

Ministarstvo financija – Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

UDK 35.077.3:336.225.673(497.5)(094.77)

UTVRĐIVANJE POREZA NA DOHODAK OD IMOVINE I PRAVO NA OČITOVANJE

Čl. 28. Zakona o porezu na dohodak, NN 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13, 148/13, 83/14, 143/14 – pročišćeni tekst (dalje: ZOPD) i čl. 7. Općeg poreznog zakona, NN 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15 – pročišćeni tekst (dalje: OPZ)

Žaliteljica je obveznica poreza i prireza na dohodak na osnovi dohotka od najamnine kojoj je prvostupanjsko porezno tijelo procjenom utvrdilo osnovicu za plaćanje poreza na dohodak još 2006. te donijelo rješenje o utvrđenim mjesečnim predujmovima na koje je izjavila žalbu. Sve godine poreznopravnog odnosa (2006. – 2014.) prvostupanjsko porezno tijelo, bilo da donosi ili mijenja rješenje o predujmovima¹ ili razliku poreza utvrđuje po godišnjoj poreznoj prijavi, poreznu osnovicu temelji na procjeni iz 2006., koju je utvrdilo pomoću Preglednika minimalnih cijena.² Također, prvostupanjsko porezno tijelo nikada nije sastavilo zapisnik o procjeni od-

¹ Prema čl. 50. ZOPD-a, kod dohotka ostvarenog od najamnine i zakupnine predujmovi poreza plaćaju se prema rješenju Porezne uprave. Međutim, porezni obveznik može izabrati hoće li plaćati porez prema rješenju o utvrđenim predujmovima ili prema rješenju po podnesenoj godišnjoj poreznoj prijavi.

² Preglednik minimalnih cijena zakupa poslovnog prostora, prema podacima iz 2002., objavljen je 2004. u Poreznom vjesniku, Službenom glasilu Porezne uprave Republike Hrvatske, Poseban broj 10. Isti podaci samo su prepisani 2011. u Posebnom broju 7c. Neažurirani Preglednik s podacima koji nisu mijenjani od 2002. još uvijek je na snazi.

nosno načinu na koji je utvrđena porezna osnovica³ te stranci omogućilo sudjelovanje u postupku i pravo na očitovanje.⁴

Iz obrazloženja:

»U pravovremeno izjavljenoj žalbi žaliteljica navodi da je pobijanim rješenjem pogrešno utvrđeno činjenično stanje, pogrešno primijenjeno materijalno pravo i da su povrijeđene bitne odredbe postupka. Porezno tijelo nije joj omogućilo sudjelovanje u postupku, a u poreznom aktu nedostaju svi elementi iz kojih bi se vidjelo kako je utvrđena porezna osnovica i s kim je izvršena usporedba. Porezno tijelo nije imalo osnova za bilo kakve pretpostavke da je žaliteljica namjeravala prikriti ostvareni dohodak, niti je bilo osnove utvrđivati dohodak procjenom, s obzirom na to da je ugovor sklopljen s tijelom jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Žalba nije osnovana jer, prema čl. 27/1. ZOPD-a, dohotkom od imovine i imovinskih prava smatra se 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 industrijskog vlasništva i drugih imovinskih prava, primitaka od otuđenja nekretnina i imovinskih prava i izdataka koji su poreznom obvezniku u poreznom razdoblju nastali u svezi s tim primicima. Čl. 28. ZOPD-a propisuje da, ako pri utvrđivanju dohotka iz čl. 27/1. ovog Zakona, zakupnina, najamnina, primitak od imovinskih prava nije prijavljen ili nije prijavljen u tržišnom iznosu, dohodak će utvrditi Porezna uprava prema tržišnim cijenama u mjestu u kojemu se nekretnina nalazi prema naputku o osnovama i mjerilima za utvrđivanje tržišnih cijena koje donosi ministar financija. Žaliteljica je zakupninu prijavila u nerealnom iznosu pa je prvostupanjsko tijelo iznos najma utvrdilo u skladu s odredbama čl. 28. ZOPD-a, na temelju kriterija za utvrđivanje tržišne cijene najma i usporedbom s poreznim obveznicima koji daju u zakup poslovne prostore na istom području i pod istim uvjetima. Prema prijavljenim ugovorima o zakupu u 2007. i 2009. u I. zoni utvrđeno je da je postignuta cijena zakupa od 88,80 kn/m² odnosno 88,23 kn/m².«

³ Opće odredbe o zapisniku sadržane su u čl. 74. Zakona o općem upravnom postupku (NN 47/09, dalje: ZUP).

⁴ Članak 7. OPZ-a propisuje da prije donošenja poreznog akta kojim se uređuju prava i obveze poreznog obveznika porezno tijelo mora poreznom obvezniku omogućiti očitovanje o činjenicama i okolnostima koje su bitne za donošenje poreznog akta.

Nastavno na navode žaliteljice te uvidom u spis predmeta neosporno je da je ona sklopila ugovor o zakupu s tijelom jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave još 2006. te sklopljeni ugovor prijavila Poreznoj upravi. U postupku utvrđivanja porezne obveze, porezno tijelo nije prihvatilo postignutu odnosno ugovorenu cijenu s tijelom jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave u iznosu od 4.000,00 kn, već je procjenom utvrdilo poreznu osnovicu u iznosu od 4.308,97 kn, što u porezu čini mjesečnu razliku poreza od 28,54 kuna ili 342,48 kuna godišnje. Također, razvidno je da porezno tijelo o utvrđenoj poreznoj osnovici nije sastavilo zapisnik te poreznoj obveznici omogućilo sudjelovanje u postupku odnosno pravo na očitovanje.

Iz citiranog obrazloženja rješenja drugostupanjskog tijela, ali i ostalih drugostupanjskih rješenja donesenih u vezi s istom pravnom i činjeničnom stvari kroz višegodišnje razdoblje, proizlazi da navodi žaliteljice, ali i činjenica o nepostojanju zapisnika o procjeni i uskraćivanju prava na očitovanje u vezi s izvršenom procjenom, nisu bili od značenja za poništavanje prvostupanjskog rješenja i vraćanje na ponovni postupak. Drugostupanjsko porezno tijelo u ovom rješenju, ali i ostalima, zauzelo je stav da je pravilno utvrđeno činjenično stanje sukladno citiranim odredbama Zakona, odnosno pravilno utvrđena razlika poreza i prireza za uplatu u iznosu utvrđenom izrekom osporavanog rješenja. Također, drugostupanjsko tijelo obrazlaže da žaliteljica svojim navodima nije dokazala drugačije stanje stvari od utvrđenog činjeničnog stanja u prvostupanjskom postupku, tako da nema osnove da se utvrđeno stanje u postupku utvrđivanja poreza na dohodak mijenja, odnosno žaliteljica svoje tvrdnje ničim nije potkrijepila, a za rješenje prvostupanjskog tijela postoji podloga u podacima spisa predmeta.⁵ U svim prvostupanjskim i drugostupanjskim obrazloženjima rješenja ponavlja se da je »žaliteljica nerealno prijavila tržišnu vrijednost«, ali se nigdje ne spominje da je riječ o iznosu od samo 28,54 kn mjesečno poreza više. Također, navodi se da je procjena učinjena na temelju kriterija za utvrđivanje tržišne cijene najma i usporedbom s poreznim obveznicima koji daju u zakup poslovne prostore na istom području i pod istim uvjetima, ali se ne navodi koji su to kriteriji i usporedni podaci odnosno s kim je izvršeno uspoređivanje. Dodatno, u obrazloženjima drugostupanjs-

⁵ Iz spisa predmeta kroz višegodišnje razdoblje razvidno je da je u svim rješenjima prvostupanjskog tijela osnovica ista, a podloga koju spominje drugostupanjsko tijelo svaki put drugačija. Primjerice, u rješenju Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak od 15. 4. 2011. razlog odbijanja je glasilo: »Prema prijavljenim ugovorima o zakupu u 2006. u istoj zoni utvrđeno je da je postignuta cijena zakupa od 295,56 kn/m² odnosno 95,58 kn/m², a žaliteljici je procjenom utvrđena cijena zakupnine u iznosu od 55,00 kn/m².«

skih rješenja navode se različiti podaci o tržišnim cijenama, a konkretno u ovom navode se cijene dvaju ugovora o zakupu u kojima je 2007. i 2009. u I. zoni utvrđeno da je postignuta cijena zakupa od 88,80 kn/m² odnosno 88,23 kn/m², bez navođenja podataka o kojoj se djelatnosti odnosno kojoj vrsti poreznog obveznika ili kakvom poslovnom prostoru radi, što se ne može smatrati adekvatnim i potpunim obrazloženjem.⁶

Prema odredbama OPZ-a, da bi se procjena porezne osnovice mogla smatrati zakonitom i pravilnom, porezno tijelo dužno je dokazati da je postojala neka od propisanih pretpostavki za obavljanje procjene. U skladu s istim odredbama OPZ-a, pretpostavke se prvenstveno zasnivaju na netočnoj i neuređnoj dokumentaciji odnosno namjeri građanina ili poreznog obveznika da prikrije i utaji porez, što u ovom slučaju ne bi bilo opravdano zasnovano jer sva dokumentacija koja je zakonom propisana i koju je porezna obveznica kao fizička osoba dužna imati je sklopljeni ugovor te nije dužna voditi nikakve poslovne knjige i evidencije, a plaćanje je vršeno preko žiroračuna.⁷ Također, dohodak od imovine na osnovi najma ili zakupa nekretnina i pokretnina je razlika između primitaka od najma ili zakupa i izdatka što su određeni u paušalnoj svoti, a kada se nešto određuje u

⁶ Odredbom čl. 98/5. ZUP-a propisano je: »Obrazloženje sadržava kratko izlaganje zahtjeva stranke, utvrđeno činjenično stanje, razloge koji su bili odlučujući pri ocjeni pojedinih dokaza, razloge zbog kojih nije usvojen koji od zahtjeva stranaka, razloge donošenja zaključaka u tijeku postupka te propisi na temelju kojih je riješena upravna stvar.« Obrazloženje je obvezni sastavni dio rješenja, a bit obrazloženja jest u tome da iz činjeničnog dijela obrazloženja bude vidljivo sve što se odnosi na utvrđivanje činjenica koje su relevantne i koje su poslužile za primjenu odgovarajućih materijalnopравnih propisa. Određeno, jasno i potpuno obrazloženje rješenja uvjet je bez kojeg se ne može osigurati ostvarenje zakonom zajamčenog prava na žalbu. Žalitelju kojemu nisu poznati razlozi na kojima se temelji akt kojim je nezadovoljan onemogućuje se podnošenje učinkovite žalbe. Također, pravilno argumentirano obrazloženje nužan je preduvjet za učinkovitu provedbu nadzora zakonitosti i pravilnosti predmetnog rješenja.

⁷ »Samo u određenim slučajevima porezno će tijelo poreznu osnovicu utvrditi procjenom. U kojim je slučajevima porezno tijelo ovlašteno procjenom utvrđivati poreznu osnovicu propisano je čl. 82/1. i 2. te 4. OPZ-a, dok je način obavljanja procjene od strane poreznog tijela propisan čl. 82/3. i 5. Da bi se procjena porezne osnovice mogla smatrati zakonitom i pravilnom, porezno tijelo je 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.« OPZ i pravilnici s komentarima, sudskom praksom, primjerima i priložima, Institut za javne financije, Zagreb, 2009., str. 109-110.

paušalnoj svoti, mala je vjerojatnost da će se cijena ugovarati u iznosu od 4.308,97 kn jer taj iznos nije paušalan.

Nadalje, procjenu tržišne vrijednosti najamnine utvrđuje službenik Porezne uprave na temelju usporednih podataka o kretanju tržišnih vrijednosti sličnih nekretnina ili najamnina s približno istog područja i u približno isto vrijeme. OPZ-om propisana metoda utvrđivanja porezne osnovice kao tržišne vrijednosti je usporedna metoda, što podrazumijeva da se procjena ne može temeljiti samo na Pregledniku minimalnih cijena u kojem je sadržana samo jedna cijena neovisno o vrsti obveznika, vrsti djelatnosti ili vrsti nekretnine, te nikako na cijeni koja nije mijenjana kroz višegodišnje razdoblje. Također, procjena se kao metoda utvrđivanja visine porezne osnovice primjenjuje samo kada se poreznog obveznika oporezuje tako da se utvrđuje stvarna porezna osnovica. Stvarna porezna osnovica je ona koja se utvrđuje temeljem podataka u poslovnim knjigama i drugim propisanim evidencijama, dok se procjena kod tzv. paušalne porezne osnovice i ne radi, jer je sama temelj procjene, odnosno nekih iskustvenih podataka.⁸

»Odredbama čl. 6/2. OPZ-a utvrđeno je načelo materijalne istine, ali i načelo ekonomičnosti i efikasnosti pri vođenju poreznog postupka jer je porezno tijelo dužno utvrđivati sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke, pri čemu je dužno utvrditi s jednakom pažnjom i one činjenice koje idu u prilog poreznom obvezniku. Također, porezno tijelo će odrediti koje će se radnje i u kojem opsegu poduzimati u postupku. Odredbama čl. 67. OPZ-a propisano je da porezno tijelo koristi sva dokazna sredstva potrebna za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje, a osobito: prikuplja obavijesti od poreznog obveznika, drugog sudionika i drugih osoba poreznog postupka, određuje vještake, pribavlja isprave i spise, izlazi na očevid. Dokazivanje je jedan od načina utvrđivanja činjenica koje su bitne u poreznom postupku.«⁹ Međutim, iz spisa ovog

⁸ Bitno je reći da se u primjeni te metode polazi od pretpostavke da su dva porezna obveznika koji obavljaju jednaku djelatnost pod jednakim uvjetima postigli jednak ili otprilike jednak poslovni učinak. Raščlamba dosadašnje prakse pokazuje kako je česta okolnost da Upravni sud ne prihvati procjenu Porezne uprave pri utvrđivanju porezne osnovice, ali i neke nedostatke pri utvrđivanju porezne osnovice procjenom, pa se u tom pogledu može upozoriti na sljedeće: (1) kada se metodom uspoređivanja utvrđuje porezna osnovica, nužno je navesti ime i prezime odnosno puni naziv poreznog obveznika s kojim je obavljena usporedba, (2) ako se uspoređuje više poreznih obveznika, sve ih se mora imenovati, itd. Više u: Matković, B.; Procjena porezne osnovice, Porezni vjesnik, Službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, godina XIV., br. 10, listopad 2005., str. 36-40.

⁹ Mišljenje Središnjeg ureda, Ministarstva financija, klasa 513-01/14-01/994, urbroj 513-07-21-01/14-2 od 15. svibnja 2014.

predmeta razvidno je da prvostupanjsko tijelo nije utvrdilo sve činjenice odnosno da nije upotrijebilo nikakve dokaze, pa čak ni one koje je žaliteljica priložila (izvod iz banke o izvršenim uplatama), te tako nije utvrđena ni materijalna istina. Također je razvidno da se u vođenju postupka nije poštovalo načelo ekonomičnosti i efikasnosti, s obzirom na razliku poreza koja je dobivena procjenom.

Kako je drugostupanjsko tijelo kroz višegodišnje razdoblje odbijalo žalbe navodeći svaki put druge i različite cijene iz priloženih ugovora i bez navođenja ikakvih drugih podataka, a žaliteljicu je zanimalo o kakvoj se to podlozi odnosno kojim se to poslovnim prostorima, djelatnostima i poreznim obveznicima radi, po primitku drugostupanjskog rješenja zatražila je pravo uvida u spis. Čelnik tijela je odobrio uvid u spis, ali nije odobrio kopiranje spisa niti u vlastitom trošku žaliteljice.

Uvidom u spis prvostupanjskog tijela žaliteljica je utvrdila da je za podlogu koju drugostupanjsko tijelo smatra točnom i opravdanom prvostupanjsko tijelo prilagalo ugovore o postignutim tržišnim cijenama uličnih prostora (kiosk za prodaju novina i cigareta, trgovina muzičkim instrumentima, prostori u kojima posluju osiguravajuća društva) koji nemaju nikakvih sličnih karakteristika sa stanom na drugom katu koji je iznajmljen za uredski prostor tijelu koje obavlja poslove od javnog interesa. Također, utvrdila je da u spisu predmeta nije postojao zapisnik o utvrđivanju porezne osnovice, već samo samoljepljivi listić na kojem je referent izračunao osnovicu temeljem Preglednika cijena.

Razvidno je da podaci iz spornog Preglednika cijena, koje porezno tijelo naziva tržišnim a Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak potvrđuje, u primjeni su još od 2002. te da su važeći još i danas, što je teško razumljivo s obzirom na to da je tržišna vrijednost nešto što se mijenja iz dana u dan, a porezno tijelo 13 godina jedne te iste podatke smatra tržišnim a na njima temelji svoje procjene. Također, prema čl. 7/1. ZOPD-a, porez na dohodak utvrđuje se i plaća za kalendarsku godinu (porezno razdoblje), a prema st. 2. istog Zakona porezno razdoblje može biti i kraće od kalendarske godine u slučajevima propisanim Zakonom, iz čega proizlazi da i procjena može vrijediti samo za određeno razdoblje, a to je jedna kalendarska godina, pa se teško može shvatiti koja je svrha i što se namjeravalo postići ovakvim postupanjem.

Shodno svemu navedenom, upitno je zašto u opisanom primjeru prvostupanjsko tijelo nije prihvatilo ugovorenu cijenu s tijelom jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, zašto je osnovicu utvrđivalo procjenom za iznos poreza kojim se ne postiže fiskalna svrha niti svrha zakona te zašto o tome nije sastavljen zapisnik i žaliteljici omogućeno sudjelo-

vanje u postupku i pravo na očitovanje. Također je nejasno zašto je drugostupanjsko tijelo zanemarilo da su od prvostupanjskog tijela povrijeđene postupovne odredbe na štetu žaliteljice, odnosno da nije utvrđeno činjenično stanje i materijalna istina, te je to činjeno u kontinuitetu kroz višegodišnje razdoblje. Postoje primjeri upravne i sudske prakse neovisno o vrsti poreza iz kojih je razvidno da kad se procjenom utvrđuje porezna osnovica, mora biti sastavljen zapisnik i stranci omogućeno sudjelovanje u postupku, pa ako njega nema, to je razlog za uvažavanje žalbe, poništenje rješenja i vraćanje na ponovni postupak.¹⁰

Rješenje od 21. siječnja 2014.

¹⁰ Primjerice, rješenje, klasa UP/II-410-20/10-01/3687, urbroj 513-04/12-2 od 17. travnja 2012., Juras, D.; Sudjelovanje stranke u postupku, Hrvatska i komparativna javna uprava, 3(12) ili Presuda Usl-620/12 od 5. listopada 2012., Izbor presuda iz sudske prakse upravnih sudova i Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, Porezni vjesnik, Službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, br. 3b, ožujak 2013., str. 253. U ovom upravnom sporu bila je sporna isključivo visina i način utvrđivanja porezne osnovice te je presuđeno u korist tužiteljice jer usporedni podaci koji se koriste kod procjene tržišne vrijednosti mogu se koristiti samo ako se radi o nekretninama istih ili sličnih obilježja. Iz obrazloženja: »S obzirom na stanje spisa upravnog tijela te izloženo činjenično stanje, po ocjeni ovog suda, u konkretnom slučaju porezno tijelo nije (na nesumnjiv način) utvrdilo sve činjenice i okolnosti odlučne za procjenu tržišne vrijednosti, a na što osnovano ukazuje tužiteljica. U tom smislu, zapisnik o procjeni tržišne vrijednosti ne sadržava sve elemente (parametre), na temelju kojih je utvrđena tržišna vrijednost. Usporedni podatak, kupoprodajni ugovor koji prileži navedenom zapisniku o procjeni, ne može se u konkretnom slučaju uzeti kao dostatan za procjenu tržišne vrijednosti. Isto tako, porezno tijelo je bilo dužno posebno obrazložiti i dati razloge zbog čega ne prihvaća kao tržišnu vrijednost onu navedenu u ugovoru, već je tržišnu vrijednost utvrdilo procjenom, što će učiniti u ponovljenom postupku, pritom osvrćući se i očitujući se o osnovanosti prigovora (primjedbi) i navoda tužiteljice. U svemu izloženom, navedeno rješenje tuženika nije pravilno i zakonito.

PRIVREMENO POREZNO RJEŠENJE I PRAVNI UČINAK ŽALBE; IZJAVLJIVANJE PRIGOVORA, POSTUPANJE PO PRIGOVORU TE OBUSTAVA IZVRŠENJA

Čl. 89. i 167. Općeg poreznog zakona, NN 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15 – pročišćeni tekst (dalje: OPZ); čl. 122. i 146. Zakona o općem upravnom postupku, NN 47/09 (dalje: ZUP)

Prvostupanjsko porezno tijelo u predmetu utvrđivanja poreza na dohodak za 2010. temeljem podataka iskazanih u godišnjoj poreznoj prijavi donijelo je privremeno porezno rješenje¹¹ od 30. 5. 2011. kojim je utvrđena razlika za uplatu poreza. Nakon naknadne provjere vjerodostojnosti podataka iskazanih u poreznoj prijavi porezno tijelo je zamijenilo privremeno porezno rješenje novim rješenjem od 28. 9. 2011. kojim je poništeno privremeno rješenje i utvrđena nova obveza za uplatu. Na navedeno rješenje stranka je uložila žalbu 3. 11. 2011., jer se utvrđena razlika temeljila na procjeni poreznog tijela iz Preglednika tržišnih vrijednosti iz 2002. i na procijeni o kojoj nije sastavljen zapisnik te joj nije pružena mogućnost sudjelovanja u postupku. Žaliteljica se u istoj žalbi žali i zbog nedonošenja rješenja čelnika tijela po izjavljenom prigovoru¹² jer je prvostupanjsko porezno tijelo poreznoj obveznici uručilo opomenu (nepravni akt) za nepostojeći dug po poništenom privremenom poreznom rješenju od 30. 5. 2011., koje je zamijenjeno novim poreznim rješenjem od 28. 9. 2011., u kojem je izjavljena žalba odgađala izvršenje temeljem čl. 167/1. OPZ-a.

¹¹ Čl. 89/1. do 5. OPZ-a propisuje: (1) Ako se rješenje o utvrđivanju poreza donosi na temelju podataka iskazanih u poreznoj prijavi poreznog obveznika, a porezno tijelo nije prethodno provelo postupak provjere činjenica bitnih za donošenje toga rješenja, takvo je rješenje privremeno. (2) Privremeno porezno rješenje mora biti kao takvo označeno. (3) Privremeno porezno rješenje smatra se u pogledu pravnih lijekova i izvršenja samostalnim rješenjem. (4) Porezno tijelo može izvršiti naknadnu provjeru vjerodostojnosti podataka iskazanih u poreznoj prijavi poreznog obveznika. Ako porezno tijelo na temelju naknadno izvršene provjere utvrdi da postoji osnova za izmjenu porezne obveze utvrđene privremenim poreznim rješenjem, porezno tijelo će zamijeniti privremeno porezno rješenje novim rješenjem. (5) Ako porezno tijelo ne donese rješenje kojim se zamjenjuje privremeno porezno rješenje, porezna obveza utvrđena privremenim rješenjem smatrat će se konačno utvrđenom poreznom obvezom.

¹² Čl. 122/1. do 3. ZUP-a propisuje: (1) Prigovor se izjavljuje čelniku tijela, ako ovim Zakonom nije drukčije propisano. (2) Odredbe o obliku, sadržaju i predaji žalbe na odgovarajući se način primjenjuju i na prigovor. (3) Čelnik tijela odlučuje o prigovoru rješenjem u roku od osam dana od dana izjavljivanja prigovora.

Također, u istom postupku žaliteljica je podnijela žalbu i na rješenje koje je čelnik prvostupanjskog poreznog tijela donio po nalogu Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak temeljem prethodno izjavljene žalbe, iz razloga što rješenje nije doneseno u skladu s nalogom drugostupanjskog tijela i pravilnom odredbom ZUP-a. Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak odbio je i prvu, ali i drugu žalbu žaliteljice kao neosnovane.

Iz obrazloženja:

»U pravovremeno izjavljenoj žalbi žaliteljica se žali na procjenu, odnosno na iznos više utvrđenog dohotka. Navodi da se Porezna uprava kruto drži cijena iz Preglednika utvrđenih još davne 2002. a objavljenih u Poreznom vjesniku u listopadu 2004. Ističe da se ne može raditi usporedba ostvarene najamnine od prostora koji je smješten u zgradi, na drugom katu, s kioskom koji prodaje novine i cigarete te koji ima pristup s ceste ili uspoređivati s trgovinom koja prodaje muzičke instrumente, poziva se na čl. 82. OPZ-a te ističe da je porezno tijelo dužno dati jasan, potpun i obrazložen nalaz o metodi i mjerilima na temelju kojih je procjena porezne osnovice izvršena u određenom iznosu. Navodi i da porezno tijelo mora omogućiti poreznom obvezniku očitovanje na procjenu, i to prije donošenja poreznog rješenja, te ističe da u donošenju prvostupanjskog akta porezno tijelo nije pravilno primijenilo Zakon, da nije postupilo prema pravilima postupka, da pobijanom rješenju nedostaju svi elementi iz kojih bi se vidjelo kako je porezno tijelo utvrdilo poreznu osnovicu i s kim je izvršilo usporedbu prilikom procjene.«

»Glede podnesene žalbe zbog nedonošenja rješenja, razvidno je da je porezna obveznica podnijela prigovor na opomenu od 10.11.2011., jer da se porez i prirez na dohodak po godišnjoj prijavi navedenoj u opomeni temelji na poništenom privremenom poreznom rješenju od 30.5.2011. Razvidno je da čelnik tijela nije odlučio rješenjem o prigovoru porezne obveznice, što je bio dužan temeljem čl. 122/3. ZUP-a. Stoga će čelnik prvostupanjskog tijela po navedenom prigovoru donijeti rješenje kojim će o istom odlučiti u skladu s čl. 122. ZUP-a i na temelju čl. 146/1. t. 5. ZUP-a, prema kojem je propisano da će javnopravno tijelo obustaviti izvršenje, a izvršene radnje poništiti ako utvrdi da je rješenje koje čini osnovu izvršenja oglašeno ništavim, poništeno ili ukinuto.«

Iz spisa predmeta i prigovora koji je žaliteljica uputila čelniku tijela temeljem izdane opomene razvidno je da se prvo obratila neposredno te izjavila prigovor na nepostojeći dug koji je porezno tijelo bilo dužno stornirati s

njezine porezne kartice, s obzirom na to da je u predmetu bila izjavljena žalba koja odgađala izvršenje. Kako usmeni prigovor nije uvaženi i nepravilnost otklonjena, već joj je odgovoreno da ako ne plati dug po opomeni, taj će se dug naplatiti prisilnim putem rješenjem o ovrsi i zabranom na plaću, žaliteljica je pisanim putem izjavila prigovor izričito se pozivajući na čl. 122. ZUP-a, očekujući da će čelnik tijela donijeti rješenje kako to i propisuje ova odredba te da će, ako ni po prigovoru ne bude otklonjena nepravilnost, redovnim pravnim putem odnosno žalbom moći dalje štititi svoje pravo i interes. Međutim, čelnik tijela, umjesto donošenja rješenja, na izjavljeni prigovor donosi tek odgovor na podnesak kojim žaliteljici uskraćuje pravo na žalbu te odgovara da »obveza prema privremenom poreznom rješenju ostaje na snazi sve do okončanja drugostupanjskog postupka«. Pod takvim okolnostima, a i zbog najave javne objave Liste poreznih dužnika,¹³ žaliteljica biva prisiljena platiti nepostojeći dug sa svim proisteklim kamatama do dana izdavanja opomene.

Nastavno na citirano obrazloženje odnosno nalog drugostupanjskog tijela, čelnik prvostupanjskog tijela donosi rješenje od 10.11.2011., kojim obustavlja izvršenje po opomeni pozivajući se na čl. 146/1. t. 1. ZUP-a, s obzirom na to da je porezna obveznica izvršila plaćanje, a ne pozivajući se na čl. 146/1. t. 5. ZUP-a, prema kojem je propisano da će javnopravno tijelo obustaviti rješenje ako utvrdi da je rješenje koje čini osnovu izvršenja oglašeno ništavim, poništeno ili ukinuto.¹⁴

Kako ovakvim postupanjem i rješenjem čelnik nije utvrdio da je rješenje koji čini osnovu izvršenja upravo rješenje koje je poništeno (privremeno porezno rješenje od 30. 5. 2011.), žaliteljica izjavljuje drugu žalbu Samostalnom sektoru za drugostupanjski upravni postupak u kojoj traži poništenje rješenja čelnika prvostupanjskog poreznog tijela (rješenje od 10. 11. 2011.), jer da nije utvrdio da su se naplaćeni porez i kamate temeljile na poništenom rješenju te da se porezno tijelo dvije godine koristilo bespravno naplaćenim novcem žaliteljice, pozivajući se na opće odredbe o kamatama i čl. 116. OPZ-a koji podjednako obvezuje i jednu i drugu stranu u postupku te pored što predlaže da drugostupanjsko tijelo uvaži žalbu, traži i da joj se na iznos bespravno naplaćenog poreza s proisteklim kamata-

¹³ Lista dužnika ili »stup srama« – javno objavljena 31.7.2012.

¹⁴ Čl. 146. stavak 1. točkama 1. do 5. ZUP-a propisuje: 1. Javnopravno tijelo će obustaviti izvršenje, a izvršene radnje poništiti: (1) ako utvrdi da je obveza izvršena, (2) ako utvrdi da izvršenje uopće nije bilo dopušteno, (3) ako utvrdi da je izvršenje započeto prema osobi koja nije u obvezi, (4) ako predlagatelj izvršenja odustane od prijedloga, (5) ako utvrdi da je rješenje koje čini osnovu izvršenja oglašeno ništavim, poništeno ili ukinuto.

ma obračunaju kamate od dana uplate pa do donošenja drugostupanjske odluke odnosno izvršnosti drugostupanjskog rješenja.

Iz obrazloženja:

»U pravovremeno izjavljenoj žalbi žaliteljica u bitnom navodi da pobijanim rješenjem porezno tijelo nije obustavilo nezakonite radnje, odnosno nije postupilo sukladno čl. 146/1. t. 5. ZUP-a i u skladu s nalogom Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak te je zanemarilo da je rješenje koje je činilo osnovu izvršenja po opomeni poništeno dana 28. 9. 2011. Navodi da je porezno tijelo naplatilo nepostojeći dug zajedno s proisteklim kamatama, umjesto da donese rješenje kojim poništava izvršene radnje.«

Drugostupanjsko tijelo ocjenjuje da žalba nije osnovana zato što je žaliteljica podmirila u cijelosti iznos duga iskazan u opomeni te da je u čl. 146/1 t. 1. ZUP-a propisano da će javnopravno tijelo obustaviti izvršenje ako utvrdi da je obveza izvršena i da navodi žaliteljice nisu od utjecaja na drugačije rješenje u ovom predmetu.

Drugostupanjsko tijelo nadalje obrazlaže: »Naime, rješenjem od 28. 9. 2011. poništeno je privremeno porezno rješenje i zamijenjeno novim kojim je utvrđena veća obveza poreza i prireza na dohodak na koje je žaliteljica izjavila žalbu koja je odbijena rješenjem Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak od 22. 4. 2013., koje je uručeno 10. 5. 2013. te postalo izvršno 27. 5. 2013. Po izvršnosti ovog rješenja dana 27. 5. 2013. poništeno je privremeno porezno rješenje te je utvrđena nova obveza. Osim opomene od 10. 11. 2011. nisu poduzimane nikakve daljnje radnje usmjerene na naplatu dospjele obveze, stoga nije bilo radnji koje bi trebalo poništiti, to više što je žaliteljica po izdanoj opomeni sama izvršila uplatu. Slijedom navedenoga, budući da je pobijano rješenje doneseno na temelju pravilno utvrđenog činjeničnog stanja te sukladno zakonskim propisima, žalbu je kao neosnovanu valjalo odbiti.«

Iz citiranog obrazloženja drugostupanjskog tijela proizlazi nelogičnost, a to je da privremeno porezno rješenje ne može biti dva puta poništeno kako se to navodi, točnije prvi put rješenjem prvostupanjskog tijela od 28. 9. 2011. i drugi put po izvršnosti drugostupanjskog rješenja 27. 5. 2013. Prvostupanjsko porezno tijelo nije imalo zakonske osnove naplatiti obvezu po poništenom rješenju od 28. 9. 2011., već je bilo dužno poništenu obvezu stornirati s danom kada je i poništilo privremeno porezno rješenje, a to je 28. 9. 2011. Po izvršnosti drugostupanjskog rješenja dana 27. 5. 2013. prvostupanjsko porezno tijelo bilo je dužno žaliteljicu zadužiti s novoutvrđenom obvezom, s obzirom na to da joj je žalba odbijena.

Također, iz citiranog obrazloženja drugostupanjskog tijela razvidno je da isto tijelo nije u cijelosti navelo žalbene navode žaliteljice te o njima nije odlučilo. Drugostupanjsko tijelo je bilo dužno očitovati se na navode žaliteljice o načinu utvrđivanja porezne osnovice koju smatra nezakonitom i nepravilnom kroz višegodišnje razdoblje zato što o tome nikada nije sastavljen zapisnik i nije joj omogućeno sudjelovanje u postupku te riješiti pitanje zahtjeva kamata na bespravno naplaćeni iznos poreza i kamata temeljem čl. 116. OPZ-a za period od dana uplate do dana izvršnosti drugostupanjskog rješenja.

Rješenje od 22. travnja 2013. i rješenje od 14. veljače 2014.

*Sadika Bajutti**

* Sadika Bajutti, upravna savjetnica za utvrđivanje poreza i doprinosa, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Središnja Hrvatska, Ispostava Sisak (advisor for tax assessment, Ministry of Finance, Tax Administration, Branch Office in Sisak, e-mail: sadika.bajutti@porezna-uprava.hr). Stavovi i mišljenja u prikazanoj praksi osobni su stavovi autorice.