

Moguće promjene sustava pravne zaštite poreznih obveznika

*Stanka Pejaković**

UDK 35.077.3 (336.024)

Pregledni znanstveni rad (review scientific paper)

Primljeno 5. 2. 2007.

Prihvaćeno 1. 6. 2007.

U radu se analiziraju neka važna pitanja vezana za organizacijsku jedinicu Ministarstva financija koja odlučuje o žalbama poreznih obveznika (funkcije i položaj u strukturi Ministarstva financija) te za organizaciju upravnog sudovanja. Statistika Samostalne službe za drugostupanjski upravni postupak i Upravnog suda daje zabrinjavajuće rezultate. Ukupan broj predmeta i omjer rješavanja zaostataka i zaprimljenih predmeta indikativan je pokazatelj nužnosti potrebe skraćivanja rokova rješavanja. Iz toga proizlazi i nužnost potrebe preispitivanja postojećih organizacijskih i procesnih rješenja, pri čemu je zanimljivo razmotriti je li moguće i kako recipirati modele i standarde koje se primjenjuje u odabranim državama (Njemačka, Slovenija, Makdonija).

Ključne riječi: porezni obveznici, pravna zaštita, porezni postupak, postupak po upravnoj tužbi, upravno sudovanje

* Mr. sc. Stanka Pejaković, savjetnica u Pravnoj službi Financijske agencije (legal advisor in the Financial Agency – FINA, Zagreb)

1. Uvod

Za obavljanje poslova pravne zaštite u upravnom području poreza potrebno je posebnu pozornost posvetiti organizacijskoj strukturi kroz koju se ta zaštita ostvaruje i koja čini kontrolni mehanizam nad radom organa uprave koji odlučuju u poreznim stvarima. Takvim pristupom nastoje se potvrditi neke od temeljnih vrijednosti pravnog sustava, u prvom redu načelo zakonitosti u iznimno važnom upravnom području kakvim se smatraju, a to i jesu, porezi te zaštita prava i interesa poreznih obveznika. To tim prije što organizacijska struktura mora imati svoj temelj u zakonima koji sadržavaju odredbe o tome koji će se poslovi obavljati i putem kojeg će se to organizacijskog oblika činiti. Pri tome nije riječ o teorijskom pitanju, već o pitanju od velike praktične važnosti. Broj predmeta u upravnom području poreza i potreba da se proširi i olakša dostupnost pravne zaštite poreznim obveznicima zahtijeva organizacijsku strukturu sposobnu da se prilagodi svim procesnim situacijama.

Smjer analize je komparativni zato što se prijedlozi promjena mogu praktično jedino pravdati na temelju promatranja određenog konkretnog primjera potvrđenog iskustveno provjerenim činjenicama. Sličnost problema s kojima se susreću različite države navodi na pomisao da se isplati učiti na tuđem iskustvu tako da to iskustvo bude podloga za pronalaženje adekvatnog rješenja. Stoga se u radu razmatraju neki organizacijski aspekti pravne zaštite poreznih obveznika u Njemačkoj te u Sloveniji i Makedoniji, i to u mjeri nužnoj za obradu teme ovog rada. Svrha je analize da se prihvate dobra rješenja drugih država ili izvuku neke pouke, sve radi izgradnje pravilno odabranog organizacijskog oblika i adekvatnih procesnih normi koje se odnose na pravnu zaštitu, koje bi mogle udovoljiti europskim standardima i nositi se sa zahtjevima modernog društva. Međutim, treba istaknuti da razlike između svake te zemlje postoje i nema jedinstvenog i univerzalnog recepta pri recepciji nekog od tih modela. Isto tako, modeli pojedinih zemalja ne moraju se uzeti kao isključivi, u izvornom obliku, već su moguće i različite kombinacije.

2. Izvansudska pravna zaštita

2.1. Načelo prava na žalbu

Temeljno uporište prava na žalbu proizlazi iz ustavnih normi. Pravo na žalbu ustavno je načelo, a idejni je motiv propisivanja tog prava zaštita

prava i interesa građana i drugih subjekata od nezakonitog rada uprave. Načelo prava na žalbu posebno je važno načelo bitno za osiguranje vladavine prava kao jedne od najviših vrednota ustavnog poretka, jer se vladavina prava ostvaruje i ustavnim jamčenjem prava na žalbu (čl. 18. Ustava Republike Hrvatske – dalje u tekstu: Ustav).¹ Ustavno jamstvo prava na žalbu temelj je za zakonsku razradbu tog instituta, i to u prvom redu kroz razradbu tog instituta u Zakonu o općem upravnom postupku (dalje u tekstu: ZUP),² kao temeljnom zakonu koji uređuje opći upravni postupak i koji se supsidijarno primjenjuje u svim posebnim upravnim postupcima. U žalbenom postupku, kao redovitom instancijskom upravnom nadzoru nad prvostupanjskim upravnim postupkom, bitno je osigurati da odluke³ budu u svemu utemeljene na zakonu.

Institut žalbe osim u drugostupanjskom postupku osobito je važan i pri korištenju sudske zaštite. Korištenje žalbe preduvjet je za kasnije traženje pravne zaštite pred Upravnim sudom, a sam postupak drugostupanjskog tijela u bitnom utječe na broj predmeta koji dolaze pred Upravni sud, jer se u postupku po žalbi treba ukloniti veći broj pogrešaka, u kojem slučaju otpada sudska intervencija.

2.2. Nadležnost za rješavanje žalbi

Pod nadležnošću se razumije pravo i dužnost određenog tijela da obavlja propisom povjerene poslove, i to samo na određenom području. U tom smislu razlikujemo stvarnu i mjesnu nadležnost. Stvarna nadležnost podrazumijeva pravo i dužnost upravnog tijela da obavlja samo onu grupu poslova koji su mu zakonom stavljeni u nadležnost, dok mjesna nadležnost podrazumijeva pravo i dužnost obavljanja određenih poslova na određenom teritoriju. U postupku utvrđivanja poreza pred prvostupanjskim poreznim tijelima može se pojaviti pitanje stvarne i mjesne nadležnosti. Međutim, kad je riječ o postupanju po žalbi, nešto je drukčije. Postupak po žalbi u poreznim stvarima isključuje pravila mjesne nadležnosti budući da je taj postupak centraliziran. Stoga je predmet daljnjeg izlaganja stvarna nad-

¹ Narodne novine 41/01 – proč. tekst.

² NN 53/91 i 103/96 – Odluka USRH.

³ Ulaganje žalbe pretpostavlja postojanje prvostupanjskog rješenja koje se žalbom može pobijati. Naš ZUP ne predviđa mogućnost podnošenja žalbi protiv procesnih radnji poduzetih tijekom prvostupanjskog postupka.

ležnost postupanja po žalbi, pri čemu polazimo od činjenice da ovlast za postupanje po žalbi proizlazi iz pravne norme.

Pitanje nadležnosti postupanja po žalbi usko je povezano sa ZUP-om, koji se supsidijarno primjenjuje u poreznom postupku, prema kojem je upravni postupak organiziran u dvije instancije. ZUP propisuje opće pravilo da se protiv prvostupajnskih rješenja tijela državne uprave niže razine može izjaviti žalba nadležnim ministarstvima odnosno drugim nadležnim republičkim tijelima državne uprave, ako posebnim zakonom nije drukčije određeno (čl. 225. st. 1. ZUP-a), a protiv prvostupajnskih rješenja užih teritorijalnih jedinica može se izjaviti žalba tijelu koje je određeno zakonom odnosno drugim propisima o organizaciji i djelokrugu tih jedinica (čl. 225. st. 2. ZUP-a).

Normativnu podlogu za odlučivanje u poreznim stvarima nalazimo i u zakonu koji se odnosi na porezni postupak, a to je Opći porezni zakon (dalje u tekstu: OPZ),⁴ koji uređuje opća pitanja u području poreza i čini zajedničku osnovu za sve zakone s područja poreza. Taj zakon djelomično uređuje i pitanje žalbe i žalbenog postupka. U pogledu nadležnosti za odlučivanje o žalbama protiv poreznih akata prvostupajnskih poreznih tijela OPZ određuje da o žalbi odlučuje nadležno drugostupajnsko tijelo određeno zakonom (čl. 162. OPZ-a).

Stoga se kao uvodno postavlja pitanje koje je to tijelo nadležno za odlučivanje u povodu podnesene žalbe. Vidjeli smo da ZUP i OPZ u tom dijelu sadržavaju samo općenita pravila. Odgovor na to pitanje ne možemo naći ni u procesnim ni u materijalnim zakonima,⁵ već jedino u odredbama organizacijskih zakona, kao i u odredbama drugih propisa o organizaciji i djelokrugu tijela uprave odnosno propisima o unutarnjoj organizaciji tijela uprave.

2.3. Organizacijski aspekti nadležnosti

Kad govorimo o poslovima odnosno tijelima nadležnim za provođenje poslova pravne zaštite poreznih obveznika u Republici Hrvatskoj, ne polazi se, kako bi se to na prvi pogled moglo očekivati, s obzirom na dugogodišnju tradiciju, od mjesta Porezne uprave u strukturi državne uprave ni

⁴ NN 127/00, 86/01 i 150/02.

⁵ Zakon o porezu na dohodak (NN 177/04), kao uostalom i drugi materijalni porezni zakoni, glede žalbenog postupka predviđa primjenu odredaba OPZ-a i Zakona o prekršajima (ako je riječ o žalbi na rješenje o poreznim prekršajima).

od unutarnje strukture Porezne uprave. Organizacija i poslovi Porezne uprave sadržani su u Zakonu o Poreznoj upravi (dalje u tekstu: ZPU),⁶ kojim se u smislu čl. 1. uređuje djelokrug i ustrojstvo Porezne uprave,⁷ a koji za organizaciju postupanja po žalbi određuje da drugostupanjski porezni postupak vodi Samostalna služba Ministarstva financija za drugostupanjski upravni postupak (čl. 8. ZPU). Prema tome, pitanje odlučivanja o žalbi povjereno je unutarnjoj ustrojstvenoj jedinici Ministarstva financija.

Poslovi iz djelokruga Ministarstva financija određeni su u čl. 5. Zakona o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i državnih upravnih organizacija (dalje u tekstu: ZUDMDUO).⁸ Taj zakon međutim ne spominje poslove koji se odnose na postupak po žalbi, ali u čl. 5. st. 5. određuje da Ministarstvo obavlja i druge poslove koji su mu stavljeni u nadležnost posebnim zakonom. A ti drugi poslovi, po mom mišljenju neopravdano izostavljeni od izričitog stavljanja u nadležnost, jesu i poslovi vezani za pravnu zaštitu. Taj zakon ne sadržava normativnu podlogu za unutarnje ustrojstvo tijela uprave, pa ni podlogu za unutarnje ustrojstvo Ministarstva financija, ustrojstvena jedinica kojeg je nadležna za odlučivanje o žalbama poreznih obveznika.

Normativnu podlogu za unutarnje ustrojstvo čini Zakon o sustavu državne uprave (dalje u tekstu: ZSDU),⁹ koji se odnosi na sva tijela državne uprave. ZSDU, između ostalog, regulira odnose unutar tijela uprave te određuje vertikalnu povezanost tijela uprave i time potrebno jedinstvo. U skladu s načelnom odredbom Ustava Republike Hrvatske,¹⁰ ZSDU (čl. 9.) ovlašćuje Vladu Republike Hrvatske da usklađuje i nadzire obavljanje poslova državne uprave. A za te poslove državne uprave osnovno je načelo da ih obavljaju tijela državne uprave (čl. 2. st. 1. ZSDU).¹¹

⁶ NN 67/01, 94/01 i 177/04.

⁷ O organizaciji Porezne uprave: Koprić, I., Neka temeljna pitanja organizacije porezne uprave u Hrvatskoj, *Financijska praksa*, 22, Zagreb, 1998., 141–181.

⁸ NN, 199/03, 30/04 i 136/04.

⁹ NN, 190/03 – proč. tekst i 199/03.

¹⁰ Tako prema čl. 112. Ustava Vlada Republike Hrvatske predlaže zakone i druge akte Hrvatskom saboru, predlaže državni proračun i završni račun, provodi zakone i druge odluke Hrvatskoga sabora, donosi uredbe za izvršenje zakona, vodi vanjsku i unutarnju politiku, usmjerava i nadzire rad državne uprave, brine se o gospodarskom razvitku zemlje, usmjerava djelovanje i razvitak javnih službi, obavlja druge poslove određene Ustavom i zakonom.

¹¹ Drugčije je to kada ti poslovi po izričitoj odredbi zakona idu u nadležnost drugog tijela. Generalne odrednice o tome nalazimo u ZSDU kojim je normirano da se »Posebnim zakonom određeni poslovi državne uprave mogu prenijeti tijelima jedinica lokalne samouprave i uprave ili drugim pravnim osobama koje temeljem zakona imaju javne ovlasti« (čl. 2. st. 2.).

Unutarnje ustrojstvo državne uprave Vlada može urediti uredbom.¹² Uredba Vlade je opći akt kojim se prema ZSDU-u uređuje unutarnje ustrojstvo i uredsko poslovanje tijela državne uprave općenito. Uredbom o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija (dalje u testu: Uredba)¹³ u čl. 1. određuje se unutarnje ustrojstvo Ministarstva financija, nazivi upravnih organizacija u sastavu Ministarstva i drugih unutarnjih ustrojstvenih jedinica, njihov djelokrug i način upravljanja te okvirni broj državnih službenika i namještenika potrebnih za obavljanje poslova iz djelokruga Ministarstva. Unutarnja je ustrojstvena jedinica Ministarstva financija i Samostalna služba za drugostupanjski upravni postupak (dalje u tekstu: Služba).

Vlada Republike Hrvatske donijela je i Uredbu o načelima za unutarnje ustrojstvo tijela državne uprave,¹⁴ kojom se, između ostalog, uređuju nazivi unutarnjih ustrojstvenih jedinica tijela državne uprave i određuje se da se za obavljanje određenih poslova državne uprave, za koje nema uvjeta za osnivanje upravnih organizacija u ministarstvima odnosno službi u državnim upravnim organizacijama, mogu u ministarstvima ustrojiti samostalne službe i odjeli.

2.4. Unutarnje ustrojstvo Službe

Slijedeći diferencijaciju Ministarstva financija, dolazi se do Samostalne službe za drugostupanjski upravni postupak kao ustrojstvene jedinice Ministarstva financija, koja se opet diferencira na dva odjela: Odjel za porezni postupak i Odjel za carinski postupak. Ti nazivi unutarnjih ustrojstvenih jedinica Službe temelje na na spomenutoj Uredbi o načelima za unutarnje ustrojstvo tijela državne uprave, prema kojoj su odjeli unutarnje ustrojstvene jedinice u tijelima državne uprave (i u okviru upravnih organizacija), koje se ustrojavaju ovisno o srodnosti i povezanosti poslova državne uprave te potrebnom broju izvršitelja za njihovo obavljanje. Odjeli se mogu ustrojiti u okviru službe u ministarstvima (za određeno upravno područje – porezi i carine), obavljanje kojih zahtijeva određeni stupanj samostalnosti i povezanosti u radu, i to pod uvjetom ako je za obavljanje poslova pojedinog odjela predviđen određeni broj izvršitelja (najmanje 9), uključujući i načelnika koji rukovodi odjelom i kojeg imenuje rukovoditelj

¹² Akti koje Vlada donosi su uredbe, odluke, rješenja i zaključci.

¹³ NN 43/05 i 14/06.

¹⁴ NN 43/01.

tijela kojemu je on neposredno odgovoran. Odjeli se mogu ustojiti samo ako postoje uvjeti za ustrojavanje najmanje dvaju odjela.

Ustojstvene jedinice formiraju se radi obavljanja određene vrste poslova. Služba kao unutanja ustrojstvena jedinica obavlja poslove postupanja po žalbi, na što upućuje sam naziv. Ta vrsta poslova raščlanjuje se na radne operacije koje čine užu cjelinu (porezi i carine). Takvo razdvajanje organizacijske strukture omogućuje lakšu koordinaciju i uspješnije ostvarivanje poslova i zadataka Službe. Poslovi obaju odjela čine ukupnost zadataka Službe.

2.5. Poslovi Službe

Uredbom Vlade o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija određeno je da je Služba ustrojstvena jedinica Ministarstva financija, koja u prvom redu rješava o žalbama protiv upravnih akata Porezne uprave, Carinske uprave i Financijske policije iz djelokruga poreznog postupka, carinskog postupka i postupka financijskog nadzora nad zakonitošću obračuna i uplata proračunskih prihoda i naknada propisanih drugim posebnim zakonima, a obavlja i druge poslove (poslovi su pobrojani u čl. 24. Uredbe). U čl. 25. t. 1. i 2. Uredbe pobrojane su ovlasti obaju odjela Službe.

Valja imati na umu da se stvarno radno opterećenje Službe ne može svesti samo na rješavanje žalbi, budući da je njezin rad osim postupaka po žalbama opterećen i nizom drugih poslova, kao što je suradnja u pripremi nacrt-a prijedloga zakona i međunarodnih ugovora iz područja poreza i carina¹⁵ te u pripremi stručnih uputa radi jedinstvenog postupanja u upravnom postupku, u praćenju primjene poreznih i carinskih propisa te iniciranju njihovih izmjena, sustavno praćenje međunarodnih ugovora sklopljenih u području poreza i carina, praćenju europskih smjernica u postupcima oporezivanja i carinjenja, rješavanju o žalbama protiv upravnih akata iz nadležnosti Ministarstva (čl. 24. Uredbe).

Unatoč takvom, iscrpnom nabranju poslova Službe različitim normativnim aktima, treba imati u vidu da broj poslova istodobno ne govori o stvarnom opterećenju Službe, već samo pokazuje namjeru zakonodavca, tj. njegovu predodžbu o važnosti određene vrste poslova odnosno tijela kojem se ti poslovi povjeravaju. Iscrpno normativno nabranje poslova u

¹⁵ Donošenju propisa prethode posebne stručne radnje koje se provode radi pripreme propisa koje će predstavničko tijelo usvojiti. Te poslove obavlja posebno educirani dio kadra Ministarstva financija, dok je posao Službe suradnja u pripremi tih nacrt-a propisa.

formalnim izvorima ne utječe na stvarno radno opterećenje Službe, odnosno ne znači da se svi ti poslovi u svojoj ukupnosti i realiziraju.¹⁶

2.6. Samostalnost Službe

Sam naziv Službe izražava njezino bitno svojstvo. Govori se o samostalnosti. Okolnost da je Služba uvrštena u kategoriju ustrojstvenih jedinica Ministarstva financija pokazuje da je riječ o ustrojstvenoj jedinici kojoj se ne može priznati značajnija samostalnost. Stoga uzimamo shodnim ukratko razjasniti smisao pojma, uz to i razjasniti i pretpostavljenu opredijeljenost zakonodavca za takvo normiranje.

Samostalnost može biti organizacijska i funkcionalna. Organizacijska samostalnost izražena je u čl. 14. ZSDU koji određuje da su u obavljanju poslova iz svoga djelokruga tijela državne uprave samostalna u granicama zakonskih ovlasti. A zakonske ovlasti odnosno poslovi državne uprave uređuju se zakonom (čl. 1. st. 2. ZSDU).¹⁷ Međutim, organizacijska samostalnost nije samostalnost u pravom smislu riječi. Govori se o političkoj ovisnosti o izabranim tijelima u državi koja imaju mandat donositi političke odluke koje uprava izvršava.

U drugom slučaju govori se o funkcionalnoj samostalnosti. Funkcionalna samostalnost pojedinih tijela usko je povezana s djelokrugom i ovlastima koje ima pojedino od njih, pa kako je to različito kod različitih tijela, ta se samostalnost kod njih razlikuje. Tijela koji donose rješenja u prvom stupnju moraju imati određenu samostalnost u radu i odlučivanju, a drugostupnjansko tijelo (Služba) mora ograničiti autonomiju tijela prvog stupnja. Samostalnost tijela prvog i drugog stupnja ovdje znači da je granicama utvrđenih ovlasti onemogućeno miješanje jednog tijela u ovlasti drugog, a vrsta i oblici ovlasti koje jedni imaju prema drugima strogo su utvrđeni zakonima. Tako je radna samostalnost učvršćena načelom zakonitosti te brojnošću i opsežnošću zakonskih propisa.

¹⁶ Poznato je tako da se upravnom nadzoru ne pridaje dovoljno pozornosti, iako je odredbama ZSDU-a precizno određeno i obavljanje upravnog nadzora i što taj nadzor obuhvaća te mjere koje se mogu poduzeti da bi se otklonili uočeni nedostaci.

¹⁷ Poslovi državne uprave jesu neposredna provedba zakona, donošenje propisa za njihovu provedbu, obavljanje upravnog nadzora te drugi upravni i stručni poslovi (čl. 16.–35. ZSDU). Poslovi pojedinih ministarstava i državnih ministarstava enumerirani su u ZUDMDUO-u.

2.7. Neki problemi dvostupanjskog odlučivanja

Pojedinci i pravne osobe žalbom se obraćaju samim tijelima uprave kad smatraju da su im njihovim postupanjem povrijeđena njihova prava. Povijesni razvoj instituta žalbe pokazuje da je riječ o najstarijem obliku kontrole nad radom uprave, koja ne izlazi izvan upravne strukture. Formiranjem drugih oblika kontrole, osobito sudske kontrole, te ozakonjenjem i strogim poštovanjem načela zakonitosti, sužava se i slabi značenje tog oblika kontrole.

Osim toga, postavlja se i pitanje mogu li se prava i interesi građana i drugih osoba osigurati u zadovoljavajućoj mjeri dok se kontrola nad odlukom tijela uprave temelji u okvirima stupnjevito postavljenih upravnih tijela, dakle to je kontrola zatvorenog tipa, budući da i žalba slično prigovoru ima remonstrativan karakter jer se kontrola provodi u okviru istog tijela (Ministarstva financija). Pokazalo se da takva zaštita prava i interesa građana i drugih subjekata ne udovoljava potpuno zahtjevima pravne države. Smatra se da je time narušeno načelo da nitko ne može biti sudac u vlastitoj stvari (*nemo iudex in causa sua*), iako se čini da je taj oblik nadzora brži, neformalniji i ekonomičniji od bilo kojeg oblika vanjskog nadzora, jer tijela uprave imaju redovito najbolji uvid u rad njih samih i rad drugih, njima podređenih tijela uprave.

Porezna reforma iz 2001. donijela je novinu u položaju i mjestu Službe u okviru unutarnje strukture Ministarstva financija. Riječ je o promjenama koje se sastoje u tome što se Služba izdvaja iz sastava Porezne uprave i postaje ustrojstvena jedinica Ministarstva financija. Samostalna služba za drugostupanjski upravni postupak organizirana je sada izvan Porezne uprave radi osiguranja objektivnosti u rješavanju žalbi. To pruža uvid u način razmišljanja i težnju donositelja propisa, odnosno njegovu predodžbu o važnosti određenih poslova i organizacijskih jedinica kojima se ti poslovi povjeravaju, tj. koje te poslove obavljaju. Međutim, unatoč nastojanju da se osigura objektivnost rada Službe, ona je upitna, jer upravni postupak u oba stupnja provode službenici Ministarstva financija.

Odatle proizlazi da dosadašnje reforme poreznog sustava u odlučivanje o žalbi ne unose znatnije novine. Postupak kontrole zakonitosti i pravilnosti i dalje se provodi u okvirima stupnjevito postavljenih upravnih tijela. Zatvorenost instancijske kontrole razbijena je uspostavom sustava upravnog sudovanja. Ta uloga uprave smanjena je u uvjetima sudske zaštite pravnog poretka, ali to ne rješava sve probleme s kojima se treba suočiti.

U radu i postupanju Službe po žalbi poreznih obveznika pojavljuju se i druge okolnosti koje upozoravaju da nešto treba mijenjati. Tako statistika

rješavanja predmeta Samostalne službe za drugostupanjski upravni postupak pokazuje da se predmeti po žalbi ne rješavaju u zakonskom roku.¹⁸ Uzimajući u obzir podatak da je do kraja listopada 2006. zaprimljeno ukupno 7.848 predmeta, od čega je 7.178 predmeta otvoreno (riječ je o predmetima kojima je dodijeljen redni broj i klasa te određena unutarnja ustrojstvena jedinica), a riješeno 3.487 predmeta, jasno je da postoje značajni zaostaci u rješavanju. Ti su podaci zbirni i odnose se na predmete obadviju ustrojstvenih jedinica Službe (Odjela za poreze i Odjela za carine). Opterećenje poreznog odjela može se vidjeti ako zajedničke podatke obaju odjela Službe podijelimo po pripadajućim predmetima. Ukupan broj zaprimljenih poreznih predmeta u 2006. iznosi 7.154, a riješenih 2.581.

Izvješće o stanju rješavanja upravnih stvari pokazuje da je u 2005. zaprimljen ukupno 11.561 predmet, dok je broj predmeta prenesenih iz 2004. iznosio 5.112, tako da su na rješavanju u 2005. bile ukupno 16.673 žalbe. Od toga su u 2005. riješene 5.904 žalbe, a ostatak od 10.769 prenesen je u 2006. Tako sada ukupan broj zaprimljenih predmeta u 2006. (7.848) treba povećati za ostatak iz prethodne godine, odnosno za 10.769 predmeta, pa se na rješavanju u 2006. (do kraja listopada) nalazi ukupno 18.617 predmeta. Ako taj broj dovedemo u relaciju s brojem riješenih predmeta (3.487), jasno je da će Služba u naredne tri-četiri godine rješavati samo zaostatke.

3. Pravna osnova sudske kontrole poreznih akata

Ustavom Republike Hrvatske zajamčena je sudska kontrola zakonitosti pojedinačnih akata upravnih vlasti i tijela koja imaju javne ovlasti (čl. 19. st. 2. Ustava). Ta ustavna norma čini temelj za uspostavljanje i organiziranje sudskog nadzora upravnih akata. Pravnu osnovu vođenja upravnog spora u Republici Hrvatskoj čine odredbe Zakona o upravnim sporovima (dalje u tekstu: ZUS).¹⁹ Republika Hrvatska do danas nije donijela poseban zakon kojim bi uredila upravni spor, već je Zakonom o prezimanju

¹⁸ Prema odredbi čl. 168. st. 5. OPZ-a rješenje o žalbi mora se donijeti i dostaviti stranci najkasnije u roku dva mjeseca računajući od dana predaje žalbe. Ako rješenje ne bi bilo doneseno i dostavljeno žalitelju u tom roku, Služba je dužna, u smislu čl. 296. ZUP-a, u roku osam dana nakon isteka tog roka pismeno obavijestiti žalitelja o razlozima zbog kojih rješenje nije doneseno i koje će radnje poduzeti u svrhu njegova donošenja. Međutim, poznato je da se ta odredba u praksi ne primjenjuje.

¹⁹ NN 53/91, 9/92, 77/92.

ZUS-a preuzela ZUS iz zakonodavstva bivše SFRJ prema njegovu tekstu iz 1977., izmjenjenom i dopunjenom Zakonom o preuzimanju ZUS-a iz 1991. i Zakonom o izmjenama Zakona o preuzimanju ZUS-a iz 1992.

U upravnom sporu provodi se upravna kontrola koja osigurava pravnu zaštitu u području upravne djelatnosti. Nositelj te kontrole je tijelo koje svojom nezavisnošću, stručnošću i autoritetom osigurava da uprava u svom djelovanju postupa upravo onako kako to pravna norma nalaže.²⁰ Stoga sudska kontrola nad zakonitošću rada uprave ima važnu ulogu za jačanje samo objektivne zakonitosti, a time i za zaštitu prava i interesa građana i pravnih osoba koji mogu biti povrijeđeni konačnim upravnim aktom.

3.1. Predmet spora

Upravni spor je spor o zakonitosti upravnog akta koji je postao konačan u upravnom postupku.²¹ U našem pravu usvojeno je načelo dvostupjnjevitosti rješavanja u upravnom postupku,²² koje se sastoji u tome da stranka u upravnom postupku ima pravo žalbe, samo jedanput, i to u pravilu neposredno višem tijelu. A to dalje znači da je upravni akt drugostupanjskog tijela donesen na temelju žalbe u upravnom postupku i konačni je upravni akt protiv kojeg nezadovoljna stranka može pokrenuti upravni spor. Sudska zaštita finalni je oblik zaštite prava i pravnih interesa u pojedinačnim upravnim stvarima.

Predmet upravnog spora je ocjena zakonitosti upravnog akta te zaštita prava i interesa građana, što je izraženo u prvoj odredbi ZUS-a, prema kojoj radi osiguranja sudske zaštite prava građana i pravnih osoba te radi osiguranja sudske zaštite prava građana i pravnih osoba i radi osiguranja zakonitosti sud u upravnom sporu odlučuje o zakonitosti akta kojim državna tijela i organizacije koje imaju javne ovlasti rješavaju o pravima i obvezama u upravnim stvarima. Upravni akt je u smislu čl. 6. st. 2. ZUS-a svaki akt kojim se na autoritativan i jednostran način odlučuje o pravima i obvezama pojedinih subjekta u konkretnoj upravnoj stvari. Kontrolom zakonitosti po takvoj definiciji upravnog akta obuhvaćeno je svako djelova-

²⁰ Borković, I., *Upravno pravo*, 7. izd., Narodne novine, Zagreb, 2002., 128.

²¹ O tome: Dupelj, Ž., Upravni spor – oblik sudske kontrole nad upravom, *Pravo i porezi*, Zagreb, 10/1998., 1074–1082.

²² Od tog načela mogu postojati iznimke, ali one moraju biti izričito predviđene zakonom.

nje nadležnih tijela pri izvršavanju upravne funkcije u okviru jedinstvenog pojma upravnog akta.

Donošenjem drugostupanjskog rješenja okončava se rješavanje upravne stvari u upravnom postupku, osim ako se žalba uvažava i predmet vraća na ponovni postupak. Predmet upravnosudske intervencije može biti samo upravni akt koji je konačan u upravnom postupku, što znači da je upravni postupak dovršen i da protiv tog akta nema redovitog pravnog lijeka (žalbe) u upravnom postupku (čl. 11a. ZUP-a), jer je samo takav akt podoban za osporavanje upravnosudskom tužbom.²³ To znači da se tužbom u upravnom sporu ne može osporavati upravni akt protiv kojeg se mogla izjaviti žalba, a žalba nije uopće ili nije pravovremeno podnesena. Upravni spor pokreće se tek pošto je stranka iskoristila pravo žalbe u upravnom postupku, uz iznimku od tog pravila da neće biti dopuštena tužba i protiv prvostupanjskog rješenja ako protiv njega *nema mjesta žalbi* (čl. 6. ZUS-a). Tako je pravo stranke na žalbu u upravnim stvarima u određenom smislu i obveza ako želi u upravnom sporu ostvariti svoja prava i interese. Ako bi stranka tužbom pokrenula upravni spor a da prethodno nije podnijela žalbu, Sud će njezinu tužbu odbaciti.

3.2. Nadležnost Suda

Pitanje sudske nadležnosti utvrđeno je Zakonom o sudovima,²⁴ koji uređuje ustrojstvo, djelokrug i stvarnu nadležnost sudova osim ako nije određena drugim zakonom, unutarnje ustrojstvo sudova, unutarnje ustrojstvo Vrhovnog suda Republike Hrvatske, uvjete za imenovanje i razrješenje sudaca, sudaca porotnika i predsjednika sudova, njihova prava i dužnosti, zaštitu osoba i imovine pravosudnih tijela (čl. 1. Zakona). Upravni sud Republike Hrvatske u smislu čl. 13. st. 3. Zakona o sudovima specijalizirani je sud, koji odlučuje o tužbama protiv konačnih upravnih akata (upravni sporovi) te obavlja i druge poslove određene zakonom (čl. 23. Zakona).

I ZUS u čl. 3. st. 1. određuje da *upravne sporove rješava Upravni sud Hrvatske*. Upravni spor se vodi po odredbama ZUS-a. ZUS određuje da Sud u upravnom sporu odlučuje o zakonitosti akata kojima državna tijela i organizacije koje imaju javne ovlasti rješavaju o pravima i obvezama u upravnim stvarima. Sud u upravnom sporu ima pravo odbiti tužbu ili uvažiti tužbu i poništiti upravni akt (spor o zakonitosti). U nekim situacijama Upravni sud

²³ Čl. 7. u vezi s čl. 30. st. 1. t. 4. ZUS-a.

²⁴ NN 150/05.

može i sam riješiti upravnu stvar (spor pune jurisdikcije), a može odlučivati o naknadi štete i povratu stvari te o zahtjevu za zaštitu Ustavom zajamčenih prava i sloboda čovjeka i građanina ako je takva sloboda ili pravo povrijeđeno konačnim pojedinačnim aktom, a nije osigurana druga sudska zaštita.

3.3. Razuman rok

Nakon uspostave Republike Hrvatske kao samostalne i suverene države porastao je broj upravnih sporova. Razlozi tomu mogu biti različiti, a između ostalih i velik broj zakona kojima je proširena nadležnost u rješavanju upravnih stvari u Republici Hrvatskoj kao državi (pravo branitelja iz Domovinskog rata) ili se rješavaju kao nove upravne stvari (javna nabava). Tako se uz zaostatke iz prethodnih godina i povećano pritjecanje predmeta danas na Sudu nalazi nešto manje od 40.000 neriješenih predmeta.²⁵ To je razlog predugog odlučivanja Suda, što je nedopustivo kako sa stajališta odgovornosti države, tako i zbog činjenice da se zbog dugotrajnosti smanjuje stupanj pravne sigurnosti.

Zbog navedenih razloga jedno od pitanja koje se postavlja jest kako ustrojiti upravno sudstvo u Republici Hrvatskoj da bi tako moglo učinkovito i pravodobno (u razumnom roku) zaštititi prava građana i drugih subjekata te osigurati zakonitost. Jasno je da ni najbolji organizacijski oblik sam po sebi ne rješava pitanje efikasnog i pravodobnog rješavanja predmeta (tu su i pitanja personalne i tehničke strukture sudova, nadležnosti i ovlasti suda u obavljanju nadzora), ali je u svakom slučaju jedan od momenata koji umnogome pridonosi pravodobnom rješavanju predmeta.

Zadatak koji treba postići reorganizacijom jest povećanje učinkovitosti odlučivanja sudova u upravnom sporu, skraćivanje sudskih postupaka te sprječavanje kašnjenja u postupanju suda. Europska konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda koju je Republika Hrvatska ratificirala,²⁶ propisuje minimum postupovnih garancija koje države moraju pružiti da bi se učinkovito zaštitila materijalna prava.²⁷ Nadalje, i Ustav Republike

²⁵ O tome Gagro, B. i Jurić-Knežević, D., izlaganje na okruglom stolu HAZU *Reforma upravnog sudstva i upravnog postupanja*, održanom 7. lipnja 2006., 32.

²⁶ Zakon o potvrđivanju Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda i protokola br. 1., 4., 6., 7. i 11. uz Konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, NN – MU 18/97, 6/99 – pročišćeni tekst, 8/99 – ispr., 14/02 i 1/06).

²⁷ Službeni prijevod čl. 6. st. 1. prva rečenica Zakona o potvrđivanju Europske konvencije glasi: *Radi utvrđivanja svojih prava i obveza građanske naravi ili u slučaju podizanja optužnice za kazneno djelo protiv njega svatko ima pravo da zakonom ustanovljeni neovisni i nepristrani sud pravično, javno i u razumnom roku ispita njegov slučaj.*

Hrvatske sadržava odredbu kojom bi se štitilo pravo na sudsku zaštitu u razumnom roku (čl. 29. st. 1. Ustava), ali ne i ZUS. Međutim, treba imati u vidu da ZUS predviđa mogućnost primjene odredaba Zakona o parničnom postupku (dalje u tekstu: ZPP)²⁸ koje se na odgovarajući način primjenjuju u slučaju da ZUS ne sadržava odredbe o postupku u upravnim sporovima (čl. 60. ZUS-a). Tako Sud u upravnom sporu primjenjuje i odredbe ZUP-a o rješavanju u razumnom roku (čl. 10. st. 1. ZPP-a),²⁹ čemu su u smislu čl. 9. ZPP-a³⁰ dužne pridonijeti i stranke. I Zakon o sudovima u čl. 4. st. 1. sadržava odredbu i o pravu na suđenje u razumnom roku te ide dalje i određuje postupak zaštite prava na suđenje u razumnom roku. Taj postupak, koji je po svojoj prirodi i odredi čl. 27. st. 3. Zakona o sudovima hitan, može inicirati stranka koja smatra da nadležni sud nije odlučio u razumnom roku o njezinu pravu ili njezinoj obvezi.

Postojanje specijaliziranog suda za rješavanje upravnih sporova danas je nužnost diktirana kvalitetom pravne zaštite strana u upravnom postupku, povećanjem učinkovitosti odlučivanja sudova u upravnom sporu te skraćivanjem trajanja sudskih postupaka. Daljnji razvoj sudske kontrole akta uprave, neovisno o tome hoće li ta kontrola u pojedinim državama biti povjerena specijaliziranim ili redovitim sudovima, uvjetovan je utjecajem Europskog suda za ljudska prava i Europskog suda pravde, različitih europskih institucija kao što su Vijeće Europe, OECD (SIGMA) i dr., posljedica su kontakata stručnjaka različitih država te analiziranja i prihvatanja dobrih rješenja drugih europskih država.³¹

3.4. Sastav Suda

U upravnim sporovima Sud odlučuje u vijećima sastavljenim od trojice sudaca, ako zakonom nije određeno da o kakvu pravnom lijeku protiv odluka donesenih u upravnom sporu odlučuje Sud u širem sastavu (čl. 3. st. 2. ZUS-a). Radom vijeća rukovodi predsjednik vijeća. Pravno shvaćanje

²⁸ NN 53/91, 91/92, 112/99, 88/01 i 117/03.

²⁹ Tekst te zakonske odredbe glasi: *Sud je dužan provesti postupak bez odugovlačenja, u razumnom roku, i sa što manje troškova te onemogućiti svaku zlouporabu prava u postupku.*

³⁰ Tekst te zakonske odredbe glasi: *Stranke i umješači su dužni pred sudom govoriti istinu i savjesno se koristiti pravima koja su im priznata ovim zakonom.*

³¹ Tako: Woehrling, J. M., *Judicial Control of Administrative Authorities in Europe: Toward a Common Model*, *Hrvatska javna uprava*, Zagreb, 3/2006., 35–56.

prihvaćeno na sjednici sudskog odjela obvezatno je za sva vijeća sudskog odjela Upravnog suda.

Poblize odredbe o ustrojstvu, djelokrugu i nadležnosti Suda sadržane su u Zakonu o sudovima. Zakon o sudovima predviđa ustanovljivanje sudskih odjela u sudovima u kojima ima više sudskih vijeća odnosno koji odlučuju o stvarima iz jednog ili više srodnih područja. Odjel se ustrojava godišnjim rasporedom poslova. Sastav sudskog odjela čine suci koji o tim stvarima odlučuju. Na čelu odjela nalazi se predsjednik kojeg imenuje predsjednik suda godišnjim rasporedom poslova. Na sjednicama sudskih odjela Upravnog suda razmatraju se pitanja značajna za rad odjela, između kojih i ustrojstvo unutarnjeg poslovanja. Na sjednicama odjela razmatraju se i pitanja vezana za praćenje rada odjela, raspravlja se o spornim pravnim pitanjima, ujednačivanju sudske prakse i pitanjima važnim za primjenu propisa iz pojedinih upravnih područja, kao i nacрта zakona kojima se uređuju pitanja iz djelokruga Suda, o unapređenju metode rada i stručnom usavršavanju sudaca, sudskih savjetnika i sudačkih vježbenika raspoređenih na rad u odjel.

4. Moguće alternative

Uvijek i iznova postavlja se zahtjev za reformom poreznog postupka. U tom smislu postavlja se pitanje i normiranosti pojedinih instituta i adekvatnosti organizacijske strukture tijela koja postupaju po žalbi u upravnom postupku odnosno suda koji postupa u povodu tužbi u upravnom sporu. Organizacija upravnog i sudskog sustava podložna je promjenama koje manjim dijelom proilaze iz unutarnjih procesa i ovise o njima, a većim su dijelom uvjetovane promjenama koje nameće moderno društvo. Pritom je nužno uzeti u obzir postojeće stanje što će poslužiti kao osnovica za daljnju akciju. Stoga je u tekstu bilo riječi o organizaciji pravne zaštite *de lege lata*. Rečeno je državna uprava obavlja najrazličitije poslove koji zahtijevaju adekvatnu organizacijsku strukturu, a to opet zahtijeva uspostavljanje adekvatne kontrole zadatak koje je osiguranje zakonitosti i svrhovitosti upravnog postupanja.

Za pristupanje reformi može se ponuditi nekoliko idejnih rješenja odnosno teoretskih modela sustava zasnovanih na iskustvima drugih zemalja, koji bi pomogli rješavanju zaostataka i pravodobnom rješavanju predmeta u povodu žalbe u poreznom postupku odnosno tužbe u upravnom sporu. Prihvaćajući upravnu i sudsku kontrolu akata uprave, suvremene države or-

ganiziraju tu kontrolu u različitim oblicima, što širi prostor izbora rješenja odnosno modela, bilo u njihovu izvornom obliku bilo kao kombinaciju pojedinih modela. Stoga u nastavku slijedi kratak osvrt na neke modele i iskustva pojedinih država te potom prijedlozi promjena zasnovani na tim modelima.

Njemačka

Pravna zaštita poreznih obveznika u Republici Njemačkoj osigurana je kroz upravni i sudski postupak. Upravni postupak pravne zaštite uređen je Općim poreznim zakonom (*Abgabenordnung*, AO). Kao procesni zakon AO se primjenjuje za sve poreze koji su u nadležnosti Savezne financijske vlasti i financijske vlasti pojedinih saveznih zemalja. Odredbe AO sistematizirane su po poglavljima, poglavlja po odjeljcima, a odjeljci po dijelovima, kojih je naslov kratak opis sadržaja tog dijela. Sam postupak oporezivanja, koji započinje podnošenjem porezne prijave, sadržan je u četvrtom poglavlju AO. Nakon podnošenja porezne prijave financijski ured preispituje poreznu prijavu, nakon čega donosi poreznu odluku kojom utvrđuje visinu poreza. Ako porezni obveznik smatra da je aktom financijske vlasti donesenim u postupku oporezivanja oštećen, prigovorom kao remonstrativnim pravnim lijekom može tražiti ponovno preispitivanje takve odluke. AO ne poznaje žalbu kao pravni lijek protiv odluka financijske vlasti.³² Svrha je prigovora, uz pružanje pravne zaštite poreznim obveznicima koji to zatraže, ostvarivanje samokontrole donositelja poreznog akta, kao i rasterećenje financijskih sudova, budući da prigovor u nekim slučajevima anulira potrebu vođenja financijskog spora.³³ Nakon što bude donesena odluka po prigovoru, poreznom obvezniku koji i dalje nije zadovoljan novom odlukom stoji na raspolaganju sudski postupak, koji se pokreće tužbom financijskom sudu.³⁴

³² Postupak po pravnim lijekovima sadržan je u sedmom poglavlju AO.

³³ O postupku pred financijskim tijelima: Klein, F., *Abgabenordnung, Kommentar*, C. H. Beck, München, 2000.

³⁴ Ovdje zapažamo razliku hrvatskog OPZ-a od njemačkog uzora (OPZ je rađen po uzoru na AO). OPZ uređuje institut prigovora samo pri provedbi inspekcijskog nadzora. Tako se prigovor može podnijeti protiv naloga za inspekcijski nadzor, u tijeku inspekcijskog nadzora – ako porezni obveznik smatra da se inspekcijski nadzor ne provodi u skladu s nalogom, a može se podnijeti i na zapisnik o inspekcijskom nadzoru.

Pravna zaštita svakog akta javne vlasti u Njemačkoj zajamčena je Ustavom.³⁵ Zajamčena zaštita ostvaruje se putem upravnih, socijalnih i financijskih sudova. Financijsko tijelo u Njemačkoj u povodu prigovora može donijeti novu poreznu odluku koja može biti predmetom financijskog spora (odluka sadržava pouku o pravnom lijeku koja upućuje poreznog obveznika na daljnji postupak pravne zaštite). Nakon što odluka u povodu prigovora bude donesena, pa porezni obveznik ponovo nije zadovoljan takvom odlukom, poreznom obvezniku stoji na raspolaganju sudski postupak pred financijskim sudovima u pojedinim saveznom zemljama (*Finanzgerichte*, FG), odnosno pred Saveznim financijskim sudom (*Bundesfinanzhof*, BFH) na razini cijele države. Prema tome, financijska sudbenost u Njemačkoj je, za razliku od opće upravne i socijalne sudbenosti, izgrađena u dva stupnja. Opću upravnu sudbenost provode upravni sudovi kao prvostupanjski sudovi, viši upravni sudovi kao drugostupanjski i Savezni upravni sud. U slučaju socijalne sudbenosti u pojedinim saveznom zemljama postoje socijalni sudovi kao prvostupanjski, zemaljski sudovi za socijalna pitanja kao drugostupanjski te Savezni socijalni sud na razini cijele države. Samo je financijska sudbenost izgrađena u dva stupnja (ne postoje viši sudovi u pojedinoj saveznoj zemlji kako je to slučaj s općom upravnom i socijalnom sudbenošću).

Ustrojstvo financijskih sudova, njihova nadležnost i djelokrug uređeni su Zakonom o financijskom sudu (*Finanzgerichtsordnung*, FGO). Za odlučivanje u financijskim sporovima nadležni su financijski sudovi saveznih zemalja kao prvostupanjski i Savezni financijski sud kao zadnja instancija.³⁶ Postupak pred financijskim sudovima započinje podizanjem tužbe. Nakon što financijski sud donese presudu, poreznim obveznicima na raspolaganju stoji revizija i žalba. Revizija se može izjaviti protiv presuda financijskih sudova i ostalih odluka koje su izjednačene s presudama, a žalba se podnosi u slučaju da revizija nije dopuštena (u kojem slučaju se traži dopuštanje podnošenja revizije), kao i protiv ostalih odluka financijskih sudova. O reviziji i žalbi odlučuje Savezni financijski sud.³⁷

³⁵ Leithoff, R., Introduction to the Public Administrative Jurisdiction in Germany, *Hrvatska javna uprava*, Zagreb, 3/2006., 24.

³⁶ Slično tom modelu u nas bi se mogao osnovati financijski sud sa sjedištem u Zagrebu kao drugostupanjski, uz osnivanje prvostupanjskih financijskih sudova u sjedištima županija ili u većim gradovima. Osnivanje financijskih sudova odrazilo bi se i na strukturu i kvalifikacije osoba koje bi obavljale tu funkciju, za koje bi se tražile iste kvalifikacije kao i za suce, dakle profesionalci s posebnim obrazovanjem i obukom.

³⁷ O ustrojstvu i načinu rada financijskih sudova i Saveznog financijskog suda v. Mijatović, N., Financijska sudbenost u Njemačkoj, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, 53/2003., 189–213.

Slovenija

Pravna zaštita poreznih obveznika u Republici Sloveniji ostvaruje se kroz upravni i kroz sudski postupak. U upravnom postupku pravna se zaštita ostvaruje kroz kontrolu poreznih akta u povodu žalbe unutar same uprave.³⁸ Kontrola poreznih akata putem sudova ostvaruje se tužbom Upravnom sudu. Navedeno proizlazi već iz samog Ustava Republike Slovenije³⁹ koji jamči pravo na žalbu (čl. 25.), pravo na sudsku zaštitu (čl. 23.) te pravo na tužbu Upravnom sudu kad su u pitanju konačni upravni akti (čl. 157.).

Kontrola unutar same uprave provodi se na temelju Zakona o poreznom postupku,⁴⁰ koji predviđa mogućnost ulaganja žalbe protiv odluke poreznog tijela, i to u roku petnaest dana od dana dostavljanja odluke, osim ako tim zakonom nije drukčije određeno. Za odlučivanje u drugom stupnju u povodu žalbe protiv prvostupanjskih odluka Porezne uprave stvarno je nadležno Ministarstvo financija. To je u skladu s načelnom odredbom čl. 231. st. 1. ZDavP-1-UPB2, prema kojoj o žalbi protiv odluke koju je u prvom stupnju donijela upravna jedinica odlučuje stvarno nadležno ministarstvo. A prema Zakonu o poreznoj službi,⁴¹ poslove porezne uprave obavlja porezna služba koja je u sastavu ministarstva nadležnog za financije. Porezni postupak u Sloveniji je poseban upravni postupak kojeg su pravila uređena Zakonom o poreznom postupku. Po tom zakonu dužna su postupati porezna tijela kad u poreznim stvarima i drugim javnim davanjima odlučuju o pravima pojedinaca, pravnih osoba i drugih stranaka te druga državna tijela kad su na temelju drugih propisa dužna postupati po tom zakonu. Procesne norme za postupanje poreznih tijela sadržava zakon koji regulira opći upravni postupak.⁴² Međutim, s obzirom na malu brojnost procesnih odredbi može se reći da je taj zakon procesni samo po svom nazivu,⁴³ pa sam

³⁸ Od država stvorenih na području bivše Jugoslavije Slovenija je prva započela reformu upravnog postupka. V. Koprić, I., *Administrative Procedures on the Territory of Former Yugoslavia*, Sigma, 2005., 3, dostupno na: www.sigmaweb.org

³⁹ Ustava Republike Slovenije, Uradni list RS 33/91-I, 42/97, 66/00, 24/03, 69/04 I 68/06.

⁴⁰ Zakon o davčnem postupku (uradno prečišćeno besedilo – ZDavP-1-UPB2), Uradni list RS 21/06.

⁴¹ Zakon o davčni službi (uradno prečišćeno besedilo – ZDS-1-UPB1), Uradni list RS 17/05 i 114/06).

⁴² Zakon o splošnem upravnom postupku (uradno prečišćeno besedilo – ZUP-UPB-2), Uradni list RS 24/06.

⁴³ Jerovšek, T., *Nekatere sugestije za drugačno ureditev davčnega postopka*, *Javna uprava*, 2005., 286–299.

ZDavP-1-UPB2 predviđa supsidijarnu primjenu zakona koji uređuje opći upravni postupak.⁴⁴

U Sloveniji je upravni spor organiziran u dva stupnja. U prvom stupnju sporove rješava specijalizirani Upravni sud i njegova tri odjela u Mariboru, Celju i Novoj Gorici. Drugostupanjski sud je Vrhovni sud Republike Slovenije. Dvostupnjevost sudskog postupka u poreznim stvarima u Sloveniji organizirana je tako da se protiv odluke Upravnog suda može podnijeti žalba Vrhovnom sudu Republike Slovenije.⁴⁵ Uvođenje dvostupnjevosti upravnog spora u Sloveniji rezultat je težnje za što kvalitetnijom zaštitom subjekata upravnog postupka. Prvostupanjski upravni spor koji provodi Upravni sud (Upravno sodišče) treći je stupanj odlučivanja nakon dva stupnja upravnog odlučivanja, a prije četvrtog stupnja odlučivanja pred Vrhovnim sudom. Upravni sud je specijalizirani sud s tri odjela u Mariboru, Celju i Novoj Gorici, a upravni odjel Vrhovnog suda nadležan je za žalbe (pritožbe) protiv prvostupanjskih presuda. Takva pravna zaštita u upravnom sporu osigurala je veću pravnu sigurnost, ali i povećanje sudskih zaostataka,⁴⁶ zbog čega se ponovo pristupilo donošenju novog Zakona o upravnom sporu.⁴⁷ Tako je nakon osmogodišnje primjene Zakona o upravnom sporu⁴⁸ u Republici Sloveniji donesen nov Zakon o upravnom sporu,⁴⁹ koji i dalje ostavlja mogućnost žalbe (pritožba) protiv odluke Upravnog suda, ali je mogućnost podnošenja žalbe bitno ograničena.⁵⁰ Restriktivni zahtje-

⁴⁴ U Sloveniji je zanimljivo pitanje supsidijarnosti. Tako se primarno primjenjuju direktive EU, nakon toga propisi o oporezivanju koji sadržavaju procesne odredbe, drugi međunarodni ugovori (npr. oni o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja), Zakon o poreznoj službi, o inspekcijskom postupku, pa tek nakon toga odredbe ZUP-UPB-2.

⁴⁵ O tome v. Jerovšek, T., Nova ureditev upravnega spora, *Podjetje in delo*, 1994., 692–700.

⁴⁶ V. Koprić, I., Administrative Justice on the Territory of Former Yugoslavia, *Sigma*, 2005., 5, dostupno na: www.sigmaxweb.org

⁴⁷ Jerovšek, T., Iskustva Slovenije u upravnom sudovanju i konceptualne promjene u regulaciji upravnog sudovanja, *Reforma upravnog sudstva i upravnog postupanja*, Okrugli stol održan 7. lipnja 2006. u HAZU, 64–80.

⁴⁸ Republika Slovenija do 1997. primjenjivala je ZUS SFRJ, a te je godine usvojila novi Zakon o upravnom sporu koji je donio značajne promjene. Pravna osnova vođenja upravnog spora u Republici Sloveniji do 1997.: Zakon o upravnom sporu – Uradni list RS 50/97, s izmjenama i dopunama – Uradni list RS 50/97, 65/97 – ispr. i 70/00). O tome: Grafenauer, B., *Upravni postopek in upravni spor*, GV založba, Ljubljana, 2005.

⁴⁹ Zakon o upravnom sporu (ZUS-1), Uradni list RS 105/06.

⁵⁰ Novi Zakon uvodi i druge zanimljive promjene (provođenje subjektivnog koncepta upravnog spora i generalne klauzule u vezi s predmetom sudskog nadzora), ali kompletna obrada promjena nije predmet i prelazi opseg ovog rada.

vi za žalbu protiv odluka Upravnog suda rezultat su težnje da se omogući primjerena pravna zaštita svih stranka, a istovremeno i osigura razuman rok u kojem će se ostvariti sudska zaštita.

Makedonija

Pravnu osnovu vođenja poreznog postupka u Republici Makedoniji danas čini Zakonu o poreznom postupku,⁵¹ uz supsidijarnu primjenu Zakona o općem upravnom postupku,⁵² dok pravnu osnovu vođenja upravnog spora čine odredbe Zakona o upravnim sporovima.⁵³ Redoviti pravni lijekovi koji stoje na raspolaganju poreznim obveznicima u makedonskom poreznom sustavu, isto kao i u nas, jesu prigovor i žalba. Razlika postoji u pogledu prigovora koji je u makedonskom poreznom sustavu uvjet kasnijem korištenju žalbe,⁵⁴ dok u našem poreznom sustavu prigovor nema taj značaj. Međutim, institut prigovora uveden je Zakonom o poreznom postupku, budući da ni makedonski ZUP ne spominje prigovor kao pravni lijek, već samo kao podnesak u upravnom postupku.⁵⁵ Prigovor je remonstrativan pravni lijek, što znači da o prigovoru odlučuje ono tijelo koje je donijelo porezni akt (danočen upraven akt) – organizacijska jedinica uprave za javne prihode koja je donijela akt protiv kojeg se prigovor podnosi. Protiv rješenja donesenog po prigovoru može se podnijeti žalba ministru financija. Pravo na žalbu jedno je od temeljnih ustavnih načela kao i jedno od temeljnih načela upravnog postupka, na temelju kojeg nezadovoljna stranka može inicirati drugostupanjski postupak pred neposredno višim tijelom.⁵⁶ Zakon o poreznom postupku određuje da se žalba podnosi ministru financija. To je u skladu sa Zakonom o općem upravnom postupku, koji u čl. 227. st. 1. određuje da ako je rješenje donijelo tijelo državne uprave koje je u sastavu drugog tijela državne uprave – o žalbi na to rješenje rješava

⁵¹ Zakon za dolačna postapka, Služben vesnik na RM 13/06.

⁵² Zakon za opštata upravna postapka, Služben vesnik na RM 38/05.

⁵³ Zakon za upravnite sporovi, Služben vesnik na RM 62/06.

⁵⁴ To se zasniva na načelnoj pretpostavci o primarnoj nadležnosti i principijelnom zahtjevu da odluka stekne zrelost za ocjenjivanje od neposredno višeg tijela. Žalba se podnosi ministru financija i on o njoj odlučuje.

⁵⁵ Čl. 61. st. 1. makedonskog ZUP-a. O procesnim pravilima općeg upravnog postupka: Gelevski, S., *Zakon za opštata upravna postapka so komentar*, Služben vesnik na RM, Skopje, 2005.

⁵⁶ Gelevski, S., *Zakon za opštata upravna postapka so komentar*, str. 228.

funkcionar koji rukovodi tim tijelom državne uprave u sastavu kojeg je tijelo koje je donijelo prvostupanjsko rješenje.⁵⁷

Protiv rješenja donesenog u postupku po žalbi može se podnijeti tužba Vrhovnom sudu Republike Makedonije (čl. 176. Zakona o poreznom postupku). Ovdje primjećujemo da Zakon o poreznom postupku koji je u primjeni od 1. travnja 2006. nije uzeo u obzir da Zakon o upravnim sporovima predviđa osnivanje upravnog suda koji bi rješavao upravne sporove, što je vjerojatno posljedica jednogodišnje odgode primjene Zakona o upravnim sporovima. Zakon o upravnim sporovima u Republici Makedoniji donosi bitnu novinu koja se sastoji u osnivanju Upravnog suda koji treba rješavati upravne sporove. Do donošenja novog Zakona o upravnim sporovima u Republici Makedoniji upravne je sporove rješavao (i još uvijek rješava, sve do 27. svibnja 2007., zbog jednogodišnje odgode primjene Zakona o upravnim sporovima),⁵⁸ Vrhovni sud Republike Makedonije.⁵⁹ Sudski sustav bio je organiziran tako da je bilo 27 sudova prvog stupnja, tri suda drugog stupnja, Vrhovni i Ustavni sud. Vrhovi sud rješavao je upravne sporove u posljednjem stupnju uz primjenu procedure Zakona o sudovima. Radi jačanja transparentnosti i odgovornosti administracije bila je nužna reforma na način da se osnuje upravni sud, kao i da se donese poseban zakon koji bi uređivao proceduru postupanja pred tim sudom,⁶⁰ što je i učinjeno donošenjem Zakona o upravnim sporovima. Novoutemeljeni Upravni sud

⁵⁷ Međutim, logično je da rukovoditelj ne može izravno sam rješavati u postupku po žalbi, već nacrt rješenja podnosi rukovoditelju (ministru) posebna komisija. Općenito o žalbama protiv odluka donesenih u prvom stupnju odlučuje 12 komisija osnovanih u različitim upravnim područjima. O postojanju komisija za rješavanje žalbi v.: Sigma, Public Management Profiles of Western Balkan Countries, Former Yugoslav Republic of Macedonia, Sigma, Paris, 2003., dostupno na www.sigmaweb.org.

⁵⁸ Zakon o upravnim sporovima stupio je na snagu 27. svibnja 2006., a primjenjuje se godinu dana od dana objave. Vremenski rok od objavljivanja i stupanja na snagu te određivanje početka važenja vremenskim momentom (godina dana) nakon objavljivanja (*vacatio legis*) uvjetovano je činjenicom potrebe reforme sudstva, između ostalog zbog formiranja novog Upravnog suda nadležnog za upravne sporove. O reformi sudstva: Janevski, A., Zoroska-Kamilovska, T.: *Potreba od reformi na organizacijata na sudstvoto vo Republika Makedonija*; dostupno na www.fes.org.mk.

⁵⁹ Isti koncept rješavanja sporova postojao je i u Republici Hrvatskoj do 1977. Naime, jugoslavenski ZUS iz 1952. opredijelio se da o zakonitosti upravnog akta odlučuju vrhovni sudovi federacije odnosno republika (kasnije i autonomnih pokrajina), i to njihova posebna vijeća. Kad je Hrvatska izdvojila upravne sporove iz nadležnosti Vrhovnog suda te formirala Upravni sud, u nadležnost Vrhovnog suda stavljeno je da odlučuje o žalbama protiv odluka Upravnog suda Hrvatske, kad ih zakon dopušta (čl. 10. t. 3. u vezi s čl. 19. st. 1. ZUS-a).

⁶⁰ O stanju prije reforme i o potrebi reforme upravnog i sudskog postupanja u Republici Makedoniji Sigma, Balkans Public Administration Reform Assessment, Former Yugoslav Republic of Macedonia, 2004., dostupno na www.sigmaweb.org.

Republike Makedonije bit će nadležan rješavati sporove o tužbi protiv konačnih upravnih akata, dok će Vrhovni sud odlučivati u povodu izvanrednih pravnih lijekova protiv presuda Upravnog suda. Protiv presude Upravnog suda neće se moći podnijeti žalba, već će, kao i u nas, nezadovoljnom poreznom obvezniku stajati na raspolaganju izvanredni pravni lijekovi.

4.1. Jednostupnjevitet upravnog postupka i uspostavljanje financijskog sudovanja

Ovaj prijedlog zasniva se na iskustvu odnosno modelu razvijene zapadnoeuropske zemlje s dugom tradicijom – Republike Njemačke. Ako bi buduća reforma upravnog i upravnosudskog nadzora bila provedena sukladno njemačkom modelu te ako bi žalba kao redoviti pravni lijek bila zaobidena, bilo bi nužno potrebno u procesni zakon koji bi uređivao opći upravni postupak ugraditi prigovor kao redoviti pravni lijek koji bi dao priliku donositelju (poreznog) rješenja da otkloni pogreške koje je počinio.⁶¹ Prigovor bi istodobno stranci (poreznom obvezniku) olakšao zaštitu i ostvarivanje njezinih prava. Osim toga, bilo bi nužno osnivanje financijskog suda po njemačkom modelu, kako je to već izloženo. Razgranatost i opsežnost poreznih zakona te gospodarska i politička težina porezne materije upućuje na zaključak o potrebi za osnivanjem specijaliziranog suda koji bi bio kadar pravovremeno i učinkovito presuđivati sporove financijske naravi.⁶² Potreba osnivanja financijskog suda odraz je razgranatosti financijske regulative i značenja koje pitanje poreza i javnih financija općenito ima u gospodarskom i političkom životu.

Pri tome treba voditi računa da financijski sud u Njemačkoj ima dugu tradiciju i odraz je dugogodišnjih saznanja i usklađivanja, i u bitnom se razlikuje od postojećeg sustava pravne zaštite poreznih obveznika u Republici Hrvatskoj. Unatoč razlikama u povijesnim tradicijama, državnom uređenju (Njemačka je parlamentarna savezna republika sastavljena od šesnaest saveznih zemalja) i stupnju društvenog razvoja,⁶³ logika organizacijske strukture uvjetovana istim poslovima u bitnim crtama ne bi se

⁶¹ Prigovor bi bio nužan kako kod tog, tako i kod svakog drugog prijedloga modela koji ne predviđa žalbu kao redoviti pravni lijek.

⁶² Upravno sudstvo može biti opće i posebno. Posebno (specijalizirano) sudstvo postoji kad se uz sud opće nadležnosti osnivaju sudovi specijalizirani za određene vrste sporova.

⁶³ O stanju i reformskim procesima njemačkog upravnog sustava v. Pusić, E., *Moderнизacija velikih europskih sustava, Hrvatska javna uprava, Zagreb, 2/2002., 233–267.*

trebala razlikovati. Uostalom naš porezni sustav je stvaran u skladu s njemačkim modelom. Iz toga proizlaze određeni zaključci o analogiji u pogledu prenosivosti upravnih iskustava iz njemačkog poreznog sustava.

Treba imati na umu da pouzdana pravna zaštita prava i zaštićenih interesa poreznih obveznika zahtijeva organizacijske oblike koji nisu u skladu s načelom ekonomičnosti, jer ekonomičnost nameće određena ograničenja izboru njemačkog modela. Tako je u ovom slučaju prevladalo gledište da nije sazrelo vrijeme za specijalizirane sudove iz razloga ekonomičnosti, jer bi financiranje jednog takvog suda, s obzirom na gospodarsku snagu društva u cjelini, bilo velik teret za porezne obveznike.⁶⁴ Osim toga, uz spomenute povijesne okolnosti, državno uređenje i stupanj društvenog razvoja postoje i druge okolnosti o kojima ovisi izbor, kao što su veličina državne teritorije, broj stanovnika, gustoća naseljenosti. Riječ je o okolnostima koje su u tim dvjema državama neusporedive i koje koče i odlažu raspravu o recepciji njemačkog modela. Međutim, taj model ne treba zanemariti odnosno a priori odbaciti, ako ništa drugo, onda zbog toga što nam iskustvo europskih država pokazuje da je reforma uprave i sudstva zadatak koji nikad nije potpuno dovršen.

4.2. Dvostupnjevost upravnog postupka i dvostupnjevost upravnog spora

Jedan od modela prihvatljiv stupnju razvoja sastoji se od mogućnosti stupnjevanja upravnog spora, odnosno od mogućnosti podnošenja žalbe protiv odluke Upravnog suda. Model se temelji na iskustvu odnosno modelu Republike Slovenije, koji pokazuje da se u slučaju recepcije slovenskog rješenja treba uzeti u obzir da razlozi za žalbu protiv odluke Upravnog suda trebaju biti postavljeni restriktivno, odnosno nadležnost drugostupanskog suda potrebno je ograničiti na određena pitanja. Kratko izlaganje slovenskog sustava pokazuje sličnost s našim sustavom pravnih lijekova u poreznom postupku. To jasno pokazuje da je i slovenski sustav posljedica recepcije jugoslavenskog ZUP-a upotpunjenog dvostupnjevitošću upravnog spora.⁶⁵

⁶⁴ Lončarić-Horvat, O., *Financijsko sudovanje i financijski sud, Pravo i porezi*, Zagreb, 2/2004., 30–35.

⁶⁵ Treba napomenuti da dvostupnjevost upravnog spora nije nepoznata našem zakonodavstvu. Naime, ZUS iz 1977. sadržavao je odredbu prema kojoj se protiv odluke donesene u upravnom sporu mogla izjaviti žalba samo ako je to zakonom predviđeno, pa su zakonom bile predviđene i procesne odredbe za postupanje po žalbi. Zakon o preuzima-

Uvođenje dvostupnjevitosti sudske zaštite i finalni karakter te zaštite u procesu ostvarivanja prava stranke dovodi u pitanje oportunitet dvostupanjskog upravnog odlučivanja. S obzirom na prirodu sudskog postupka te sudačku neovisnost, stručnost i samostalnost, ostvaruje se zakonito rješavanje određenog upravnopravnog (poreznog) odnosa. Ukidanje dvostupnjevitosti u upravnom postupku izazvalo bi dalekosežan zahvat u cjelokupnu procesnu materiju, što s druge strane ne bi bilo u skladu s težnjom za jednostavnošću, bar u početku, dok se jasno ne sagledaju moguće alternative i perspektive za budućnost. Pritom posebno treba uzeti u obzir da se žalba ne može zaobići budući da je zajamčena Ustavom, iako je predviđena mogućnost isključenja žalbe zakonom, s tim da onda treba osigurati drugu pravnu zaštitu. OPZ ne isključuje, već jamči žalbu kao redoviti pravni lijek sa suspenzivnim učinkom, s iznimkom u pogledu nesuspenzivnosti – ako je porezni akt donesen na temelju podataka koje je porezni obveznik naveo u poreznoj prijavi.

Ako se kao primjer slijedi slovenski porezni sustav, može se zadržati i dvostupnjevitost upravnog postupka. Treba imati u vidu i da se za slučaj prihvaćanja slovenskog modela u nas otvara i mogućnost rasprave da se dvostupnjevitost upravnog postupka zamijeni dvostupnjevitošću upravnog spora. Dvostupnjevitost upravnog postupka mogla bi se ukinuti pod uvjetom da je poreznom obvezniku osigurana sudska zaštita, i to po mogućnosti u dva stupnja, tako da bi se protiv odluke u upravnom sporu mogla izjaviti žalba. U tom smjeru mogao bi se izabrati jedan od više modela. Slovenski model upravnog sudovanja mogao bi se recipirati tako da se dio sudaca Upravnog suda izabere u Vrhovni sud koji bi utemeljio posebni upravni odjel za odlučivanje o žalbama protiv odluka Upravnog suda. Drugi model mogao bi biti takav da se zadrži Upravni sud kao drugostupanjski, uz osnivanje prvostupanjskih upravnih sudova u sjedištima županija ili jedan prvostupanjski sud s decentraliziranim odjelima.⁶⁶ S obzirom na neravnomjernu naseljenost državnog teritorija odnosno neravnomjernu

nju ZUS-a stavio je izvan snage te odredbe, čime se zakonodavac opredijelio za jednostupnjevitost upravnog spora u Hrvatskoj. Izostanak prava žalbe pred sudom može se pravdati činjenicom da je sporna situacija već bila predmet rješavanja u postupku po žalbi protiv prvostupanjskog poreznog akta te da su odluke Upravnog suda podložne preispitivanju u povodu izvanrednih pravnih lijekova (zahtjev za zaštitu zakonitosti i ponavljanje postupka) pred Vrhovnim sudom Republike Hrvatske. O tome v.: Medvedović, D., *Upravno sudstvo u Hrvatskoj – prilog za povijesni pregled, Zbornik odluka Upravnog suda 1977. – 2002.*, Narodne novine, Zagreb, 2004., 35.

⁶⁶ Tako: Koprić, I., *Upravno sudovanje u svijetlu prilagodbe standardima EU-a, Reforma upravnog sudstva i upravnog postupanja*, Okrugli stol održan 7. lipnja 2006. u HAZU, 64–80.

naseljenost županija, moglo bi se razmisliti i o osnivanju prvostupanjskih upravnih sudova ili decentraliziranih odjela prvostupanjskog upravnog suda samo u većim gradovima.

4.3. Zadržavanje postojećeg stanja

Kod tog modela ostaje se pri sadašnjem zakonskom uređenju, pa u vrijeme kad sa zakašnjenjem ulazimo u svijet razvijenih i tražimo moguće putove, postupanje po žalbi u upravnom postupku i tužbi u upravnom sporu možemo temeljiti na vlastitoj tradiciji (bez obzira na različitost političkih okvira postojećeg sustava i onoga iz kojeg je ta tradicija naslijeđena). U okolini koja se stalno i brzo mijenja postojeća rješenja s vremenom se mogu pokazati nekorisnima, čak i kao zapreka razvoju, ali i zahtjev za promjenama može biti pretjeran. Stoga se poboljšanje postojeće situacije treba pokušati ostvariti u postojećim uvjetima, prije nego što jasno vidimo alternativu.⁶⁷ Upravo zbog toga treba izbjegavati promjene gdje nisu nužne i dovoljno pripremljene.

Stoga se čini da bar za sada ne bi trebalo mijenjati dosadašnji model. Ali u tom je slučaju nužno početi s jačanjem Službe i Upravnog suda, u prvom redu povećanjem broja savjetnika Službe te povećanjem broja sudaca Upravnog suda i njihovom užom specijalizacijom. Međutim, treba imati na umu da su nužne promjene u procesnim zakonima koji uređuju opći upravni postupak i upravni spor. Norme koje uređuju opći upravni postupak i upravni spor, uz niz izmjena i dopuna, preuzete su u pravni sustav iz bivšeg sustava. Iako je čl. 45. Zakona o preuzimanju ZUP-a i čl. 39. Zakona o preuzimanju ZUS-a Zakonodavno-pravna komisija Sabora Republike Hrvatske ovlaštena izdati pročišćene taktstove zakona, to do danas nije učinjeno. Osim toga, nakon proglašenja Republike Hrvatske samostalnom državom mnogo toga se promijenilo u društvenom i političkom životu, što samo po sebi vodi zaključku da je potrebno pristupiti izradi novih procesnih zakona. Izrada novih propisa koji će kvalitetom odgovarati složenim i sve većim zahtjevima modernog društva temeljni je zahtjev suvremenih pravnih sustava.⁶⁸ Zbog toga ne treba stvarati neraskidive ve-

⁶⁷ *Novo institucije s nedovoljno osoblja i bez instrumenata za provedbu svojih odluka često su gore rješenje od nepostojećih institucija.* Freibert, A., izlaganje na okruglom stolu HAZU: *Reforma hrvatske državne uprave*, održanom 31. siječnja 2006., 32.

⁶⁸ O potrebi suvremenijeg uređivanja upravnog postupka u Hrvatskoj v.: Medvedović, D., *Pravno uređeni postupci – pretpostavka moderne uprave*, u: (I. Koprić (prij.), *Moderнизacija hrvatske uprave*, Društveno veleučilište u Zagrebu, 2003., 386.

ze s konzervativnim rješenjima takvih propisa jer se teško mogu pravdati prihvaćanjem europskih standarda upravnog postupanja odnosno upravnog sudovanja.

Komparativnom analizom lako je uočiti podudarnost postojećeg modela s modelom kakav postoji u Republici Makedoniji. U Republici Makedoniji i Republici Hrvatskoj postoji isti zajednički koncept – dvostupnjevost upravnog postupka i jednostupnjevost upravnog spora. Znatne razlike našeg u odnosu prema makedonskom sustavu postoje u normativnoj aktivnosti: dok je u Republici Hrvatskoj, s određenim izmjenama, u primjeni ZUP i ZUS koji su naslijeđeni iz bivše države, u Makedoniji su doneseni novi procesni zakoni, istina bez bitnijih konceptualnih razlika od istovrsnih jugoslavenskih zakona. Lako se mogu uočiti značajne sličnosti rješenja u organizaciji pravne zaštite poreznih obveznika pred upravnim tijelima. Uostalom, sve države s područja bivše države kreirale su nove procesne zakone koji se temelje na procesnim institutima iz jugoslavenskog ZUP-a i ZUS-a. Ključno pitanje reforme jest i zakonsko reguliranje odgovarajućih upravnih postupaka, reforma upravnog sudovanja te donošenje takvih zakona koji bi omogućili pojednostavnjenje upravnog postupanja i ubrzanje upravnog odlučivanja te pravodobnu i učinkovitu zaštitu građana i pravnih osoba.

4.4. Izravno iniciranje upravnog spora

Jedna od mogućnosti koja se čini ostvarivom bez radikalnih izmjena odnosno bitnijih konceptualnih promjena zakona bila bi da se paralelno s postojećim modelom omogući neposredno iniciranje upravnog spora pred Upravnim sudom. Porezni obveznik nezadovoljan prvostupanjskim poreznim aktom imao bi pravo izbora hoće li uložiti žalbu ili će tužbom izravno pokrenuti upravni spor pred Upravnim sudom koji bi u postupku po tužbi ocjenjivao zakonitost poreznog akta, eventualno ga anulirao i vratio na ponovno rješavanje ili odbio tužbu i ostavio ga na snazi. Takav put pružanja pravne zaštite omogućio bi znatno skraćivanje puta pravne zaštite, ali samo pod uvjetom skraćivanja roka za donošenje odluke u upravnom sporu.

Čini se oportunim razmisliti i o toj mogućnosti, u prvom redu zato što se žalba ne može zaobići jer je zajamčena Ustavom, ali bi se izbjegli prigovori da žalba, slično prigovoru, ima remonstrativan karakter. Uostalom, sam Ustav dopušta mogućnost isključenja žalbe, ali samo pod uvjetom da je osigurana druga pravna zaštita (čl. 18. st. 1. i 2. Ustava). Naš zakonoda-

vac nije iskoristio tu ustavnu ovlast u poreznim stvarima. Štoviše, temeljno načelo poreznog postupka je pravo na žalbu, a osigurana je pravna zaštita i u postupku pred Upravnim sudom Republike Hrvatske. Ni upravnosudski postupak ne dopušta mogućnost zaobilaženja žalbe u upravnom postupku.⁶⁹

Ovaj prijedlog čini se razumnim i logičnim u situaciji kada težimo što većoj jednostavnosti, osobito u početku, a razvoj složenijih oblika ostaviti za vrijeme kada to prilike budu zahtijevale. Ipak, treba imati na umu da se opterećenost Upravnog suda na taj način ne bi izbjegla, štoviše, čak bi se povećao broj predmeta jer bi se mogao zaobići upravni postupak koji jednim dijelom anulira potrebu pokretanja upravnog spora. To bi prouzročilo preopterećenost jednog suda nadležnog za sve sporove te bi reforma pravosuđa bila potrebna zbog pojačanog opterećenja sudova zahtjevima za pravnu zaštitu u poreznim stvarima. A ta se reforma može provesti stupnjevanjem upravnog spora po uzoru na slovenski model.

5. Zaključak

Statistika Samostalne službe za drugostupanjski upravni postupak pokazuje da se predmeti po žalbi ne rješavaju u zakonskom roku. Ukupan broj zaostataka i zaprimljenih predmeta premašuje kapacitete postojeće organizacije i alarmantan je pokazatelj nužnosti poduzimanja odgovarajućih promjena. Ništa bolje nije sa zaostacima u postupku pred Upravnim sudom, zbog čega se javlja sumnja je li taj sud kadar učinkovito i pravodobno zaštititi prava građana i pravnih osoba te osigurati zakonitost. U uvjetima notorne zagušenosti Upravnog suda sporost postupanja čini sam postupak intervencije po tužbi neefikasnim. Takva situacija nužno nameće pitanje adekvatnosti organizacijske strukture tijela koja postupaju po žalbi u upravnom postupku odnosno tužbi u upravnom sporu te procesnih normi koje dobrim dijelom utječu na takvu organizaciju.

Pri analizi je svakako najvažnije uzeti u obzir početno postojeće stanje koje je rezultat nasljeđa i tradicije te analizirati moguće alternative koje se temelje na iskustvu drugih zemalja, pri čemu se najprije postavlja pitanje može li se model odabranog uzora, moderne i razvijene države kao što je Njemačka, iskoristiti u Hrvatskoj. Moguće je kao modelom koristiti se

⁶⁹ Medvedović, D., Ključna pitanja pri izradi novog Zakona o općem upravnom postupku, *Informator* 5500, Zagreb, 2006., 12.

rješenjima Republike Slovenije koja je uvela novine u upravno sudovanje (dvostupanjsko), dok Republika Makedonija ima vrlo sličan model, gotovo identičan hrvatskome. Komparativnom analizom odabranih sustava uočava se postojanje nekoliko organizacijskih modela za koje se ne može reći da je jedan bolji, a drugi lošiji, jer svaki ima svoje prednosti i nedostatke. Jedino je otvoreno pitanje motivacije pri opredjeljivanju za neki od tih modela. S obzirom na izložene prednosti i nedostatke odabranih modela, u postojećim uvjetima čini se najprihvatljivijim recepcija slovenskog modela, dakle zadržavanje dvostupnjevitosti upravnog postupka i uvođenje dvostupnjevitosti upravnog spora.

Međutim, treba istaknuti da je konačno opredjeljenje za neki model vezano za dulji rok, budući da je to proces koji traži vrijeme i ne podnosi sporadične i nepromišljene intervencije. Ne bi trebalo prelaziti s jednog rješenja na drugo, pa se opet vraćati na prvo, kad znamo da prednosti takvih promjena nisu dovoljno pripremljene. Dosadašnje iskustvo i zahtjevi za promjenama pokazuju da je promjena nužna, ali treba biti osmišljena i postupna. Do te promjene ne treba doći nepripremljeno i nedovoljno utemeljeno – bez za to dovoljno opravdanih razloga. Upravo zbog toga nužan je znanstveni pristup koji će, kako je to predloženo, tražiti i odabrati uzor u nekoj od razvijenih država, pa nakon toga prilagoditi odabrani uzor našim potrebama na način koji će jamčiti kvalitetu. Na temelju takve promišljene akcije, nakon što je stvorena slika cjelokupne situacije *de lege lata*, treba odabrati alternativu odnosno model koji *de lege ferenda* obećava najbolje rezultate. Stručno odabrani model upotpunjen znanstvenim pristupom zahtjev je bez kojeg se ne mogu očekivati pozitivne promjene.

Literatura

1. Borković, I., *Upravno pravo*, 7. izd., Narodne novine, Zagreb, 2002.
2. Dupelj, Ž., Upravni spor – oblik sudske kontrole nad upravom, *Pravo i porezi*, Zagreb, 10/1998., 1074–1082.
3. Freibert, A., Izlaganje na okruglom stolu HAZU *Reforma hrvatske državne uprave*. J. Barbić (ur.) *Reforma hrvatske državne uprave*, Zagreb: HAZU, 2006.
4. Gagro, B. i Jurić-Knežević, D., Izlaganje na okruglom stolu HAZU *Reforma upravnog sudstva i upravnog postupanja*. J. Barbić (ur.) *Reforma upravnog sudstva i upravnog postupanja*, Zagreb: HAZU, 2006.
5. Gelevski, S., *Zakon za opšta upravna postapka s komentar*, Služben vesnik na RM, 2005.
6. Grafenauer, B., *Upravni postopek in upravni spor*, GV založba, Ljubljana, 2005.

7. Janevski, A., Zoroska-Kamilovska, T. *Potreba od reformi na organizacijata na sudstvo vo Republika Makedonija*; dostupno na: www.fes.org.mk
8. Jerovšek, T., Nova ureditev upravnega spora, *Podjetje in delo*, 1994., 692–700.
9. Jerovšek, T., Nekatero sugestije za drugačno ureditev davčnega postopka, *Javna uprava*, Ljubljana, 2–3/2005., 286–299.
10. Jerovšek, T.: Iskustva Slovenije u upravnom sudovanju i konceptualne promjene u regulaciji upravnog sudovanja, u: J. Barbić (ur.) *Reforma upravnog sudstva i upravnog postupanja*, Zagreb: HAZU, 2006.
11. Klein, F., *Abgabenordnung, Kommentar*, C. H. Beck, München, 2000.
12. Koprić, I., Neka temeljna pitanja organizacije porezne uprave u Republici Hrvatskoj, *Financijska praksa*, Zagreb, 22/1998., 141–181.
13. Koprić, I., *Administrative Procedures on the Territory of Former Yugoslavia*, Sigma, 2005., dostupno na www.sigmaweb.org.
14. Koprić, I., *Administrative Justice on the Territory of Former Yugoslavia*, Sigma, 2005., dostupno na www.sigmaweb.org.
15. Koprić, I., Upravno sudovanje u svjetlu prilagodbe standardima EU-a, u: J. Barbić (ur.) *Reforma upravnog sudstva i upravnog postupanja*, Zagreb: HAZU, 2006.
16. Leithoff, R. Introduction to the Public Administrative Jurisdiction in Germany, *Hrvatska javna uprava*, Zagreb, 3/2006, 23–34.
17. Lončarić-Horvat, O., Financijsko sudovanje i financijski sud, *Pravo i porezi*, Zagreb, 1/2004., 30–35.
18. Medvedović, D., Pravno uređeni postupci – pretpostavka moderne uprave, u: I. Koprić (prir.) *Modernizacija hrvatske uprave*, Društveno veleučilište u Zagrebu, Zagreb, 2003., 381–392.
19. Medvedović, D., Ključna pitanja pri izradi novog Zakona o općem upravnom postupku, *Informator* 5500, Zagreb, 2006., str. 11–12.
20. Medvedović, D., Upravno sudstvo u Hrvatskoj – prilog za povijesni pregled, *Zbornik odluka Upravnog suda 1977. – 2002.*, Narodne novine, Zagreb, 2004. 1–35.
21. Mijatović, N., Financijska sudbenost u Njemačkoj, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, Zagreb, 53/2003., 189–213.
22. Pusić, E., Modernizacija velikih europskih sustava, *Hrvatska javna uprava*, Zagreb, 2/2002., 233–267.
23. Pusić, E., Poslovi uprave, *Financijska praksa*, Zagreb, 19/1995., 3–20.
24. *Reforma hrvatske državne uprave*, Okrugli stol održan 31. siječnja 2006., u HAZU u Zagrebu (ur. J. Barbić).
25. *Reforma upravnog sudstva i upravnog postupanja*, Okrugli stol održan 7. lipnja 2006. u HAZU u Zagrebu, 2006. (ur. J. Barbić).
26. Sigma, *Public Management Profiles of Western Balkan Countries, Former Yugoslav Republic of Macedonia*, Sigma, Paris, 2003., dostupno na www.sigmaweb.org.

27. Sigma, Balkans Public Administration Reform Assessment, Former Yugoslav Republic of Macedonia, 2004., dostupno na www.sigmaweb.org
28. Woehrling, J.-M., Judicial Control of Administrative Authorities in Europe: Toward a Common Model, *Hrvatska javna uprava*, Zagreb, 3/2006., 35–56.

Izvori

1. Ustav Republike Hrvatske, NN, 41/91 – proč. tekst
2. Opći porezni zakon, NN 127/00, 86/01 i 150/02.
3. Zakona o carinskoj službi, NN 67/01. (prije važeći: NN 53/91, 57/91 i 106/93)
4. Zakon o financijskoj policiji, NN 177/04.
5. Zakon o općem upravnom postupku, NN 53/91 i 103/96 – Odluka USRH.
6. Zakon o Poreznoj upravi, NN 67/01, 94/01 i 177/04 (prije važeći: NN 75/93 i 71/99)
7. Zakon o porezu na dohodak, NN 177/04.
8. Zakon o potvrđivanju Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda o ljudskim pravima i protokola br. 1., 4., 6., 7. i 11. uz Konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, NN – Međunarodni ugovori 18/97, 6/99 – pročišćeni tekst, 8/99 – ispr., 14/02 i 1/06)
9. Zakon o prestanku važenja Zakona o financijskoj policiji, NN 177/01.
10. Zakon o sudovima, NN 150/05.
11. Zakon o sustavu državne uprave, NN 190/03 – proč. tekst i 199/03.
12. Zakon o upravnim sporovima, NN 53/91, 9/92, 77/92.
13. Zakon o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i državnih upravnih organizacija, NN 199/03, 30/04 i 136/04.
14. Uredba o načelima za unutarnje ustrojstvo tijela državne uprave, NN 43/01.
15. Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija, NN 43/05 i 14/06.
16. Zakon o davčnem postupku (uradno pročišćeno besedilo, ZDavP-1-UPB1), Uradni list RS, 25/05.
17. Zakon o splošnem upravnom postupku (uradno pročišćeno besedilo, ZUP-UPB-2), Uradni list RS 24/06.
18. Zakon o upravnom sporu (ZUS-1), Uradni list RS, 105/06.
19. Zakon za dolačna postapka, Služben vesnik na RM 13/06.
20. Zakon za opštata upravna postapka, Služben vesnik na RM 38/05.
21. Zakonot za upravnite sporovi, Služben vesnik na RM 62/06.

POSSIBLE CHANGES OF THE TAXPAYERS' LEGAL PROTECTION SYSTEM

Summary

The author analyses several important issues related to the organisational unit of the Ministry of Finances in charge of taxpayers' appeals (its functions and position within the Ministry), and to the organisation of administrative justice system. The statistics of the Autonomous Office for Second-Instance Administrative Procedures and the Administrative Court are disturbing. The total number of cases and the ratio of the received and closed cases are indicative of the necessity to limit the decision-making terms (periods). It is also necessary to reassess the current organisational and procedural solutions. It would be interesting to consider whether it is possible to take over the models and standards applied in some other countries (Germany, Slovenia, Macedonia), and if it is, to suggest how these models and standards should be applied.

Key words: Taxpayers, legal protection, tax procedure, procedure after the administrative suit, administrative justice