*, u predmetnoj situaciji ZKG-a. Drugim riječima, prihvaćajući promjene kojima je komunalna naknada u nekoliko desetljeća bila izložena, treba svakako uočiti i potrebu promjene praksa javnopravnih tijela nadležnih za utvrđivanja i naplatu komunalne naknade, kao i sudske prakse. U tom smislu, u jedinstvenom upravnom postupku povodom utvrđivanja i naplate komunalne naknade valjalo bi se založiti za nedvojbenu i jasnu strukturu i primjenu pozitivnopravnog okvira kako slijedi: 1) primjena specijalnog propisa (ZKG), 2) primjena OPZ-a te 3) primjena općeg postupovnog propisa – ZUP-a.

Iako razboritost u ovom slučaju upućuje na kritiku prakse sklone u dijelu i iracionalnim kompromisima svakako da nije oportuno pozivati se na moralne imperativne, načela ili apstraktne teorije i argumente. Pitanja decentralizacije do novijeg su datuma često obuhvaćala tematiku restrukturiranja javnih rashoda i smanjenja fiskalnih deficita, no uz uvijek prisutne zahtjeve za većom lokalnom autonomijom. Iako je i danas fokus na istome, valjalo je razmotriti probleme fiskalnih vlasti nižih razina te usmjeriti napore k pravilnom strukturiranju i definiranju poželjnih modela financiranja javnih potreba, a unutar njih i pojedinih instrumenata. Neophodnim se čini iznalaženje učinkovitijih modaliteta prikupljanja prihoda većim brojem instrumenata, a napose problematizirane - komunalne naknade kao jednog oblika imovinskog

107 Vidi: *supra*, poglavlje 4.1.

poreza. U budućoj i neophodnoj reviziji izvora prihoda lokalnih vlasti i zakonskog okvira prikupljanja istih *supra* navedeno potvrđuje pozitivno stajalište spram procjene potencijala za uvođenje najavljenog oporezivanja nekretnina.

U navedenom je rasponu moguće ponuditi rješenje, radi ostvarenja principijelne vladavine prava, promjenom pozitivnopravnog okvira. I to, kako je *supra* predloženo, izričitim prepoznavanjem komunalne naknade kao poreza, ali i navođenjem korisničkih naknada u predmet obuhvata općeg zakona o javnim davanjima, OPZ-a. Dakle, respektirajući povijesnost nekih instituta i postupanja zalažemo se za njihovu prilagodbu putem umjerene reforme dijela pozitivnopravnog okvira predloženom promjenom tematiziranoga dominantnoga instrumenata u sustavu financiranja lokalne samouprave.

## Summary

### **EXAMINATION OF THE CROATIAN UTILITY CHARGE IN THE LIGHT OF THEORETICAL AND NORMATIVE CONCEPTS OF PUBLIC FINANCE LAW**

Authors of the paper examine basic features of the utility charge, which is one specific public revenue instrument in Croatia. They open with a discussion about the legal nature of the utility charge, from the public finance perspective. It is inferred that, with regard to the whole continuum of public revenue instruments, the utility charge is more similar to “general” taxes than user charges. Subsequently, authors explore the extent to which this is recognized within the normative framework of Croatian fiscal system, particularly considering the provisions of the General Tax Act. It is argued that the weaknesses and ambiguities of normative framework give rise to the existing shortfalls in the assessment and collection of utility charge revenues. That has to be taken into account in the future debates about alternative techniques of public financing, especially those relating to the local government. Against this background, main findings of the paper can prove to be valuable for the fiscal policymakers.

**Keywords:** *utility charge, local public finance, taxes, user charges, Croatian fiscal system, General Tax Act.*

## Zusammenfassung

### **KOMMUNALABGABE IN DER REPUBLIK KROATIEN UND IHRE POSITIONIERUNG IN BEZUG AUF THEORETISCHE UND NORMATIVE KONZEPTE DES FINANZRECHTES**

In dieser Arbeit analysieren die Autoren die Grundmerkmale der Kommunalabgabe als eines der Instrumente der Einziehung von öffentlichen Einnahmen in der Republik Kroatien. Ausgehend von den Grundergebnissen der Theorie über die öffentlichen Finanzen wird zuerst versucht, die Frage über die Rechtsnatur der Kommunalabgabe zu beantworten. Nach der Schlussfolgerung, dass innerhalb des Kontinuums von öffentlichen Mitteln die Kommunalabgabe ähnlicher der klassischen Steuern als den Nutzergebühren ist, wird erforscht, in welchem Maße das im normativen Rahmen des kroatischen Fiskalsystems, wessen Hauptstütze das Allgemeine Steuergesetz ist, anerkannt wird. Gerade in Mängeln und Unklarheiten des normativen Rahmens stellen die Autoren eine der Ursachen von Unzufriedenheit

bei der Feststellung und Einziehung der Kommunalabgabe fest, was man bei den zukünftigen Besprechungen über alternative Quellen der öffentlichen Finanzierung, insbesondere auf lokaler Ebene der Gewalt, in Betracht ziehen muss. In diesem Sinne können sich die Grundbefunde der Analyse aus dieser Arbeit als nutzbar für fiskalpolitische Akteure in der Republik Kroatien ergeben.

**Schlüsselwörter:** *Kommunalabgabe, Finanzierung von Einheiten der lokalen Gewalt, Steuer, Nutzergebühr, kroatisches Fiskalsystem, Allgemeines Steuergesetz.*

### Riassunto

## **LA TASSA SUI SERVIZI COMUNALI NELLA REPUBBLICA DI CROAZIA ED IL SUO POSIZIONAMENTO RISPETTO ALLA CONCEZIONE TEORICA E NORMATIVA DEL DIRITTO TRIBUTARIO**

Nel presente lavoro gli autori analizzano le caratteristiche di base della tassa sui servizi comunali, quale strumento di raccolta di entrate pubbliche nella Repubblica di Croazia. In primo luogo, partendo da considerazioni di base concernenti la teoria delle finanze pubbliche, si tenta di rispondere all'interrogativo circa la natura giuridica della tassa sui servizi comunali. Una volta giunti alla conclusione che all'interno della continuità degli strumenti di finanza pubblica la tassa sui servizi comunali sia più simile ad un classico tributo che ad un rimborso dell'utente per i servizi erogati, s'indaga fino che punto ciò sia riconosciuto nel quadro normativo del sistema fiscale croato, il cui fondamento è rappresentato dalla Legge fiscale generale. E' proprio nelle debolezze e nelle lacune del quadro normativo che gli autori individuano una delle ragioni dell'attuale insoddisfacente stato concernente l'accertamento e l'esazione della tassa sui servizi comunali; un tanto va preso in considerazione nelle future diatribe circa eventuali fonti alternative di finanziamento dei bisogni pubblici, in ispecie sul piano delle autorità locali. In tale senso gli esiti di base dell'indagine derivante dal presente contributo possono essere utili anche per chi guida la politica fiscale nella Repubblica di Croazia.

**Parole chiave:** *tassa sui servizi comunali, finanziamento degli enti locali del governo, tassa, rimborso per l'utilizzo, sistema fiscale croato, Legge fiscale generale.*