

# UGOVOR O POREZKOM SAVJETNIŠTVU

*Pregledni znanstveni rad*

UDK 338.516:347.721

336.226.13

340.5

Primljeno: 14. prosinca 2021.

Dr. sc. Ivan Akrap\*

---

*U radu se analiziraju pravna priroda ugovora o poreznom savjetništvu te prava i obveze strana. Upozorava se na nepostojanje nominatnog ugovora u hrvatskom pravu kojem bi taj ugovor svojom prirodom mogao odgovarati. Predlaže se po uzoru na njemačko pravo ugovor o poreznom savjetništvu smatrati inominatnim ugovorom o skrbi za pribavljene poslove. Pritom se upućuje na odgovarajuću primjenu odredbi ZOO-a o ugovoru o nalogu. Skreće se pozornost na dominantnu činidbu ugovora, koja može sadržavati elemente i ugovora o djelu i ugovora o službi. Razgraničava se ugovor o skrbi za pribavljene poslove od „čistih“ ugovora o službi i ugovora o djelu. Upozorava se na pravne posljedice razgraničenja karakteristične činidbe ugovora o službi i ugovora o djelu u ugovoru o poreznom savjetništvu. Opisuju se prava i obveze strana, posebno poreznog savjetnika kroz predugovorne radnje, tijekom trajanja i nakon prestanka ugovora.*

Ključne riječi: ugovor o poreznom savjetništvu, pravna priroda ugovora, ugovor o skrbi za pribavljene poslove, prava i obveze poreznog savjetnika

---

## 1. UVOD

Porezno savjetništvo u Republici Hrvatskoj organizirano je kao neovisno i samostalno zanimanje poreznih savjetnika, čija je zadaća da se na pouzdan način osigura pravilna primjena poreznih propisa od poreznih obveznika.<sup>1</sup> Odnos između poreznog savjetnika i njegove stranke reguliran je ugovorom o poreznom savjetništvu te podredno odredbama Zakona o poreznom savjetništvu i Etičkim kodeksom poreznih savjetnika. Ugovorom o poreznom savjetništvu regulira se pravni odnos između poreznog savjetnika kao samostalnog zanimanja i poreznog obveznika kao naručitelja. Sadržaj ugovora ovisi o nalogu naručitelja te može obuhvaćati samo jedan (kratkotrajni) posao, ali i kontinuiranu i dugoročnu obvezu savjetovanja. Sadržaj obveze poreznog savjetnika iz naloga naručitelja odredit će i pravnu prirodu ugovora. Zakon o poreznom savjetništvu propisuje obvezatnost forme ugovora te se on sklapa u pisanom obliku. Iznimno, ako bi se djelatnost poreznog savjetništva obavljala za pojedini slučaj, npr. izrada pojedinačnog mišljenja o određenom poreznom pitanju, za valjanost ugovora ne bi se tražila pisana forma. Kao i za svaki ugovor, važno je da strane što preciznije odrede predmet ugovora i sadržaj svojih obveza. U ugovoru o poreznom savjetništvu on može biti jako široko postavljen. Tako

---

\* Viši predavač, Sveučilište u Splitu, Odjel za stručne studije

<sup>1</sup> Čl. 1. i 2. Zakona o poreznom savjetništvu (Narodne novine br. 127/00, 76/13, 115/16).

porezni savjetnik može pružati uslugu kontinuiranog savjetovanja u svim pitanjima iz zakonodavstva vezanog za poreze i druga javna davanja. Uslugu savjetovanja uobičajeno prate i nadzor pravilnosti vođenja poreznih i računovodstvenih evidencija, pomoć kod izrade poreznih prijava, ali i zastupanje u poreznim postupcima pred poreznim tijelima. U poreznim sporovima koji se vode pred sudovima uloga poreznog savjetnika ograničena je samo na sudjelovanje, a ne i vođenje postupka. Međutim predmet ugovora može biti i samo izrada pojedinačnog mišljenja ili vještačenja. Bez obzira na predmet, za valjano ispunjenje ugovora bitna je suradnja naručitelja i poreznog savjetnika jer je za nesmetan rad poreznog savjetnika nužno da mu naručitelj pravovremeno dostavi razne isprave, dokumentaciju i porezno-računovodstvenu evidenciju koja mu je nužna za obavljanje usluga poreznog savjetništva.

Rad se bavi ugovorom o poreznom savjetništvu, njegovom pravnom prirodom i dominantnim činidbama poreznog savjetnika. U tom okviru naznačuju se i prava i obveze poreznog savjetnika i naručitelja njegovih usluga. Zadaća ovog rada nije ulaziti u odgovornost poreznog savjetnika, bilo ugovornu bilo izvanugovornu, ni u statusna pitanja vezana uz ustroj poreznih savjetnika te organizaciju njihova poslovanja.

## **2. PRAVNA PRIRODA UGOVORA – INOMINATNI UGOVOR O SKRBI ZA PRIBAVLJENE POSLOVE**

U hrvatskom pravu ugovor o poreznom savjetništvu nije nominatni ugovor. S obzirom na to da važan element u njegovu sklapanju igra nalog naručitelja, od nominatnih ugovora bio bi mu najbliži ugovor o nalogu. Baš kao i kod ugovora o nalogu, njegova je gospodarska svrha obaviti određeni posao prema trećim osobama. Sadržaj tog posla pobliže se određuje nalogom naručitelja. U najširem obliku on obuhvaća sve poslove koji se tiču savjetovanja naručitelja o svim poreznim pitanjima, pomaganja oko izrade poreznih prijava, zastupanja u poreznim postupcima pred poreznim tijelima, sudjelovanja u poreznim sporovima pred sudovima, nadziranja pravilnosti vođenja poreznih i računovodstvenih evidencija koje se vode radi izrade poreznih prijava i drugih poreznih isprava te ispunjavanja porezne prijave i drugih isprava koje je porezni obveznik dužan izrađivati i dostavljati u poreznom postupku.<sup>2</sup> Za razliku od ugovora o nalogu, koji obuhvaća poduzimanje širokog spektra poslova, i besplatnih i naplatnih,<sup>3</sup> prvenstveno pravnih, ali i faktičkih, koji služe ostvarenju svrhe konkretnog pravnog posla,<sup>4</sup> predmet ugovora o poreznom savjetništvu određeniji je, a samim time i užu od širokog opsega poslova koje je moguće podvrgnuti ugovoru o nalogu. On je ograničen na ostvarivanje i zaštitu poreznih interesa naručitelja, koje je tim ugovorom naručitelj prenio na poreznog savjetnika.<sup>5</sup> Prema tome ugovor o poreznom savjetništvu jest inominatni ugovor o skrbi za pribavljene poslove po uzoru na njemački *Geschäftsbesorgungsvertrag*, koji je reguliran

<sup>2</sup> Čl. 4. st. 3. i 4. Zakona o poreznom savjetništvu.

<sup>3</sup> Naplatnost ugovora o nalogu proizlazi iz izričite odredbe čl. 763. st. 2. ZOO-a.

<sup>4</sup> Slakoper, Z., u: Gorenc, V. et al., *Komentar zakona o obveznim odnosima*, Zagreb, 2005, str. 1122.

<sup>5</sup> Tako BGH u presudi od 11. 5. 2006., IX ZR 63/05.

§ 675. *Bürgerliches Gesetzbuch* (BGB-a). Ugovor o skrbi za pribavljene poslove razlikuje se od ugovora o nalogu prvenstveno u svom sadržaju, koji je određeniji od sadržaja ugovora o nalogu. On je uži i ograničava se samo na one poslove ekonomske prirode koji služe ostvarivanju tuđih imovinskih interesa.<sup>6</sup> Stoga on bolje odgovara sadržaju pravnih odnosa između poreznog savjetnika i naručitelja jer ne obuhvaća sve vrste pravnih poslova, poput ugovora o nalogu, nego se fokusira na poreznu sferu imovinskih interesa naručitelja. Njegov ga uži sadržaj i razdvaja od pojma ugovora o nalogu, koji također u svojoj srži skrbi za interese gospodara posla koje je je on kao nalogodavac prenio na nalogoprimca. To proizlazi iz čl. 765. st. 1. ZOO-a, gdje se izričito navodi da je "nalogoprimac dužan u svemu skrbiti o interesima nalogodavca i njima se rukovoditi." Stoga će se "pribavljanje posla" iz ugovora o skrbi za pribavljene poslove odnositi isključivo na samostalne aktivnosti gospodarske vrste koje služe zaštiti imovinskih interesa nalogodavca.<sup>7</sup> Ugovor o skrbi za pribavljene poslove uvijek je naplatni pravni posao, za razliku od naloga, koji može biti i besplatan.<sup>8</sup>

Ugovor o skrbi za pribavljene poslove kao predmet uvijek ima dominantnu činidbu iz ugovora o službi<sup>9</sup> ili ugovora o djelu. On predstavlja njihov pojavni oblik. Hoće li činidba imati karakteristike one iz ugovora o službi ili ugovora o djelu, procjenjivat će se od slučaja do slučaja. Međutim to ne znači da se radi o istovjetnim ugovorima. Samo ako činidba iz ugovora kojim se "pribavlja posao" ima karakteristike ugovora o djelu ili ugovora o službi, radit će se o inominatnom ugovoru o skrbi za pribavljene poslove. U suprotnom, ako nedostaje činidba karakteristična za ugovor o djelu ili ugovor o službi, radit će se o ugovoru o nalogu. S druge strane ako se tim pravnim poslom ne skrbi za pribavljene poslove gospodara posla, odnosno nalogodavca, a činidba ima karakteristike ugovora o djelu ili službi, radit će se o "čistim" ugovorima o službi, odnosno djelu.

U podjeli između "čistih" ugovora o službi i djelu i onih koji imaju za predmet "pribavljanje posla" razvile su se dvije teorije – teorija jedinstva i teorija razdvajanja. Zastupnici teorije jedinstva (njem. *Einheitstheorie*)<sup>10</sup> ne prave razliku između pribavljanja posla kao

<sup>6</sup> Fischer, D., u: Bamberger, H. G., Roth, H., Hau, W., Poseck, R., (ur.), *Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 2: §§ 481-704 AAG*, 4. Auflage, München, 2019, § 675., Rn. 3, te presude BGH, VII ZR 120/65 od 25. 4. 1966., BGH, XI ZR 3/88 od 25. 10. 1988., BGH, VI ZR 7/91 od 12. 11. 1991., BGH, III ZR 279/03 od 29. 4. 2004.

<sup>7</sup> Harke, J. D., *Besonderes Schuldrecht*, Berlin, 2011, § 8. Fremdnützige Geschäftsführung, Rn. 416. Takav stav zauzima i BGH u presudi od 25. 4. 1966., VII ZR 120/65.

<sup>8</sup> Besplatnost ugovora o nalogu proizlazi iz čl. 763. st. 2. kao iznimka od naplatnosti "osim ako je drukčije ugovoreno ili proizlazi iz naravi međusobnog odnosa". Stoga je naplatnost naloga dispozitivne prirode, pa strane mogu ugovoriti i drukčije, dok nenaplatnost može proizlaziti i iz naravi međusobnog odnosa, poput prijateljstva ili srodstva. Prijateljstvo kao međusobni odnos koji isključuje naplatnost ugovora potvrđuje i sudska praksa u presudi OS Rijeka od 9. 8. 1989., Gž-1215/89.

<sup>9</sup> O ugovoru o službi kao inominatnom ugovoru prisutnom u hrvatskom pravu v. Grgurev, I., *Prava priroda i sadržaj menadžerskih ugovora*, Zagreb, 2011, a o propuštenoj mogućnosti uvođenja ugovora o službi kao imenovanog ugovora u ZOO-u v. Grgurev, I., *Ugovor o službi – novi imenovani ugovor?*, Pravo u gospodarstvu, 40 (2001), 4, 273–280.

<sup>10</sup> Detaljnije o povijesnom razvoju teorije jedinstva i njezinim zagovornicima od donošenja BGB-a do danas vidi u: von Staudiger, J., *Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch 2 – Recht der Schuldverhältnisse §§ 662-675b*, Berlin, 2017, § 662, Rn. 11.–14.

dominante činidbe ugovora o nalogu i pribavljanja posla koji za činidbu ima karakteristične činidbe ugovora o službi, odnosno ugovora o djelu.<sup>11</sup> S druge strane zastupnici dominantne teorije razdvajanja (njem. *Trennungstheorie*)<sup>12</sup> polaze od toga da postoje "obične" činidbe ugovora o službi, odnosno ugovora o djelu, i one koje služe pribavljanju nekog posla za nalogodavca, gospodara posla.<sup>13</sup> Dok bi se na prve primjenjivale odredbe koje važe za ugovore o službi i djelu, na druge bi se na odgovarajući način primjenjivale odredbe ugovora o nalogu. Međutim za ugovor o skrbi za pribavljene poslove bitno je da gospodar posla kao nalogodavac prenosi na pribavitelja posla kao nalogoprimca posao koji već pripada poslovnom krugu gospodara posla.<sup>14</sup> Dakle izvorno je taj samostalni posao ekonomske prirode pripadao krugu poslova gospodara posla za koje se on osobno brinuo te ga je naknadno prenio pribavitelju posla.<sup>15</sup> To ga ujedno i razlikuje od ugovora o nalogu, kod kojeg nalogodavac ne prenosi posao nalogoprimcu, nego ovlaštenje da za njega obavi određene poslove prema trećima i po njihovu ih završetku prenese natrag na njega.<sup>16</sup> U skladu s teorijom razdvajanja, u ugovoru o skrbi za pribavljene poslove obvezuje se pribavitelj posla kao nalogoprimac gospodaru posla kao nalogodavcu samostalno voditi poslove ekonomske prirode, koji služe zaštiti imovinskih interesa gospodara posla.<sup>17</sup> U obavljanju posla koji pribavitelj posla obavlja za gospodara posla mora postojati određena razina samostalnosti pribavitelja posla. Pored toga što u odnosu na gospodara posla snosi visok stupanj osobne odgovornosti, on mora imati prostora za donošenje samostalnih odluka i postupanja.<sup>18</sup> Također, činjenica da je s obzirom na odgovarajuću primjenu odredbi ugovora o nalogu pribavitelj posla vezan uputama<sup>19</sup> gospodara posla kao nalogodavca ne isključuje njegovu samostalnost u obavljanju posla.<sup>20</sup> Za njegovu samostalnost značajno je to da u skladu sa svojim stručnim znanjem može samostalno donositi odluke, a da za njihovo donošenje nije vezan uputama gospodara posla.<sup>21</sup> Upravo mu je zbog tog znanja i stručnosti i povjerena skrb za pribavljene poslove od strane gospodara posla.<sup>22</sup> Kad pribavitelj posla ne bi imao karakteristike koje se od njega traže za konkretni posao, gospodar posla ne bi ga ni angažirao, pa bi taj posao odradio samostalno ili bi angažirao neku treću osobu.

<sup>11</sup> Illmer, M., *Systematik des Rechts der (entgeltlichen) Geschäftsbesorgung*, Max Planck Private Law Research paper, no. 12/29, 76 (2012), 837–863, str. 842.

<sup>12</sup> Teorija razdvajanja nametnula se kao dominantna teorija i u pravnoj književnosti i u sudskoj praksi, koja je razvila i samostalnu formulu kojom razdvaja pojam skrbi o pribavljenim poslovima unutar ugovora o nalogu i samostalnog ugovora o skrbi za pribavljene poslove. Detaljnije o tome vidi u: von Staudiger, J., op. cit. u bilj. 10, Rn. 15.–16.

<sup>13</sup> Ibid., str. 843.

<sup>14</sup> Oetker, H., Maultzsch, F., *Vertragliche Schuldverhältnisse*, Berlin, 2013, § 11., Rn. 79.

<sup>15</sup> Presuda BGH od 25. 4. 1966., VII ZR 120/65.

<sup>16</sup> Prijenos svega pribavljenog iz posla s trećima propisana je za nalogoprimca čl. 768. ZOO-a.

<sup>17</sup> Heermann, P. W. u: Säcker, F. J., Rixecker, R., Oetker, H., Limperg, B. (ur.), *Münchener Kommentar zum BGB, Band 6*, 8. Auflage, München, 2020, § 675., Rn. 3.

<sup>18</sup> Ibid., § 675., Rn. 6.

<sup>19</sup> Vezanost nalogoprimca uputama proizlazi iz čl. 765. ZOO-a.

<sup>20</sup> Oetker, H., Maultzsch, F., op. cit. u bilj. 12, § 11., Rn. 80.

<sup>21</sup> Heermann, P. W., u: Säcker, F. J., Rixecker, R., Oetker, H., Limperg, B. (ur.), op. cit. u bilj. 15, § 675., Rn. 6.

<sup>22</sup> Ibid., § 675., Rn. 6.

U okviru ugovora o skrbi za pribavljene poslove pribavitelj posla obavlja poslove ekonomske prirode. Time se iz kruga poslova isključuju poslovi koji bi uobičajeno potpadali pod moguće činidbe ugovora o djelu, odnosno ugovora o službi, poput poslova iz područja umjetnosti, glazbe, znanosti, medicine i sl.<sup>23</sup> Takvi poslovi i dalje mogu biti predmet "čistih" ugovora o djelu ili ugovora o službi, ali oni nemaju za predmet "pribavljanje posla", pa time ne čine ugovor o skrbi za pribavljene poslove niti se na njih na odgovarajući način primjenjuju odredbe ZOO-a o nalogu.

Dalje, radnje pribavitelja posla koje su ekonomske prirode moraju biti usmjerene na čuvanje tuđih imovinskih interesa (tj. imovinskih interesa gospodara posla). Pri tome ne treba izjednačavati imovinski interes gospodara posla s usmjerenosti činidbe na novac jer i "čisti" ugovori o djelu, odnosno službi, imaju dominantnu činidbu usmjerenu na novac.<sup>24</sup> Bitno je da pribavitelj posla, izvršavajući svoju obvezu, utječe na imovinu gospodara posla. Hoće li on svojim postupanjem utjecati da se ta imovina poveća, nije od značenja za činjenicu da je takva njegova radnja usmjerena na očuvanje tuđih interesa. Za to nije odlučno čak ni da on upravlja tom imovinom, već je dovoljna i sama činjenica da pribavitelj posla čuva imovinsko stanje od moguće prijetnje, služi ostvarenju imovinskih interesa gospodara posla.<sup>25</sup>

Na ugovor o skrbi za pribavljene poslove na odgovarajući bi se način primjenjivale odredbe ugovora o nalogu iz ZOO-a. Iako BGB u § 675. st. 1., kojim se regulira ugovor o skrbi za pribavljene poslove, isključuje primjenu odredbi kojima se definira ugovor o nalogu i kojima se regulira neprenosivost naloga, za to u našem pravu nema potrebe, pa bi i ti članci ugovora o nalogu bili primjenjivi na inominatni ugovor o skrbi za pribavljene poslove. Razlozi zbog kojih se u njemačkom pravu isključuje iz primjene odredba kojom se definira nalog<sup>26</sup> jesu u njegovoj nenaplatnosti, dok je ugovor o skrbi za pribavljene poslove uvijek naplatan ugovor. S obzirom na to da je u našem pravu ugovor o nalogu u pravilu naplatan, što proizlazi iz odredbe čl. 763. st. 2. ZOO-a, nema potrebe za njegovim isključenjem iz odgovarajuće primjene na ugovor o skrbi za pribavljene poslove. Što se tiče isključenja iz odgovarajuće primjene čl. 767. ZOO-a, kojim se potvrđuje dužnost osobnog izvršenja naloga, a po uzoru na njegovo isključenje u njemačkom pravu, razlikujemo dvije situacije. Karakteristika je ugovora o nalogu da se on sklapa s obzirom na osobna svojstva nalogoprimca (*intuitu personae*)<sup>27</sup> i s povjerenjem nalogodavca u osobu nalogoprimca.<sup>28</sup> Iznimno, izvršenje naloga može se povjeriti drugome. Pretpostavka je za to da postoji dopuštenje nalogodavca ili da je na to primoran

---

<sup>23</sup> Oetker, H., Maultzsch, F., op. cit. u bilj. 12, § 11., Rn. 80.

<sup>24</sup> Heermann, P. W. u: Säcker, F. J., Rixecker, R., Oetker, H., Limperg, B. (ur.), op. cit. u bilj. 15, § 675., Rn. 8. To proizlazi i iz odredbe čl. 590. ZOO-a za ugovor o djelu, dok se za ugovor o službi kao neimenovani ugovor hrvatskog prava mogu primijeniti pravila o naplatnosti takva ugovora iz § 611. BGB-a.

<sup>25</sup> Ibid., § 675., Rn. 8.

<sup>26</sup> § 662. BGB-a glasi: "Prihvatom naloga obvezuje se nalogoprimac besplatno pribaviti posao nalogodavcu koji je ovaj prenio na njega."

<sup>27</sup> Slakoper, Z. u: Gorenc, V. (ur.), op. cit. u bilj. 4, str. 1131.

<sup>28</sup> Fischer, D. u: Bamberger, H. G., Roth, H., Hau, W., Poseck, R. (ur.), op. cit. u bilj. 6, § 664., Rn. 2.

okolnostima.<sup>29</sup> Razlozi zbog kojih se iz odgovarajuće primjene odredbi ugovora o nalogu isključuje primjena čl. 767. st. 1. ZOO-a o osobnom ispunjenju naloga, a po poredbenom uzoru, § 664. st. 1. BGB-a, očito su bili u tome da se dopusti prijenos ovlaštenja za ispunjenje naloga na treću osobu. Međutim takva odredba nema smisla kada je dominantna činidba ugovora o skrbi za pribavljene poslove ona iz ugovora o službi, jer zabrana prijenosa ovlaštenja za ispunjenje naloga na treću osobu proizlazi iz same definicije ugovora o službi.<sup>30</sup> Međutim ako je dominantna činidba ona iz ugovora o djelu, onda bi iz primjene odredbi ugovora o nalogu na ugovor o skrbi za pribavljene poslove trebalo isključiti primjenu čl. 767. st. 1. ZOO-a. Kako ugovor o poreznom savjetništvu može imati i činidbe ugovora o službi koja je dominantna, ali iznimno i ugovora o djelu,<sup>31</sup> opravdano je isključenje iz odgovarajuće primjene odredbe čl. 763. ZOO-a, dok bi se odredba čl. 767. ZOO-a trebala isključivati iz primjene onda ako ugovor o poreznom savjetništvu sadrži dominantnu činidbu iz ugovora o djelu.

### **3. UGOVOR O POREZNOG SAVJETNIŠTVU S DOMINANTNOM ČINIDBOM UGOVORA O SLUŽBI ILI UGOVORA O DJELU I PRAVNE POSLJEDICE NJIHOVA RAZGRANIČENJA**

Sadržaj i opseg obveze poreznog savjetnika proizlazi iz odredbi Zakona o poreznom savjetništvu te odredbi ugovora sklopljenog između poreznog savjetnika i naručitelja. Hoće li taj ugovor imati karakteristike ugovora o službi ili ugovora o djelu, ovisi o dominantnoj činidbi na koju se porezni savjetnik u njemu obvezuje. U pravilu će činidba poreznog savjetnika imati karakteristike ugovora o službi, a tek iznimno ugovora o djelu.<sup>32</sup> Uobičajeno će porezni savjetnik za naručitelja obavljati usluge savjetovanja u poreznim pitanjima, pomoć kod izrade poreznih prijava, pružati nadzor pravilnosti vođenja poreznih i računovodstvenih evidencija koje se vode radi izrade poreznih prijava i financijskih izvješća i nadzor sustava unutarnje kontrole. Pored toga zastupat će naručitelja u poreznim postupcima pred poreznim tijelima te sudjelovati u sporovima pred sudovima.<sup>33</sup> Prema tome ugovorom se na poreznog savjetnika prenosi skrb oko svih poreznih interesa naručitelja. Ta činidba više odgovara ugovoru o službi nego ugovoru o djelu.<sup>34</sup> Temeljna razlika između te dvije činidbe jest u tome što je kod ugovora o službi predmet činidbe kontinuirani rad, a ne rezultat rada, dok je kod ugovora o djelu bitan

---

<sup>29</sup> Čl. 767. st. 2. ZOO-a.

<sup>30</sup> Tako i Heermann, P. W. u: Säcker, F. J., Rixecker, R., Oetker, H., Limperg, B. (ur.), op. cit. u bilj. 15, § 675., Rn. 24.

<sup>31</sup> Detaljnije o tome kada pojedina činidba ima karakteristike ugovora o službi, odnosno ugovora o djelu, vidi u poglavlju 3.

<sup>32</sup> Zugehör, H., *Grundsätze der zivilrechtlichen Haftung der Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer*, 1. Auflage, 2009, Rn. 5, Nickert, C., Nickert, A., Lienhard, F., *Die Haftung des Steuerberaters*, 2. Auflage, Wiesbaden, 2016, str. 2. Takav stav zauzima i poredbena sudska praksa, tako presuda BGH od 11. 5. 2006., IX ZR 63/05.

<sup>33</sup> Čl. 2. st. 2. i čl. 4. st. 3. Zakona o poreznom savjetništvu.

<sup>34</sup> Tako i sudska praksa u presudi BGH od 11. 5. 2006. – IX ZR 63/05.

rezultat rada, a ne sam rad.<sup>35</sup> Stoga kod ugovora o poreznom savjetništvu kod kojeg je dominantna činidba iz ugovora o službi u prvom planu stoji rad poreznog savjetnika, bez obveze za osiguravanje određenog ishoda tog rada.<sup>36</sup> Osim toga ishod rada poreznog savjetnika često ovisi i o drugim sudionicima u poreznom postupku, poput Porezne uprave ili Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak Ministarstva financija. Upravo oni donose odluke kojima se rješava<sup>37</sup> porezni postupak naručitelja koji je poreznom savjetniku predao na skrb svoje porezne interese. Upravo ta činjenica da porezni savjetnik ne može samostalno kreirati ishod svoga rada potvrđuje da se u ovom slučaju radi o činidbi iz ugovora o službi, a ne iz ugovora o djelu.<sup>38</sup> Stoga će se u svim slučajevima u kojima se porezni savjetnik obvezuje na neku (dugotrajnu) činidbu koja pretpostavlja njegovu kontinuiranu skrb o porezno-ekonomskim interesima svog naručitelja raditi o ugovoru koju ima dominantnu činidbu iz ugovora o službi.<sup>39</sup> U okviru takva ugovora porezni se savjetnik obvezuje na različite radnje, koje nisu usmjerene na određeni ishod, odnosno rezultat tog rada.<sup>40</sup> Konkretni primjer takve činidbe jest klasično porezno savjetovanje klijenta, u kojem se porezni savjetnik obvezuje na davanje poreznih savjeta putem telefona, elektroničke pošte ili na drugi sličan način te se stavlja na raspolaganje u određeno doba dana, za vrijeme čitavog trajanja ugovora. Ti savjeti mogu predlagati investiranje, otuđenje imovine, korištenje poreznih olakšica, osnivanje novih trgovačkih društava radi smanjenja porezne obveze, zastupanje klijenta pred poreznim tijelima i sl. Činjenica što pored kontinuirane činidbe savjetovanja porezni savjetnik sastavlja različite dokumente i obrasce, čime ujedno i postiže određeni ishod, odnosno rezultat svog rada, ne čini ovaj ugovor ugovorom o skrbi za pribavljene poslove s dominantnom činidbom ugovora o djelu.<sup>41</sup> Hoće li se raditi o jednoj ili drugoj vrsti ugovora, procjenjivat će se kroz ukupnost sadržaja sklopljenog ugovora te cilja koji je naručitelj sklapanjem tog ugovora s poreznim savjetnikom želio postići.<sup>42</sup>

Činidba koja je karakteristična za ugovor o djelu dominirat će u ugovoru o poreznom savjetništvu kada se radi o slučaju u kojem se porezni savjetnik obvezuje na (jednokratnu) činidbu poput izrade bilance ili drugog financijskog izvješća, davanje mišljenja o određenom porezno-pravnom pitanju ili jednokratni porezni savjet.<sup>43</sup> Tada se obveza

<sup>35</sup> Gorenc, V. u: Gorenc, V. et al., *Obvezno pravo, Posebni dio I, Pojedini ugovori*, Zagreb, 2012, str. 269. Oetker, H., Maultzsch, F., op. cit. u bilj. 12, § 7., Rn. 7.

<sup>36</sup> Gehrlein, M., *Anwalts- und Steuerberaterhaftung*, 5. Auflage, Frankfurt am Main, 2019, str. 2.

<sup>37</sup> Stranke koje nisu zadovoljne rješenjem drugostupanjskog tijela mogu pokrenuti upravni spor pred Upravnim sudom Republike Hrvatske.

<sup>38</sup> Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., *Steuerberaterhaftung*, 1. Auflage, 2016, str. 16.

<sup>39</sup> Takav stav zauzima i BGH u presudi od 11. 5. 2006. – IX ZR 63/05, u presudi od 4. 6. 1970. – VII ZR 187/68, u presudi od 6. 11. 1980 – VII ZR 237/79, zatim OGH u presudi od 26. 1. 1995., 8 Ob 7/93; u presudi od 20. 1. 2000., 6 Ob 304/99w; u presudi od 15. 11. 2006, 9ObA 171/05w.

<sup>40</sup> Presuda BGH od 11. 5. 2006. – IX ZR 63/05.

<sup>41</sup> Takav stav zauzima i BGH u presudi od 11. 5. 2006. – IX ZR 63/05 te u presudi od 4. 6. 1970. – VII ZR 187/68.

<sup>42</sup> Presuda BGH od 11. 5. 2006. – IX ZR 63/05.

<sup>43</sup> Presuda BGH od 17. 10. 1991 – IX ZR 255/90, presuda od 7. 12. 2017. – IX ZR 25/17, presuda od 14. 7. 2012. – IX ZR 145/11, presuda od 11. 5. 2006. – IX ZR 63/05; OLG Köln od 18. 6. 2009. – 8 U 56/08, zatim OGH u presudi 26. 1. 1995., 8 Ob 7/93; u presudi od 20. 1. 2000., 6 Ob 304/99w; u presudi od 15. 11. 2006., 9ObA 171/05w.

poreznog savjetnika sastoji u određenom djelu kao rezultatu njegova rada. Obveza je ispunjena tek ako porezni savjetnik isporuči djelo koje je predmet naloga kojim je sklopljen ugovor. Predmet naloga u ovom slučaju može biti materijalne, ali i nematerijalne (duhovne) prirode. O prvom će se slučaju raditi kada je predmet naloga npr. izrada financijskog izvješća ili podnošenje porezne prijave, a o drugom kada porezni savjetnik duguje npr. porezni savjet o određenom porezno-pravnom pitanju. Iz navedenog je vidljivo da iste činidbe kao predmet konkretnog ugovora mogu biti karakteristične činidbe i ugovora o djelu i ugovora o službi. Također, vrlo je često da unutar ugovora s dominantnom činidbom ugovora o službi ima i elemenata ugovora o djelu, ali oni ne prevladavaju te time ne utječu na kvalifikaciju ugovora kojim dominira činidba karakteristična za ugovor o službi.<sup>44</sup> Takav će slučaj biti ako se porezni savjetnik obveže na dugotrajnu činidbu čiji je predmet skrb o svim poreznim interesima naručitelja, pa unutar toga i na izradu godišnje prijave poreza ili izradu financijskog izvješća.<sup>45</sup> Stoga će procjena činidbe koja određuje radi li se o ugovoru o skrbi za pribavljene poslove s karakteristikama ugovora o službi ili ugovora o djelu uvijek biti određivana od slučaja do slučaja. Tako se npr. činidba kojom porezni savjetnik pronalazi rješenje za smanjenje porezne obveze prijenosom dobiti na novoosnovano trgovačko društvo može činiti kao uobičajeni porezni savjet unutar ugovora o poreznom savjetništvu s karakteristikama ugovora o službi. Međutim u konkretnom slučaju sud je zauzeo stav da se, s obzirom na to da se radi o potpuno novom konceptu smanjenja porezne obveze, i to na način da se osnuje novo društvo kapitala na koje bi se nakon povećanja temeljnog kapitala prenijela dobit iz drugog društva kapitala i na taj način značajno smanjilo porezno terećenje, radi o isporučenom djelu.<sup>46</sup> Stoga se konkretni ugovor treba procijeniti kao ugovor o poreznom savjetništvu s dominantnom činidbom ugovora o djelu. Obveže li se porezni savjetnik poduzetniku kao naručitelju da će ispitati postoje li stečajni razlozi koji vode otvaranju stečajnog postupka, radi se o činidbi karakterističnoj za ugovor o djelu, čiji predmet nije porezno savjetovanje.<sup>47</sup> Naime polazi se od stava da bi drugačije tumačenje previše ekstenzivno tumačilo pojam poreznog savjetovanja i time prelazilo granice uobičajenih radnji poreznih savjetnika prilikom pružanja poreznih savjeta. Striktnim tumačenjem odredbi o poslovima i ovlastima poreznog savjetnika u čl. 4. i čl. 2. Zakona o poreznom savjetništvu moglo bi se dovesti u pitanje i ovlaštenje poreznog savjetnika na izradu takva mišljenja (djela) kojemu je cilj ispitati postoje li razlozi za pokretanje stečajnog postupka sukladno odredbama stečajnog zakona. Naime navedenim odredbama poslovi poreznog savjetnika vežu se uz porezna pitanja i sve poslove vezane uz porezni postupak počevši od izrada poreznih i računovodstvenih evidencija koje vode izradi porezne prijave, kontinuirano porezno praćenje poreznog obveznika, zastupanje u poreznim postupcima pred poreznim tijelima te sudjelovanje u upravnim sporovima. Ni iz odredbi čl. 14. Zakona o poreznom savjetništvu kojim se reguliraju prava i obveze poreznog savjetnika ne

---

<sup>44</sup> Tako i presuda OGH od 26. 1. 1995. 8 Ob 7/93.

<sup>45</sup> Tako i presuda OGH od 26. 1. 1995. 8 Ob 7/93.

<sup>46</sup> Vidi presudu BGH od 7. 12. 2017. – IX ZR 25/17.

<sup>47</sup> Tako i presuda BGH od 1. 2. 2000. – X ZR 198/97, presuda od 7. 2. 2002. – III ZR 1/01, presuda od 14. 7. 2012. – IX ZR 145/11.

proizlazi ovlaštenje na postupanje poreznih savjetnika izvan pitanja vezanih uz poreze i porezni postupak. Za razliku od toga njemački zakon kojim se regulira porezno savjetništvo *Steuerberatungsgesetz* u § 57. st. 3. toč. 3. izričito dopušta poreznim savjetnicima djelatnosti poslovnog savjetovanja, vještačenja te skrbničkih poslova, kao i izdavanja potvrda o primjeni poreznih propisa kod bilance i računa dobiti i gubitka. Trebalo bi po uzoru na § 57. *Steuerberatungsgesetz* izmijeniti i dopuniti Zakon o poreznom savjetništvu u dijelu kojim se reguliraju prava i obveze poreznog savjetnika i proširiti djelokrug djelatnosti poreznih savjetnika.

### **3.1. Pravne posljedice razgraničenja karakteristične činidbe ugovora o službi i ugovora o djelu**

Razlozi zbog kojih je potrebno unutar ugovora o poreznom savjetništvu razdvojiti činidbe koje pripadaju ugovoru o službi, odnosno ugovoru o djelu, svode se prvenstveno na primjenu različitih odredbi kojima se reguliraju ti ugovori. Najvažnija razlika između ta dva ugovora svodi se na to da se odredbe ugovora o djelu o odgovornosti za nedostatke isporučenog djela ne primjenjuju na ugovor o službi.<sup>48</sup> Naime odredbama čl. 604.-611. ZOO-a propisana je odgovornost izvođača za nedostatke na isporučenom djelu te pravne posljedice te odgovornosti. Tako je izvođač odgovoran za vidljive i nevidljive nedostatke na isporučenom djelu. Pretpostavka za korištenje prava naručitelja jest izvršeni pregled djela, i to čim je po redovitom tijeku stvari moguće.<sup>49</sup> Ako bi naručitelj bez opravdanog razloga odbio pregledati i primiti izvršeni rad, presumira se da je djelo primljeno bez ikakvih nedostataka.<sup>50</sup> Nakon pregleda isporučenog djela i utvrđenog eventualnog nedostatka naručitelj se može koristiti jednim od prava koja mu stoje na raspolaganju. Njegovo je primarno pravo zahtijevati uklanjanje nedostataka, i to pod pretpostavkom da je uredno o tome obavijestio izvođača i da mu je za to ostavio primjereni rok.<sup>51</sup> Kumulativno s tim zahtjevom može postaviti i zahtjev za naknadu štete pod pretpostavkom da je ona nastala.<sup>52</sup> Nedostaci na djelu mogu biti takva opsega da izvršeno djelo čine neuporabljivim, ali i manji da ne utječu na uporabljivost djela, odnosno da se lako i bez većih troškova mogu otkloniti. Ovisno o veličini nedostatka, ovisit će i prava naručitelja, pa će tako u slučaju većeg nedostatka koji djelo čini neuporabljivim naručitelj moći raskinuti ugovor, a da prethodno nije trebao tražiti otklanjanje nedostatka.<sup>53</sup> To je i razumljivo jer u tom slučaju naručitelj nema nikakve koristi od takva djela, jer se vrlo vjerojatno i otklanjanjem nedostataka ne bi moglo dovesti u stanje za koje ga je naručitelj naručio. Pogotovo ako je djelo izrađeno u suprotnosti s izričitim uvjetima ugovora, naručitelj nema interesa za njegovo zadržavanje, a s druge strane to bi predstavljalo

---

<sup>48</sup> Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 25, pozivajući se na presudu BGH od 29. 4. 1963., III ZR 211/61. Isto i Oetker, H., Maultzsch, F., op. cit. u bilj. 12, § 7., Rn. 8.

<sup>49</sup> Čl. 604. st. 1. ZOO-a.

<sup>50</sup> Čl. 604. st. 2. ZOO-a. Takav stav zauzima i VSRH u presudi Revt 367/2016-2 od 30. 5. 2019.

<sup>51</sup> Čl. 608. st. 1. ZOO-a.

<sup>52</sup> Čl. 608. st. 2. ZOO-a.

<sup>53</sup> Čl. 609. ZOO-a.

značajne troškove i drugoj strani koja bi nedostatke morala ukloniti.<sup>54</sup> U slučaju manjih nedostataka izvođač ima pravo na otklanjanje nedostatka u primjerenom roku koji mu odredi naručitelj.<sup>55</sup> Tek ako izvođač ne otkloni nedostatak u primjerenom roku, naručitelj se može koristiti pravom da otkloni nedostatak na račun izvođača,<sup>56</sup> ili sniziti naknadu, ili raskinuti ugovor ako mu korištenje prethodnim pravom ne odgovara.<sup>57</sup>

Za ostvarivanja svojih prava iz odgovornosti za nedostatke naručitelj je vezan prekluzivnim rokom od dvije godine.<sup>58</sup> Naime ovisno o tome radi li se o vidljivim ili nevidljivim nedostacima naručitelj je dužan obavijestiti izvođača o nađenim nedostacima bez odgađanja ako se radi o vidljivim nedostacima, odnosno u roku od mjesec dana kod skrivenih nedostataka.<sup>59</sup> Ne izvrši li svoju obvezu pravovremenog obavještanja o uočenim nedostacima, gubi mogućnost koristiti se pravima koja mu inače u tim slučajevima pripadaju.

S obzirom na to da ugovor o službi ne poznaje posebne odredbe o odgovornosti za nedostatke za isporučene usluge, primjenjivat će se opće odredbe ZOO-a o odgovornosti za materijalne i pravne nedostatke ispunjenja kod naplatnih ugovora. U čl. 357. st. 1. i 2. ZOO-a propisana je odgovornost za materijalne i pravne nedostatke ugovaratelja bilo kojeg naplatnog ugovora.<sup>60</sup> U st. 3. čl. 357. ZOO-a propisana je odgovarajuća primjena odredbi ZOO-a o odgovornosti prodavatelja za materijalne i pravne nedostatke, što bi značilo da bi porezni savjetnik kao strana koja se obvezala na skrb o poreznim interesima svog nalogodavca za eventualni materijalni nedostatak na isporučenoj usluzi odgovarala primjenjujući na odgovarajući način odredbe o odgovornosti prodavatelja. Tako bi drugoj ugovornoj strani – naručitelju usluge poreznog savjetništva – stajala na raspolaganju ona prava koja stoje kupcu naspram prodavatelja s obzirom na specifičnosti isporučene usluge poreznog savjetnika. Stoga bi naručitelj mogao, pod uvjetom da zadovolji uvjete iz čl. 400.–409. ZOO-a, od poreznog savjetnika zahtijevati uklanjanje nedostatka na isporučenoj usluzi ako bi to bilo moguće. Naime ovo se pravo kod ugovora o poreznom savjetništvu s dominantnom činidbom iz ugovora o službi čini manje ostvarivim jer ona pretpostavlja dugotrajniju činidbu poreznog savjetnika, u kojoj se porezni savjetnik obvezuje na davanje poreznih savjeta putem telefona, elektroničke pošte ili na drugi sličan način te se stavlja na raspolaganje u određeno doba dana, za vrijeme čitavog

---

<sup>54</sup> Izvođač je u tom slučaju zaštićen odredbom čl. 608. st. 3., koja ga štiti od zahtjeva naručitelja za otklanjanjem nedostataka u slučaju pretjeranih troškova, ali tada naručitelju pripada, po njegovu izboru, pravo na sniženje naknade ili raskid ugovora. Bez obzira na koje se od ta dva prava odluči, kumulativno im može pridružiti i zahtjev za naknadu štete.

<sup>55</sup> Čl. 610. st. 1. ZOO-a.

<sup>56</sup> Pri otklanjanju nedostatka na račun izvođača naručitelj je slobodan u odluci želi li nedostatke ukloniti samostalno ili će to otklanjanje povjeriti nekom trećem.

<sup>57</sup> Čl. 610. st. 3. ZOO-a.

<sup>58</sup> Čl. 606. ZOO-a.

<sup>59</sup> Čl. 604. st. 1. i čl. 605. ZOO-a.

<sup>60</sup> Primjena općih odredbi dolazi u obzir samo ako posebnim odredbama pojedinih ugovora nije propisana odgovornost za materijalne nedostatke. Tako primjerice ugovor o zakupu, građenju, prijevozu, licenciiji i prethodno spomenuti ugovor o djelu sadrže posebne odredbe o odgovornosti za materijalne nedostatke izvršene obveze.

trajanja ugovora. Ti savjeti mogu predlagati investiranje, otuđenje imovine, korištenje poreznih olakšica, osnivanje novih trgovačkih društava radi smanjenja porezne obveze, zastupanje klijenta pred poreznim tijelima i sl. Pretpostavka koja bi trebala biti ispunjena prije nego što se naručitelj pozove na pravo na uklanjanje nedostatka na isporučenoj usluzi jest da naručitelj nije postupio po danom savjetu jer on ima određeni materijalni nedostatak. To će biti jako teško ostvariti jer je naručitelj strana ugovora koja je u pravilu neuka i upravo zbog toga angažira poreznog savjetnika kako bi netko stručan kontinuirano vodio računa o njegovim poreznim stvarima.<sup>61</sup> Vjerojatnijom se čini pretpostavka da naručitelj postupi po savjetu poreznog savjetnika i time otkloni mogućnost da se nedostatak ukloni jer je taj savjet već ugrađen u odluku naručitelja radi koje je savjet i zatražen. Slično bi bilo i s pravom poreznog savjetnika na odgovarajuću primjenu prava na predaju druge stvari bez nedostatka. Naime i u tom slučaju naručitelj bi trebao znati prepoznati da savjet ima materijalni nedostatak, odnosno da u konkretnom slučaju ne služi njegovim poreznim interesima niti pridonosi njihovu uspješnom održavanju. Kao i u prethodnom slučaju ograničena stručnost naručitelja u tom području onemogućit će korištenje tog prava.

Pravo naručitelja da zahtijeva sniženje cijene moglo bi biti primjenjivo u slučajevima klasičnog poreznog savjetovanja, koje se sastoji u kontinuiranoj činidbi davanja savjeta, kao i pravo na raskid ugovora. S obzirom na to da naručitelju u svakom slučaju, bez obzira na to kojim se od tih prava koristio, pripada kumulativno i pravo na naknadu štete,<sup>62</sup> tim će se pravom sigurno koristiti jer je vrlo vjerojatno da će odlukom naručitelja koja je utemeljena na poreznom savjetu koji ima materijalni nedostatak za naručitelja nastati određena šteta.

Stoga naručitelju, bez obzira na to što ima pravo na odgovarajuću primjenu prava koje ima kupac u odnosu na prodavatelja, u odnosu na poreznog savjetnika najčešće ostaje jedino pravo na sniženje cijene ili konačno raskid ugovora te naknadu štete, koja mu pripada bez obzira na to kojim se od ta dva prava koristi.

#### **4. PRAVA I OBVEZE STRANA**

Prava i obveze strana proizlaze iz samog ugovora i naloga koji mu je prethodio. Sadržaj obveze poreznog savjetnika može biti jako uzak i sastojati se od pojedinačnog naloga, koji ima za obvezu izradu određenog dokumenta, mišljenja, financijsko-računovodstvenog izvješća, ali i kontinuirane obveze savjetovanja o svim porezno-financijskim pitanjima. Njihova prava i obveze proizlaze i iz odgovarajuće primjene odredbi ZOO-a o ugovoru o nalogu, ugovoru o djelu, kao i općih odredbi ZOO-a o onim pitanjima koja nisu regulirana posebnim odredbama.

---

<sup>61</sup> Takav stav zauzima i BGH u presudi od 6. 12. 1979. – VII ZR 19/79.

<sup>62</sup> Čl. 410. st. 2. ZOO-a.

#### 4.1. Prava i obveze poreznog savjetnika

Primarna obveza poreznog savjetnika proizlazi iz naloga naručitelja, ali i Zakona o poreznom savjetništvu. Ona je usmjerena na davanje savjeta o pitanjima iz zakonodavstva vezanog za poreze i druga javna davanja, izradu i ovjeru poreznih prijava i drugih akata u porezno-pravnom odnosu, kontinuirano ugovoreni nadzor pravilnosti vođenja poreznih i računovodstvenih evidencija koje se vode radi izrade poreznih prijava i drugih poreznih isprava i porezno praćenje pojedinog poreznog obveznika koje porezna uprava uzima u obzir prilikom sustavne procjene umanjenja rizika prije pokretanja nadzora, stjecanja posebnog statusa tog poreznog obveznika u svrhu promicanja dobrovoljnog ispunjenja poreznih obveza pred poreznim tijelima i drugih poreznih postupaka, zastupanje u svim poreznim i prekršajnim postupcima pred poreznim tijelima, sudjelovanje u poreznim upravnim sporovima, vještačenja po odluci suda i/ili poreznog tijela u poreznim predmetima.<sup>63</sup> Nalog naručitelja precizirat će konkretnu obvezu poreznog savjetnika, kao i njezino trajanje, pa će se njezin sadržaj procjenjivati od slučaja do slučaja.<sup>64</sup> Porezni savjetnik ima određene obveze i odgovornost, koje mogu nastati i prije samog sklapanja ugovora. Radi se o predugovornoj odgovornosti, čijom povredom porezni savjetnik odgovara sukladno odredbama čl. 251. i čl. 4. ZOO-a. Naravno, pretpostavka je za to da su između strana započeli pregovori, odnosno da je pokrenuto sklapanje ugovora, ili na sličan način ostvaren kontakt iz kojeg se sa sigurnošću može pretpostaviti da će ugovor biti sklopljen.<sup>65</sup>

##### 4.1.1. Predugovorna obveza prihvata ili odbijanja ponuđenog naloga

Porezni savjetnik spada u krug osoba koje su dužne odgovoriti na ponudu naloga. To proizlazi iz odredbe čl. 764. ZOO-a, kojim se propisuje obveza nalogoprimca na obavještanje druge strane o neprihvatanju naloga.<sup>66</sup> Kako se po definiciji svog posla porezni savjetnika bavi obavljanjem tuđih poslova kao zanimanjem, obveza odgovaranja na nalog odnosit će se i na njega. Međutim to nikako ne znači da je on dužan prihvatiti nalog. Obveza prihvatanja novog naloga jednako ne obvezuje poreznog savjetnika, kao i nastavak ili proširenje sadržaja obveze postojećeg naloga.<sup>67</sup> Kako je posljedica njegove šutnje znak da je sklopljen ugovor,<sup>68</sup> porezni savjetnik morat će voditi računa o toj obvezi pri razmatranju svakog pojedinačnog naloga koji mu potencijalni suugovaratelj pošalje.

---

<sup>63</sup> Čl. 2. st. 2. Zakona o poreznom savjetništvu.

<sup>64</sup> Tako i presuda BGH od 4. 6. 1996. IX ZR 51/95.

<sup>65</sup> Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 29.

<sup>66</sup> Zakon o poreznom savjetništvu kao *lex specialis* ne sadrži posebnu odredbu o obvezi poreznog savjetnika na obavještanje nalogodavca o eventualnom odbijanju ponuđenog naloga. Za razliku od toga njemački *Steuerberatungsgesetz* u § 63. sadrži takvu odredbu i u slučaju njezine povrede izvrgava poreznog savjetnika obvezi naknade štete.

<sup>67</sup> Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 30.

<sup>68</sup> To proizlazi iz čl. 764. ZOO-a, ali i iz općih odredbi ZOO-a o sklapanju ugovora, konkretno čl. 265. st. 4. i 5. ZOO-a.

Pri razmatranju pojedinog naloga porezni savjetnik mora voditi računa da obavijest o odbijanju naloga pošalje bez odgađanja. Koji je primjereni rok za odgovor, odnosno što se u konkretnom slučaju smatra "bez odgađanja", procjenjivat će se od slučaja do slučaja. U obzir može doći rok od nekoliko radnih dana, ali i znatno kraći rok ako prijeti određeni rok npr. za predaju porezne prijave.<sup>69</sup> U svakom slučaju, porezni savjetnik treba imati vremena provjeriti na koje se porezno područje nalog odnosi te je li on sposoban u zadanom vremenu taj nalog izvršiti. Ako mu je iz naloga već poznato da nije suveren u području na koje se nalog odnosi, odnosno da ne može odgovoriti na postavljena pitanja iz naloga, trebao bi ga odbiti.<sup>70</sup> Iznimno, moglo bi se postaviti pitanje je li porezni savjetnik, u slučaju prijetnje nastupanja određenog roka, dužan poduzeti mjere za njegovo očuvanje iako zna da nalog neće prihvatiti.<sup>71</sup> Takvu obvezu poreznog savjetnika treba odbaciti s obrazloženjem da je i nalogodavac kao potencijalni suugovaratelj poreznog savjetnika ovlašten samostalno poduzeti sve mjere za očuvanje takva roka u poreznim stvarima.<sup>72</sup>

#### 4.1.2. Predugovorna obveza dužnosti čuvanja poslovne tajne

Dužnost čuvanja poslovne tajne predstavlja jednu od središnjih obveza poreznog savjetnika koja proizlazi izravno iz čl. 20. Zakona o poreznom savjetništvu.<sup>73</sup> Obveza čuvanja poslovne tajne traje od samih pregovora, pa i nakon prestanka ugovora, što znači da podjednako obuhvaća i predugovornu i ugovornu odgovornost.<sup>74</sup> Obveza čuvanja poslovne tajne poreznog savjetnika odnosi se na sve što mu je u obavljanju njegova posla povjereno ili mu je postalo poznato, pa čak i takve činjenice koje nisu izravno povezane s obavljanjem njegova posla u poreznim stvarima.<sup>75</sup> Porezni savjetnik dolazi do određenih informacija koje mogu predstavljati poslovnu tajnu još u fazi razmatranja naloga, dakle prije njegova prihvaćanja ili odbijanja, a koje mu je strana dužna reći kako bi mogao donijeti odluku hoće li uopće taj konkretni nalog prihvatiti. Stoga će obveza čuvanja poslovne tajne postojati kao predugovorna obveza te će njezina povreda predstavljati povredu predugovorne odgovornosti. Ona obuhvaća poreznog savjetnika kao jednog od pregovaratelja, ali i druge osobe koje rade ili su radile za poreznog savjetnika, a informacija koja predstavlja poslovnu tajnu u jednom im je trenutku bila otkrivena.<sup>76</sup>

<sup>69</sup> Salder, C., *Die Haftung des Steuerberaters aus Vertrag*, 1. Auflage, Göttingen, 2008, str. 20.

<sup>70</sup> Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 31.

<sup>71</sup> Salder, C., op. cit. u bilj. 67, str. 20, pozivajući se na Messmer, E., *Die Nichtablehnung und die Nichtbeendigung eines Mandates als Haftungsgrundlage*, DStR 1969, str. 579.

<sup>72</sup> Ibid.

<sup>73</sup> Na obvezu čuvanja poslovne tajne na odgovarajući se način primjenjuju odredbe Općeg poreznog zakona. Jednaku obvezu sadrži i njemački *Steuerberatergesetz* u § 57., koji propisuje i sankcije za njezinu povredu u § 203. st. 1. toč. 3. i § 204. njemačkog *Strafgesetzbuch*. U Općem poreznom zakonu nisu propisane sankcije za otkrivanje poslovne tajne, ali se pretpostavke zaštite i pravila postupka za zaštitu od nezakonitog pribavljanja, korištenja i otkrivanja poslovnih tajni uređuju Zakonom o zaštiti neobjavljenih informacija s tržišnom vrijednosti (NN 30/18).

<sup>74</sup> Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 33.

<sup>75</sup> Presuda BGH od 20. 4. 1983. – VII ZR 46/82.

<sup>76</sup> Čl. 20. Zakona o poreznom savjetništvu, ali i presuda BGH od 20. 4. 1983. – VII ZR 46/82.

### 4.1.3. Ugovorne obveze

Obveze poreznog savjetnika prvenstveno proizlaze iz sadržaja i opsega preuzetog naloga.<sup>77</sup> Zakonom o poreznom savjetništvu obveze poreznog savjetnika propisane su općenito, pa se njihova konkretizacija ostvaruje u nalogu naručitelja. Te se obveze općenito mogu navesti kao obveze savjetovanja u svim poreznim stvarima, zastupanja u svim poreznim i prekršajnim postupcima pred poreznim tijelima te sudjelovanje u poreznim upravnim sporovima, kao i pružanje stručne pomoći u pripremi svih poreznih stvari te ispunjenja naručiteljevih poreznih obveza.<sup>78</sup> U okviru dodijeljenog mu naloga porezni je savjetnik dužan sveobuhvatno savjetovati naručitelja te ga bez posebnog zahtjeva uputiti u sve bitne porezne pojedinosti i njihove posljedice.<sup>79</sup> Posebno je bitno da tijekom svog rada porezni savjetnik zaštiti naručitelja od eventualne štete, pa se u tom pogledu od njega traži da pronade siguran put kojim će se postići porezni cilj kojem se dodijeljenim nalogom teži.<sup>80</sup> U slučaju kada je pitanje iz naloga moguće riješiti na više načina, od kojih svaki ima svoje prednosti i nedostatke, porezni je savjetnik dužan svom naručitelju prezentirati sve mogućnosti njihova rješavanja zajedno s pravnim posljedicama koje njihovo rješavanje nosi, odnosno on je dužan svojim savjetima naručitelja staviti u takav položaj da su njegova prava i interesi odgovorno zaštićeni te da je mogućnost donošenja pogrešne odluke svedena na minimum.<sup>81</sup>

#### 4.1.3.1. Tipične obveze (savjetovanje u poreznim pitanjima, izrada financijskih izvješća, izrada poreznih prijava, vođenje poslovnih knjiga, zastupanje pred poreznim tijelima...)

Vrstu i širinu obveza na koje se porezni savjetnik u ugovoru obvezuje određuje nalog naručitelja. Redovne usluge koje naručitelj naručuje od poreznog savjetnika svakako su opće i sveobuhvatno savjetovanje u svim poreznim pitanjima koje mora upozoravati na svaku pojedinačnu poreznu obvezu i njezine posljedice.<sup>82</sup> Porezni savjetnik uobičajeno stavlja na raspolaganje naručitelju svoje radno vrijeme i određuje način komunikacije (telefonski, elektroničkom poštom, ugovoreni sastanak...). Smisao je savjetovanja nadomjestiti naručitelju nedostatak vlastitog znanja o pitanjima koja su predmet ugovora o savjetovanju.<sup>83</sup> Stoga je zadatak poreznog savjetovanja iznijeti odgovarajuće upute o vrsti, veličini i mogućoj visini poreznog rizika, koje će omogućiti naručitelju da samostalno donese odluku o poreznim stvarima koje su predmet konkretnog ugovora te ga spriječiti u donošenju potencijalno štetne odluke.<sup>84</sup> U praksi je uobičajeno da nalog pored savjetovanja sadrži i dodatne obveze, odnosno usluge poput izrade financijskih izvješća,

<sup>77</sup> Presuda OLG Brandenburg od 15. 7. 2014 – 6 U 21/13.

<sup>78</sup> Ove obveze proizlaze iz čl. 2. i 4. te IV. poglavlja Zakona o poreznom savjetništvu.

<sup>79</sup> Presuda BGH od 16. 10. 2003. – IX ZR 167/02.

<sup>80</sup> Presuda BGH od 16. 10. 2003. – IX ZR 167/02 i OLG Brandenburg od 15. 7. 2014. – 6 U 21/13.

<sup>81</sup> Presuda BGH od 18. 12. 1997. – IX ZR 153/96 i BGH od 20. 2. 2003. – IX ZR 384/99.

<sup>82</sup> Presuda OLG Düsseldorf od 29. 1. 2008., I-23 U 64/07.

<sup>83</sup> Presuda BGH od 20. 10. 2005., IX ZR 127/04.

<sup>84</sup> Presuda BGH od 20. 10. 2005., IX ZR 127/04.

izrade poreznih prijava te vođenje poslovnih knjiga.<sup>85</sup> Svaki poduzetnik<sup>86</sup> dužan je voditi poslovne knjige i sastavljati financijska izvješća sukladno računovodstvenim propisima poštujući pritom standarde financijskog izvještavanja i temeljna načela urednog knjigovodstva.<sup>87</sup> Poduzetnik može povjeriti obavljanje tih poslova poreznom savjetniku, ali pored toga ostaje odgovoran za povjerene poslove, kao i za nesmetano obavljanje nadzora od strane nadzornih tijela.<sup>88</sup> Pored financijskih izvješća porezni savjetnik može i izrađivati porezne prijave za naručitelja. Pri tome se on oslanja na istinitost i potpunost podataka i dokumenata koje mu je proslijedio naručitelj.<sup>89</sup> U slučaju vidljivih nedostataka na dostavljenim mu dokumentima dužan je upozoriti naručitelja.<sup>90</sup> I vođenje poslovnih knjiga poduzetnici često povjeravaju poreznim savjetnicima. Uglavnom to rade u okviru sveobuhvatnog naloga, unutar kojeg, pored ostalih usluga, ugovaraju i uslugu vođenja knjiga. Da bi porezni savjetnik valjano i uredno mogao obaviti svoju obvezu, naručitelj mu je dužan pravovremeno dostaviti odgovarajuće knjigovodstvene isprave.<sup>91</sup> Zadaća je poreznog savjetnika da pažljivo provjeri je li svaki provedeni nalog za knjiženje pokriven odgovarajućom ispravom i tek onda knjiži konkretni poslovni događaj.<sup>92</sup> Otkrije li pritom neusklađenost između plaćenog iznosa po ulaznom računu i utvrđene obveze po tom istom primljenom računu, porezni savjetnik nije ovlašten jednostrano poduzeti ispravak knjiženja, nego je dužan obavijestiti naručitelja i razjasniti kako je nastala konkretna neusklađenost.<sup>93</sup>

#### 4.1.3.2. Vežanost uputama naručitelja

Vežanost uputama naručitelja proizlazi iz odgovarajuće primjene odredbi ZOO-a o nalogu na ugovor o poreznom savjetništvu. Tako su u čl. 766. ZOO-a propisane pretpostavke za odstupanje nalogoprimca od naloga, kao i posljedice takva odstupanja. Porezni savjetnik kao nalogoprimac vežan je nalogom i uputama naručitelja/nalogodavca. On je dužan slijediti upute naručitelja čak i ako su one nepovoljne za njega, ali je u tom slučaju dužan upozoriti naručitelja na njih.<sup>94</sup> Od njih može odstupiti samo sa suglasnošću nalogodavca. Ako ne postoji suglasnost nalogodavca, moraju se kumulativno ispuniti dvije

---

<sup>85</sup> Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 71.

<sup>86</sup> O pojmu poduzetnika i njegovu razvrstavanju vidi čl. 4.–6. Zakona o računovodstvu.

<sup>87</sup> Čl. 7. st. 2. Zakona o računovodstvu.

<sup>88</sup> Čl. 7. st. 3. Zakona o računovodstvu.

<sup>89</sup> Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 68.

<sup>90</sup> Ibid.

<sup>91</sup> Knjigovodstvena je isprava svaki interno ili eksterno sastavljen pisani dokument ili elektronički zapis o poslovnom događaju te čini osnovu za unos podataka o poslovnom događaju u poslovne knjige (čl. 8. st. 1. Zakona o računovodstvu).

<sup>92</sup> Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 69.

<sup>93</sup> Ibid.

<sup>94</sup> Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 64, pozivajući se na presudu BGH od 28. 6. 1990., IX ZR 209/89, koja se odnosi na odvjetnika kao nalogoprimca, ali s obzirom na to da je priroda ugovora između odvjetnika i klijenta jednaka kao i priroda ugovora o poreznom savjetništvu, ona se na odgovarajući način može primijeniti i na poreznog savjetnika kao nalogoprimca.

pretpostavke, i to da nije u mogućnosti<sup>95</sup> tražiti suglasnost nalogodavca, uz uvjet da je po procjeni svih okolnosti mogao osnovano smatrati da to zahtijevaju interesi nalogodavca.<sup>96</sup> Dakle, čak i ako po procjeni svih okolnosti porezni savjetnik osnovano<sup>97</sup> smatra da odstupanje od uputa zahtijevaju interesi nalogodavca, on nije ovlašten samostalno postupiti protivno prvotnim uputama naručitelja, nego je i dalje dužan tražiti od njega nove upute. Tako bi npr. naručitelj mogao unutar naloga za savjetovanje dati uputu poreznom savjetniku da prilikom prijave poreza na dobit koristi podvostručene stope<sup>98</sup> amortizacije za određenu vrstu imovine. Porezni savjetnik, uzimajući u obzir očekivane prihode u budućnosti, procijeni da je za naručitelja povoljnije koristiti uobičajene stope amortizacije<sup>99</sup> te takve unese u Obrazac PD. Ne postupajući po uputi naručitelja, porezni je savjetnik prekršio svoju obvezu vezanosti uputama nalogodavca/naručitelja. Bez obzira na savjetnikovu procjenu da bi postupanje suprotno izričitoj uputi za naručitelja bilo povoljnije za njegove interese, on nije ovlašten na takvo postupanje te bi ono predstavljalo njegovu povredu ugovorne obveze. Situacija bi bila drugačija kada poreznog savjetnika naručitelj ne bi vezao nikakvom posebnom uputom, nego bi mu prepustio slobodno donošenje odluka u skladu s njegovim stručnim znanjem i iskustvom, koje on smatra svrsishodnim za naručitelja, koji onda i odgovaraju prešutnoj volji samog naručitelja.<sup>100</sup> U tom slučaju porezni savjetnik ne bi bio vezan uputom, pa je ne bi mogao ni prekršiti.

#### 4.1.3.3. Poznavanje poreznog prava, sudske prakse i pravne literature

Djelatnost poreznog savjetovanja zahtijeva dobro poznavanje i pravnog i ekonomskog područja. Pri tome se prvenstveno misli na računovodstveno financijsko područje, ali i na područje upravnog prava i upravnog postupka. Naime sama činjenica da porezni savjetnici mogu zastupati u poreznim i prekršajnim postupcima pred poreznim tijelima, vještačiti po odluci suda i/ili poreznog tijela te sudjelovati u poreznim upravnim

---

<sup>95</sup> Zakonodavac primjerice navodi kratkoću vremena kao jedan od mogućih razloga zbog kojeg ne bi bilo moguće tražiti suglasnost nalogodavca, ali i spominje bilo kakav drugi uzrok, što znači da će se od slučaja do slučaja procjenjivati opravdanost uzroka koji je doveo do toga da nalogoprimalac nije mogao tražiti suglasnost nalogodavca.

<sup>96</sup> Čl. 766. st. 1. ZOO-a.

<sup>97</sup> Prilikom procjene opravdanosti odstupanja od upute u obzir će se uzeti i stupanj dužne pažnje s kojom je svaki subjekt obveznog odnosa dužan postupati. S obzirom na to da se porezni savjetnik profesionalno bavi djelatnošću poreznog savjetništva, od njega će se, sukladno čl. 10. st. 2. ZOO-a, zahtijevati postupanje s povećanom pažnjom (pažnja dobrog stručnjaka).

<sup>98</sup> Podvostručene stope amortizacije propisane su u čl. 12. st. 6. Zakona o porezu na dobit.

<sup>99</sup> Čl. 12. st. 1. Zakona o porezu na dobit priznaje se kao rashod amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, i to u svoti obračunatoj na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacijskih stopa. U st. 5. istog članka propisane su i amortizacijske stope za pojedine grupe dugotrajne imovine: za građevinske objekte i brodove veće od 1000 BRT (20 godina), tj. 5 %; za osnovno stado, osobne automobile (5 godina), tj. 20 %; za nematerijalnu imovinu, opremu, vozila, osim za osobne automobile, te za mehanizaciju (4 godine), tj. 25 %; za računala, računalnu opremu i programe, mobilne telefone i opremu za računalne mreže (2 godine), tj. 50 %, i za ostalu nespomenutu imovinu (10 godina), tj. 10 %.

<sup>100</sup> Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 64.

sporovima<sup>101</sup> zahtijeva iznimno poznavanje pravnih propisa, ali i postupnog prava te relevantne sudske prakse. Stoga je porezni savjetnik dužan uvijek biti u tijeku s promjenama poreznih propisa i pratiti ih.<sup>102</sup> Ako bi u dnevnim ili stručnim tiskovinama izašao članak o prijedlozima promjena poreznog prava, koje bi u slučaju njihova usvajanja mogle onemogućiti ciljeve naručitelja, porezni je savjetnik dužan iz svih dostupnih izvora saznati o kakvim se promjenama radi kako bi mogao ispitati treba li poduzeti određene radnje koje bi spriječile nastanak negativnih posljedica naručitelju.<sup>103</sup> Pri tome treba voditi računa da se radi o časopisima koji su uobičajeni u krugovima poreznih savjetnika kako se njihova obveza poznavanja prakse ne bi pretjerano široko tumačila.<sup>104</sup> U slučajevima kada je sudska praksa rijetka ili potpuno izostane, porezni bi savjetnik trebao detaljno proučiti dostupnu pravnu literaturu i koristiti je u izvršavanju naloga prema naručitelju.<sup>105</sup>

#### 4.1.4. Obveze poreznog savjetnika nakon prestanka ugovora

Načelno obveze poreznog savjetnika prestaju s prestankom ugovora, bez obzira na način njegova prestanka. Stoga je on dužan dovršiti ga tako da naručitelju ne nestane nikakva šteta.<sup>106</sup> Iznimno, porezni će savjetnik ipak i nakon prestanka ugovora imati određene obveze, koje će biti dužan ispuniti ako se ne želi izvrći odgovornosti. To se prije svega odnosi na opasnost od eventualnog gubitka prava, a time i nastanka štete radi protoka određenih rokova, na koje porezni savjetnik nije upozorio naručitelja, a koje naručitelj zbog nedostatka znanja o vlastitoj pravnoj poziciji nije bio svjestan.<sup>107</sup> Posebno se to odnosi na situacije ako bi takvu opasnost prouzročio sam porezni savjetnik.<sup>108</sup> U praksi su moguće situacije da neposredno nakon prestanka ugovora o savjetovanju nastupaju takvi rokovi koji dovode do zastarijevanja određenih prava naručitelja, koja on protekom tih rokova ne bi mogao prisilno ostvariti. Time bi naručitelju svakako nastala i određena materijalna šteta.

I polaganje računa i predaja svega onoga što je porezni savjetnik u obavljanju posla s trećima stekao spada u obvezu koja se u pravilu ispunjava nakon obavljenog posla. No moguće je polaganje računa i prije potpunog dovršenja posla ako bi ugovor prestao prije

---

<sup>101</sup> Poreznim savjetnicima, za razliku od zastupanja u poreznim i prekršajnim postupcima pred poreznim tijelima, nije dopušteno zastupanje u poreznim upravnim sporovima, što je u RH ekskluzivno pravo odvjetnika. Njemački porezni savjetnici ovlašteni su zastupati pred upravnim sudovima, i to ne samo u poreznim stvarima, nego i za ostala davanja poduzetnika državi i jedinicama lokalne i područne samouprave. Za detalje vidi presudu njemačkog saveznog upravnog suda (*Bundesverwaltungsgericht* (BVerwG)) od 20. 1. 2016., Az. 10 C 17.14.

<sup>102</sup> Presuda BGH od 15. 7. 2004. – IX ZR 472/00.

<sup>103</sup> Presuda BGH od 15. 7. 2004. – IX ZR 472/00.

<sup>104</sup> Presuda BGH od 25. 9. 2014. – IX ZR 199/13.

<sup>105</sup> Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 59.

<sup>106</sup> Ibid, str. 78, pozivajući se na presudu BGH od 28. 11. 1996., IX ZR 39/96. Međutim takvo ponašanje proizlazi i iz osnovnih načela obveznog prava, i to konkretno načela savjesnosti i poštenja proklamiranog u čl. 4. ZOO-a i načela zabrane prouzročenja štete proklamiranog čl. 8. ZOO-a.

<sup>107</sup> Presuda BGH od 28. 11. 1996., IX ZR 39/96.

<sup>108</sup> Presuda BGH od 28. 11. 1996., IX ZR 39/96.

potpunog dovršenja posla.<sup>109</sup> S obzirom na to da se na ugovor o poreznom savjetništvu kao ugovor o skrbi za pribavljene poslove na odgovarajući način primjenjuju odredbe ZOO-a o ugovoru o nalogu, tako se primjenjuje i odredba čl. 768. ZOO-a, pa je porezni savjetnik dužan prenijeti na naručitelja sve ono što je primio na temelju povjerenih mu poslova.

#### 4.1.5. Pravo na naknadu

Ugovor o poreznom savjetništvu naplatan je ugovor. To proizlazi iz njegove pravne prirode, ali i čl. 14. st. 1. i 2. Zakona o poreznom savjetništvu.<sup>110</sup> Ugovor o skrbi za pribavljene poslove uvijek je naplatan ugovor, bez obzira na to je li mu dominantna činidba karakteristična za ugovor o djelu ili ugovor o službi.<sup>111</sup> Smisao izdvajanja ovog ugovora iz općenitog ugovora o nalogu jest to što predmet ovog ugovora nisu svi, niti bilo kakvi poslovi, već samo samostalni poslovi ekonomske vrste koji služe ostvarivanju tuđih imovinskih interesa.<sup>112</sup> Takve poslove za nalogodavca obavljaju osobe koje se profesionalno bave svojom djelatnošću pa stoga i naplaćuju svoje usluge. Kako se na ugovor o poreznom savjetništvu kao ugovor o skrbi za pribavljene poslove na odgovarajući način primjenjuju odredbe ZOO-a o ugovoru o nalogu, tako se po pitanju naknade primjenjuju odredbe čl. 772., 773. st. 1., 775., 776., i 777. ZOO-a. Stoga porezni savjetnik ima pravo na predujam novca za predviđene izdatke. Takve bi izdatke predstavljale sudske i administrativne pristojbe, eventualni putni troškovi poreznog savjetnika ili trošak intelektualnih usluga trećih osoba (poput vještačenja određenih stručnjaka ili izrada posebnih elaborata itd.). Naručitelj kao nalogodavac dužan je predujmiti troškove samo na izričiti zahtjev poreznog savjetnika. Takav zahtjev može biti jednokratni, ali će se u slučaju dugotrajnijeg odnosa on postavljati sukcesivno tijekom trajanja odnosa pod uvjetom da za tim postoji potreba. Po završetku ugovora i polaganju računa od strane poreznog savjetnika predujmljeni će se iznosi obračunati s naknadom koju je naručitelj kao nalogodavac dužan isplatiti savjetniku. Iznos naknade strane sporazumno određuju. Ona se uobičajeno plaća mjesečno kao paušalna naknada i uključuje pravo na korištenje poreznog savjetništva u određenom vremenu tijekom radnog vremena ili po dogovoru. Iznimno, kada se radi o poreznom savjetništvu s dominantnom činidbom iz ugovora o djelu, pa je predmet ugovora (jednokratna) činidba poput izrade bilance ili drugog financijskog izvješća, davanje mišljenja o određenom porezno-pravnom pitanju ili jednokratni porezni savjet,<sup>113</sup> naknada se neće plaćati paušalno, nego jednokratno po isporučenom djelu.

<sup>109</sup> Slakoper, Z. u: Gorenc, V. (ur.), op. cit. u bilj. 4, str. 1134.

<sup>110</sup> Čl. 14. st. 2. Zakona o poreznom savjetništvu glasi: "Visinu naknade za usluge poreznog savjetništva porezni savjetnici i društva za porezno savjetništvo ugovarat će prema tržišnim uvjetima."

<sup>111</sup> U njemačkom pravu, iz kojeg ovaj ugovor i potječe, temeljna je razlika između ugovora o nalogu (njem. *Auftrag*) i ugovora o skrbi za pribavljene poslove (njem. *Geschäftsbesorgungsvertrag*) u tome što je nalog besplatan.

<sup>112</sup> Vidi bilješku 6.

<sup>113</sup> Vidi bilješku 41.

## 4.2. Prava i obveze naručitelja

S obzirom na naplatnost ugovora o poreznom savjetništvu glavna je obveza naručitelja plaćanje naknade za isporučenu uslugu poreznog savjetništva. Pri tome važi sve ono što je rečeno za pravo poreznog savjetnika na naknadu, pa upućujemo na to izlaganje.

Kako bi omogućio poreznom savjetniku obavljanje njegova posla, naručitelj mu je dužan pravovremeno učiniti dostupnim isprave, dokumentaciju te poreznu i računovodstvenu evidenciju, koja mu je nužna za obavljanje poreznog savjetništva. Bez tako izvršene obveze naručitelja porezni savjetnik ne bi mogao ispuniti svoju obvezu. Smatramo da bi u slučaju ignoriranja te obveze naručitelj pao u dužničko zakašnjenje, pa čak i da bi porezni savjetnik slijedom toga mogao raskinuti ugovor radi neispunjenja.<sup>114</sup> Nadalje, naručitelj je dužan, ako to od njega porezni savjetnik zatraži, imenovati osobe koje su ovlaštene za formuliranje upita i kontaktiranje s poreznim savjetnikom. Također, ukoliko postoji suglasnost strana, porezni savjetnik može zahtijevati od naručitelja da pisana mišljenja i odgovore na upite koje dobije od poreznog savjetnika koristi isključivo u vlastitu poslovanju, odnosno da ih neće ustupati trećim osobama. U suprotnom se obvezuje naknaditi poreznom savjetniku prouzročenu štetu.

Temeljno je pravo naručitelja pravo na predaju predmeta ugovora, a to je kontinuirano savjetovanje i/ili izrada određenog djela (mišljenje, izrada bilance, izrada porezne prijave). Pri tom usluga ili djelo moraju biti isporučeni bez ikakvih materijalnih ili pravnih nedostataka. O predmetu ugovora, odnosno dominantnoj činidbi iz ugovora o djelu ili ugovoru o službi,<sup>115</sup> ovisit će pravna zaštita naručitelja za isporučeno djelo i/ili uslugu s nedostatkom. O pravnim posljedicama i odgovarajućoj primjeni odredbi ZOO-a o ugovoru o djelu, odnosno općih odredbi ZOO-a o odgovornosti za materijalne i pravne nedostatke ispunjenja kod naplatnih ugovora, upućujemo na poglavlje 3.1.

## 5. ZAKLJUČAK

Ugovor o poreznom savjetništvu je inominatni ugovor o skrbi za pribavljene poslove, na koji se na odgovarajući način primjenjuju odredbe ZOO-a o ugovoru o nalogu. Time je taj ugovor izdvojen iz uobičajenosti svih vrsta poslova koji mogu biti predmetom ugovora o nalogu. Predmet je tog ugovora određeniji, a time i uži od širokog opsega poslova koje je moguće podvrgnuti ugovoru o nalogu. On je ograničen na ostvarivanje i zaštitu poreznih interesa naručitelja, koje je ovim ugovorom naručitelj prenio na poreznog savjetnika. To su upravo oni poslovi ekonomske prirode koji služe ostvarivanju tuđih imovinskih interesa, a koji su karakteristika svakog ugovora o skrbi za pribavljene poslove.

---

<sup>114</sup> Tako i Slakoper, Z. u: Gorenc, V. (ur.), op. cit. u bilj. 4, str. 1140. Kada je riječ o odbijanju nalogodavca da isplati predujam na zahtjev nalogoprimca, to međutim proizlazi i iz izričite odredbe čl. 14. st. 4. Zakona o poreznom savjetništvu, koji ovlašćuje poreznog savjetnika na raskid ugovora ako druga strana ne surađuje na način koji osigurava ispunjenje preuzetih obveza poreznog savjetnika.

<sup>115</sup> O tome detaljnije vidi u poglavlju 3.1.

Sadržaj i opseg obveza proizlaze prvenstveno iz naloga naručitelja. Naručitelj je dužan u nalogu što preciznije naznačiti sadržaj savjetnikovih obveza i upute na koji ih način ostvarivati. Tim je uputama porezni savjetnik vezan i od njih ne smije odustati bez suglasnosti naručitelja čak i ako bi one bile povoljnije za njega. Međutim kako naručitelj nema stručnih znanja u području u kojem angažira poreznog savjetnika, pa ga baš zato i angažira, on često poreznom savjetniku prepušta slobodno donošenje odluka u skladu s njegovim stručnim znanjem i iskustvom, koje smatra svrsishodnim za naručitelja. Pri pružanju usluga savjetovanja poreznom savjetniku redovito stoji na raspolaganju više mogućnosti u zastupanju interesa naručitelja. U izboru jedne od njih dužan je uvijek odabrati onu koja za naručitelja predstavlja najniži rizik.

Pored odgovarajuće primjene odredbi ZOO-a o nalogu za ovaj je ugovor karakteristična i odgovarajuća primjena odredbi ZOO-a o ugovoru o djelu. Naime dominantna činidba ugovora o poreznom savjetništvu može proizlaziti iz ugovora o službi i ugovora o djelu. U pravilu će se raditi o činidbi karakterističnoj za ugovor o službi. Takva je činidba kontinuiranog savjetovanja, pa čak i onda kada unutar toga porezni savjetnik izradi određeno mišljenje, poreznu prijavu ili financijsko izvješće. Situacija je drugačija ako se porezni savjetnik na temelju pojedinačnog naloga obveže na izradu djela, bez obveze pružanja poreznog savjetovanja. U tom slučaju može doći do primjene odredbi ZOO-a o ugovoru o djelu, i to prvenstveno onih koje se tiču odgovornosti poreznog savjetnika za nedostatke na isporučenom djelu.

Prava i obveze poreznog savjetnika prožimaju se od predugovorne faze, tijekom trajanja ugovora, ali i nakon njegova prestanka. Jedna od takvih obveza jest i dužnost čuvanja poslovne tajne, koju izričito propisuje i sam Zakon o poreznom savjetništvu. Ostale obveze proizlaze iz specifičnog sadržaja naloga koji može ići od pojedinačne obveze izrade određenog mišljenja do kontinuirane obveze savjetovanja, koja uključuje i dodatne poslove knjigovodstva, izrade poreznih prijava i financijskih izvješća do zastupanja pred poreznim tijelima i sudjelovanja u upravnim sporovima.

## THE TAX CONSULTANCY CONTRACT

This paper analyses the legal nature of the tax consultancy contract, as well as the rights and obligations of the parties. There is no nominated contract in Croatian law to which this contract could by its nature correspond. It is hence proposed, following the example of German law, that the tax consultancy contract should be considered as an innominate contract for the management of another's affairs. Reference is therefore made to the appropriate application of the norms of the mandate contract in the Croatian Civil Obligations Act. Attention is drawn to the dominant performance of the contract, which may contain elements of both a contract of work and of a service contract. The contract for the management of another's affairs is distinguished from "unmixed" service contracts and contracts of work. The paper also outlines the legal consequences of the delimitation of the characteristic performance of service contracts and contracts of work in the tax consultancy contract. It describes the rights and obligations of the parties, especially the tax advisor through pre-contractual actions, during and after the termination of the contract.

**Keywords:** tax consultancy contract, legal nature of the contract, contract on the management of another's affairs, rights and obligations of the tax consultant

**Ivan Akrap**, PhD, Senior Lecturer, Department of Professional Studies of the University of Split