

Opći upravni postupak i poreznopravna postupovna pravila

*Ivo Borković**

UDK 336 : 35.077.3

Izvorni znanstveni rad

Primljeno: 15. 6. 1998.

Prihvaćeno: 1. 7. 1998.

U članku se obrađuju tri temeljna pitanja procesnopravne prirode. Prvo: Koja pravna pravila vrijede za postupanje u upravnim stvarima u hrvatskom pravu danas i kakva je njihova vrijednost sa stajališta potreba državne uprave u Hrvatskoj u sadašnjoj fazi njezina razvitka? Drugo: Kako je ureden odnos između općeg upravnog postupka i posebnih postupaka kad su oni propisani za pojedino upravno područje? I treće: Koliko je hrvatski zakonodavac, propisujući postupovna pravila za upravno područje poreza, odstupio od pravila koja su utvrđena u Zakonu o općem upravnom postupku?

Ključne riječi: upravni postupak, porezno pravo

1. Uvod

Značenje postupka (procedure) u pravu je nesporno. Pravilno provedena procedura pretpostavka je formalne zakonitosti. O pravilno provedenom postupku često ovisi pravilna primjena materijalnog prava. Postupati po pravilima utvrđenog postupka znači ujedno i štiti prava i interese stranaka koje u tom postupku sudjeluju, ali i štiti objektivnu zakonitost kao takvu.

Zadatak je stoga pravne države da precizno propiše postupovna pravila u svim onim područjima u kojima su takva pravila nužna, dok je zadatak državnih tijela da tako propisana pravila primjenjuju na način kako su propisana. Time se, konačno, postiže efikasnost i ekonomičnost djelovanja u pojedinim stvari-

* Dr. sc. Ivo Borković, redovni profesor Pravnog fakulteta Sveučilišta u Splitu

ma, što je od posebnog značenja naročito u onim slučajima kad pojedina državna tijela (posebna tijela državne uprave) odlučuju o velikom broju pojedinačnih slučajeva.

Kad je u pitanju procedura postupanja u upravnim stvarima u hrvatskom pravu danas, onda treba reći kako su pravila te procedure utvrđena na opći način Zakonom o općem upravnom postupku za sve upravne stvari. No, isto tako zakonodavcu je ostavljena mogućnost da u pojedinim upravnim područjima odstupi od pravila postupka utvrđenih u općem zakonu i propiše drugačije pojedina pitanja postupka ako ocijeni da je to nužno za postupanje u određenom upravnom području.

Nema sumnje da je područje poreza specifično. Rješavanje u poreznim stvarima zbog njihove važnosti iziskuje posebna pravila postupka koja, odstupajući više ili manje od pravila što vrijede u općem upravnom postupku, moraju osigurati efikasno postupanje u tim stvarima i ujedno omogućiti adekvatnu zaštitu subjekata o čijim se poreznim obvezama i pravima odlučuje u tako propisanom postupku.

Postojanje posebnih postupovnih pravila za odlučivanje u pojedinačnim poreznim stvarima otvara pitanje njihova odnosa prema odredbama općeg upravnog postupka.

Upravni postupak je skup pravnih pravila kojima je uređen način djelovanja tijela državne uprave (drugih državnih tijela i pravnih osoba) kada ta tijela primjenom materijalnopравnih propisa na konkretan društveni odnos donose svoje upravne akte kojima rješavaju o pravima, obvezama ili pravnim interesima određenih subjekata (pojedinaca, pravnih osoba ili druge stranke).

Upravni postupak čine, dakle, procesna pravila o redu i obliku radnji pri donošenju upravnih akata kao i o obliku tih akata. Njihova je svrha da se utvrdi način djelovanja tijela državne uprave i drugih državnih tijela te pravnih osoba (kad te pravne osobe djeluju na osnovi javnih ovlasti) kod primjene materijalnopравnih propisa na konkretan slučaj i sredstva kojima se pritom mogu služiti, a sve radi pravilnog rješavanja stvari.

U području upravne djelatnosti kodificirani upravni postupak dobiva tako istu važnost koju parnični postupak ima za sudsko djelovanje.¹

¹ U raspravama vodenim u svezi s pripremama i donošenjem Zakona o upravnom postupku SR Njemačke sam zakon nazvan je "zakonom stoljeća" jer otvara novu eru u povijesnom razvoju njemačkog upravnog prava. O to-

Porezna postupovna pravila tvore skup odredaba procesnopravne prirodne što ih tijela Porezne uprave primjenjuju prilikom odlučivanja u poreznim stvarima.

Upravni je postupak, u pravilu, propisan zakonom.²

Propisivanje pravila upravnog postupka na području Hrvatske slijedi tradiciju koja svoje korijene vuče još iz 1930. godine. Te je godine, naime, Kraljevina Jugoslavija donijela Zakon o općem upravnom postupku, čime je postala jedna od prvih zemalja koja je provela zakonsku kodifikaciju pravila upravnog postupka. (Prije nje to su napravile, kao što je spomenuto, još samo Austrija 1925. te Čehoslovačka i Poljska 1928. godine.) Nakon završetka Drugog svjetskog rata i stvaranja bivše socijalističke Jugoslavije kodificiranje pravila upravnog postupka nastavlja se donošenjem Zakona o općem upravnom postupku iz 1956. godine. Taj je zakon poslije u nizu navrata mijenjan i dopunjavan (osobito 1964. i 1977. godine) da bi konačno 1986. godine bio utvrđen pročišćeni tekst tog zakona. Naravno, taj je zakon vrijedio i na području SR Hrvatske koja je bila konstitutivni element bivše jugoslavenske federacije.

Značajno je, međutim, da Republika Hrvatska od stjecanja svoje neovisnosti i samostalnosti nije ni do danas donijela poseban zakon o općem upravnom postupku, već je u svoj pravni sustav preuzela godine 1991. Zakon o općem

me: Georges Langord, La codification de la procedure administrative non contentieuse en Allemagne Federale, La Revue Administrative, br. 175, Paris, 1977, str. 71 i d.

Slično je bilo i prilikom donošenja Zakona o upravnom postupku SAD. Opća pravila postupka koja je utvrdio Attorney Generals Committee imenovan od predsjednika Roosevelta, a koja su prethodila donošenju Zakona, prikazana su kao početak nove ere u upravnom pravu SAD. O tome: Vanderbilt, The Federal Administrative Procedure Act and the Administrative Agencies, 1947, str. II.

² Treba reći kako postoje dva smjera u propisivanju postupovnih pravila za područje državne uprave. Jedan je smjer zakonska kodifikacija procesnopravnih načela za postupanje tijela državne uprave. Taj se smjer zapaža prvi put u Austriji. Austrija je pola stoljeća poslije formiranja svog Upravnog suda u Beču i njegove plodne judikature donijela 1925. godine četiri upravnoprocesna zakona. Donošenjem tih zakona, koji su bili prvi zakoni ove vrste u svijetu uopće, pružen je putokaz sličnim kodifikacijama u drugim zemljama, posebno onima koje su bile pod većim ili manjim utjecajem austrijskog prava. U vremenu između dva svjetska rata posebna pravila o upravnom postupku donijele su Čehoslovačka i Poljska (1928. godine) te Jugoslavija (1930. godine).

Proces šire kodifikacije pravila upravnog postupka dobio je osobit zamah nakon Drugog svjetskog rata. Tim putem pošli su SAD (1946), Madarska (1957), Španjolska (1958), Poljska (1969), Čehoslovačka (1968), Švicarska (1968), Bugarska (1979) Njemačka (1977) itd.

Drugi smjer usvojila je npr. Francuska. U Francuskoj se kroz praksu Državnog savjeta (Conseil d'Etat) razvija stvaralačka djelatnost koja u ovom području nadomještava zakonodavca. Pravila postupka koja postoje reguliraju u Francuskoj postupanje u upravnom sudovanju, dok se čisti upravni postupak utvrđuje internim propisima same uprave uz naknadnu strogu kontrolu zakonitosti koju provode posebni upravni sudovi.

upravnom postupku iz pravnog sustava bivše Jugoslavije kakav je bio utvrđen u pročišćenom tekstu 1986. godine.³

To preuzimanje izvršeno je posebnim Zakonom o preuzimanju Zakona o općem upravnom postupku u Republici Hrvatskoj iz 1991. godine.⁴ Ipak, preuzimanje o kojem je riječ nije bilo automatsko u smislu da je spomenuti zakon preuzet i prihvaćen u svim svojim odredbama. Naime, članak 2. Zakona o preuzimanju Zakona o općem upravnom postupku u Republici Hrvatskoj propisuje da se Zakon o općem upravnom postupku (kako je utvrđen u pročišćenom tekstu iz 1986. godine) primjenjuje u Republici Hrvatskoj u cijelosti ako samim Zakonom o njegovom preuzimanju nije drugačije određeno. To je bila prilika da se iz Zakona o općem upravnom postupku preuzmu samo one odredbe čija je primjena prihvatljiva sa stajališta potreba vođenja upravnog postupka u sadašnjim uvjetima djelovanja državne uprave u Republici Hrvatskoj. Suprotno tome, sve odredbe čija primjena ne odgovara potrebama vođenja upravnog postupka u Hrvatskoj stavljene su izvan snage ili su izmijenjene odnosno dopunjene samim Zakonom o preuzimanju Zakona o općem upravnom postupku iz 1986. godine. Ipak treba reći kako je i pored tih promjena osnovna koncepcija Zakona o općem upravnom postupku zadržala i dalje svoje bitne karakteristike. A s obzirom na to da ta koncepcija, u svim svojim važnijim osnovama, vuče korijene iz 1956. godine (kad je bivša Jugoslavija donijela prvi put Zakon o općem upravnom postupku), njezina je prihvatljivost, sa stajališta potreba državne uprave u Hrvatskoj danas, u najmanju ruku upitna.

Smatramo stoga da je krajnje vrijeme da Hrvatska donese poseban zakon o općem upravnom postupku koji će odgovarati dostignutom stupnju razvoja njezina pravnog sustava i suvremenim potrebama moderne uprave.

Gledano sa stajališta postojećeg stanja, pravna osnova vođenja upravnog postupka u Hrvatskoj danas ima, dakle, svoju podlogu u odredbama Zakona o općem upravnom postupku koje su preuzete prema pročišćenom tekstu iz 1986. godine i odredbama Zakona o preuzimanju Zakona o općem upravnom postupku kojim su pojedina pitanja ranijeg zakona drukčije uređena.

³ Zakon o općem upravnom postupku (pročišćeni tekst) bio je objavljen u Službenom listu SFRJ br. 47/86.

⁴ Zakon o preuzimanju Zakona o općem upravnom postupku u Republici Hrvatskoj objavljen je u Narodnim novinama br. 53/91.

Zakon o općem upravnom postupku koji danas vrijedi u pravnom sustavu Republike Hrvatske tvori, u poredbenopravnom smislu, opsežniju kodifikaciju pravila upravnog postupka poznatu u svijetu uopće.

Opseg tog zakona velik je i u tehničkom i u sadržajnom smislu. S obzirom na to da opseg primjene svakog pravnog propisa, pa tako i ovog zakona, ovisi o dva jednako važna čimbenika: prvo, o širini kruga slučajeva na koje se dotični pravni propis primjenjuje i, drugo, o broju subjekata koji su dužni po njegovim odredbama postupati, Zakon o općem upravnom postupku svojom je uvodnom odredbom (članak 1) regulirao i ova osnovna pitanja svoga važenja.

Prema spomenutoj odredbi, subjekti koji primarno imaju dužnost postupati prema odredbama Zakona o općem upravnom postupku jesu: a) organi državne uprave i drugi državni organi, b) druge pravne osobe. Obveza za sve te subjekte da primjenjuju odredbe Zakona nastaje, međutim, kad oni u upravnim stvarima, neposredno primjenjujući propise, rješavaju o pravima i obvezama ili pravnim interesima pojedinca, pravne osobe ili druge stranke.

Za organe državne uprave i druge državne organe Zakon je, prema tome, utvrdio obvezu postupanja prema svojim odredbama pod određenima uvjetima, koje daje skupno, a to su:

- da je u pitanju upravna stvar,
- da se pri rješavanju takve stvari neposredno primjenjuju propisi,
- da se pritom rješava o pravima i obvezama ili pravnim interesima pojedinih subjekata (pojedinca, pravne osobe ili druge stranke).

Navedeni uvjeti dani su kumulativno, što znači da svi moraju biti ispunjeni da bi u konkretnom slučaju postojala obveza organa državne uprave i drugih državnih organa (pravne osobe imaju obvezu postupati po Zakonu o općem upravnom postupku kad, uz spomenute tri pretpostavke, još odlučuju na temelju javnih ovlasti).

Porezna uprava je organizacijski oblik tijela državne uprave. Prema Zakonu o Poreznoj upravi (članak 2), Porezna je uprava jedinstvena i samostalna upravna organizacija u sastavu Ministarstva financija.⁵

⁵ Zakon o Poreznoj upravi objavljen je u Narodnim novinama br. 75/93. Prema Zakonu o sustavu državne uprave (Narodne novine br. 75/93), upravne organizacije u sastavu ministarstava osnivaju se kao uprave kad se ustrojavaju za upravno područje iz djelokruga ministarstva u kojem se obavljaju pretežito upravni poslovi, s određenim stupnjem samostalnosti u radu (članak 43).

S druge pak strane odlučivanje u poreznim stvarima klasična je upravna stvar. Pri takvom odlučivanju neposredno se primjenjuju propisi te se rješava o pravima i obvezama ili pravnim interesima pojedinih subjekata.

Objekte okolnosti upućuju na to da je Porezna uprava, odnosno njezini organizacijski oblici (Središnji ured, područni uredi i njihove ispostave), u spomenutom segmentu svoje djelatnosti, obveznik postupanja prema Zakonu o općem upravnom postupku.

2. Opći upravni postupak i posebni postupci

Pri raspravi o ukupnoj problematici postupovnih odredaba za postupanje tijela državne uprave, treba skrenuti pažnju na određene okolnosti. Naime, Zakon o općem upravnom postupku je opći (što, uostalom, proizlazi iz samog Zakona). To znači da se taj zakon primjenjuje u svim slučajevima kad organi državne uprave i drugi državni organi, odnosno pravne osobe na osnovi javnih ovlasti, primjenom materijalnog propisa na konkretan slučaj rješavaju o pravima, obvezama ili pravnim interesima pojedinca, pravne osobe ili druge stranke.

Međutim, oduvijek je bilo upitno mogu li opće procesne odredbe u potpunosti zadovoljiti potrebe postupanja u svim upravnim područjima. Specifičnosti određenih upravnih područja (npr. carinska, devizna, porezna i slična područja) traže često potrebu propisivanja posebnih postupovnih pravila koja bi bila primjerenija potrebama odgovarajućeg upravnog područja od općih pravila koja propisuje Zakon o općem upravnom postupku. Zakonodavac zbog toga često omogućava propisivanje posebnih procesnih pravila kojima se, s obzirom na specifičnost određenih upravnih područja, daje mogućnost odstupanja od općih odredaba propisanih u jedinstvenom zakonu.

Mogućnost propisivanja takvih posebnih procesnih odredaba može biti šira ili uža. U kolikoj će mjeri zakonodavac (ustavotvorac) dopustiti odstupanje od općih procesnih pravila za potrebe određenog upravnog područja, ovisi o nizu čimbenika. Pri tome posebnu ulogu igra, prije svega, okolnost koliko je uopće detaljno reguliran opći postupak jedinstvenim zakonom i osobito koliko zakonodavac smatra svrhovitim nužnost odstupanja od općih pravila postupka. Ovdje se onda otvara dalje dilema da li dopustiti propisivanje posebnih postupaka za pojedino upravno područje u cijelosti ili odstupanje svesti

samo na mogućnost da se posebnim propisom (zakonom) samo pojedina pitanja postupka uredi drukčije u mjeri koja odgovara specifičnim potrebama određenog upravnog područja.

U sustavima koji imaju detaljno razrađen upravni postupak u jedinstvenom zakonu mogućnost propisivanja posebnih postupaka je iznimka. Kad u takvim prilikama dođe do odstupanja od općeg upravnog postupka, to se odstupanje načelno svodi samo na mogućnost propisivanja onih pravila postupka koja će uvjetovati posebnost materije za koju se pojedina pitanja postupka posebno i drukčije propisuju.

Rješenje ovih pitanja, naravno, uvijek mora dati zakonodavac (ustavotvorac).

U hrvatskom pravnom sustavu mogućnost propisivanja i postojanja tih tzv. posebnih postupaka postoji prema samom Zakonu o općem upravnom postupku.

Naime, taj zakon dopušta da se, uz određene pretpostavke koje sam utvrđuje, za određeno upravno područje pojedina pitanja postupka uredi drukčije nego što su uređena njegovim odredbama. Prema članku 2. spomenutog zakona, pojedina pitanja postupka za određeno upravno područje mogu se posebnim zakonom urediti drukčije nego što su uređena tim zakonom ako je to nužno za postupanje u tom upravnom području i nije protivno načelima samog Zakona o općem upravnom postupku.

Ograničenja koja za propisivanje posebnih procesnih odredaba utvrđuje Zakon o općem upravnom postupku svode se, prema tome, na sljedeće:

Prvo, Zakon dopušta da se samo pojedina pitanja postupka za određeno upravno područje mogu urediti drukčije. To znači da Zakon o općem upravnom postupku isključuje mogućnost propisivanja cjelokupnog posebnog postupka koji bi u potpunosti pokrивao sve potrebe procedure u određenom upravnom području.

Dopuštanje drukčijeg propisivanja samo pojedinih pitanja postupka ima svoje utemeljenje najvjerojatnije u tome što se smatra da se opće odredbe Zakona o općem upravnom postupku mogu prilagoditi potrebama svih upravnih područja pa se uz propisivanje mogućeg odstupanja od općih pravila samo u pojedinim pitanjima postupka može postići potpunost adekvatne procedure za svako upravno područje posebno.

Ovdje je, naravno, moguće postaviti pitanje što bi bilo ako bi zakonodavac, suprotno spomenutoj normi Zakona o općem upravnom postupku, ipak posebnim zakonom propisao za određeno upravno područje cijeli posebni postupak. Takav bi zakon bio u suprotnosti sa Zakonom o općem upravnom postupku. Ta okolnost, međutim, ne bi, po našem mišljenju, imala nikakve direktne pravne posljedice niti na njegovo važenje niti na njegovu primjenu. Naime, Ustavni sud Republike Hrvatske nema ovlasti ispitivanja međusobne usklađenosti pojedinih zakona niti mogućnosti poduzimanja drugih mjera u slučaju takve neusklađenosti. U hrvatskom pravnom sustavu postoje danas primjeri međusobne neusklađenosti pojedinih zakona, postoje čak i primjeri neusklađenosti pojedinih odredaba unutar istog zakona. No to je stvar zakonodavca koji mora u normativnoj djelatnosti tehnikom izmjena i dopuna određenih zakona postići njihovu međusobnu usklađenost. To je imperativ za potpuno i pravilno djelovanje ukupnog pravnog sustava.

Teško je, po našem sudu, pretpostaviti da bi zakonodavac ipak išao tako daleko da za pojedino upravno područje propiše posebnim zakonom cijeli posebni postupak. Za takvo propisivanje, zapravo, i nema potrebe. Odredbe općeg upravnog postupka dovoljne su da, uz posebno propisivanje pojedinih pitanja postupka, kad je to nužno za određeno upravno područje, osiguraju potpuno i efikasno vođenje upravnog postupka.

Drugo, pojedina pitanja postupka za određeno upravno područje mogu se urediti drukčije samo zakonom. Isključena je, dakle, mogućnost da se pojedina pitanja postupka uređuju drukčije nekim drugim pravnim aktom niže pravne snage od zakona (podzakonskim općenormativnim aktom). Ovdje se polazi od toga da sva pravila postupanja koja određuju način djelovanja državnih tijela (*posebno tijela državne uprave*) trebaju biti propisana isključivo zakonom.⁶

Treće, pojedina pitanja postupka mogu se za određeno upravno područje zakonom propisati drukčije samo ako je to nužno za postupanje u tom upravnom području. Dakle, prije svakog propisivanja posebnih pravila postupka za

⁶ Ovdje skraćeno pozornost na odredbu članka 83. stavka 2. Ustava Republike Hrvatske koja propisuje da zakone kojima se razrađuju Ustavom određene slobode i prava čovjeka i građanina, izborni sustav, ustrojstvo, djelokrug i način rada državnih tijela i ustrojstvo lokalne samouprave i uprave Zastupnički dom donosi većinom glasova svih zastupnika.

određeno upravno područje zakonodavac mora utvrditi nužnost takvog propisivanja koja proizlazi iz karaktera tog upravnog područja.

Četvrto, pojedina pitanja postupka mogu se za određeno upravno područje propisati samo ako to nije protivno načelima samog Zakona o općem upravnom postupku. Kod ovog četvrtog ograničenja mogućnosti propisivanja posebnih pravila postupka treba naglasiti kako je ovo ograničenje ugrađeno u tekst Zakona o općem upravnom postupku Zakonom o preuzimanju Zakona o općem upravnom postupku u Republici Hrvatskoj (takvo ograničenje nije, dakle, postojalo u tekstu Zakona o općem upravnom postupku iz 1986. godine). Njegovo naknadno propisivanje, izvršeno Zakonom kojim je preuzet Zakon o općem upravnom postupku, pokazuje kako je hrvatski zakonodavac naročito naglasio da posebne proceduralne odredbe, propisane u drugim zakonima kojim se uređuje posebno upravno područje, moraju slijediti osnovna načela Zakona o općem upravnom postupku, a to opet potvrđuje kako se taj zakon ustanovljuje kao sistemski zakon čija se primjena preferira.

Ograničenja mogućnosti propisivanja posebnih postupaka, o kojima je riječ, nesumljivo upućuju na tendenciju izraženu u hrvatskom pravu da se pojave posebnih postupaka svedu na što manju mjeru, odnosno da se što je moguće više stvari rješava prema odredbama samog Zakona o općem upravnom postupku.

Kad se zakonodavac odluči da pojedina pitanja postupka, u određenom upravnom području, uredi drukčije, onda je odnos općeg upravnog postupka propisanog Zakonom o općem upravnom postupku i posebnih odredaba postupka kad su one zakonom propisane za određeno upravno područje za koje su pojedina pitanja postupka zakonom drukčije propisana, postupa se prema odredbama tog posebnog zakona (*lex specialis*). U svim ostalim pitanjima koja posebnim zakonom nisu uređena nužno se postupa prema odredbama Zakona o općem upravnom postupku (*lex generalis*).

3. Porezna postupovna pravila

Kao što se vidi, dakle, hrvatski zakonodavac ima mogućnost utvrđenu u zakonu da pojedina pitanja postupka uredi zakonom drukčije nego što su uređena Zakonom o općem upravnom postupku ako ocijeni da je to nužno za postupanje u određenom upravnom području.

Uređujući upravno područje poreza, zakonodavac je iskoristio tu mogućnost tako što je posebnim zakonima, kojima je regulirao pojedina pitanja poreza, utvrdio i neka pitanja procedure po kojima trebaju postupati tijela Porezne uprave pri donošenju upravnih akata.

Analiza tih posebnih zakona kojima se u upravnom području poreza propisuju i određena pravila procedure pokazuju zapravo koliko je zakonodavac smatrao nužnim da se pri donošenju upravnih akata u materiji poreza odstupi od općih pravila procedure utvrđenih Zakonom o općem upravnom postupku. Iz toga se onda posredno može izvesti zaključak koliko je zakonodavac materiju poreza, u proceduralnom smislu, smatrao specifičnom, kao i kako je njegovo shvaćanje glede opće prihvatljivosti generalnih odredaba Zakona o općem upravnom postupku i u materiji poreza.

Zakon o Poreznoj upravi iz 1993. godine ne sadrži proceduralne odredbe za postupanje tijela Porezne uprave. To je bilo i logično očekivati budući da se radi o zakonu koji utemeljuje Poreznu upravu te uređuje njezino ustrojstvo, poslove i način rada, kao i organizacijska i materijalnopravna pitanja. U tom su zakonu posebno regulirani: poslovi porezne uprave, njezino ustrojstvo i upravljanje, porezni nadzor, sredstva za rad, radni odnosi i stručno usavršavanje službenika te način rada Porezne uprave.

Za materiju kojom se bavimo posebno značenje imaju one odredbe Zakona o Poreznoj upravi koje govore o poslovima koje obavljaju pojedini organizacijski oblici Porezne uprave, način postupanja ovlaštenih djelatnika Porezne uprave u obavljanju nadzora i drugih poslova iz njihovog djelokruga i naročito odredba članka 19. koja propisuje da su za rješavanje u upravnim stvarima u prvom stupnju nadležni područni uredi, dok je u drugom stupnju nadležan Središnji ured.

Temeljna proceduralna pravila koja vrijede za materiju poreza, a kojima se odstupa od odredaba Zakona o općem upravnom postupku, sadrži Zakon o porezu na dohodak iz 1995. godine (*lex specialis*).⁷

Proceduralne odredbe sadržane su u tom zakonu u njegovom četvrtom dijelu koji nosi naziv Postupak za utvrđivanje i naplatu poreza (članci 36-103).

⁷ Zakon o porezu na dohodak objavljen je u Narodnim novinama br. 25/95. (pročišćeni tekst), 52/95. i 106/96.

Prvo što se daje primijetiti jest činjenica da spomenuti zakon ne sadrži, kao što se normalno moglo očekivati, klauzulu o tome da se na ostala pitanja procedure koja nisu njime uređena primjenjuju odredbe Zakona o općem upravnom postupku. Doduše, u Zakonu postoji odredba da se obveznicama poreza na dohodak koji ne podnesu prijavu ili ako su podaci iz porezne prijave netočni ili nepotpuni porez na dohodak utvrđuje u postupku prema odredbama toga zakona i propisima o općem upravnom postupku (članak 39).

Međutim, kao što je već prije rečeno, obveza na supsidijarnu primjenu Zakona o općem upravnom postupku za tijela Porezne uprave proizlazi iz samog tog zakona i temelji se na činjenici da je Porezna uprava organizacijski oblik tijela državne uprave, kao i na okolnosti da je rješavanje o porezima upravna stvar.

Posebna pravila postupka, utvrđena Zakonom o porezu na dohodak, kojima se odstupa od odredaba Zakona o općem upravnom postupku ogledaju se posebno u sljedećem.

Zakon o porezu na dohodak propisuje da su obveznici tog poreza dužni plaćati porez na način i u rokovima utvrđenim tim zakonom i propisima donijetim na osnovi zakona. Takva odredba pokazuje namjeru zakonodavca da sve rokove za plaćanje poreza utvrdi posebnim zakonom ili propisima donijetim na temelju zakona. Nama se, međutim, čini da je drugi dio ove norme upitan sa stajališta zakonitosti. Propisati, naime, da će se rokovi za plaćanje poreza utvrđivati i propisima donijetim na osnovi zakona, dakle podzakonskim općim aktima, nije u skladu sa zakonodavnim načelom da se pojedina pitanja postupka (a utvrđivanje rokova pitanje je proceduralne naravi) mogu utvrđivati samo zakonom.

a) Pravila postupka za utvrđivanje i naplatu poreza

Propisujući pravila procedure u domeni donošenja rješenje kojim se porez utvrđuje, zakonodavac je usvojio pravila koja se posebno ogledaju u sljedećem:

Obveznicima poreza na dohodak porez se utvrđuje rješenjem Porezne uprave prema prebivalištu poreznog obveznika. U pitanju je, dakle, upravni akt donijet u upravnoj stvari. Takav upravni akt (rješenje Porezne uprave) sadrži deklaratorne i konstitutivne elemente. Deklaratorni element u sadržaju takvog upravnog akta jest onaj kojim se utvrđuje porezna obveza, dok se konstitutivni element ispoljava u propisanoj obvezi plaćanja utvrđenog poreza.

Prema posebnoj odredbi Zakona, porez na dohodak plaća se u roku od osam dana od dana dostave rješenja poreznom obvezniku. Obveznik poreza, dakle, ima obvezu uplatiti dužni porez čak i prije isteka roka za žalbu. Tako određeni rok za plaćanje poreza pokazuje da zakonodavac traži promptno plaćanje poreza i upućuje na činjenicu da, zapravo, žalba ne zadržava izvršenje rješenja kojim je porez utvrđen.

Zakon propisuje mogućnost da Porezna uprava u opravdanim slučajevima može obvezniku poreza odobriti odgodu za plaćanje dospjelog poreza ili plaćanje poreza u više obroka. U slučaju odgode naplate utvrđenog poreza Porezna je uprava dužna o tome izvijestiti tijelo koje rješava o žalbi. Premda Zakon ne propisuje posebna pravila postupka za odgodu plaćanja dospjelog poreza odnosno za plaćanje poreza u više obroka, ovdje se u proceduralnom smislu može pretpostaviti sljedeće: prvo, da do odgode plaćanja ili plaćanja u više obroka može doći samo na inicijativu poreznog obveznika koji mora dokazivati opravdanost slučaja. Drugo, da opravdanost slučaja procjenjuje Porezna uprava po načelu slobodne ocjene dokaza uzimajući u obzir sve relevantne okolnosti slučaja. Naše je mišljenje ovdje da bi Porezna uprava morala benevolentno prosuđivati opravdanost slučajeva te izlaziti ususret podnosiocima zahtjeva za odgodu plaćanja ili za plaćanje u više obroka kad god postoje osnove koje mogu upućivati na opravdanost. Treće, zahtjev za odgodu odnosno plaćanje u više obroka treba staviti prije isteka roka određenog za plaćanje poreza.

Ako obveznik poreza ne uplaćuje obroke u određenom roku, Porezna uprava može staviti izvan snage rješenje o odobrenju obročne otplate i poduzeti mjere da se zaostali dug naplati odjedanput. I ovdje nedostaju potpunije proceduralne odredbe o načinu stavljanja izvan snage rješenja o odobrenju obročne otplate. Ni Zakon o općem upravnom postupku nema posebnih odredaba o mogućnosti da donositelj upravnog akta sam stavi izvan snage vlastito rješenje. Može se pretpostaviti da će Porezna uprava u takvom slučaju posegnuti za stavljanjem izvan snage ukidanjem (dakle s djelovanjem *ex nunc*) rješenja o odobrenju obročne otplate. No kako ovdje stoji mogućnost da Porezna uprava povrijedi pravo obveznika poreza, ne bi se mogla isključiti mogućnost prava na žalbu protiv rješenja kojim se stavlja izvan snage rješenje o odobrenju obročne isplate ako bi takvo rješenje donijelo tijelo koje inače rješava u prvom stupnju. U protivnom, dakle ako bi to rješenje donio organ koji odluču-

je u drugom stupnju, ne bi se mogla isključiti mogućnost pokretanja upravnog spora.

U pogledu drugostupanjskog (žalbenog) postupka Zakon o porezu na dohodak sadrži samo neka odstupanja od općih pravila žalbenog postupka utvrđenih Zakonom o općem upravnom postupku.

Protiv rješenja Porezne uprave donesenog u prvom stupnju može se izjaviti žalba Središnjem uredu Porezne uprave u roku od 15 dana od dostave rješenja. Žalbeni rok je, dakle, uobičajen i iznosi 15 dana računajući od dana dostave. Zakon ne sadrži odredbu prema kojoj bi se žalba predavala tijelu koje je rješavalo u prvom stupnju (*judex a quo*), a izjavljivala drugostupanjskom organu (*judex a quem*), no to je pravilo koje vrijedi u upravnom postupku i po njemu postupaju tijela Porezne uprave. Naravno, premda to Zakon posebno ne propisuje, rješenje Središnjeg ureda Porezne uprave je konačno, što znači da se ne može protiv takvog rješenja ulagati žalba, ali je moguće pod općim uvjetima pokretanje upravnog spora.

Glede načina postupanja po žalbi, Zakon o porezu na dohodak daje mogućnost tijelu koje je rješavalo u prvom stupnju da samo riješi o žalbi u svojoj nadležnosti po odredbama Zakona o općem upravnom postupku.

Ovdje skrećemo pažnju da Zakon o općem upravnom postupku dopušta prvostupanjskom organu protiv čijeg je rješenja žalba izjavljena dvije mogućnosti u odnosu na žalbu. Prvo, on može žalbu odbaciti kad utvrdi da je žalba nedopuštena, nepravovremena ili izjavljena od neovlaštene osobe, i drugo, može, pod određenim pretpostavkama (utvrđenim u člancima 235, 236. i 237. Zakona), stvar riješiti drukčije, novim rješenjem zamijeniti rješenje koje se žalbom pobija. Naravno, u takvim slučajevima, bilo dakle da je žalba odbačena ili da je stvar riješena drukčije, i novim rješenjem kojim je zamijenjeno ono koje se žalbom pobijalo tretira se rješenje prvostupanjskog organa uvijek kao rješenje prvog stupnja i protiv njega je moguća žalba.

Ako Porezna uprava koja je donijela rješenje u prvom stupnju sama ne riješi žalbu u svojoj nadležnosti prema spomenutim odredbama Zakona o općem upravnom postupku, ima dužnost žalbu sa svim spisima predmeta u roku od osam dana dostaviti Središnjem uredu Porezne uprave (koji onda vodi drugostupanjski postupak po odredbama Zakona o općem upravnom postupku). Ovaj osmodnevni rok nešto je kraći od petnaestodnevnog roka koji inače

predviđa Zakon o općem upravnom postupku i u okviru kojega prvostupanjski organ mora dostaviti žalbu organu nadležnom za rješavanje o žalbi. No treba napomenuti da Zakon o općem upravnom postupku traži da se žalba pošalje nadležnom drugostupanjskom organu bez odgode, a najkasnije u roku od petnaest dana.

Naše je mišljenje da bi rokovi u postupku određivanja poreza, naročito oni koji se odnose na postupanje po žalbi, trebali biti što kraći upravo zbog toga što žalba ne odgađa izvršenje rješenja.

Prema posebnoj odredbi Zakona o porezu na dohodak žalba ne odgađa naplatu utvrđenog poreza ako samim tim zakonom nije drukčije određeno.

Ovdje se pokazuje jedna specifičnost postupka u poreznim stvarima kod koje se vidi znano odstupanje od pravila koja vrijede prema Zakonu o općem upravnom postupku.

Naime, opće je pravilo Zakona o općem upravnom postupku da žalba ima suspenzivno djelovanje (odgodni efekt), što znači da pravovremeno izjavljena odgađa mogućnost izvršenja rješenja protiv kojeg je uložena. Zbog toga spomenuti zakon predviđa da se u tijeku roka za žalbu rješenje ne može izvršiti, a kad je žalba propisano izjavljena, rješenje se ne može izvršiti sve dok se rješenje koje je doneseno o žalbi ne dostavi stranci (članak 231). Samo iznimno rješenje se može izvršiti u žalbenom roku, a i pošto je žalba izjavljena ako je to zakonom predviđeno (što je predvidio Zakon o porezu na dohodak), ako se radi o poduzimanju hitnih mjera ili ako bi zbog odgode izvršenja bila nanesena kojoj stranci šteta koja se ne bi mogla popraviti.

Što se tiče izvanrednih pravnih lijekova, Zakon o porezu na dohodak predvidio je samo određena proceduralna pravila u svezi s obnovom postupka kao najvažnijim izvanrednim pravnim lijekom. Prema tom zakonu, Porezna uprava koja je donijela rješenje o utvrđivanju poreza kojim je okončan postupak utvrđivanja poreza može sama ili na zahtjev obveznika obnoviti postupak u roku od pet godina nakon njegove pravomoćnosti, prema odredbama Zakona o općem upravnom postupku (članak 66).

Takvom odredbom Zakon o porezu na dohodak odstupio je na poseban način od odredaba Zakona o općem upravnom postupku kojim se regulira obnova postupka (članci 249-261). Ta se odstupanja ispoljavaju u sljedećem:

Prvo, sužen je krug osoba ovlaštenih na traženje obnove postupka (izostavljen je državni odvjetnik kao mogući tražilac obnove postupka). Opravdanost takvog pristupa u propisivanju subjekata legitimiranih na mogućnost traženja obnove postupka upitna je posebno s obzirom na to što se obnova postupka može, između ostalog, tražiti i zbog toga što je rješenje doneseno na podlozi lažne isprave ili lažnog iskaza svjedoka ili vještaka, ili ako je došlo kao posljedica kakva djela kažnjivog po Kaznenom zakonu.

Drugo, odstupanje od pravila koja vrijede za obnovu postupka (a koje propisuje Zakon o općem upravnom postupku) ispoljava se u tome što Zakon o porezu na dohodak, kao *lex specialis*, određuje jedinstveni rok za traženje obnove postupka (pet godina) kao i u tome što mogućnost pokretanja obnove postupka vezuje za pravomoćnost rješenja.

Teško je dokučiti zbog čega je zakonodavac utvrdio jedinstveni rok za obnovu postupka od pet godina neovisno o razlozima obnove i neovisno o tome traži li obnovu stranka ili je provodi Porezna uprava po službenoj dužnosti. Isto tako teško je razumjeti zbog čega je mogućnost traženja obnove postupka vezao za pravomoćnost.

Poznato je, naime, da je Zakon o općem upravnom postupku predvidio kod obnove postupka subjektivni rok od mjesec dana za stranku, koji se računa različito ovisno o razlozima zbog kojih se obnova traži, i objektivni rok od pet godina od dostave rješenja stranci (dakle konačnosti), nakon kojega se obnova postupka ne može tražiti niti se može pokrenuti po službenoj dužnosti. Iznimno, taj zakon dopušta traženje odnosno pokretanje obnove postupka i nakon proteka roka od pet godina (ako je rješenje doneseno na podlozi lažne isprave ili lažnog iskaza svjedoka ili vještaka, ili ako je došlo kao posljedica kakva djela kažnjivog po Kaznenom zakonu, ako se rješenje temelji na presudi donesenoj u kaznenom postupku ili postupku o privrednom prijestupu, a ta je presuda pravomoćno ukinuta i ako se rješenje organa koji je vodio postupak temelji na nekom prethodnom pitanju, a nadležni organ je to pitanje kasnije riješio u bitnim točkama drukčije).

To ističemo zato što primjena spomenutih odredbi Zakona o porezu na dohodak koje se odnose na obnovu postupka može dovesti do određenih situacija koje nesumnjivo stavljaju pod upitnik njihovu svrhovitost. Pretpostavimo, na primjer, da je Porezna uprava utvrdila nakon proteka roka od pet godina

od pravomoćnosti rješenja o oslobađanju od plaćanja poreza da je do oslobađanja od plaćanja došlo na temelju lažne isprave. Postupak obnove ne bi mogla pokrenuti zbog protoka roka od pet godina koji propisuje norma Zakona o porezu na dohodak kao *lex specialis*, iako Zakon o općem upravnom postupku dopušta pokretanje obnove u spomenutom slučaju i nakon protoka roka od pet godina.

Drugi primjer neprikladnosti takvog propisivanja možemo vidjeti kod moguće pojave prethodnog pitanja. Naime, prethodno (prejudicijelno) pitanje jest pitanje koje čini samostalnu pravnu cjelinu, za čije je rješavanje nadležan sud ili neki drugi organ (dakle ne onaj koji vodi upravni postupak), a koje je po svojoj prirodi takvo da se bez njegova prethodnog rješavanja ne može riješiti konkretna upravna stvar koja je predmet postupka. U slučaju pojave prethodnog pitanja Zakon o općem upravnom postupku daje organu koji vodi postupak dvije mogućnosti: ili da, pod uvjetima iz zakona, sam raspravi o tom pitanju kao sastavnom dijelu stvari (u tom slučaju rješenje takvog prethodnog pitanja ima pravni učinak samo u stvari u kojoj je to pitanje riješeno) ili da prekine postupak dok nadležni organ to pitanje ne riješi.⁸

Pretpostavimo, dakle, da je tijelo Porezne uprave kao prethodno pitanje riješilo pitanje vlasništva na nekretnini i temeljem tako utvrđenog vlasništva odredilo određenoj osobi obvezu plaćanja poreza. Tako određeni porezni obveznik, međutim, osporava pitanje vlasništva, tvrdeći da nije vlasnik pa, prema tome, ni obveznik plaćanja poreza. U tom cilju pokrene i sudski postupak utvrđivanja vlasničkog prava na nekretnini koja je bila predmet za utvrđivanje porezne obveze. Postupak pred hrvatskim sudovima dugotrajan je. Ogromni broj neriješenih sudskih predmeta najveća je boljka hrvatskog pravnog sustava danas. Kad se u sudskom sporu činjenice utvrđuju temeljem podataka iz zemljišnih knjiga, onda je postupak u pravilu uvijek dugotrajan zbog katastrofalno lošeg stanja u sudskim zemljišnicama. U primjeru koji dajemo moguće je, dakle, da porezni obveznik o kojem je riječ ishodi, nakon protoka roka od pet godina od pravomoćnosti rješenja o poreznoj obvezi, sudsku odluku kojom se utvrđuje da on nije vlasnik nekretnine za koju mu je određena porezna obveza. Ni on kao stranka u postupku ne bi mogao koristiti institut obno-

⁸ Kad se prethodno pitanje odnosi na postojanje kaznenog djela, na postojanje braka, na utvrđivanje očinstva ili u drugim zakonom predviđenim slučajevima, tijelo koje vodi postupak mora prekinuti postupak (ne smije takvo pitanje samo riješiti).

ve postupka zbog proteka roka od pet godina koji propisuje Zakon o porezima kao *lex specialis*, iako i u takvom slučaju (drukcijeg rješenja prethodnog pitanja) Zakon o općem upravnom postupku dopušta mogućnost obnove postupka i nakon proteka roka od pet godina.

Poznato je, također, da je Zakon o općem upravnom postupku mogućnost obnove postupka vezao za postojanje konačnog rješenja. Da bi se prema tom zakonu mogao staviti zahtjev za obnovu postupka, potrebno je da postoji konačno rješenje, dakle takvo kod kojeg je postupak njegova donošenja završen i protiv kojega se više ne može izjaviti žalba.⁹ Za korištenje instituta obnove postupka irelevantno je da li je to prvostupanjsko ili drugostupanjsko rješenje, kao što je irelevantno i to na koji je način došlo do konačnosti rješenja. Upravo i jest odlika odredaba Zakona o općem upravnom postupku koje se odnose na obnovu postupka da obnovu dopuštaju protiv konačnih rješenja (dakle rješenja protiv kojih nema mogućnosti žalbe), pa stranka institutom obnove postupka može dijelom nadomjestiti nepostojanje žalbe ili ublažiti posljedica koja je nastala time što je propustila žalbu izjaviti u roku. Osim toga, činjenica da je konačnost rješenja pretpostavka za traženje obnove znači da se prema Zakonu o općem upravnom postupku obnova postupka može tražiti usporedno s vođenjem upravnog spora.

Suprotno tome, pretpostavka za korištenje obnove postupka u poreznim stvarima, prema Zakonu o porezu na dohodak, jest postojanje pravomoćnog rješenja, dakle takvog rješenja protiv kojega više nije moguće izjaviti žalbu niti pokrenuti upravni spor.¹⁰

Pretpostavimo, dakle, da je stranka dobila konačno rješenje o porezu i protiv takvog rješenja pokrenula upravni spor. I postupak pred Upravnim sudom Republike Hrvatske, koji je jedini nadležan za rješavanje upravnih sporova, jest dugotajan. U tijeku vođenja upravnog spora stranka ili tijelo koje je donijelo konačno rješenje utvrde postojanje nekog od razloga za obnovu postupka. Niti stranka, a niti tijelo koje je donijelo konačno rješenje ne mogu se koristiti institutom obnove postupka sve dok sud ne donese odluku u upravnom sporu (pravomoćnost rješenja), budući da Zakon o porezu na dohodak vezu-

⁹ Prema Zakonu o općem upravnom postupku konačno je rješenje protiv kojega nema redovnog pravnog lijeka u upravnom postupku (članak 11a).

¹⁰ Prema Zakonu o općem upravnom postupku rješenje je pravomoćno kad se protiv njega više ne može izjaviti žalba niti pokrenuti upravni spor (članak 12).

je mogućnost traženja obnove postupka za postojanje pravomoćnog rješenja (*lex specialis*), iako bi prema Zakonu o općem upravnom postupku takvu mogućnost imali jer taj zakon, kao što je rečeno, za obnovu postupka traži postojanje konačnog (a ne pravomoćnog) rješenja.

Nema sumnje da će ovako utvrđena odstupanja od pravila koje prema Zakonu o općem upravnom postupku vrijede za obnovu postupka znatno otežati praktično provođenje ovog važnog izvanrednog pravnog lijeka u stvarima poreza.

b) Odredbe postupka kod prisilne naplate poreza

Osim spomenutih odredaba procesnopravne prirode, Zakon o porezu na dohodak sadrži značajnije odredbe koje se odnose na postupak prisilne naplate poreza.

Prisilna naplata poreza od poreznog dužnika naplaćuje se na osnovi rješenja o određivanju prisilne naplate, pri čemu se donekle razlikuje prisilna naplata iz novčanih sredstava dužnika od prisilne naplate prodajom imovine.

Od poreznog obveznika porez se prisilno naplaćuje na osnovi rješenja o određivanju prisilne naplate. U tom rješenju, pored ostalog, moraju biti iskazani visina duga, kamata i troškova, naznaka dužnikove imovine iz koje će se izvršiti prisilna naplata i način izvršenja prisilne naplate.

Porezna uprava koja prisilno naplaćuje porez može rješenjem privremeno zabraniti poreznom dužniku raspolaganje novčanim sredstvima na žiroračunu i drugim računima kod banke odnosno druge financijske organizacije kod koje porezni obveznik vodi svoje račune, naložiti banci ili drugoj financijskoj organizaciji da sva zatečena sredstva i ona koja budu pristigla u korist računa poreznog dužnika doznači radi podmirenja poreznog duga na određeni račun. Rješenje kojim se prisilno naplaćuje porez kao i naloge za plaćanje poreza ovlaštena organizacija za platni promet izvršava prije svih drugih obveza poreznog obveznika.

Prisilna naplata prodajom imovine sastoji se od popisivanja s procjenom i prodaje imovine.

Prije poduzimanja prisilne naplate prodajom imovine Porezna uprava dužna je poreznom dužniku ili punoljetnom članu njegova domaćinstva dostaviti rješenje o određivanju prisilne naplate prodajom imovine. Rješenjem o prisil-

noj naplati opominje se porezni dužnik da će dug biti naplaćen nakon isteka roka koji ne može biti kraći od osam dana od dana primitka rješenja.

Rješenje o određivanju prisilne naplate poreza prodajom imovine iz pokretne imovine donosi Porezna uprava na čijem se području nalazi imovina.

Zakon usvaja neka specifična rješenja glede mogućnosti korištenja pravnih lijekova protiv rješenja o određivanju prisilne naplate kao i na izvršeni popis i procjenu.

Naime, porezni dužnik ima pravo prigovora u roku od tri dana protiv rješenja o određivanju prisilne naplate kao i na izvršeni popis i procjenu. Izjavljeni prigovor ima suspenzivni karakter jer se njegovim izjavljivanjem obustavlja dalji postupak prisilne naplate sve do dostave rješenja o prigovoru poreznom dužniku ili punoljetnom članu njegova domaćinstva.

Rok od tri dana koji je dat za ulaganje prigovora ide u prilog ubrzanju postupka. Njegova negativna strana jest kratkoća, uslijed čega je moguće da stranka popuštanjem roka izgubi pravo na prigovor. U negativnu stranu tih odredaba o prigovoru može se ubrojiti i to što, prema Zakonu, o prigovoru rješava Porezna uprava koja je donijela rješenje o određivanju prisilne naplate. Proizlazi dakle da je zakonodavac dao pravo tijelu koje je rješenje donijelo da odlučuje i o prigovoru na takvo rješenje. Nema sumnje da je time narušeno pravno načelo da nitko ne može biti sudac u vlastitoj stvari (*nemo iudex in causa sua*).

Negativnosti o kojima je riječ zakonodavac je donekle ublažio odredbom prema kojoj se protiv rješenja o prigovoru može izjaviti žalba u roku od 15 dana od dostave toga rješenja Središnjem uredu Porezne uprave. Isto tako, porezni dužnik koji nije izjavio prigovor protiv rješenja o određivanju prisilne naplate niti na izvršeni popis i procjenu ima pravo izjaviti žalbu Središnjem uredu Porezne uprave u roku od 15 dana od dostave toga rješenja odnosno nakon popisa i procjene. Međutim, žalba Središnjem uredu Porezne uprave ne zadržava naplatu, a prema posebnoj odredbi Zakona u prigovoru odnosno žalbi ne mogu se iznositi okolnosti koje se odnose na razrez poreza.

Porez iz pokretnina poreznog dužnika prisilno naplaćuje Porezna uprava koja je donijela rješenje o razrezu poreza u prvom stupnju.

Porez iz nekretnina poreznog dužnika, na zahtjev Porezne uprave, prisilno naplaćuje nadležni sud u roku od tri mjeseca nakon primljenog zahtjeva.

Vrlo su slične i postupovne odredbe koje vrijede za donošenje i izvršenje rješenja kojim Porezna uprava stavlja zabranu na plaću iz radnog odnosa i na druga potraživanja poreznog dužnika radi naplate dospjelog poreza.

Rješenjem, koje u ovom slučaju donosi Porezna uprava kod koje se porezni dužnik zadužuje porezom, radi naplate dospjelog poreza Porezna uprava može staviti zabranu na plaću iz radnog odnosa i na druga potraživanja poreznog dužnika te poreznom dužniku zabraniti da raspoláže plaćom odnosno drugim potraživanjima, a njegovu dužniku naložiti da plaću odnosno drugo potraživanje isplati u korist poreznog duga.

Protiv tog rješenja porezni dužnik i njegov dužnik mogu u roku od tri dana od dana dostave izjaviti prigovor o kojem rješava Porezna uprava koja je donijela rješenje. Prigovor zadržava izvršenje do dostave rješenja o prigovoru dužnika poreznog dužnika.

I ovdje postoji mogućnost izjavljivanja žalbe (ako porezni dužnik i njegov dužnik nisu izjavili prigovor) Središnjem uredu porezne uprave u roku od 15 dana od dana dostave rješenja o stavljanju zabrane na plaću i na druga potraživanja.

Isto tako, protiv rješenja o prigovoru porezni dužnik i njegov dužnik mogu izjaviti žalbu u roku od 15 dana Središnjoj upravi Porezne uprave. Žalba poreznog dužnika ne zadržava naplatu, dok žalba dužnika poreznog dužnika zadržava naplatu. I ovdje, prema posebnoj odredbi Zakona, niti u prigovoru, a niti u žalbi ne mogu se iznositi okolnosti koje se odnose na razrez poreza.

4. Pravna regulacija postupovnih odredaba u ostalim poreznim zakonima

Moglo bi se reći kako su odredbe koje je propisao Zakon o porezu na dohodak najznačajnije norme koje imaju karakter *lex specialis*, a koje vrijede u poreznim upravnim stvarima. Njima se, kao što smo prikazali, više ili manje odstupa od općih odredaba Zakona o općem upravnom postupku.

Značenje tih odredaba višestruko je i zbog toga što ostali zakoni iz područja poreza ne propisuju posebne postupovne odredbe, već se, u pravilu, u pogledu žalbenog postupka i drugih postupovnih odredaba pozivaju na shodnu primjenu odredaba Zakona o porezu na dohodak.

Tako npr. Zakon o porezu na dodanu vrijednost iz 1995. godine propisuje da se glede žalbenog postupka, obnove postupka, zastare, obračunavanja, naplate i povrata poreza te vođenja prekršajnog postupka primjenjuju odredbe Zakona o porezu na dohodak (članak 26). Istu odredbu sadrži i Zakon o porezu na dobit iz 1995. godine (članak 24), Zakon o posebnim porezima za automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove iz 1997. godine (članak 11).¹¹

Zaključno se može reći kako je zakonodavac na određeni način iskoristio mogućnost da pojedina pitanja postupka, za postupanje u poreznim stvarima, uredi drukčije posebnim zakonom, i da takvim propisivanjem odstupa, više ili manje, od općih odredaba o upravnom postupku što ih sadrži Zakon o općem upravnom postupku.

Naravno, uvijek je stvar procjene koliko su usvojena rješenja adekvatna i koliko zadovoljavaju specifične potrebe rješavanja u poreznim stvarima.

Upozorili smo na neke, prema našem mišljenju, slabosti posebnih proceduralnih odredaba za postupanje u poreznim upravnim stvarima. Naše je mišljenje, također, da je zakonodavac trebao usvojiti više odredaba proceduralne naravi za postupanje u poreznim stvarima, kako zbog lakšeg postupanja tijela Porezne uprave tako i radi okolnosti što je inače postupak propisan Zakonom o općem upravnom postupku zbog detaljnosti svojih odredaba složen i dugotrajan. Ne treba, naime, smetnuti s uma da je taj zakon stvaran u jednom vremenu koje je možda trebalo takav detaljni postupak, ali čija je svrhovitost, sa stajališta potreba državne uprave u Hrvatskoj danas, upitna.

¹¹ Zakon o porezu na dodanu vrijednost objavljen je u Narodnim novinama br. 47/95, Zakon o porezu na promet nekretnina u br. 69/97, Zakon o porezu na dobit u br. 35/95 (pročišćeni tekst); 106/96, a Zakon o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove u br. 139/97.

GENERAL ADMINISTRATIVE PROCEDURE AND THE TAX-LAW PROCEDURAL RULES

Summary

The rules of procedure in administrative matters have been established in Croatia in a particular way. Namely, the Republic of Croatia in 1991 took over into its legal system the General Administrative Procedure Act from the legal system of the former Yugoslavia as it had been ascertained by the cleared text of 1986. This acquisition was done by a special piece of legislation: the Law on Acquisition of the General Administrative Procedure Act. Nevertheless, the acquisition at stake has not been automatic in a sense that the Law at issue would have been acquired and accepted in all its provisions, but only those provisions have been adopted the application of which is acceptable from the point of needs of conducting the administrative proceedings in our present circumstances. Consequently, all the provisions the implementation of which did not respond to the needs of conducting the administrative proceedings in Croatia, have been ceased from legal force or amended by the very Law on Acquisition of the general Administrative Procedure Act.

Accordingly, the legal basis for conducting the administrative proceedings in Croatia today is established upon the provisions of the General Administrative Procedure Act which have been taken over in accordance to the cleared text of 1986 and the provisions of the Law on Acquisition of the general administrative Procedure Act by which the certain issues have been regulated differently from the previous Law. This provisions have to be applied by all governmental agencies as well as the other legal entities (while they act upon the public authority) when deciding on rights and obligations of certain subjects by a direct application of rules and regulations.

*The law, however, permits a possibility that, for special administrative areas, by a special legislation, the particular questions of procedure be regulated differently, if so deemed necessary for proceeding in the certain administrative area but not contrary to the principles of the General Administrative Act itself. Regarding the particularities of the taxing area, the legislator has, by the Income Tax Act of 1995, defined the special rules of procedure for the Taxing Administration when deciding on the tax obligations of certain subjects. This rules has got a character of norms *lex specialis* and them, to a greater or a smaller extent, make a deviation from the rules prescribed by the General Administrative Procedure Act which has got a character of *lex**

generalis and thus are applied in all those cases when the special legislation has not prescribed differently.

Key words: administrative procedure, tax-law