

Sadika Bajutti\*

Stručni rad

UDK 336.226.212.1:34.03

336.226.1:34.03

340.69

Primljeno: prosinac 2014.

# PRIMJENA INSTITUTA PROCJENE U POREZNIM POSTUPCIMA I NJEGOV UTJECAJ NA PRAVNU SIGURNOST GRAĐANA U REPUBLICI HRVATSKOJ

**Sažetak:**

Cilj je rada preispitati institut procjene u rukama poreznog tijela s teorijskog i praktičnog aspekta, razmotriti opravdanost odnosno neopravdanost procjena u poreznim postupcima s naglaskom na procjene porezne osnovice kod utvrđivanja poreza na promet nekretnina i porezne osnovice zakupnina, odnosno najamnina kod poreza na dohodak, kao i vjerodostojnost procjena koje Porezna uprava dostavlja na zahtjeve drugih institucija. Propituje se ujednačenost, kao i stručnost i osposobljenost poreznog službenika za primjenu ovog instituta u svim navedenim postupcima te upozorava na moguću činjenicu da cijeli hrvatski pravni sustav funkcionira na netočnim i „paušalnim podacima“, što ima štetne posljedice za građane, druge institucije, a u konačnici i cijelo društvo. Hipoteza rada je teoretski i praktično obrazložiti zakonsku prazninu u Zakonu o porezu na dohodak, u kojem se primjenjuje institut procjene te njegovu neusklađenost s nadređenim Općim poreznim zakonom, kao i kontradiktornost u odnosu na Zakon o porezu na promet nekretnina. Predlaže se utemeljenje jedinstvene transparentne porezne metodologije procjenjivanja nekretnina i zakupnina i shodno tome edukacija poreznih službenika-procjenitelja.

**Ključne riječi:**

institut procjene, pravna sigurnost, vjerodostojnost, ujednačenost u postupanju, edukacija poreznih službenika – procjenitelja

## 1. UVOD

U 2014. godini Republiku Hrvatsku (u nastavku teksta: RH) potresali su događaji institucije čija bi reputacija morala biti neupitna, a to je Ministarstvo financija i njegova Porezna uprava. Zašto neupitna? Zato što „suštinu i bit“ čovjekova društvenog postojanja u jednom organiziranom i civiliziranom društvu čini prije svega osobna i pravna sigurnost, jednakost s drugim građanima, jednakost pred državom i zakonom, zaštićenost od državne samovolje i traganje za ljudskom srećom onako kako je svaki pojedinac zamišlja. Da su temelji pravne sigurnosti u RH poljuljani, među ostalim, potvrđuju ostavke čelnih ljudi te ključne institucije. Mediji su popratili ne-

\* Sadika Bajutti, samostalni upravni referent za poreze, Porezna uprava, Područni ured Sisak, Stjepana i Antuna Radića 30, Sisak.

mile događaje skandalozno i dramatično, zbog čega će u budućnosti ovoj instituciji trebati mnogo više od dobre volje da vrati i ono malo povjerenja te uspostavi nekakav optimalan odnos na relaciji građanin – porezna institucija. Ovaj rad potaknut je spoznajom koja je fermentirala u ideju da se zakonska anomalija barem u jednom zakonu, iako ih ima bezbroj, teoretski i praktično podastre. Ideja je tinjala dugi niz godina, međutim zbog neshvaćenosti problema i zatvaranja očiju, tek je sada pronašla svoj trenutak. Na odabir teme i obrade podataka utjecala je i spoznaja, da i dalje bez obzira na stotine ukinutih, izmijenjenih i doradenih propisa (HITROREZ) još imamo propise i javne službenike koji narušavaju pravnu sigurnost građana, a time i stabilnost samog pravnog poretka. Iako ulazak u Europsku uniju (u nastavku teksta: EU) za RH znači potvrdu da je u velikoj mjeri uskladila svoj pravni i institucionalni sustav s visokim standardima u brojnim područjima, najveće zamjerke RH upravo od institucija EU-a, međunarodnih organizacija i civilnog društva, leže u sferi provedbe zakona. Sada kada je ova zakonska anomalija poprimila svoje pravo lice i neslućene razmjere, može se postaviti pitanje: Zašto se smatrala nevažnom dugi niz godina, u postupku koji je prethodio ulasku u EU nije prepoznata i otklonjena, a onda odjednom u vrlo kratkom vremenu zbog iste, uz ostalo, jedna županica završi u zatvoru, ravnateljica Porezne uprave dâ ostavku, a ministar financija bude smijenjen?

Prema riječima potpredsjednika Hrvatske akademske znanosti i umjetnosti (u nastavku teksta: HAZU), akademika Jakše Barbića, u RH nema zakona koji nema bar jednu protuustavnost.<sup>1</sup> Na predavanju o pravnoj sigurnosti održanom u Knjižnici HAZU, struka se suglasila da je jedan od razloga pravne nesigurnosti opsežna prilagodba pravnog sustava europskoj pravnoj stečevini, koja je dovela do nepreglednosti, nerazumljivosti propisa i nesnalazjenja u njihovoj primjeni. Pored navedenog, u praksi se mogu pojaviti i drugi razlozi pravne nesigurnosti koji mogu biti raznovrsne prirode, primjerice osobne predrasude javnog službenika prema stranci u postupku, odnosno prema kojoj se primjenjuje propis, samovolja, nestručnost, needuciranost i neetičnost rukovoditelja i neposrednih službenika koji primjenjuju propis, u čijim rukama i dobar propis može postati opasnost za pravnu sigurnost, što se može činiti većom prijetnjom pravnom sustavu u odnosu na samu prilagodbu sustava europskoj pravnoj stečevini. Shodno navedenom, svijest i etičnost javnog službenika ishodište je pravilne primjene propisa i postupanja jer u zakonitom postupanju nema mjesta samovolji, bahatosti, inatu i jogunjenju. Riječ *jogunatost* najbolje opisuje stanje naše hrvatske javne uprave (*fr. capricieux*: tvrdoglav, jogunast, obijestan, nepravilan).

Da je hrvatska javna uprava takva, potvrđuju brojna istraživanja javnog mišljenja u RH. Jedno od važnijih i vrjednijih istraživanja s kvalitetnom pratećom analizom, jest istraživanje GONG-ova istraživačkog centra i Instituta za javne financije, provedeno pod nazivom Indeks dobrog upravljanja u Hrvatskoj 2012.: rezultati istraživanja. Prema rezultatima toga istraživanja povjerenje građana u tijela javne vlasti i političke aktere općenito, veoma je nisko. To istraživanje vrijedno je i zato što predstavlja pokušaj da, ukazujući na dobre prakse, ali i propuste tijela vlasti, iste potakne na unaprjeđenje kvalitete javnog upravljanja, posebice kad je riječ o otvorenosti i odgovornosti i na taj način pridonese smanjenju nepovjerenja između vlasti i građana (Miošić i sur., 2013). GONG dobro upravljanje definira kao pošteno i kompetentno obavljanje javnog posla, a unutar tako široke definicije utvrđuje osam dimenzija dobrog upravljanja koje su važne za hrvatsku političku i društvenu stvarnost. Navedenih osam dimenzija procijenjeno je s pomoću 142 pokazatelja. Istraživanje je provedeno početkom 2013. godine, a podaci su se odnosili na rad javno-

1 U Hrvatskoj nema zakona bez bar jedne protuustavnosti, <http://www.gong.hr/hr/dobra-vladavina/u-hrvatskoj-nema-zakona-bez-bar-jedne-protuustavno/>, objavljeno 20. ožujka 2014.

pravnih tijela tijekom 2012. godine. Rezultati dobiveni u ovom istraživanju pokazuju kako je kvaliteta upravljanja u analiziranim tijelima državne vlasti uglavnom nezadovoljavajuća.

Kako je hipoteza ovog rada da nejasnoće, manjkavosti, anomalije, propusti, zakonske praznine općenito u propisima, a u ovom radu – poreznim propisima koji se odnose na institut procjene odnosno institut utvrđivanja vrijednosti imovine, imaju štetne posljedice za pravnu sigurnost građana, ali i stabilnost pravnog sustava uopće, u radu će se analizirati primjena tog instituta s pomoću zakonske osnove, podastri teoretske postavke i na stvarnim primjerima iz prakse poreznog tijela dokazati neujednačenost i nejednako postupanje Porezne uprave, što upućuje na nužnost poboljšanja pravila, postupaka i ponašanja te edukaciju poreznih službenika.

## 2. TEORETSKE POSTAVKE ZA OBRANU HIPOTEZE RADA

Teoretske postavke ovog rada vežu se za sam pojam vladavine prave, koji označava sustav političke vlasti utemeljen na poštovanju ustava, zakona i drugih propisa, kako od strane građana (adresata pravnih normi), tako i od samih nositelja državne vlasti (adresanata pravnih normi). Svi zakoni, drugi propisi, kao i postupci nositelja vlasti imaju biti utemeljeni na zakonu, odnosno na zakonu utemeljenom propisu. To izražava ustavno načelo ustavnosti i zakonitosti (Smerdel, 2013: 8).

Prema odredbi članka 3. Ustava RH načelo vladavine prava utvrđeno je kao jedna od temeljnih vrednota Ustava i temelj je za njegovo tumačenje. Odredbom članka 5. stavak 1. i stavak 2. Ustava, načelo ustavnosti i zakonitosti formulirano je na način da zakoni moraju biti u suglasnosti s Ustavom, a ostali propisi s Ustavom i zakonom te da je svatko dužan držati se Ustava i prava i poštovati pravni poredak RH.<sup>2</sup>

Koncept vladavine prava nije ograničen samo na formalno poštovanje načela ustavnosti i zakonitosti, nego zahtjeva da ustav i zakoni imaju određen sadržaj, primjeren demokratskom sustavu, tako da služe zaštiti ljudskih prava i sloboda u odnosima građana i tijela javne vlasti, u okviru demokratskog političkog sustava. Shodno tome, zakonodavac bi morao biti razborit i umjeren te čuvati dignitet zakona.

U svim suvremenim društvima, općeprihvaćeno je stajalište da je zakonitost jedno od sredstava za postizanje pravne sigurnosti. Uz pravnu sigurnost usko se veže i pravednost. Pravednost znači zakonitost u smislu da je pravedno, opće pravilo stvarno primjenjivati na sve slučajeve, na koje prema svom sadržaju treba biti primijenjeno. Nepravedno je primijeniti ga u jednom slučaju, a ne i u drugom. Porezna pravednost zasniva se na načelu kako građani trebaju snositi porezni teret sukladno ekonomskim mogućnostima, što je izričito sadržano u članku 51. Ustava RH, gdje se navodi: „Svatko je obvezan sudjelovati u podmirenju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima. Porezni se sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti.“ Uz pravnu sigurnost i pravednost u specifična pravna načela ubrajaju se koherentnost, potpunost i određenost. Zahtjev da ne bude pravnih praznina važno je pravno načelo na kojem se temelji pravni poredak.

Pojam vladavine prava u današnje je vrijeme poprilično atraktivan, posebno u državama u kojima je došlo do promjene socijalističkog režima, međutim u RH nema se dojam da smo učini-

<sup>2</sup> Ustav RH, Narodne novine, br. 56/1990, 135/1997, 8/1998, 113/2000, 124/2000, 28/2001, 41/2001, 55/2001, 76/2010, 85/2010, 05/2014 – pročišćeni tekst.

li taj jedan korak više ili korak naprijed, s obzirom na to da korijeni moderne pravne države sežu još u 17. i 18. stoljeće. Prema općim postavkama teorije prava, pravna država bi bila ona u kojoj se poštuju ustavne slobode i prava čovjeka i građanina, u kojoj se poštuje načelo ustavnosti i zakonitosti, u kojoj su sudovi neovisni, u kojoj djeluje podjela vlasti te u kojoj su svi nosioci državnih funkcija politički i pravno odgovorni, odnosno pravna država je ona gdje sve službene osobe djeluju samo na temelju pravnih normi, a ne samovoljno. Teško je stvoriti takvu državu, ali jedino pravna država daje optimalne okvire za ostvarivanje svega navedenog.

Pravna država ima svoje formalne i materijalne elemente. Pod formalnim elementima teoretičari ustavnog prava navode ograničavanje državne samovolje zakonima i trodiobu vlasti, a pod materijalnim elementima poreznu i socijalnu pravednost, pravnu sigurnost i ustavna ograničenja oporezivanja. Svi ovi elementi zajedno najvažniji su stupovi na kojima počiva porezno pravo svake države. Porezno pravo samostalno je pravna disciplina jer sadrži norme koje reguliraju prava i obveze sudionika porezno-pravnog odnosa te mora biti zasebno regulirano zbog svojih specifičnosti.

Iz svega navedenog proizlazi da ništa što je uređeno pravom, pa tako i poreznim pravom, ne može se provoditi suprotno zakonima. Međutim, u hrvatskim zakonima često dolazi do toga da su pojedini pojmovi i izrazi nejasni ili neka pitanja iz područja na koje se zakon odnosi, zakonom uopće nisu riješena. Pravni teoretičari ovakve situacije nazivaju zakonskim prazninama. U prvom slučaju nejasne pojmove i izraze potrebno je protumačiti, a u drugom slučaju primjenjuje se analogija, kao još jedna mogućnost tumačenja prava. Analogno tumačenje pravnih propisa sastoji se u tome, da se mjesto zakonskih praznina popuni riječima iz sličnih pravnih propisa, a koje odgovaraju smislu i cilju zakona s prazninama. Pravna znanost poznaje nekoliko metoda tumačenja zakona i pravnih propisa, a to su: gramatička, logička i teleološka. Na porezne se propise, osim ovih, primjenjuje još i metoda gospodarskog tumačenja pravnih propisa (Lončarić-Horvat, 2008: 527).

U pravnoj literaturi, analogija se opisuje kao logička metoda. To je takav oblik posrednog zaključka kod kojeg se polazi od posebnog ili pojedinačnog i zaključuje na posebnom ili pojedinačnom prema sličnosti. Ako su dva predmeta slična prema nekim osobinama, možemo zaključiti da su slična i u drugim osobinama. Shodno ovoj metodi, postavlja se pitanje, koje će u nastavku rada biti predmet detaljne teorijske i praktične analize: ako je člankom 82. Općeg poreznog zakona (u nastavku teksta: OPZ),<sup>3</sup> koji je temeljni zakon koji propisuje postupovne odredbe u poreznim postupcima te na taj način osigurava ujednačenost postupanja u svim poreznim postupcima, propisano u kojim će slučajevima porezno tijelo procjenom utvrditi poreznu osnovicu, kako je moguće da se u druga dva porezna propisa ista porezno-pravna situacija različito tumači i primjenjuje? Konkretno, porezno tijelo prema Zakonu o porezu na dohodak (u nastavku teksta: ZOPD)<sup>4</sup> u porezno-pravnoj situaciji u kojoj je jedna stranka država, a druga građanin/porezni obveznik, primjenjuje institut procjene te građaninu/poreznom obvezniku procjenom utvrđuje poreznu osnovicu, dok prema Zakonu o porezu na promet nekretnina (u nastavku teksta: ZOPPN), točnije odredbi članka 9. stavka 9.,<sup>5</sup> kojom odredbom je regulirana ista takva porezno-pravna situacija, ne primjenjuje institut procjene, odnosno ukupnim iznosom naknade smatra se sve ono što stjecatelj ili druga osoba za stjecatelja da ili plati za stjecanje nekretnine?

3 Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015 – pročišćeni tekst.

4 Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 177/2004, 73/2008, 80/2010, 114/2011, 22/2012, 144/2012, 43/2013, 120/2013, 125/2013, 148/2013, 83/2014, 143/2014 – pročišćeni tekst.

5 Zakon o porezu na promet nekretnina, Narodne novine, br. 69/1997, 26/2000, 127/2000, 153/2002, 22/2011, 143/2014 – pročišćeni tekst.

Lončarić-Horvat navodi da je prema mišljenju najvećeg broja stručnjaka analogija dopuštena samo kada je riječ o prazninama u zakonu koje nisu posljedica namjere zakonodavaca. Takve zakonske praznine nastaju ili zato što zakonodavac nije uzeo u obzir sve okolnosti i činjenice koje bi u stvarnosti mogle nastupiti ili pak zato što sve to jezično nije mogao valjano izraziti. U tom slučaju zakonodavcu nije uspjelo ostvariti svrhu koju je htio postići određenim zakonom. Prema tome, zakonske praznine u poreznim zakonima koje nisu posljedica svijesti i namjere zakonodavca nego drugih činjenica, dopušteno je popuniti analogijom. Također, analogija se sastoji u tome da se svrha propisa odnosno načelo na kojem se temelji neki porezni propis ili jedan njegov dio, a što zbog zakonske praznine nije moguće postići, ostvari objašnjenjem nedostajućeg pojma ili riječi uz pomoć drugog, sličnog pravnog propisa.

Shodno navedenom stajalištu Lončarić-Horvat, ali i stajalištu ostalih financijskih teoretičara, autor ovoga rada predlaže da se preispita nejasnoća, zakonska praznina ili što god, vezana za institut procjene u odnosu na prethodno spomenute zakone i postavljeno pitanje te utvrdi je li riječ samo o pogrešnom tumačenju i primjeni poreznog tijela ili o zakonskoj praznini koju je zakonodavac svjesno učinio jer je smatrao da određena materija još nije dovoljno pogodna za pravno uređenje. Ovo bi upućivalo na to da je namjera i svjesno ostavljanje praznine u ZOPD-u, zakonodavac posao definiranja ili uređenja prepustio upravnim sudovima i znanosti, iako je nerazumljivo zašto, s obzirom na to da je u ZOPPN-u takva porezno-pravna situacija jasno i nedvosmisleno definirana.

Popunjavanje zakonskih praznina analogijom posao je tijela koja primjenjuju zakon, a to su sudovi i upravna tijela koja vode konkretni postupak. U kontradiktornom postupku takvo popunjavanje jednoj od stranaka može biti u korist a drugoj na štetu. Također, prema stajalištu struke kada je riječ o porezno-pravnom postupku u kojem je jedna stranka država a druga porezni obveznik, prevladava stajalište da nije dopušteno popunjavanje zakonskih praznina na štetu poreznih obveznika, što se smatra logičnim jer stranke u tom postupku nisu ravnopravne. Shodno navedenom stajalištu nepopunjavanje zakonske praznine u ZOPD-u na štetu je poreznih obveznika i u suprotnosti sa stajalištem struke jer ostavlja prostora službeniku koji primjenjuje propis da ga tumači kako njemu odgovara. S obzirom na navedeno postavlja se pitanje razmjera posljedice zakonske praznine i njezin utjecaj na pravnu sigurnost građana/poreznih obveznika, što nikako nije u skladu sa zahtjevima dobre javne uprave.

### 3. PRAVNA SIGURNOST GRAĐANA/POREZNIH OBVEZNIKA

Iako je interes države ubrati što više poreznih prihoda, pođe li se od teleološke metode poreznih propisa kojima se i određuje neka obveza, cilj poreznog propisa trebao bi biti pojednostavljenje poreznog sustava, sprječavanje utaje poreza, poštovanje načela poreznog postupka i slično. Ovo kaže teorija, međutim u praksi poreznog tijela nastanu i neke nove metode, nepisane metode, koje mogu izazvati štetne posljedice za sve sudionike u postupku te cilj propisa izostane u potpunosti.

Zaštita prava poreznih obveznika u suvremenim državama i društvu ima visoko mjesto u hijerarhiji prava građana. Međutim, posljednjih godina sve su glasniji zahtjevi da se porezni službenici prema poreznim obveznicima ne smiju ponašati kao vlast, nego kao služba i svojevrsan servis koji im pomaže pri postupcima povezanim s plaćanjem poreza. Inzistiranje na promjeni

odnosa poreznih službenika prema poreznim obveznicima, na uspostavljanju povjerenja i poštovanja među njima, bila bi logična posljedica činjenice da država živi od poreza, da se porezima financiraju brojni izdaci države te da su porezni službenici plaćeni iz poreza koji su ubrani od poreznih obveznika.

Pojam „pravne sigurnosti poreznog obveznika“ jedan je od materijalnih elemenata pravne države koji se postiže određenošću poreznih zakona i zabranom retroaktivne primjene pravnih propisa, a koje je i jedno od temeljnih načela Ustava RH, sadržano u članku 90. stavak 4. Ustava. Iznimno, u stavku. 5. dopušta se povratno djelovanje samo pojedinih odredaba zakona, ne i drugih propisa, i to zbog posebno opravdanih razloga. Shodno navedenom, svi zakoni bi morali biti što je više moguće određeni, a osobito porezni zakoni.

Pod određenošću zakona razumijeva se njihova jasnoća i nedvosmislenost. Porezni zakoni su utoliko određeniji ukoliko je jasnije utvrđena nadležnost pojedinih razina poreznih tijela, ukoliko je jednostavniji način utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje, tako da porezni obveznici mogu i sami izračunati visinu svog poreznog opterećenja i ukoliko su porezno-pravni pojmovi određeni jednostavnije, točnije i stručnije (Lončarić-Horvat, 2008: 532).

Porezni teoretičari se slažu da je u stvarnosti sve navedene zahtjeve vrlo teško ostvariti i da je mogućnost ostvarenja zahtjeva za određenošću poreznih zakona, relativno ograničena zbog visoke razine apstraktnosti materije poreznih zakona, zbog koje je nemoguće predvidjeti svaki konkretan slučaj koji se pojavljuje ili se može pojaviti u stvarnosti. Nadalje, osobito je teško da poreznim obveznicima svaki zakon bude razumljiv, s obzirom na to da je među poreznim obveznicima najviše laika. Postavlja se pitanje: koliko ovakvo mišljenje može opravdavati različitosti u tumačenjima i primjeni nekog propisa, s obzirom na postojanje cijelog jednog sustava za koordinaciju i procjenu učinaka propisa, koji je pokrenut još u srpnju 2007. godine?

Prema Strategiji procjene učinaka propisa za razdoblje 2013. do 2015. godine,<sup>6</sup> jedan od alata kojim se može utjecati na kvalitetu zakonodavstva jest procjena učinaka propisa. Procjena učinaka propisa služi tijelima državne uprave odnosno stručnim nositeljima u prevenciji nedorečenosti, nekvalitetnih i administrativnim zaprekama opterećenim zakonskim propisima. U osnovi, procjena učinaka propisa opisuje se kao alat kojim izvršne vlasti povećavaju kvalitetu zakonodavstva s pomoću otvorenoga, transparentnog i aktivnog traženja učinkovitih načina rješavanja problema i ostvarivanja zacrtanih ciljeva javnih politika bez stvaranja dodatnih zapreka građanima, organizacijama civilnog društva i poslovnoj zajednici uz stvaranje više pozitivnih učinaka, tj. koristi u odnosu na očekivane negativne učinke, odnosno troškove. Od pokretanja *twining* projekta „Razvoj sustava procjene učinaka propisa“ i komponenta IPA 2007., prošlo je više od sedam godina, od donošenja Zakona o procjeni učinaka propisa<sup>7</sup> četiri godine, a od donošenja prve Strategije više od dvije godine, međutim stanje u hrvatskom zakonodavstvu kao i primjena instituta procjene u RH, i dalje se čine kaotičnima.

#### 4. IMOVINSKI POREZI I INSTITUT PROCJENE

Postojanje instituta procjene povijesno se veže uz samu pojavu imovinskih poreza koji se ubrajaju u najstarije poreze. Dakle, o porezu na imovinu (eng. *Property Tax*) govori se onda kada

6 Strategija procjene učinaka propisa za razdoblje od 2013. do 2015. godine, Narodne novine, 146/2012.

7 Zakon o procjeni učinaka propisa, Narodne novine, br. 90/2011.

je objekt oporezivanja imovina. Tada je porezna osnovica njezina vrijednost, a povod oporezivanja sama imovina kao takva. Danas gotovo nema države u kojoj se ne susreće ovaj porezni oblik, iako u drugoj polovini 19. stoljeća sve veći broj europskih država uvodi porez na dohodak u svoj porezni sustav.

Imovinski se porezi, prema ulozi koju pri oporezivanju imovina ima, dijele na imovinske poreze u užem i imovinske poreze u širem smislu. Kada se oporezuje imovina kao takva, promatrana statički, riječ je o porezu na imovinu. Međutim, oporezivanje imovine može se obavljati i onda kad je ona predmetom nekog dinamičkog procesa (prometa, promjena vlasništva), a u takvim slučajevima u primjeni su porezi koji se svrstavaju među imovinske poreze u širem smislu. Imovinski porezi u širem smislu dijele se na (1) poreze na prijenos vlasništva uz naknadu (kupoprodaja, zamjena) i (2) poreze na prijenos vlasništva bez naknade (darovi, nasljedstva) (Jelčić, 2002: 428). Porezi na imovinu u RH u užem smislu bili bi porez na cestovna motorna vozila, porez na plovila i porez na kuće za odmor, a u širem smislu porez na nasljedstva i darove i porez na promet nekretnina. Iz navedene podjele proizlazilo bi da se institut procjene veže uglavnom na promet i stjecanje nekretnina i pokretnina, međutim predmetom procjene može biti i dohodak od imovine, primjerice ostvaren od zakupa ili najma. Ono što je važno za ovaj rad, jest problematičnost utvrđivanja porezne osnovice kod svih imovinskih poreza koji postoji odavno te se u financijskoj literaturi ističe kao najveći nedostatak.

S porezno-tehničkog stajališta porez na imovinu opisuje se kao porezni oblik koji je složen za primjenu. Ta se kompliciranost očituje ne samo u utvrđivanju visine porezne osnovice nego i sprječavanju porezne utaje. Za osnovicu oporezivanja porezom na imovinu uzima se vrijednost imovine, nakon odbitka dugova koji je terete. Vrijednost se utvrđuje na osnovi nabavne cijene, tržišne cijene, knjigovodstvene cijene, tečajne cijene, nominalne cijene, cijene po kojoj se otkupljuje prije prodani proizvod i sl., ovisno o vrsti imovine koja se oporezuje. Ako se vrijednost imovine utvrđuje na osnovi procjene, onda ta procjena vrijedi za određeno vrijeme. Može se predvidjeti da se procjena obavlja i u kraćem vremenu od vremena koje je propisima utvrđeno, ako nastupe okolnosti koje to opravdavaju. Kod oporezivanja imovine postavlja se problem je li vlasnik domaća ili strana osoba, živi li (djeluje) u zemlji ili u inozemstvu, gdje se imovina nalazi i kako utvrditi istinitost podataka o njezinu terećenju. Da bi se oporezivanjem obuhvatila sva imovina koja se oporezuje, da bi se spriječila porezna evazija, potrebno je postojanje dobro organizirane, stručno osposobljene i poštene porezne administracije, kao i postojanje odgovarajućih registra imovine, obveza međusobnog informiranja državnih organa, propisivanje posebnih postupaka i sl. (Jelčić, 2002: 433).

## 5. PROBLEMATIKA UTVRĐIVANJA VISINE POREZNE OSNOVICE ODNOSNO TRŽIŠNE VRIJEDNOSTI

U financijskoj literaturi umijeće ostvarivanja porezne politike naziva se i poreznom tehnikom, a obuhvaća cjelokupan postupak oporezivanja – sve pravne, administrativne i organizacijske mjere koje treba primijeniti da bi se postigla svrha oporezivanja. Uloga porezne tehnike nije ograničena samo na razrez i ubiranje poreza, nego i na izbor vrste i modaliteta oporezivanja, kao i na radnje koje prethode uvođenju, izmjenama i dopunama porezne obveze. Porezna tehnika ne služi samo tome da se izbjegnu praznine u propisu, da se otklone nejasnoće i kontradiktorna rješenja. Primjena propisa u oporezivanju ne smije dovesti do šikaniranja poreznih subjekata, na-

metanja nepotrebnih poslova i povrede dostojanstva poreznih obveznika. Propisi trebaju olakšati zaštitu prava poreznih obveznika, odnosno olakšati otklanjanje pogrešaka koje su učinili službenici na radu kod poreznih tijela. Osnovni zahtjev koji se postavlja pred porezne propise sa stajališta porezne tehnike jest njihova jednostavna primjenjivost. Pri tome treba voditi računa da je obrazovna razina poreznih obveznika različita pa zato propisi trebaju biti što razumljiviji, a njihova primjena što jednostavnija (Jelčić, 2008: 244). U poreznom pravu primjena poreznih propisa može se ukratko opisati kao svođenje stvarnog stanja na odgovarajuće zakonske činjenice tako da se izazovu određene pravne posljedice (lat. *supsumcija*). *Supsumirati* se prevodi kao svođenje na zajednička obilježja, kao primjena posebnog na opće, svođenje užega pojma pod širi.

U demokratskim društvima općeprihvaćeno je stajalište da svatko mora pridonositi namirenju zajedničkih potreba, sukladno ekonomskoj moći, što se ostvaruje ili bi se trebalo ostvarivati realnim plaćanjem poreza. Međutim, praksa je pokazala da postoji određeni broj poreznih obveznika ili građana koji utajom ili prikrivanjem stvarnog stanja, nastoje platiti što manje poreza te takvim postupcima onemogućavaju porezna tijela da točno utvrde stvarnu poreznu obvezu. Upravo zbog takvih poreznih obveznika među poreznim službenicima postoji pretpostavka, odnosno ustaljeno mišljenje i pravilo, da su svi porezni obveznici potencijalni utajivači te im se uglavnom tako i pristupa. Ovo je zasigurno pogrešan pristup jer kraj nepoštenih poreznih obveznika postoje i oni drugi – poštene porezne obveznike, koji svoje obveze uredno prijavljuju i uredno plaćaju poreze. Međutim, kroz naočale poreznih službenika, svi su oni isti. Ovdje bi se mogle spomenuti i pojave u praksi poreznih tijela o kojima nas svakodnevno izvješćuju mediji, da upravo oni koji nastoje platiti manje poreza, prije ostvare neke pogodnosti kod poreznih službenika, za razliku od poštenih poreznih obveznika, tako da u konačnici najveći teret podnose poštene porezne obveznike.

Svatko tko je barem jedanput bio porezni obveznik poreza na promet nekretnina, poreza na dohodak od zakupa ili najma ili obavio prijenos cestovnog motornog vozila, porezno tijelo mu je procjenom na temelju Tablica, Kataloga i Preglednika utvrđivalo poreznu osnovicu. Znači dugogodišnja praksa poreznog tijela, moglo bi se reći bez izuzetaka, bila je „masovno procjenjivanje“ koje se primjenjivalo kako na one koji su imali namjeru utajiti i prikriti porez, tako i na one koji nisu imali takve namjere, ali su bili izjednačeni. Za tri navedene vrste poreza uvijek su postojali Katalogi i Preglednici koji su bili mjerodavni za utvrđivanje porezne osnovice. Koliko god i koliko puta svoju obvezu prijavili pošteno, porezno tijelo ipak bi procjenom utvrdilo poreznu osnovicu i pristupilo na isti način kao i prema poreznim obveznicima potencijalnim utajivačima, osim kada bi cijena u ugovoru bila veća nego ona koju Porezna uprava smatra tržišnom. Ono što se doživljava nepravednim u ovakvom pristupu jest to što nitko nikada nije postavljao pitanje točnosti i ažurnosti podataka kojima su se porezna tijela koristila.

Institut procjene porezne osnovice, odnosno porezne obveze, poznaju svi porezni sustavi pa tako i hrvatski porezni sustav. Porezna osnovica smatra se jednim od najvažnijih elemenata oporezivanja jer o njoj ovisi porezno opterećenje obveznika, odnosno ekonomska snaga kojom obveznik raspolaže nakon oporezivanja. U poreznoj praksi poznato je više načina utvrđivanja porezne osnovice, a to su indicijarna, direktna, indirektna, administrativna i metoda parifikacije ili usporedbe. Bez obzira na to koju će metodu porezno tijelo primijeniti, uvijek bi moralo imati u vidu osnovni cilj, a to je odrediti što realnije i što točnije poreznu osnovicu. U ovom radu naglasak je na usporednoj metodi, s obzirom na to da se u poreznim postupcima pri utvrđivanju tržišne vrijednosti ona najčešće susreće.



Pravilnom utvrđivanju porezne osnovice mora se pridati iznimna pozornost, budući da o njoj ovisi pravilno oporezivanje. Sama riječ „procjena“ upućuje na to kako ne može biti riječ o točnom, na poslovnim knjigama i vjerodostojnim ispravama utemeljenom utvrđenju porezne osnovice nego uistinu o procjeni, dakle o nastojanju da se otprilike točno utvrdi porezna osnovica. Iako će i porezno tijelo nastojati da utvrđena osnovica bude što realnijom, ona je ipak stvar procjene pa s toga motrišta procjena ima i represivnu ulogu, a svaki porezni obveznik koji ne poštuje zakonom propisane obveze glede vođenja poreznih knjiga i evidencija, zna da se može sučeliti s okolnošću da mu se porezna osnovica utvrđuje procjenom (Matković, 2005: 36).

Procjena porezne osnovice jedan je od složenijih postupaka što ih provodi Porezna uprava. Nadalje, smatra se kako procjena nije željeni ni rutinski posao poreznih službenika, ali je nažalost neizbježan zbog poreznih obveznika koji se vlastitom krivnjom dovedu u položaj da im se porezna osnovica procjenjuje. Pri procjeni porezne osnovice polazi se od raspoloživih podataka, dakle nastoji se naći što više uporišnih točaka, odnosno stvarnih podataka, kako bi se što manje moralo posezati za diskrecijskim ocjenama. Najčešće pri procjeni porezne osnovice porezno tijelo primjenjuje metodu uspoređivanja kojom bi se poreznu osnovicu trebalo utvrđivati na osnovi usporedbe s iskazanom osnovicom poreznog obveznika koji obavlja jednaku djelatnost, uz jednake ili otprilike jednake uvjete, primjerice u istoj ulici, sličnom prostoru, opremljenošću itd. Iako se ova metoda najčešće susreće u praksi poreznog tijela, ne može se reći da je rečeno tijelo shvaća u potpunosti. U stvarnosti i praksi poreznog tijela proizađu svakojake usporedbe. Primjerice, kod utvrđivanja porezne osnovice poreza na dohodak na temelju zakupa porezno tijelo uspoređuje tržišnu vrijednost zakupnine stana površine 100 m<sup>2</sup>, na drugom katu, danom u zakup kao uredski prostor tijelu jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (u nastavku teksta: JLPS), koje obavlja poslove od općeg interesa, s kioskom od 10 m<sup>2</sup>, koji ima pristup s ceste, u kojem se prodaju duhanski proizvodi i tisak, odnosno obavlja poduzetnička djelatnost, ili se taj isti stan uspoređuje s uličnom trgovinom glazbenim instrumentima od 70 m<sup>2</sup> ili uličnim prostorima u kojima djeluju osiguravajuća društva. Također, s kojim god je poreznim obveznikom porezno tijelo izvršilo usporedbu, porezna osnovica je ista devet godina, iako porezna literatura kaže da procjena porezne osnovice može vrijediti samo za određeno razdoblje od jedne godine ili kraće (primjeri koji se navode, vlastiti su primjeri autora rada).

a) Zakonska osnova za utvrđivanje porezne osnovice procjenom prema OPZ-u

Prema odredbi čl. 82. st. 1. OPZ-a<sup>8</sup> u određenim slučajevima porezno tijelo poreznu osnovicu utvrdit će procjenom. „Ako porezno tijelo ne može utvrditi poreznu osnovicu na temelju poslovnih knjiga i evidencija, mora je procijeniti.“ Prema stavku. 2. istog članka, porezno tijelo procijenit će poreznu osnovicu: ako porezni obveznik ne može predočiti knjige ili evidencije koje je dužan voditi prema poreznim zakonima, ako porezni obveznik ne izdaje propisane račune ili ne vodi poslovne knjige točno, uredno i pravodobno, ako porezni obveznik podatke za oporezivanje ne može dokazati vjerodostojnom dokumentacijom i ako porezni obveznik odbije sudjelovati u poreznom postupku ili onemogućava provedbu poreznog postupka. Nadalje, u smislu stavka 4., pri utvrđivanju porezne osnovice procjenom, porezno tijelo, među ostalim, trebalo bi voditi računa da usporedbe iskazanih primitaka predmetnog obveznika uspoređi s primitcima drugih poreznih obveznika koji obavljaju istu djelatnost na istoj ili sličnoj lokaciji ili ih usporediti s prosječnim primitkom više poreznih obveznika iste djelatnosti na istoj ili sličnoj lokaciji.

Da bi se procjena porezne osnovice mogla smatrati zakonitom i pravilnom, porezno je tijelo dužno dokazati da je postojala neka od propisanih pretpostavki za obavljanje procjene, ali također je dužno dati jasan, potpun i obrazložen nalaz o metodi i mjerilima na temelju kojih je procjena porezne osnovice izvršena u određenom iznosu. Dakle, iz nalaza poreznog tijela moraju biti vidljivi svi podaci na kojima je porezno tijelo temeljilo visinu procjene porezne osnovice. Uz to, porezno tijelo mora omogućiti poreznom obvezniku očitovanje na procjenu i to prije donošenja poreznog rješenja. No u praksi poreznog tijela rijetko koje rješenje, u slučajevima kada se poreznom obvezniku procjenom utvrđuje porezna osnovica, sadržava navedene elemente.

Iz odredbe članka 82. OPZ-a proizlazi da porezno tijelo poseže za procjenom samo onda kada porezni obveznik nije točno i uredno vodio poslovne knjige i evidencije, odnosno kada je imao namjeru utaje ili prikrivanja poreza. Međutim, to u praksi nije tako. Iz analize korištene dokumentacije i literature te vlastita iskustva tijekom višegodišnjeg razdoblja, razvidno je da je porezno tijelo institut procjene shvaćalo i primjenjivalo doslovno u svim vrstama poreza i još i dalje u nekim vrstama poreza shvaća ga i primjenjuje doslovno, bez obzira na to što zakonske odredbe, kojima je uređena zakonska osnova za utvrđivanje porezne osnovice procjenom, ne upućuju na takav način postupanja. Primjerice, kod utvrđivanja poreza na promet nekretnina, tek izmjenama ZOPPN-a, Narodne novine, broj 22/2011, napušten je tradicionalni način utvrđivanja poreza na promet nekretnina isključivo procjenom Komisije ili poreznog službenika u svim slučajevima, osim kada je cijena u ugovoru veća od cijena iz Preglednika Porezne uprave. Međutim, kod utvrđivanja poreza na dohodak ostvarenog od davanja u zakup ili najam, Porezna uprava, točnije neke njezine ispostave, i dalje doslovno poreznu osnovicu utvrđuje isključivo na temelju Preglednika cijena te svakom poreznom obvezniku čiji ugovor o zakupu nije u skladu s Preglednikom, procjenom utvrđuje poreznu osnovicu, pa i u slučajevima kada je ugovor sklopljen s državom ili JLPS-om, kao i u slučajevima kada su odstupanja u cijeni minimalna, čime se zasigurno ne postiže fiskalna svrha, a ni svrha zakona.

b) Zakonska osnova utvrđivanja porezne osnovice procjenom prema ZOPD-u

Člankom 27. ZOPD-a,<sup>9</sup> propisano je da se dohotkom od imovine i imovinskih prava smatra razlika između primitaka po osnovi najamnine, zakupnine, iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranja kampova, primitaka od vremenski ograničenog ustupa autorskih prava, prava industrijskog vlasništva i drugih imovinskih prava, primitaka od otuđenja nekretnina i imovinskih prava te izdataka koji su poreznom obvezniku u poreznom razdoblju nastali u svezi s tim primicima.

Prema odredbi članka 28. istog Zakona, ako u postupku utvrđivanja dohotka iz članka 27. stavak 1., zakupnina, najamnina, primitak od imovinskih prava te primitak od otuđenja nekretnina i imovinskih prava nije prijavljen ili nije prijavljen u tržišnom iznosu, dohodak će utvrditi Porezna uprava prema tržišnim cijenama u mjestu u kojem se nekretnina nalazi, mjestu u kojem se imovinsko pravo daje na korištenje, odnosno u mjestu u kojem se imovinsko pravo otuđuje ili prema napatku o osnovama i mjerilima za utvrđivanje tržišnih cijena, koje donosi ministar financija. Pitanje koje se često postavlja jest: je li procijenjena vrijednost isto što i tržišna vrijednost nekretnine? Nije isto, to su različiti pojmovi. Tržišna vrijednost je cijena ne-

<sup>9</sup> *Ibid.*, str. 4.

kretnine koja se postiže ili se može postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze, a procijenjena bi bila rezultat rada stručne osobe.

S obzirom na to da je postupak procjene propisan člankom 82. OPZ-a, a radi provođenja postupka utvrđivanja dohotka od imovine s osnova najma ili zakupa nekretnina, uspoređivanja prijavljenih podataka u ugovoru o najmu ili zakupu nekretnina prema tržišnim cijenama u mjestu u kojem se nekretnina nalazi i procjenjivanja vrijednosti najma i zakupa nekretnina te ujedno da posluži kao pomoć i podsjetnik u obavljanju navedenih poslova napravljen je Preglednik minimalnih cijena zakupa, objavljen u posebnom broju Poreznog vjesnika (7c/2011). Ovaj Preglednik minimalnih cijena zakupa poslovnog prostora zamijenio je Preglednik iz 2004. (10a/2004). Podaci o vrijednosti minimalnih zakupnina poslovnih prostora u Pregledniku (7c/2011), ažurirani su prema dostavljenim podacima područnih ureda koji su prikupljeni na temelju zahtjeva Središnjeg ureda, klasa: 410-01/10-01/2362, urbroj: 513-07-21-02/10-01 od 2. prosinca 2010. godine.

Prema naputku Središnjeg ureda od 8. travnja 2002. godine, klasa: 410-14/02-01/1, urbroj: 513-07/02-3,<sup>10</sup> zakupnina za poslovni prostor određuje se prema sljedećim elementima:

- prema području (zoni) u kojoj je smješten poslovni prostor u zgradi
- prema položaju poslovnog prostora u zgradi
- prema kvaliteti poslovnog prostora.

Također, prema istom naputku, za poslovni prostor što se nalazi u dvorišnim zgradama, podrumskim prostorijama, tavanima, zatvorenim prolazima i vežama zgrada, tržišna cijena zakupnine može se umanjiti za 25% u odnosu na tržišnu cijenu zakupnine što se plaća za poslovni prostor iste veličine i istorodne djelatnosti u tim zonama. Tržišna cijena zakupnine može se korigirati i u odnosu na stupanj uređenosti poslovnog prostora te se u smislu uređenosti prostora razlikuju tri stupnja uređenja poslovnog prostora, i to:

- 1. stupanj – neuređeni prostor
- 2. stupanj – poluuređeni prostor, odnosno poslovni prostor koji ima uređen eksterijer (pročelje, stolarija, krov) i osiguran priključak na postojeću komunalnu infrastrukturu, ali interijer nije uređen
- 3. stupanj – uređen prostor, odnosno poslovni prostor koji ima uređen eksterijer (pročelje, stolarija i krov) i uređen interijer (podovi, stropovi, zidovi i sanitarni čvor). Pod uređenim interijerima i eksterijerima podrazumijevaju se takvi interijeri i eksterijeri koji su prikladni za obavljanje djelatnosti za koju je poslovni prostor namijenjen.

Tržišna cijena zakupnine za poslovni prostor 1. stupnja uređenosti umanjuje se do 50%, a za poslovni prostor 2. stupnja uređenosti umanjuje se do 25%. Tržišna cijena zakupnine za skladišni prostor i za garaže utvrđuje se u visini od 50% iznosa tržišne cijene zakupnine poslovnog prostora u svakom pojedinom području (zoni).

Naputak Središnjeg ureda jasan je i bez bitnih manjkavosti, međutim neke ispostave Porezne uprave u poreznim postupcima ne postupaju u skladu s navedenim elementima iz naputka, što je pretpostavka utemeljena na vlastitu iskustvu i ne proizlazi iz stvarnog primjera koji će biti opisan. U primjeru koji se analizira u radu, iako nije bilo osnove i elemenata za takvo postupanje, porezni službenik je pri procjeni svojom slobodnom voljom izvršio smanjenje u

<sup>10</sup> Minimalne cijene zakupa poslovnog prostora, Porezni vjesnik, Službeno glasilo Porezne uprave RH, Poseban broj 7c, Institut za javne financije, Zagreb, str 8.

postotku od 20%, iako je iz naputka razvidno da se tržišna cijena može umanjiti od 25% do 50% tržišne cijene.

- a) Zakonska osnova utvrđivanja porezne osnovice procjenom prema ZOPPN-u ZOPPN, Narodne novine, br. 53/1990, jedan je od prvih poreznih zakona u uspostavljanju novog poreznog sustava. Njime je hrvatski porezni sustav izjednačen s poreznim sustavima zapadnoeuropskih zemalja u oporezivanju nekretnina. Ovaj Zakon prestao se primjenjivati donošenjem ZOPPN-a, koji je stupio na snagu 12. srpnja 1997. godine, Narodne novine, br. 69/1997. Od dana početka primjene ovog Zakona pa do danas ZOPPN mijenjan je pet puta te se može zaključiti da je u primjeni već 18 godina. Trenutačno je na snazi Zakon o izmjenama i dopunama ZOPPN-a, koji je u primjeni od 1. siječnja 2015. godine, Narodne novine, br. 143/2014. Međutim, za ovu analizu važan je ZOID ZOPPN, koji se primjenjivao u razdoblju od 26. veljače 2011. godine, Narodne novine, br. 22/2011, s obzirom na to da je tom izmjenom i dopunom Zakona prilagođavan i Informacijski sustav Porezne uprave (u nastavku teksta: ISPU). ISPU se sastoji od niza podsustava ili aplikacija za evidentiranje podataka bitnih za utvrđivanje porezne obveze, a jedan od njih je aplikacija „Poreza na promet nekretnina“ (u nastavku teksta: APPN),<sup>11</sup> a prema izmjenama i dopunama koje su u primjeni od 1. siječnja 2015. godine „Evidencija prometa nekretnina“.

Od svoje prve produkcije 1998. godine APPN doživio je nekoliko izmjena uzrokovanih promjenama ZOPPN-a. Novi APPN imao je za cilj izgraditi jedinstvenu i sveobuhvatnu bazu podataka o oporezivanom prometu nekretnina iz koje bi se crpili podaci relevantni za pokretanje drugih postupaka u nadležnosti Porezne uprave. Još jedna važna svrha novog APPN-a trebala je biti stvaranje baze prosječnih cijena nekretnina, pod čime bi se podrazumijevala evidencija o kretanju tržišnih vrijednosti nekretnina, koje bi se formirale na mjesečnoj razini na temelju vrijednosti nekretnina iskazanih u ugovorima o kupoprodaji nekretnina. Ova baza prosječnih cijena predstavljala bi osnovu povećanja učinkovitosti službenika Porezne uprave u rješavanju prijave poreza na promet nekretnina. O ulozi i funkciji ove aplikacije u utvrđivanju poreza na promet nekretnina moglo bi se štošta napisati, međutim zbog ograničenosti ovog rada brojem riječi, izdvaja se samo najvažnija novost ove aplikacije u odnosu na staru, a to je nov koncept utvrđivanja porezne osnovice iz podataka službenih evidencija i to iz baze prosječnih cijena i iz baze parifikanata (usporedivih nekretnina).

Prema odredbi članka 8. ZOPPN-a, Narodne novine, br. 53/1990, pod prometnom vrijednošću podrazumijevala se cijena nekretnine koja se postiže ili se mogla postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze, što nije drukčije u odnosu na sadašnji ZOPPN. Međutim, prometnu vrijednost nekretnina prema ZOPPN-u, Narodne novine, br. 53/1990, procjenjivala je komisija koju je tada imenovao direktor tadašnje Općinske uprave društvenih prihoda, a poslije voditelj ispostave Porezne uprave. Prvotne komisije za procjenu nekretnina postojale su u prvom desetljeću primjene Zakona te su ih činile uz službenike Porezne uprave i službenici građevinskih i inih struka. Već više od jednog desetljeća, te komisije ne postoje, niti bilo kakvi izvanjski suradnici, iako prema mišljenju nekadašnjeg ministra financija Ivana Šukera, one i dalje djeluju i obavljaju procjene u poreznim ispostavama.<sup>12</sup>

11 Aplikativni podsustav „Poreza na promet nekretnina“, Porezni vjesnik, Službeno glasilo Porezne uprave RH, poseban broj 4b, Institut za javne financije, Zagreb, str. 5.

12 Šuker brani Linića da ne može biti kriv za propuste Porezne uprave u Sisku, <http://www.poslovni.hr/hrvatska/suker-brani-linica-da-ne-moze-biti-kriv-za-propuste-porezne-uprave-u-sisku-268829>, objavljeno 10. travnja 2014.

Zbog ušteda na svemu, pa tako i na komisijama, više od jednog desetljeća procjene nekretnina u Poreznim upravama obavljaju samo porezni službenici koji su zaduženi za tu vrstu poreza, a procjene su rađene izlaskom na teren, samo za nekretnine za koje je to bilo potrebno. Od stupanja na snagu ZOID ZOPPN-a od 26. veljače 2011., procjene se više ne obavljaju izlaskom na teren, nego isključivo i samo, moglo bi se reći „virtualno“ u službenim prostorijama poreznih ispostava. Međutim, prema saznanjima autora rada u nekim Poreznim upravama poslovi procjena i dalje se obavljaju izlaskom na teren službenika Porezne uprave pa i nekakvih suradnika i komisija, što potvrđuje nejednakost u postupanju poreznog tijela. Također, postoje primjeri Područnih ureda, pod kojima svaka ispostava postupa drukčije, odnosno neujednačeno. Iz promotrene literature razvidno je da je naglasak bio na usklađenosti u postupanju, međutim, od te usklađenosti čini se da je ostvareno vrlo malo jer primjeri iz prakse poreznog tijela govore suprotno.

Prema ZOID ZOPPN-u, Narodne novine, br. 22/2011, odredbi članka 9., prometna vrijednost preimenovana je u tržišnu vrijednost nekretnine, pod kojom se također razumijeva cijena nekretnine koja se postiže ili se može postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze. Nadalje, Porezna uprava utvrđuje osnovicu poreza na promet nekretnina kao tržišnu vrijednost nekretnine, u pravilu, iz isprave o stjecanju ako je ukupan iznos naknade koju daje ili isplaćuje stjecatelj približno jednak cijenama koje se postižu ili se mogu postići na tržištu. Također, Porezna uprava je ovlaštena procjenom utvrditi tržišnu vrijednost nekretnine ako je ukupni iznos naknade manji od cijena koje se postižu ili se mogu postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze. Procjenu tržišne vrijednosti nekretnine, utvrđuje službenik Porezne uprave na temelju usporednih podataka o kretanju tržišnih vrijednosti sličnih nekretnina s približno istog područja u približno isto vrijeme. Zakonom propisana metoda utvrđivanja porezne osnovice kao tržišne vrijednosti je „usporedna metoda“, što podrazumijeva da je temelj procjene usporediva nekretnina. Usporedivu nekretninu ZOPPN definira kao sličnu nekretninu, na istom području u prometu u približno isto vrijeme. Stručnjaci za financijsku teoriju, ali i cjelokupna javnost, slažu se da najveće nedoumice izaziva upravo ova odredba Zakona, s obzirom na to da je pojam „približno jednak“ prilično rastezljiv i otvara prostor nedoumicama i zlorabama (Jelčić, 2012: 272).

ZOID ZOPPN-om, Narodne novine, br. 22/2011, među ostalim, propisana je mogućnost utvrđivanja porezne osnovice iz podataka iz službenih evidencija, koje su sastavni dio ISPU-a u kojem se evidentiraju podaci bitni za utvrđivanje porezne obveze. Iz toga proizlazi da je Porezna uprava morala stvoriti preduvjete postupanja, odnosno stvoriti baze podataka s pomoću kojih će moći pratiti je li iznos naknade približno jednak cijenama na tržištu. Baze podataka stoga bi služile za praćenje tržišnih cijena nekretnina. Ako bi u ispravi o stjecanju nekretnine bila izražena niža cijena, službenik Porezne uprave morao bi pronaći usporedivu nekretninu i postignutu cijenu (*parifikanta*) te izvršiti procjenu porezne osnovice, primjenom metode procjene usporedbom tržišne vrijednosti. Ako je riječ o nekretnini za koju nema usporedivih podataka (zgrade, bolnice, vojarne, hoteli...) Porezna uprava poreznu osnovicu mora utvrditi vještačenjem imenovane stručne osobe.

Znači, osnovica poreza na promet nekretnina tržišna je vrijednost nekretnine u trenutku stjecanja. To je cijena nekretnine koja se postiže ili se može postići na tržištu u trenutku njezina stjecanja, uzimajući u obzir stanje i fizička svojstva nekretnine, kao što je lokacija nekretnine, a kod građevina, uz lokaciju, kvalitetu gradnje, starost građevine, opremljenost komunalijama i dr. Nesporno je da je lokacija jedan od bitnih čimbenika koji utječu na cijenu ne-

kretnine, kao i okoliš nekretnine, to jest, bolje ili lošije urbanizirani dio grada, blizina lokalnog prijevoza, zdravstvenih ustanova, škola, zelenih površina, potom prometna buka, onečišćenje i druge slične okolnosti. Sve nabrojene čimbenike svaki porezni službenik koji vrši procjenu tržišne vrijednosti trebao bi znati i imati u vidu u nazovimo ga „virtualnom“ načinu oporezivanja. Dakako, da je „virtualni“ način procjena i utvrđivanja tržišnih vrijednosti za službenika „finiji“ u odnosu na procjene izlaskom na teren koji podrazumijeva loše vremenske uvjete, ulaske u onečišćene i neuredne prostore i slično, međutim realno procijeniti nekretninu iz ureda vrlo je problematično i upitno.

Misterij „Tablica“ ili „Preglednika tržišnih vrijednosti nekretnina“ ili kako ga mediji još nazivaju „tajni dokument“, razvidno je da više ne postoji, točnije od izmjena ZOPPN-a 26. veljače 2011. godine, što je također jedan od primjera dugogodišnje neujednačenosti u postupcima poreznih uprava, s obzirom na to da su te „Tablice“ u nekim ispostavama bile javno dostupne, a u nekima su bile službena tajna. Možda su ove zavrzlane nekada i nekome imale smisla, međutim krajnje je vrijeme da se implementiraju europski principi i načela dobre javne uprave koji zahtijevaju otvorenost i transparentnost, iznutra i prema van.

Ono što je važno za hipotezu rada i kod ZOPPN-a, jest da se prema odredbi čl. 9. st. 9., propisuje da Porezna uprava procjenom ne utvrđuje tržišnu vrijednost nekretnine, ako se nekretnina stječe u postupku javnog natječaja, javne prodaje (dražbe) ili u stečajnom postupku, uz odgovarajuću primjenu odredaba propisa o ovrsi kojima je uređena ovrha na nekretnini te postupcima u kojima je jedan od sudionika postupka pravna osoba u većinskom vlasništvu RH ili RH, JLPS-a, tijela državne vlasti, ustanove čiji je jedini osnivač RH ili JLPS, odnosno da se ukupnim iznosom naknade smatra sve ono što stjecatelj ili druga osoba za stjecatelja dâ ili plati za stjecanje nekretnine. Ovdje dolazi do te kontradiktornosti u odnosu na ZOPD, koji ne sadrži jednu ovakvu odredbu kojom se regulira porezno-pravni odnos između države s jedne strane i građanina/poreznog obveznika s druge strane, te u postupcima procjene upućuje na odredbu članka 82. OPZ-a. Shodno navedenoj zakonskoj odredbi i uzetom primjeru u radu, porezno tijelo je u konkretnom slučaju, na temelju ugovora o zakupu sklopljenim s JLSP-om procjenom utvrdilo poreznu osnovicu.

## 6. ANALIZA NEUJEDNAČENOSTI I NEJEDNAKOSTI U POSTUPANJU POREZNE UPRAVE

Porezna uprava upravna je organizacija u sastavu Ministarstva financija čija je temeljna zadaća primjena poreznih propisa i propisa o prikupljanju doprinosa za obvezna osiguranja. Djelokrug rada i unutarnje ustrojstvo utvrđeni su odredbama Zakona o Poreznoj upravi,<sup>13</sup> Uredbe o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija<sup>14</sup> i Pravilnika o unutarnjem redu Ministarstva financija.

Porezna uprava prikuplja i obrađuje podatke o porezima i doprinosima za obvezna osiguranja, predlaže promjene porezne politike, poreznih i drugih propisa, priprema i izrađuje nacрте prijedloga zakona i drugih propisa radi unaprjeđenja poreznog sustava i učinkovitijeg ubiranja poreza i doprinosa za obvezna osiguranja. Nadalje, Porezna uprava daje stručna mišljenja i objašnjenja u pojedinačnim predmetima o primjeni propisa iz svog djelokruga i osigurava međunarodnu pravnu pomoć, proučava porezne sustave drugih država, surađuje s međunarodnim organiza-

<sup>13</sup> Zakon o Poreznoj upravi, Narodne novine, br. 148/2013, 141/2014. – pročišćeni tekst.

<sup>14</sup> Uredba o unutarnjem ustrojstvu, Narodne novine, br. 32/2012, 67/2012, 124/2012, 78/2013, 102/2013, 24/2014, 134/2014, 154/2014.

cijama i strukovnim udruženjima te obavlja administrativnu suradnju i međunarodnu razmjenu informacija između država članica EU-a za područje poreza.

Prema spomenutoj Uredbi i Pravilniku o unutarnjem redu Ministarstva financija, predviđeno je 4850 zaposlenika, a krajem 2013. godine radila su 4333 zaposlenika.<sup>15</sup> Do reorganizacije, poslovi su se obavljali u Središnjem uredu u Zagrebu i 21 područnom uredu čiji rad je bio organiziran u okviru 124 ispostave. Nakon reorganizacije, od 1. siječnja 2015. godine, rad je organiziran u okviru sedam područnih ureda i 57 ispostava u gradovima i općinama. Postupanje ispostava trebalo bi biti jedinstveno, međutim postoje brojni pokazatelji da to nije tako, što potvrđuje hipotezu rada da manjkavi i paušalni postupci poreznog tijela mogu imati štetne posljedice na pravnu sigurnost građanina/poreznog obveznika, ali i cijelo društvo.

Kao najmjerodavniji primjer nejedinstvenog postupanja može poslužiti Preglednik minimalnih cijena zakupa poslovnog prostora, objavljen u srpnju 2011. u Poreznom vjesniku, Službenom glasilu Porezne uprave RH, br. 7c, 2011. U predgovoru spomenutog Preglednika objašnjen je postupak prijavljivanja dohotka od najma ili zakupa nekretnina, postupak utvrđivanja porezne osnovice te postupak procjenjivanja vrijednosti zakupa nekretnina.

Porezna uprava poreznim rješenjem određuje poreznu osnovicu poreza na dohodak od imovine i imovinskih prava ostvarenog od davanja u najam ili zakup nekretnina na osnovi podataka koje je porezni obveznik sâm naveo u poreznoj prijavi, ako su isti u skladu s tržišnim cijenama u mjestu u kojemu se nekretnina daje u najam ili zakup. Ako u postupku utvrđivanja dohotka od imovine i imovinskih prava ostvarenog od davanja u najam ili zakup nekretnina, najamnina odnosno zakupnina nije prijavljena ili nije prijavljena u tržišnom iznosu, dohodak utvrđuje Porezna uprava prema tržišnim cijenama u mjestu u kojem se nekretnina ili pokretnina nalazi.

Da bi se definirala tržišna cijena, moraju se poznavati barem osnovni temelji tržišne ekonomije. Tržište prema najkraćoj definiciji predstavlja mjesto gdje se susreću ponuda i potražnja, a cijena je vrijednosni izraz neke robe ili usluge. Na slobodnom tržištu cijena se formira na osnovi ponude i potražnje. U kontekstu najma odnosno zakupa tržišna cijena bi bila vrijednost koja je postignuta slobodnom pogodbom između zakupodavca i zakupoprimalca, a bila bi određena na temelju trenutačne ponude i potražnje zakupnina u tom mjestu. Porezno tijelo ima mogućnost na temelju prijavljenih ugovora o zakupu pratiti kako se kreću cijene zakupa, međutim, iz provedene analize nije razvidno da se prikupljeni podaci pravodobno ažuriraju.

Iz analiziranog Preglednika iz 2011. i Preglednika iz 2004. razvidno je da Porezna uprava, odnosno njezine ispostave, nisu ažurne u formiranju tržišnih cijena zakupnina odnosno najamnina. S obzirom na to da smo u 2015. godini i dalje je vrijedeći Preglednik iz 2011., u promatranom razdoblju od deset godina, cijene zakupa poslovnog prostora na razini cijele RH odnosno 21 područnog ureda, korigirane su dva puta i to samo za 34 ispostave, a za 90 ispostava tržišne cijene ostale su iste u promatranom razdoblju, što nam ne može ništa točno i precizno reći o stanju tržišta zakupa u RH, s obzirom na to da su neke ispostave 2011. cijene korigirale naniže, a neke naviše. Kod nekih su ispostava odstupanja naniže i do 100%, a kod nekih ispostava naviše do 200% i do 300%. Iz analiziranih podataka može se samo pretpostaviti da su prvotni podaci u Pregledniku iz 2004. bili nerealno određeni te da se korekcijama u Pregledniku iz 2011. pokušalo ispraviti takvu nepravilnost jer s obzirom na gospodarsko stanje u RH koje utječe i na cijenu najma ili zakupa, nemoguće je da je tržišna cijena najma ili zakupa u nekim mjestima porasla za 300%. Pad tržišnih cijena do 100%, pa i više u nekim ispostavama prije bi bio odraz trenutačnog stanja tr-

15 Izvješće Državnog ureda za reviziju, Državni ured za reviziju, <http://www.revizija.hr/izvjesca/2014/rr-2014/korisnici-drzavnog-proracuna/porezna-uprava.pdf>, rujan 2014.

žišta najma odnosno zakupa nego povećanja od 300%. Međutim, što se događalo s preostalim 90 ispostava Porezne uprave? Znači li to da je kod njih tržište bilo stabilno unatrag deset godina? Je li itko od mjerodavnih zabilježio ili eventualno primijetio količinu praznih poslovnih prostora na području cijele RH? Primjerice, u Brodsko-posavskoj županiji, od početka 2014. godine zatvoreno je više od 40 obrta. U središtu grada svaki dan nikne jedan novi zatvoreni prostor, a na periferiji nema nikakve obrtničke ponude. Od 2008. broj obrtnika u Županiji pao je za oko 30%. Trendom zatvaranja svi su obuhvaćeni – uslužne djelatnosti, prijevoznici, građevinari, proizvođači itd. Najčešće je ipak riječ o trgovcima, a na zatvaranje malih trgovina u velikoj je mjeri utjecalo nicanje trgovačkih centara.<sup>16</sup> Nadalje, prema podacima Udruženja obrtnika Zadarske županije tijekom 2013. zatvoreno je 487 obrta pa ih je krajem godine, nakon svih prijava i odjava, u registru bilo aktivnih 3.267, dok ih je 2012. bilo 3.406. Ako se pogleda unatrag nekoliko godina, primjerice od 2005., broj aktivnih obrtnika smanjio se za čak 946. Te je godine prema podacima Udruženja bilo 4.213 aktivnih obrta da bi se otada taj broj iz godine u godinu smanjivao.<sup>17</sup> Prema podacima iz Obrtnog registra u RH krajem 2013. bilo je aktivno 80.407 obrta i to ponajviše iz sektora uslužnog zanatstva 28.324, zatim ugostiteljstva i turizma 13.510, trgovine 12.161, proizvodnog zanatstva 8.792 i prijevoznitva 7.520. Frizera, kozmetičara i obrtnika iz djelatnosti njege tijela i fitnesa bilo je 5.455, a iz djelatnosti ribarstva, marikulture i poljodjelstva 4.645. Negativni trendovi nastavili su se i u 2013. godini: otvorena su 9.654, a zatvorena 12.437 obrta.<sup>18</sup> Situacija je slična u svim gradovima u RH, međutim ovakvo činjenično stanje ne iščitava se iz uspoređenih Preglednika, s obzirom na to da su za 2/3 ispostava Porezne uprave tržišne cijene zakupnina, odnosno najamnina nepromijenjene u posljednjih deset godina.

Kako naslov ovog poglavlja implicira nejednako postupanje ispostava Porezne uprave na razini cijele RH, što zasigurno tako ne bi smjelo biti, u nastavku rada daje se kraći prikaz raznih varijanti i mogućnosti utvrđivanja i određivanja tržišnih cijena zakupa ili najma, odnosno porezne osnovice te vrste poreza, iz kojih je razvidno da bi jedan te isti porezni obveznik u jednoj ispostavi platio porez u jednom iznosu, a u drugoj ispostavi u drugom iznosu, ako se pretpostavi da su tržišne cijene najma iste u objema ispostavama.

16 Od početka godine već je zatvoreno više od 40 obrta u Brodsko-posavskoj županiji, <http://www.glas-slavonije.hr/228944/4/Od-pocetka-godine-vec-je-zatvoreno-vise-od-40-obrta-u-Brodsko-posavskoj-zupaniji>, objavljeno 12. ožujka 2014.

17 Zadarski „mali“ obrtnici: lakše se diše, <http://www.voxportal.hr/vijest/zadarski-mali-obrtnici-lakse-se-dise/32499.html>, objavljeno 9. lipnja 2014.

18 Hrvatska gospodarska komora, Obrtni registar, <http://www.hok.hr/>, objavljeno 16. siječnja 2014.



**Primjer 1:****ISPOSTAVA ZAGREB – TABLICA ZA ODREĐIVANJE MINIMALNE ZAKUPNINE**

Područje/zona kn/m <sup>2</sup>				
Grad/Općina	I.	II.	III.	IV.
Grad Zagreb	110,00	80,00	60,00	40,00

**Primjer 2.****ISPOSTAVA IVANIĆ GRAD – TABLICA ZA ODREĐIVANJE MINIMALNE ZAKUPNINE**

Područje/zona kn/m <sup>2</sup>				
Grad/Općina	I.	II.	III.	Jedinstvena zona
Grad Ivanić Grad – djelatnost	ugostiteljstvo	60,00		
	trgovina preh.art.	30,00		
	trgovina nepreh.art.	25,00		
	proizvodna djelatnost	15,00		
	uredski prostor i ostale uslužne djelatnosti	20,00		
	garažni i skladišni pr.	7,00		
	restoran na sportskom parku	3.000,00 na mjesec		
	kiosci na tržnici		50,00	
	lokali 8, 9 i 10 na trž.		40,00	
	ostali lokali na tržnici		50,00	
	lokali ugostiteljstvo na tržnici		60,00	
Općina Kloštar Ivanić	ugostiteljstvo		60,00	
Djelatnost	trgovina			35,00
	uredski prostor			35,00
	ostale djelatnosti			30,00
	skladišni i garažni prostor			25,00
	ugostiteljstvo-terase			15,00
Općina Križ		30,00		

**Primjer 3.**

## ISPOSTAVA CRIKVENICA – TABLICA ZA ODREĐIVANJE MINIMALNE ZAKUPNINE

Područje/zona kn/m <sup>2</sup>				
Grad/Općina	I.	II.	III.	IV.
Grad Crikvenica	63,00	53,00	44,00	<i>po ugovoru ili usporedbom</i>
Grad Novi Vinodolski	63,00	53,00	<i>po ugovoru ili usporedbom</i>	
Vinodolska općina	<i>po ugovoru ili usporedbom</i>			

**Primjer 4.**

## ISPOSTAVA DONJI MIHOLJAC – TABLICA ZA ODREĐIVANJE MINIMALNE ZAKUPNINE

Područje/zona kn/m <sup>2</sup>					
Grad/Općina	I.	II.	III.	IV.	Jedinstvena zona
Grad Donji Miholjac					15,00 – 70,00
Općina Magadenovac					5,00
Općina Marijanci					15,00 – 25,00
Općina Pod.Moslavina					20,00 – 30,00
Općina Viljevo					20,00 – 30,00

**Primjer 5.**

## ISPOSTAVA KNIN – TABLICA ZA ODREĐIVANJE MINIMALNE ZAKUPNINE

Područje/zona kn/m <sup>2</sup>				
Grad/Općina	I.	II.	III.	IV.
Grad Knin	14,50 – 43,00	11,00 – 36,00	5,50 – 29,00	3,50 – 18,00
Općina Kijevo	10,00 – 25,00	8,00 – 15,00		
Općina Kistanje	10,00 – 25,00	8,00 – 15,00		
Općina Biskupija	10,00 – 25,00	8,00 – 15,00		
Općina Ervenik	6,00 – 20,00			
Općina Cijvljane	6,00 – 20,00			

**Primjer 6.**

## GRAD SPLIT – TABLICA ZA ODREĐIVANJE MINIMALNE ZAKUPNINE

Područje/zona kn/m <sup>2</sup>				
Grad/Općina	I.	II.	III.	IV.
Grad Split	95,00	76,00	60,00	49,00
Općina Šolta	49,00			
Općina Podstrana	49,00			

**GRAD SPLIT**

U svakoj zoni postoje atraktivnije lokacije za koje se tržišna cijena utvrđuje usporedbom s obveznicima koji iznajmljuju prostor u sličnim uvjetima.

**EKSTRA ZONA I.**

NAZIV ULICE	kn/m <sup>2</sup>
Adamova	170,00
Bajamontijeva	170,00
Bana Jelačića	240,00
Bosanska	240,00
Bulićeva	140,00
Itđ.	

**EKSTRA ZONA II.**

NAZIV ULICE	kn/m <sup>2</sup>
Bihaćka	133,00
Domovinskog rata	133,00
Dubrovačka bb (nathodnik)	106,00
Itđ.	

**EKSTRA ZONA III.**

NAZIV ULICE	kn/m <sup>2</sup>
Poljička cesta do križanja s Bušićevom	95,00
Ruđera Boškovića s pothodnikom	152,00
Itđ.	

Ovo je prikaz samo šest primjera i mogućih načina utvrđivanja tržišne vrijednosti najma odnosno zakupa. Ostalih 118 ispostava tržišnu vrijednost određuje poput Primjera 1. – Ispostave Zagreb, samo na temelju dvaju elemenata – zone i cijene, neovisno o djelatnosti i bilo kakvom usporedbom. Iz izdvojenih primjera razvidno je da svaka ispostava utvrđuje tržišnu vrijednost, odnosno poreznu osnovicu poreza na drukčiji način i to: neke ispostave imaju fiksiranu cijenu prema zonama neovisno o djelatnosti, druge jedinstvenu zonu s cijenama u rasponu od – do, također neovisno o djelatnosti, treće imaju tržišne cijene razvrstane prema vrsti djelatnosti u kombinaciji s jedinstvenom zonom, četvrte utvrđuju tržišnu vrijednost na temelju cijene iz ugovora i eventualno usporedbom, pete utvrđuju tržišnu vrijednost zakupa primjenjujući cijene iz Preglednika koje su u rasponu od – do, a šeste utvrđuju tržišnu vrijednost ovisno o zoni i ulici gdje se nalazi poslovni prostor. Kako bi imali bolju sliku svega navedenog te potvrdu hipoteze rada, u nastavku se analizira primjer iz prakse poreznog tijela, odnosno jedne od 124 gore spomenute ispostave.

**Primjer iz prakse ispostave Porezne uprave** (za analizu uzet vlastiti primjer poreznog obveznika/autora rada)

- porezni obveznik je građanin koji je sklopio ugovor o zakupu stana (uredski prostor) s tijelom JLPS-a (tijelo koje obavlja poslove od javnog interesa)
- u ponudi za najam porezni obveznik je predložio cijenu iz vrijedećeg Preglednika minimalnih cijena zakupa, međutim, zakupoprimac nije prihvatio tu cijenu
- tržišna cijena u ugovoru o zakupu postignuta je u iznosu od 4.000,00 kn, s obzirom na karakteristike i obilježja prostora (stan na drugom katu)
- prema saznanjima poreznog obveznika nijedan porezni obveznik u nadležnosti te ispostave nije imao sklopljen ugovor o zakupu s takvim poreznim obveznikom te porezno tijelo nije imalo usporedni podatak
- iako nije bilo nikakve zakonske osnove za procjenom (plaćanje obavljeno preko žiro-računa) te obveznik prema Zakonu nije dužan voditi nikakve evidencije ili poslovne knjige, porezno tijelo je bez ikakve zasnovane pretpostavke i sudjelovanja poreznog obveznika u postupku, procjenom utvrdilo poreznu osnovicu u iznosu od 4.308,97 kn te na toj procjeni temeljilo sve sljedeće porezne osnovice od 2006. do 2014., znači punih devet godina.

U konkretnom primjeru, prema tržišnoj cijeni koju su postigli sklapanjem ugovora zakupodavac i zakupoprimac u iznosu od 4.000,00 kn, kada se obračunaju izdaci, porez i prirez na dohodak od zakupa iznosili bi 369,60 kn na mjesec.

Prema procjeni ispostave Porezne uprave na procijenjenu osnovicu od 4.308,97 kn, kada se obračunaju izdaci, porez i prirez na dohodak od zakupa iznose 398,14 kn.

Razlika u porezu iznosi svega 28,54 kn (398,14 kn – 369,60 kn) iz čega se sa sigurnošću može tvrditi da ovom procjenom nije postignuta nikakva fiskalna svrha, kao ni svrha Zakona. Ako promotrimo odredbu članka 82. OPZ-a, porezno tijelo nije imalo nikakve osnove za procjenom, s obzirom na to da je porezni obveznik fizička osoba koja u skladu sa zakonom nije dužna voditi nikakve evidencije. Sve što porezni obveznik posjeduje od dokumentacije jest sklopljeni ugovor i dokaz iz banke o obavljenom plaćanju. Međutim, ovo porezno tijelo koje je radilo procjenu nije zanimao način i dokaz o izvršenim transakcijama, nego je svoju procjenu pravdalo samo tržišnom cijenom iz Preglednika. Shodno svim gore navedenim primjerima i načinima utvrđivanja tržišne vrijednosti zakupa odnosno najma, proizlazi da bi u nekoj od gore navedenih ispostava ovaj porez zasigurno bio drukčije utvrđen. Primjerice, u Crikvenici bio bi utvrđen na temelju ugovora ili usporedbom, a budući da nije bilo usporednog podatka, porez bi bio obračunat na cijenu iz ugovora, u Ispostavi Donji Miholjac zasigurno bi bio u rasponu od – do te bi porezni obveznik opet platio porez na postignutu cijenu u ugovoru o zakupu itd. Da se malo bolje sagledalo u kontekstu odredbe članka 9. stavka 9. ZOPPN-a, poreznom obvezniku nije se ni trebalo procjenom utvrđivati poreznu osnovicu, nego je trebala biti priznata cijena iz ugovora.

Institut procjene u poreznoj se praksi smatra institutom represivne i edukativne naravi. Najkraće, procjena se radi da bi se nekoga opametilo da ubuduće uredno prijavljuje svoje obveze, a to je minimalni zahtjev znanja svakog poreznog službenika. Ovakvo postupanje ispostave Porezne uprave, može upućivati na neznanje i nestručnost poreznog službenika, namjerno postupanje ili osobne razloge službenika koji primjenjuje propis. Što god bilo od navedenog, neprihvatljivo je i izaziva nezadovoljstvo koje ako se primjenjuje tijekom duljega razdoblja prerasta u osjećaj terora i bezizlaznog stanja. Također, u konkretnom slučaju porezno tijelo nikada nije poreznom obvezniku omogućilo sudjelovanje u postupku i pružilo mogućnost očitovanja na utvrđe-

nu osnovicu, čime je povrijedilo i druge odredbe OPZ-a (čl. 7.). Međutim, iako je sve navedeno razvidno iz spisa predmeta i u žalbama isticano i potkrijepljeno dokazima, drugostupanjsko tijelo odbilo je sve žalbe poreznog obveznika tijekom devetogodišnjega razdoblja, s obrazloženjem da je prvostupanjsko tijelo ispravno postupilo kod utvrđivanja porezne osnovice. Postupanjem i prvostupanjskog i drugostupanjskog tijela, porezni obveznik je primoran na pokretanje upravnih sporova te dodatne nepotrebne troškove, što oslikava pravo lice uprave iz uvodnog dijela rada.

S obzirom na to da je na početku poglavlja dan opis poslova i zadataka Porezne uprave te bi analiza ovakvih slučajeva trebala biti u opisu iste, da je itko ikada pretvorio izgubljeno vrijeme u novac, odnosno izračunao korist od 28,54 kn poreza na mjesec ili 337,68 kn na godinu, tu korist podijelio sa svim satima, odnosno vremenom koje je utrošio svaki referent koji je sudjelovao u prvom i drugom stupnju te vremenom sudaca upravnog suda te zbrojio sve ostale troškove (preslika dokumentacije, upravne pristojbe, poštarine i sl.), shvatio bi da se ovakvim postupcima uzrokuju štetne posljedice za sve sudionike u postupku. Pretpostavka je također da ovo nisu pojedinačni slučajevi te da bi se našlo još ovakvih ili sličnih primjera.<sup>19</sup>

## 7. OBVEZA DOSTAVLJANJA PODATAKA DRUGIM TIJELIMA

Kada se problematika svega navedenog sagleda malo dublje i šire, može se sumnjati da su procjene koje su se dotaknule jedne županice, ravnateljice ili ministra, tek zanemariv problem u odnosu na činjenicu da se većina upravnih i sudskih postupaka u RH, temelji na netočnim podacima.

Poznato je da porezno tijelo, točnije ispostave Porezne uprave, zaprimaju brojne zahtjeve od različitih tijela, institucija i osoba te su u određenim slučajevima dužne dostavljati tražene podatke o tržišnim vrijednostima nekretnina.

Odredbama članaka 66. do 69. Zakona o sustavu državne uprave,<sup>20</sup> propisan je međusobni odnos tijela državne uprave te odnos tijela državne uprave prema JLPS-u, odnosno pravnim osobama koje imaju javne ovlasti. Sukladno propisanim odredbama, navedena tijela dužna su, među ostalim, međusobno surađivati i pružati jedni drugima stručnu pomoć u svom djelokrugu. Slijedom navedenog iz citiranih zakonskih odredbi proizlazi obveza Porezne uprave na dostavu podataka o tržišnim vrijednostima nekretnina na temelju primljenog zahtjeva javnopravnog tijela (tijela državne uprave, tijela JLPS-a, odnosno pravne osobe koje imaju javne ovlasti).

Nadalje, prema odredbama Zakona o socijalnoj skrbi<sup>21</sup> Porezna uprava dužna je centrima za socijalnu skrb dostavljati podatke o visini porezne osnovice, utvrđene na temelju ugovora o kupoprodaji, darovanju ili rješenja o nasljeđivanju, neovisno o načinu na koji je porezna osnovica utvrđena.

Prema odredbama Zakona o poljoprivrednom zemljištu<sup>22</sup> u postupcima prenamjene zemljišta, na temelju zahtjeva nadležnog ureda državne uprave u županiji ili upravnog tijela grada, Porezna uprava iz aplikativnog podsustava uvidom u prosječne cijene, dostavlja utvrđenu prosječ-

19 Kaos u procjeniteljskom poslu Hrvatsku košta stotine mil. kuna, <http://www.narodni-list.hr/posts/31965001>, objavljeno 3. svibnja 2014.

20 Zakon o sustavu državne uprave, Narodne novine, br. 150/2011.

21 Zakon o socijalnoj skrbi, Narodne novine, br. 157/2013, 152/2014 – pročišćeni tekst.

22 Zakon o poljoprivrednom zemljištu, Narodne novine, br. 39/2013.

nu tržišnu cijenu poljoprivrednog zemljišta izvan granica građevinskog područja u određenoj katastarskoj čestici.

Također, odredbama Ovršnog zakona (u nastavku teksta: OZ)<sup>23</sup> propisano je da sud vrijednost nekretnina utvrđuje zaključkom prema slobodnoj ocjeni nakon održanog ročišta na kojemu će strankama biti omogućeno da se o tome izjasne te da prilože odgovarajuće pisane dokaze, ali podatke o stanju na tržištu nekretnina sud može zatražiti i od Porezne uprave, ako ocijeni da je to potrebno. Traženi podaci dostavljaju se na temelju uvida u aplikativni podsustav prosječnih cijena za traženu vrstu nekretnine. Međutim, 1. rujna 2014. godine stupile su na snagu Izmjene i dopune Ovršnog zakona (u nastavku teksta: IDOZ), kojima je odredbom članka 40. izmijenjen članak 92. stavak 1. OZ-a na način da vrijednost nekretnine sud utvrđuje zaključkom prema slobodnoj ocjeni na temelju obrazloženog nalaza i mišljenja ovlaštenog sudskog vještaka ili procjenitelja, izrađenog primjenom posebnog propisa iz područja prostornog uređenja o načinu procjene vrijednosti nekretnina, načinu prikupljanja podataka i njihovoj evaluaciji te o metodama procjene nekretnina, odmah na ročištu nakon što je omogućio strankama, založnim vjerovnicima, sudionicima u postupku i osobama koje imaju pravo prvokupa da se izjasne o procjeni. Među ostalim, odredbom čl. 82. st. 1. IDOZ-a, propisano je kako će se postupci pokrenuti prije stupanja na snagu IDOZ-a dovršiti primjenom odredbi OZ-a, iz čega proizlazi i dalje obveza dostavljanja podataka u svim predmetima ovršnog postupka koji su pokrenuti prije IDOZ-a. U ovršnim postupcima koji su pokrenuti nakon 1. rujna 2014. godine, Porezna uprava u skladu s prethodno navedenim, na temelju zahtjeva suda nema zakonsku obavezu dostavljati podatke o tržišnim vrijednostima nekretnina.

Zaključkom Vlade RH od 14. veljače 2002. u nadležnost Poreznoj upravi stavljeno je i utvrđivanje tržišnih vrijednosti nekretnina koje se upisuju u Očevidnik imovine. U konkretnom slučaju provodi se postupak procjene tržišne vrijednosti nekretnina na temelju usporednih podataka, odnosno, ako se ne raspolože usporednim podacima, vještačenjem stručne osobe na teret podnositelja zahtjeva. Također, Odlukom Vlade RH o davanju generalnog ovlaštenja općinskim državnim odvjetništvima za sklapanje nagodbi sukladno Zakonu o naknadi za imovinu oduzetu u vrijeme jugoslavenske komunističke vladavine, Porezna uprava je dužna na zahtjeve općinskog državnog odvjetništva, bez naknade izvršiti procjenu zemljišta koje je oduzeto prijašnjem vlasniku te zemljišta koje je ovlaštenik naknade predložio kao zamjensko zemljište. U konkretnim slučajevima provodi se postupak procjene tržišne vrijednosti nekretnina na temelju usporednih podataka, odnosno, ako se ne raspolože usporednim podacima, vještačenjem stručne osobe.

Osim u prethodno navedenim slučajevima, Porezna uprava nije ovlaštena dostavljati podatke o tržišnoj vrijednosti nekretnina na temelju primljenih zahtjeva drugih pravnih ili fizičkih osoba.

Iz cjelokupnog pregleda propisa na temelju kojih Porezna uprava surađuje, odnosno dostavlja tržišne vrijednosti, proizlazi da ih dostavlja na dva načina, uvidom u aplikativni podsustav prosječnih cijena ISPU-a i procjenom na temelju usporednih podataka. Također, „tržišna vrijednost nekretnina“ i „prosječna vrijednost nekretnina“ različiti su pojmovi. Postavlja se pitanje: koliko može biti točno, realno i pravedno, nešto što je prosječno? U prosječnu cijenu ulaze sve vrijednosti i one koje imaju vrlo malu i one koje imaju vrlo veliku vrijednost. Takav prosječan podatak, konkretno u sudskom postupku, može biti na štetu jednoj ili u korist drugoj strani i obrnuto.

23 Ovršni zakon, Narodne novine, br. 112/2012, 25/2013, 93/2014 – pročišćeni tekst.

## 8. PRIJEDLOZI I RJEŠENJA

Posljednjih godina sve više raste tendencija standardizacije metoda, pristupa i načela procjene te prerasta u jednu od suvremenih znanosti. Donošenjem međunarodnih standarda stvoren je opći okvir za rad procjenjivača nekretnina, s tendencijom da procjene postanu prihvaćene globalno. Standardizacija omogućuje transparentnost svim korisnicima i sudionicima procjenjivanja, s ciljem razumijevanja i prihvaćanja rezultata procjene koji su načinjeni na temelju standardiziranih načela i preporuka.

Uz procjene u poreznim postupcima, institut procjene primjenjuje se u gotovo svim gospodarskim i negospodarskim djelatnostima te dobiva sve veću važnost i vrlo brzo se širi na gotovo sve aktivnosti u kojima je svrha procjene utvrđivanje poštene vrijednosti ekonomskog subjekta, pojedine stvari, prava ili obveze. Postupak procjene složen je postupak koji zahtijeva stručnost, iskustvo i kreativnost. U RH tek pojavom knjige 2010. godine, autora dr.sc. Vladimira Lasića i suautora, stvoren je temelj za stručno procjenjivanje poštene vrijednosti ekonomskih subjekata, dijelova ekonomskih subjekata, stvari, prava, obveza, kapitala i dr.<sup>24</sup>

Svako učinkovito upravljanje i raspolaganje nekretninama kao preduvjet podrazumijevaju poznavanje vrijednosti tih nekretnina. Neovisno je li riječ o nekretninama u vlasništvu RH, JLPS-a, neke pravne ili fizičke osobe, vrijednosti nekretnina su od velike važnosti za njegova vlasnika. Procjenjivanje vrijednosti nekretnina koristi se u prometu nekretninama, za utvrđivanje založenog prava, osiguranja imovine, razvrgnuća suvlasničkih zajednica, pitanja ulaganja i povećanja vrijednosti nekretnina, provođenja postupaka uređenja građevinskog zemljišta preko urbane komasacije, izvlaštenja, kao i drugih poslova.

Donošenjem Uredbe o procjeni vrijednosti nekretnina 11. lipnja 2014. godine te Pravilnika o metodama procjene vrijednosti nekretnina, što ih je donijelo Ministarstvo graditeljstva i prostornog uređenja, prvi put u RH definirana su pravila procjene nekretnina. Takve propise imaju sve uređene zemlje, a RH je jedna od rijetkih koja ih nikada nije imala. Inače, do njihova donošenja procjenjivanje vrijednosti nekretnina u RH bilo je prepušteno poslovnoj praksi i diskrecijskim odlukama procjenitelja. Postojanje ovih pravnih akata ubuduće trebalo bi olakšati posao procjeniteljima, kao i dati znatan doprinos u sigurnosti između poslovnih i/ili osobnih odnosa svih sudionika u prometu nekretnina. Riječ je o propisima koji konačno daju konkretne upute kako neku od nekretnina procijeniti pa bi se time ubuduće trebale izbjeći dosadašnje paušalne procjene, a u najavi je i Zakon o procjeniteljima. Ovi propisi najviše bi trebali koristiti ovlaštenim procjeniteljima i investitorima da imaju pravnu sigurnost u poslovanju u RH, a građani bi, dođu li u situaciju da im procjena zatreba, mogli biti sigurni da je ona napravljena stručno i prema propisanim metodama. Tako se u budućnosti ne bi trebalo događati da dva procjenitelja, svaki na svoj način vidi i procijeni neku nekretninu. Kako se došlo do zaključka da ne postoji kvalitetna baza podataka o realiziranim prometima nekretnina, što je osnova za svaku procjenu, Ministarstvo graditeljstva i prostornog uređenja planira osnovati bazu koja će sadržavati osnovne parametre nužne za procjenu, koja bi trebala biti u funkciji do 2016. godine. Nužni podaci trebali bi se prikupljati uz pomoć javnih bilježnika koji ovjeravaju ugovore vezane za promet nekretnina.

Prema Lasiću, predsjedniku Hrvatskog društva procjenitelja (u nastavku teksta: HDP), u procjeniteljskoj branši trenutačno vlada prava anarhija, a procjenama se bavi tko god se sjeti. Niti Porezna uprava nema educirane ljude za procjenu te se ne pridržava tržišnih vrijednosti. Pro-

24 Predgovor autora knjige, [http://cms.rif.hr/Uploads/Knjige/lasic\\_nulta.pdf](http://cms.rif.hr/Uploads/Knjige/lasic_nulta.pdf), objavljeno 9. ožujka 2010.

blem je, dodaje on, i što procjenitelji nikome ne odgovaraju jer ne postoji jedno stegovno povjerenstvo ako procjena nije provedena kako treba, a niti kodeks etike. Zakonsko uvođenje reda trenutno je inspirirano rješenjima za sprječavanje manipulacija – nerealnim procjenama. Procjenjivanje treba dovesti i u korelaciju sa stanjem na tržištu, a u tom smislu kao orijentir trebali bi poslužiti javni bilježnici koji ovjeravaju kupoprodajne ugovore, koji bi iste dostavljali u bazu prodanih nekretnina i tako bi se utvrđivala tržišna vrijednost. Nadalje, zbirka kupoprodajnih cijena bila bi prosljeđivana i u Poreznu upravu za potrebe razreza poreza.<sup>25</sup>

Prema mišljenju autora rada ova zamisao zbunjuje javnost i ne vidi se svrsishodnom, s obzirom na to da javni bilježnici inače kupoprodajne ugovore desetljećima dostavljaju Poreznim upravama i Porezna uprava u svoju bazu podataka unosi sve podatke iz zaprimljenih ugovora te tako i raspolaže cijenama prometovanih nekretnina, zbog čega se stječe dojam da u cijeloj ovoj priči, negdje dolazi do kratkog spoja. S obzirom na navedeno ostaju visjeti u zraku mnoga pitanja, a jedno od njih jest i: gdje se u svemu tome vidi Porezna uprava i njezina baza podataka, koja se puni već četiri godine? Zar ne bi bilo jednostavnije i brže iskoristiti bazu koja već postoji, nego iznova stvarati istu ili sličnu bazu podataka, samo u sklopu drugog ministarstva? Ne bi li trebalo razmisliti ipak samo o jednoj bazi podataka o prometovanim nekretninama i zakupninama u RH te tako izbjeći nepotrebne troškove?

S obzirom na činjenicu da porezni službenici nisu građevinari i obrnuto, a vezano za utvrđivanje tržišnih vrijednosti nekretnina u poreznim postupcima, shodno spoznajama i provedenoj analizi u ovom radu, vidi se nužnim međunarodne standarde koji bi trebali biti implementirani kroz usvojenu Uredbu o procjeni vrijednosti nekretnina i Pravilnik o metodama procjene vrijednosti nekretnina, Ministarstva graditeljstva i prostornog uređenja, čija zakonska osnova za donošenje je sadržana u članku 196. st. 6. Zakona o prostornom uređenju,<sup>26</sup> zasad implementirati i u porezni sustav te dok cijela stvar ne bude jasnija, educirati porezne službenike – procjenitelje i u svakoj Poreznoj upravi imati barem jednog službenika koji će pratiti i pravodobno ažurirati podatke o tržišnim vrijednostima, preko svih dostupnih izvora.

U skladu s navedenim, predlaže se:

1. izrada jedinstvene transparentne metodologije utvrđivanja tržišnih vrijednosti nekretnina i isto tako metodologije tržišnih vrijednosti zakupnina odnosno najamnina
2. edukacija poreznih službenika – procjenitelja.

Prema Marčetić, ljudi u upravi najveća su vrijednost koju uprava ima, a ne instrument kojim se koristi. Oni nisu jedan od resora, faktora ili elemenata upravnog sustava, nego dragocjen ključ kojim se mogu otvoriti ili zatvoriti sva vrata tog sustava. Stoga je kvaliteta ljudi u upravi osnovni cilj kojemu se treba težiti. Obrazovani, stručni, etični i marljivi javni službenici ne mogu se pojaviti sami od sebe. Bez osmišljene nacionalne strategije upravljanja ljudskim potencijalima, kvalitetnog službeničkog zakonodavstva, modernog sustava obrazovanja i usavršavanja, pravednog platnog sustava i dostojnih plaća, objektivnog mehanizma ocjenjivanja rada i motivacije za rad, zapošljavanja i napredovanja u službi prema sposobnosti a ne podobnosti, kao i učinkovitog sustava odgovornosti, taj će cilj ostati jedna od mnogih političkih deklarativnih faza koja nema uporište u realnosti (Marčetić, 2007). Shodno navedenom stajalištu RH može imati i 150 istih ili raznovrsnih baza podataka, ali ako nema educirane ljude, te baze neće imati nikakvu svrhu.

25 Uvodi se red u buduće procjena nekretnina po njemačkom modelu, <http://www.poslovni.hr/nekretnine/uvodi-se-red-ubuduće-procjena-nekretnina-po-njemačkom-modelu-269656>, objavljeno 22. travnja 2014.

26 Zakon o prostornom uređenju, Narodne novine, br. 153/2013.



U skladu s predloženim, svakako bi trebalo razmotriti mogućnost edukacije postojećih poreznih službenika, eventualno u suradnji s HDP-om ili Hrvatskim institutom za financije (u nastavku teksta: HIF). Kako se već započelo s nekim vrstama edukacije, primjerice u organizaciji HIF-a, seminar održan 20. ožujka 2014. pod nazivom Metode procjene vrijednosti nekretnina – tumačenje nove Uredbe i svjetska praksa, a koji je bio usmjeren ponajprije na problematiku procjenjivanja s kojima se susreću procjenitelji, vidi se nužnim također ovakve ili slične seminare organizirati i usmjeriti i na porezne službenike koji neposredno obavljaju poslove utvrđivanja tržišnih vrijednosti u poreznim postupcima. Cilj ovakve edukacije bio bi podizanje stručne razine i ugleda poreznih službenika, što u konačnici može imati samo korisne učinke za cijelu instituciju.

Izrada jedinstvene transparentne Metodologije utvrđivanja tržišnih vrijednosti u poreznim postupcima, nužna je ponajprije zato što se vrijednosti društva oblikuju i održavaju u vrijednostima koje promiče i prema kojima djeluje javna uprava. Zato uprava mora težiti poboljšanju pravila, postupaka i ponašanja.

## 9. ZAKLJUČAK

Pravna je sigurnost jedan od ključnih elemenata svakog dobrog poreznog sustava. U svim suvremenim društvima, općeprihvaćeno je stajalište da je zakonitost jedno od sredstava za postizanje pravne sigurnosti. Uz pravnu sigurnost vezana je i pravednost. Pravednost znači zakonitost u smislu da je pravedno opće pravilo stvarno primjenjivati na sve slučajeve, na koje prema svom sadržaju treba biti primijenjeno. Nepravedno je primijeniti ga u jednom slučaju a ne i u drugom. Uz pravnu sigurnost i pravednost u specifična pravna načela ubrajaju se koherentnost, potpunost i određenost. U hrvatskim zakonima često dolazi do toga da su pojedini pojmovi i izrazi nejasni ili neka pitanja iz područja na koje se zakon odnosi, zakonom uopće nisu riješena. Pravni teoretičari ovakve situacije nazivaju zakonskim prazninama. Upravo zbog ostavljenih zakonskih praznina, kroz praksu poreznog tijela, često znaju proizaći nepisane metode koje izazovu štetne posljedice za sve sudionike u postupku te cilj propisa izostane u potpunosti. Ako je zakonodavac svjesno ostavio zakonsku prazninu, primjerice u poreznom propisu, time je poreznog obveznika prepustio na milost i nemilost poreznom službeniku koji primjenjuje propis. Popunjavanje zakonskih praznina analogijom posao je tijela koja primjenjuju zakon, a to su sudovi i upravna tijela koja vode konkretni postupak. Također, prema stajalištu struke, kada je riječ o porezno-pravnom postupku u kojem je jedna stranka država a druga porezni obveznik, prevladava stajalište da nije dopušteno popunjavanje zakonskih praznina na štetu poreznog obveznika, što se smatra logičnim jer stranke u tom postupku nisu ravnopravne. Shodno navedenom stajalištu ne popunjavanje zakonske praznine u ZOPD-u, na štetu je poreznih obveznika i u suprotnosti sa stajalištem struke. S obzirom na to da je prema ZOPPN-u takva porezno-pravna situacija definirana, ne vidi se opravdanim, zašto nije definirana i u drugom poreznom zakonu konkretno ZOPD-u, jer i u tom Zakonu postoji porezno-pravna situacija u kojoj je jedna stranka država, a druga građanin/porezni obveznik. U praksi poreznog tijela građanin/poreznog obveznika primorava se da s pomoću sredstava pravne zaštite rješava zakonske praznine. Ovakve situacije mogu biti dugotrajne, iscrpljujuće i štetne, posebice za poreznog obveznika. Da bi se postigla svrha oporezivanja, primjena propisa u oporezivanju ne smije dovoditi do šikaniranja poreznih subjekata, namećanja nepotrebnih troškova i povrede dostojanstva poreznih obveznika. Propisi trebaju olakšati

zaštitu prava poreznih obveznika, odnosno olakšati otklanjanje pogrešaka koje su učinili službenici na radu kod poreznih tijela. Osnovni zahtjev koji se postavlja pred porezne propise jest njihova jednostavna primjenjivost. Pri tome treba voditi računa da je obrazovna razina poreznih obveznika različita pa zato propisi trebaju biti što razumljiviji, a njihova primjena što jednostavnija. Također, ujednačenost i jednakost postupanja u poreznim postupcima jest *conditio sine qua non* pravne sigurnosti građana/poreznih obveznika.

## LITERATURA

Jelčić, B. i Jelčić, B. (1998): Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb.

Jelčić Bo. i sur. (2002) i (2008): Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine d. d., Zagreb.

Jelčić Bo. i Bejaković P. (2012): Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb.

Marčetić, G. (2007): Upravljanje ljudskim potencijalima u javnoj upravi, Suvremena javna uprava, Zagreb.

Miošić N. i sur. (2013): Indeks dobrog upravljanja u Hrvatskoj 2012.: rezultati istraživanja, Istraživački tim GONG-a i Institut za javne financije, Zagreb.

Smerdel, B. (2013): Ustavno uređenje europske Hrvatske, Narodne novine d. d., Zagreb.

## POZITIVNI PROPISI I OSTALO

Ustav RH, Narodne novine, br. 56/1990, 135/1997, 8/1998, 113/2000, 124/2000, 28/2001, 41/2001, 55/2001, 76/2010, 85/2010, 05/2014 – pročišćeni tekst.

Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015 – pročišćeni tekst.

Ovršni zakon, Narodne novine, br. 112/2012, 25/2013, 93/2014 – pročišćeni tekst.

Zakon o Poreznoj upravi, Narodne novine, br. 148/2013, 141/2014 – pročišćeni tekst.

Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 1771/2004, 73/2008, 80/2010, 114/2011, 22/2012, 144/2012, 43/2013, 120/2013, 125/2013, 148/2013, 83/2014, 143/2014 – pročišćeni tekst.

Zakon o porezu na promet nekretnina, Narodne novine, br. 69/1997, 26/2000, 127/2000, 153/2002, 22/2011, 143/2014 – pročišćeni tekst.

Zakon o poljoprivrednom zemljištu, Narodne novine, br. 39/2013.

Zakon o procjeni učinaka propisa, Narodne novine, br. 90/2011.

Zakon o prostornom uređenju, Narodne novine, br. 153/2013.

Zakon o socijalnoj skrbi, Narodne novine, br. 157/2013, 152/2014 – pročišćeni tekst.

Zakon o sustavu državne uprave, Narodne novine, br. 150/2011, 12/2013 – pročišćeni tekst.

Uredba o procjeni vrijednosti nekretnina, Narodne novine, br. 153/2013.

Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija, Narodne novine, br. 32/2012, 67/2012, 124/2012, 78/2013, 102/2013, 24/2014, 134/2014, 154/2014.

Pravilnik o metodama procjeni vrijednosti nekretnina, Narodne novine, br. 153/2013.

Strategija procjene učinaka propisa za razdoblje od 2013. do 2015., Narodne novine, br. 146/2012. Aplikativni podsustav „Porez na promet nekretnina“ (2013), Porezni vjesnik, Službeno glasilo Porezne uprave RH, poseban broj 4b, Institut za javne financije, Zagreb.

Izješće o obavljenoj reviziji Porezne uprave, Državni ured za reviziju, <http://www.revizija.hr/izvjesca/2014/rr-2014/korisnici-drzavnog-proracuna/porezna-uprava.pdf>, rujan 2014.

Minimalne cijene zakupa poslovnog prostora (2004), Porezni vjesnik, Službeno glasilo Porezne uprave RH, Poseban broj 10a, Institut za javne financije, Zagreb,

Minimalne cijene zakupa poslovnog prostora (2011), Porezni vjesnik, Službeno glasilo Porezne uprave RH, poseban broj 7c, Institut za javne financije, Zagreb.

Hrvatska gospodarska komora, Obrtni registar, <http://www.hok.hr/>, objavljeno 16. siječnja 2014.

Indeks dobrog upravljanja u Hrvatskoj 2012.: rezultati istraživanja, [http://gong.hr/media/uploads/20130508\\_gong\\_-\\_indeks\\_dobrog\\_upravljanja.pdf](http://gong.hr/media/uploads/20130508_gong_-_indeks_dobrog_upravljanja.pdf), travanj 2014.

Kaos u procjeniteljskom poslu Hrvatsku košta stotine mil. kuna, <http://www.narodni-list.hr/posts/31965001>, objavljeno 3. svibnja 2014.

Od početka godine već je zatvoreno više od 40 obrta u Brodsko-posavskoj županiji, <http://www.glas-slavonije.hr/228944/4/Od-pocetka-godine-vec-je-zatvoreno-vise-od-40-obrta-u-Brodsko-posavskoj-zupaniji>, objavljeno 12. ožujka 2014.

Predgovor autora knjige, [http://cms.rif.hr/Uploads/Knjige/lasic\\_nulta.pdf](http://cms.rif.hr/Uploads/Knjige/lasic_nulta.pdf), objavljeno 9. ožujka 2010.

Šuker brani Linića da ne može biti kriv za propuste Porezne uprave u Sisku, <http://www.poslovni.hr/hrvatska/suker-brani-linica-da-ne-moze-biti-kriv-za-propuste-porezne-uprave-u-sisku-268829>, objavljeno 10. travnja 2014.

U Hrvatskoj nema zakona bez bar jedne protuustavnosti, <http://www.gong.hr/hr/dobravladavina/u-hrvatskoj-nema-zakona-bez-bar-jedne-protuustavno/>, objavljeno 20. ožujka 2014.

Uvodi se red u buduće procjena nekretnina po njemačkom modelu, <http://www.poslovni.hr/nekretnine/uvodi-se-red-ubuduće-procjena-nekretnina-po-njemackom-modelu-269656>, objavljeno 22. travnja 2014.

Zadarski „mali“ obrtnici: lakše se diše, <http://www.voxportal.hr/vijest/zadarski-mali-obrtnici-lakse-se-dise/32499.html>, objavljeno 9. lipnja 2014.

*Sadika Bajutti, Tax administration, Branch Office Sisak*

## **APPLICATION OF THE INSTITUTE OF EVALUATION IN TAX PROCEDURES AND ITS EFFECT ON THE LEGAL SECURITY OF CITIZENS IN THE REPUBLIC OF CROATIA**

### **Summary**

The aim of the paper is to reassess the institute of evaluation in the hands of tax authorities from both practical and theoretical viewpoint, to consider the validity, or lack thereof, of evaluations in tax procedures with an emphasis on evaluation of tax basis when determining tax on real estate transactions and tax basis of leaseholds, or the income tax of rents. The question has been brought on the credibility of evaluations that the tax administration delivers on-demand from other institutions. The uniformity of the tax collector, as well as his training and professionalism when applying the aforementioned institute of evaluation in all of the listed cases is researched into. A possible fact that needs to be assessed is that the entirety of the Croatian legal system functions on incorrect and 'lump-sum' data, which in turn has adverse and far-reaching consequences on each and every citizen, other institutions, and finally, the whole of the Croatian society. The hypothesis of the paper is to theoretically and practically explain the legal void in the Law on Income Tax in which the institute of evaluation is being applied, as well as its inconsistency with the General Tax Code and its contradiction in regards to the Law of Real Estate Transactions. A suggestion on the founding of a uniform, all-encompassing, transparent tax methodology on evaluating real estate and leaseholds has been made and, in accordance with the previously mentioned, training of tax officials-estimators.

*Key words:* institute of evaluation, legal security, credibility, uniformity in procedures, training of tax officials-estimators

*Sadika Bajutti, Steuerverwaltung, Bezirksabteilung – Zweigstelle Sisak*

## **ANWENDUNG DES INSTITUTS DER BEWERTUNG IM STEUERVERFAHREN UND SEIN EINFLUSS AUF DIE RECHTSSICHERHEIT DER BÜRGER IN DER REPUBLIK KROATIEN**

### **Zusammenfassung**

Das Ziel dieser Arbeit ist, das Institut der Bewertung innerhalb von Tätigkeiten der Steuerkörper vom theoretischen und praktischen Standpunkt aus zu überprüfen und zu untersuchen, ob Bewertungen in verschiedenen Steuerverfahren gerechtfertigt oder ungerechtfertigt sind, mit besonderer Hinsicht auf die Bewertung der Steuergrundlage bei der Bestimmung der Immobiliensteuer sowie der Steuergrundlage der Pacht und der Miete bei der Einkommensteuer, und mit Rücksicht auf die Glaubwürdigkeit der Bewertungen, die auf Antrag anderer Institutionen von der Steuerverwaltung zugeleitet werden. Gleichförmigkeit des Verfahrens, die Sachkunde und professionelle Befähigung von Steuerbeamten für die Anwendung dieses Instituts werden überprüft. Es wird auch auf die mögliche Tatsache hingewiesen, dass das kroatische Rechtssystem auf unrichtigen und „pauschalen“ Daten beruht, was schädliche Auswirkungen auf die Bürger, auf andere Institutionen und zuletzt auf die ganze Gesellschaft haben könnte. Die These dieser Arbeit ist, theoretisch und praktisch die Lücke im Einkommensteuergesetz, in welchem das Institut der Bewertung implementiert wird, zu begründen und auf die Nichtübereinstimmung dieses Gesetzes mit dem ihm übergeordneten Allgemeinen Steuergesetz sowie auf die Widersprüche in Bezug auf das Immobiliensteuergesetz hinzuweisen. Es wird vorgeschlagen, eine einheitliche und transparente Steuermethodologie der Bewertung von Immobilien und Pachtgelder zu errichten und die angemessene Fortbildung von für die Bewertung befugten Steuerbeamten durchzuführen.

*Schlagwörter:* das Institut der Bewertung, Rechtssicherheit, Glaubwürdigkeit, Gleichförmigkeit des Verfahrens, Fortbildung von für die Bewertung befugten Steuerbeamten

