

Prof. dr. sc. Nataša Žunić Kovačević*
Matteo Cvenček, mag. iur.**

POREZNA EVAZIJA I POREZNI NADZOR U SVJETLU DIREKTIVE O ADMINISTRATIVNOJ SURADNJI (DAC) I TERET DOKAZIVANJA U PRAVNOJ PRAKSI

UDK: 336.22
336.22 : 347.94
DOI: 10.31141/zrpf.2022.59.145.549
Pregledni znanstveni rad
Primljeno: 20. 1. 2022.

U ovome se radu razmatraju postupci utvrđivanja i oporezivanja nesrazmjera dohotka i imovine kroz prizmu administrativne suradnje i pitanje tereta dokazivanja. Naime, kao i u drugim poreznim postupcima, teret dokazivanja treba biti podijeljen po kriterijima porezne pravednosti između poreznog obveznika i poreznog tijela. Prije svega, u radu će biti prikazana administrativna suradnja koja često prethodi i koja je nužna za pokretanje spomenutih postupaka, ali i kako je pandemija COVID-a 19 utjecala na takvu suradnju. Važno je na početku i definirati pojam nesrazmjera dohotka i imovine. Cilj ove analize jest istražiti pravila o teretu dokazivanja u takvim postupcima te prikazati kako se pravila o teretu dokazivanja provode u praksi. Proučit će se i praksa CJEU-a, koji je svojom interpretacijom europskih propisa donio značajne zaključke kako teret dokazivanja u poreznim postupcima treba biti raspodijeljen. Postupci utvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine zanimljivi su zbog svoga značaja, a taj značaj ne predstavlja broj predmeta, već u prvome redu iznos poreza koji bi trebao biti uplaćen u državni proračun. Naposljetku, u radu će se ilustrirati kako funkcioniraju odnosno kako bi trebala funkcionirati pravila o teretu dokazivanja u alternativnim načinima rješavanja poreznih sporova.

Ključne riječi: *direktive o administrativnoj suradnji (DAC), teret dokazivanja, nesrazmjer dohotka i imovine, utvrđivanje poreza, porezni postupak, porezno pravo*

1. UVODNE NAPOMENE

U proteklo se vrijeme sve učestalije u javnom prostoru pojavljuju informacije o poreznim evazijama koje su otkrivene utvrđivanjem značajnih odstupanja glede dohotka fizičkih osoba i njihove imovine. Naime, nesrazmjer između dohotka i imovine javlja se kao posljedica neprijavlivanja ili lažnog prikazivanja dohotka koji nije nužno stečen na nezakoniti način, a oporeziv je. Imajući u vidu značaj poreznih

* Prof. dr. sc. Nataša Žunić Kovačević, redovna profesorica i predstojnica Katedre za financijsko pravo Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, zunic@pravri.hr

** Matteo Cvenček, mag. iur., doktorand na Pravnom fakultetu Sveučilišta u Rijeci, matteo.cvencek@gmail.com

prihoda koji imaju primat među svim ostalim javnim prihodima te imajući na umu zahtjev i nužnost ostvarivanja porezne pravde, sasvim je logično da je ovo, donedavno „sivo“ područje, zaslužilo ne samo regulaciju, već i najbolju moguću regulaciju. Nadalje, valja napomenuti da se čak i ona imovina koja je stečena protupravnom radnjom odnosno kaznenim djelom može oporezivati te treba pritom istaknuti kako se u pogledu dokazivanja, u smislu snošenja toga tereta, pravila razlikuju ovisno o postupku o kojemu je riječ (npr. parnični postupak, kazneni postupak, porezni postupak itd.).¹ U okviru otkrivanja poreznih prijevara i kaznenih djela povezanih izravno ili neizravno s poreznom utajom važnu ulogu ima Samostalni sektor za financijske istrage (SSFI) koji je ustrojen 1. srpnja 2017. godine u Središnjem uredu Porezne uprave.²

Da bi se uopće počeo provoditi postupak utvrđivanja i oporezivanja nesrazmjera dohotka i imovine, potrebno je prije svega da se kod poreznih službenika koji se bave ovakvim predmetima pojavi sumnja u spomenuti nesrazmjer odnosno nije dovoljno da se samo pojavi subjektivni osjećaj da je netko „prebogat“ ili da je netko na „lošem glasu“ zbog velike imovine i nezatnog rada. Drugim riječima, da bi se postupak utvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine mogao pokrenuti, mora postojati dovoljno činjeničnog supstrata s materijalnim dokazima (npr. ugovorima, dokumentima, izvodima iz bankovnih računa ili popisima transakcija itd.) prije pokretanja postupka te bi se samim time teret dokazivanja da nije riječ o nesrazmjeru dohotka i imovine mogao prebaciti na poreznog obveznika. Ovakav stav čija je osnova zabrana automatskog prebacivanja tereta dokazivanja na poreznog obveznika iskazan je i u bogatoj praksi Suda Europske unije (engl. *Court of Justice of the European Union*; dalje u tekstu: CJEU) glede odlučivanja o pitanjima primjene europskoga prava.³ Dakle, interpretacija CJEU-a glede osnovnih poreznih načela Europske unije (dalje u tekstu: EU) čini polazišnu točku ne samo za negativnu integraciju prava EU-a, već i onaj kamen temeljac uperen k recepciji

¹ Glede oporezivanja „kriminala“ (npr. dohotka od preprodaje droga) i one imovine koja predstavlja svojevrsni „višak“ imovine, može se oporezivati isključivo onaj dio imovine koji je stečen protupravnom aktivnošću pod pretpostavkom da spomenuti višak nije oduzet po pravomoćnom okončanju kaznenoga postupka. Stoga je jako važna koordinacija i suradnja između tijela kaznenoga progona (DORH-a i policije) kako bi se mogao oporezivati isključivo taj višak. U protivnom bi osoba kojoj je utvrđen porez na ovaj način i za taj višak imala pravo potraživati povrat istoga. Vidi: Dragan Novosel, „Financijske istrage i progon počinitelja gospodarskog kriminaliteta“, *Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu* 14, br. 2 (2007.): 781.

² U SSFI ustrojavaju se: 1. Služba za otkrivanje i financijske istrage organiziranih poreznih i gospodarskih prijevara; 2. Služba za otkrivanje i financijske istrage nezakonito stečene imovine te 3. Služba za suradnju s tijelima kaznenog progona i obavještajnim agencijama. S druge strane, uloga i glavni ciljevi djelovanja jesu: otkriti i istražiti osobe s visokim rizicima koji ukazuju na organizirani kriminalitet, koruptivna kaznena djela i kaznena djela subvencijskih prijevara; pružiti potporu tijelima kaznenog progona i obavještajnim agencijama u vidu financijskih analiza i istraga u predmetima organiziranog kriminaliteta, koruptivnih kaznenih djela i kaznenih djela subvencijskih prijevara te potaknuti porezne obveznike na dobrovoljno ispunjenje poreznih obveza. Vidi: *Porezna uprava*, pristup 17. ožujka 2021., <https://www.porezna-uprava.hr/bi/Stranice/Financijske-istrage.aspx>.

³ CJEU ne ulazi u meritum slučaja donoseći bilo kakvu vrstu odluke ili pravorijeka, već je na temelju članka 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (pročišćena verzija) [2016.], SL C 202 (dalje u tekstu: UFEU) nadležan odlučivati o prethodnim pitanjima koja se tiču tumačenja osnivačkih ugovora te valjanosti i tumačenja akata institucija, tijela, ureda ili agencija EU-a.

takvih tumačenja radi primjene nacionalnih poreznih pravila i načela. Dodatno, da bi Porezna uprava doznala još informacija koje su joj potrebne radi provjere određenih podataka i ustanovljavanja sumnje, ista može zatražiti podatke od poreznog obveznika o određenim pitanjima od interesa i prije pokretanja poreznoga nadzora.⁴

U slučaju da postoji dostatan stupanj sumnje da određeni porezni obveznik ima razvidan nesrazmjer između dohotka i imovine, tada Porezna uprava s punim pravom može vlastitom odlukom pokrenuti porezni nadzor. Time započinje i formalni dio odnosno postupak u kojemu bi trebala biti uspostavljena i prisutna svekolika suradnja te komunikacija između poreznog obveznika i Porezne uprave. U tom je dijelu teret dokazivanja u pravilu podijeljen ili bi barem trebao biti pravično podijeljen između poreznog obveznika i Porezne uprave, a sve u svrhu utvrđivanja odnosno neutvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine poreznog obveznika.

Prema podacima dostupnima u medijima, broj ovih postupaka koji se pokreću iz godine u godinu ne raste, čak se i smanjuje, što zbog kapaciteta Porezne uprave, što zbog sve težeg otkrivanja nesrazmjera. Međutim, iznosi nesrazmjera dohotka i imovine variraju ovisno o godini. Provođenje postupka utvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine sastoji se od pet koraka: a) prikupljanje podataka o rizičnim poreznim obveznicima; b) utvrđivanje prioriteta od strane Područnog ureda; c) analiza podataka bitnih za oporezivanje, uključujući i promet bankovnih računa; d) donošenje „zaključka“ ima li ili nema osnove za nadzor te e) uručenje Obavijesti o poreznom nadzoru i obrazaca o izvorima stjecanja imovine.⁵ Ovi se koraci posebno u pogledu prikupljanja i usporedbe podataka provode temeljem članaka 88. te 89. Zakona o porezu na dohodak (dalje u tekstu: Zpdoh).⁶ Naime, prema navedenim odredbama, Porezna uprava dužna je radi pravilnog utvrđivanja porezne obveze tijekom poreznog razdoblja uspoređivati podatke o fizičkim osobama kojima raspolaze te na temelju takvih uspoređenih podataka prikupiti ostale podatke bitne za oporezivanje. Drugim riječima, prema izričitoj zakonskoj odredbi, podatke koji su prikupljeni temeljem odredbi Zpdoh-a Porezna uprava dužna je međusobno uspoređivati. Od 2017. do 2019. godine, Porezna uprava pokrenula je ukupno 110 postupaka poreznog nadzora radi utvrđivanja i oporezivanja nesrazmjera dohotka i imovine, što u prosjeku znači da je pokrenula 36 ili 37 nadzora godišnje. Uručena su 234 zapisnika, od kojih čak 198 s utvrđenim nepravilnostima te je doneseno ukupno 170 rješenja, a broj izvršnih rješenja iznosio je 106. Stoga Porezna uprava tvrdi da je provjerama došla do podatka o nesrazmjeru dohotka i imovine u iznosu

⁴ Ova je situacija moguća u slučaju da Porezna uprava uvidi nepotpune ili netočne podatke porezne prijave kojima bi se mogla ostvariti porezna evazija, a posljedično tome, moguće je da nastane i nesrazmjer dohotka i imovine. Naravno, u slučaju da je takva praksa ostvarena i u proteklim poreznim razdobljima, moguće je da je već rezultirala neprimjerenim bogaćenjem poreznih obveznika. Vidi članke 78. i 79. Općeg poreznog zakona, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20. (dalje u tekstu: OPZ).

⁵ *NI*, pristup 28. travnja 2021., <https://hr.n1info.com/vijesti/a480133-porezna-u-tri-godine-samo-110-puta-provjeravala-nesrazmjer-imovine/>.

⁶ Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20. (dalje u tekstu: Zpdoh).

od gotovo 265 milijuna kuna, dok je manjak uplaćenog poreza, koji je tada država razrezala onima uhvaćenima u provjeri, 110 milijuna kuna.⁷ Drugi, opširniji podaci pokazuju da je u devet godina, od 2010. do kraja 2018. godine, Porezna uprava kod 970 građana utvrdila nesrazmjer između iskazanog dohotka i stečene imovine u ukupnom iznosu od 1,425 milijarde kuna, a to znači da su državu pokušali oštetiti za najmanje pola milijarde kuna prihoda.⁸ Nadalje, prema obavijesti Ministarstva financija iz 2012. godine, javno se iznosi podatak kako je u razdoblju od 2009. do 2011. bilo pokrenuto oko 2000 postupaka i doneseno oko 150 rješenja, a poreznici su samo te 2012. godine bili pred okončanjem postupka i izdavanjem rješenja za još 38 građana kod kojih je utvrđen nesrazmjer od oko 62 milijuna kuna. Porezna je uprava te 2012. godine također izdala deset rješenja poreznim obveznicima kod kojih je utvrđen nesrazmjer između dohotka i imovine koju su stekli u protekle tri godine, a utvrđeni nesrazmjer iznosio je oko 17 milijuna kuna, što znači da su ti građani na ime poreza državi trebali platiti oko osam milijuna kuna.⁹ Dodatno, u odgovoru na zastupničko pitanje iznosi se da su u provedenim poreznim postupcima vezanima za utvrđivanje nesrazmjera između iskazanog dohotka i imovine od 2010. do kraja 2017. godine u 895 slučajeva utvrđene nepravilnosti.¹⁰ Podaci po godinama od 2010. do 2020. detaljno su sistematizirani te je razvidno da su u tom periodu utvrđene porezne obveze u iznosu od gotovo 200 milijuna kuna po osnovi nesrazmjera dohotka i imovine.¹¹

Važno je napomenuti i da je sukladno promjenama poreznoga zakonodavstva povećana i porezna stopa na temelju koje se oporezuje nesrazmjer između dohotka i imovine koji sačinjava poreznu osnovicu poreza na dohodak. Navedena se porezna stopa mijenjala i varirala, uglavnom povećavala, s ciljem kako bi se obeshrabilo porezne obveznike u neprijavlivanju ili lažiranju podataka bitnih za oporezivanje. Danas, prema važećem Zpdoh-u, točnije prema članku 78. Zpdoh-a kojim se regulira utvrđivanje poreza na dohodak od drugog dohotka po osnovi razlike vrijednosti imovine i visine sredstava kojima je stečena, predviđena je porezna stopa poreza na dohodak obračunatom prema članku 76. Zpdoh-a od 30 %, dok se obračunati porez na dohodak uvećava za čak 100 %. O važnosti ovakvih postupaka, kojima se nastoji ostvariti poreznu pravdu i spriječiti razne malverzacije, suvišno je i pisati. Naime, dovoljno je pogledati iznose nesrazmjera koji su prikriveni i uz to iznose poreza

⁷ NI, pristup 28. travnja 2021., <https://hr.n1info.com/vijesti/a480133-porezna-u-tri-godine-samo-110-puta-provjeravala-nesrazmjer-imovine/>.

⁸ Novi list, pristup 28. travnja 2021., <https://www.novolist.hr/novosti/hrvatska/porezna-uprava-je-u-devet-godina-utvrdila-nepoznat-izvor-imovine-kod-970-gradana-sto-im-se-dogodilo/>.

⁹ Ministarstvo financija, pristup 28. travnja 2021., <https://mfinfo.gov.hr/vijesti/poreznici-izdali-deset-rjesenja-gradjanima-kod-kojih-je-utvrdjen-nesrazmjer-prihoda-i-imovine/1560>.

¹⁰ Vlada Republike Hrvatske, pristup 28. travnja 2021., <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/2016/Sjednice/2018/07%20srpanj/108%20sjednica%20VRH/108%20-%202024.2.pdf>.

¹¹ Detaljno vidi u: Božidar Kutleša, „Nesrazmjer – utvrđivanje drugog dohotka po osnovi razlike vrijednosti nabavljene imovine i ostalih izdataka u odnosu na zakonito stečene primitke“, u: *Zbornik radova 8. savjetovanja novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi* (Zagreb: Organizator, 2020.), 31.

koji nije ubran. Upravo takve basnoslovne brojke daju dodatan poticaj nadležnim institucijama da se ovim postupcima bave još više i kvalitetnije.¹²

Da bi Porezna uprava uopće došla do podataka i činjenica bitnih za oporezivanje kojima bi mogla utvrditi nesrazmjer dohotka i imovine poreznog obveznika, mora posegnuti za mehanizmima koji joj omogućavaju suradnju u poreznim stvarima s drugim administracijama koje vode službene evidencije. Treba istaknuti i da je takva suradnja često prekogranična te da se obično samo na taj način može doći do podataka i činjenica temeljem kojih se može pokrenuti navedeni postupak i oporezivati takav nesrazmjer. Naime, suradnja se u današnje vrijeme, pogotovo na razini EU-a, čini kao *conditio sine qua non* za provođenje potpunog poreznog nadzora koji bi na koncu rezultirao utvrđivanjem i oporezivanjem nesrazmjera dohotka i imovine poreznih obveznika.

U ovome će se radu dalje analizirati postupci utvrđivanja nesrazmjera imovine i dohotka s aspekta tereta dokazivanja. U sljedećem dijelu 2. *Definiranje nesrazmjera dohotka i imovine te opća pravila o teretu dokazivanja prema hrvatskom pozitivnopravnom okviru u kontekstu poreznoga prava* razmatrat će se opća pravila o teretu dokazivanja u nacionalnom okviru i kontekstu. Nadalje, pod 3. *Porezni nadzor i teret dokazivanja* proučit će se porezni nadzor te kako je teret dokazivanja podijeljen jednom kada je porezni nadzor pokrenut nastavno na postupak utvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine. Dalje će se u radu donijeti ocjena i zaključak o tome kako pravila o teretu dokazivanja funkcioniraju u praksi kada su posrijedi postupci utvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine (4. *Teret dokazivanja u hrvatskoj pravnoj praksi*) te će se ilustrirati stajališta CJEU-a o teretu dokazivanja u poreznim postupcima koje je zauzeo i argumentirao interpretirajući europsko pravo (5. *Sudska praksa CJEU-a u svjetlu tereta dokazivanja*). Nakon analize sudske prakse, istražiti će se i prikazati utjecaj pandemije COVID-a na administrativnu suradnju i primjenu DAC-a (6. *Administrativna suradnja u nacionalnom i europskom kontekstu – utjecaj pandemije COVID-a na primjenu DAC-a*). Naposljetku će se pod 7. *Teret dokazivanja i alternativni načini rješavanja poreznih sporova* analizirati kako bi se pravila o teretu dokazivanja mogla razlikovati u odnosu na klasični porezni postupak te će se u zaključku rada nastojati dati ocjena postojećih pravila i stvarnoga stanja u pogledu primjene tih pravila u postupcima utvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine.

¹² Dodatno valja istaknuti da se u postupcima utvrđivanja razlike između stečene imovine i dokazanih sredstava za stjecanje te imovine porezni nadzor iznimno može obavljati za razdoblje od šest godina računajući od dana kada je zastara počela teći, pa iz toga proizlazi i veliki vremenski obuhvat razdoblja nadzora utvrđivanja drugog dohotka po toj osnovi. Stoga, prilikom ocjene cjelokupnog stanja odnosno gore iznesenih brojki potrebno je uzeti u obzir i ovaj nemali vremenski obuhvat koji u jednu ruku otežava poreznim službenicima utvrđivanje činjeničnog stanja, a u drugu poreznim obveznicima otežava dokazivanje stečenih sredstava. No, radi konzistentnosti poreznoga sustava može se primijetiti da je ovaj rok dosljedan i jednak drugim poreznim postupcima te da bi različito određivanje rokova utjecalo na ostvarivanje zahtjeva porezne pravde. Vidi: Mate Akrap, „Drugi dohodak po osnovi razlike vrijednosti imovine i visine sredstava kojima je stečena“, *Pravo i porezi* 20, br. 4 (2018.): 33.

2. DEFINIRANJE NESRAZMJERA DOHOTKA I IMOVINE TE OPĆA PRAVILA O TERETU DOKAZIVANJA PREMA HRVATSKOM POZITIVNOPRAVNOM OKVIRU U KONTEKSTU POREZNOGA PRAVA

Prije analize tereta dokazivanja u okviru postupaka pokrenutih radi utvrđivanja i oporezivanja nesrazmjera dohotka i imovine valja istražiti i dati kratki osvrt na značenje nesrazmjera dohotka i imovine odnosno na moguću definiciju ove formulacije. Naime, nakon proučavanja komparativnog uređenja ove pojave, može se zaključiti da nema jedinstvene definicije nesrazmjera dohotka i imovine kao ni općeprihvaćenog stajališta koji su sve porezni oblici kreatori navedenoga nesrazmjera. Definicija stoga može biti prikazana kroz elemente koji moraju biti zadovoljeni da bi se osvario nesrazmjer dohotka i imovine u poreznom smislu. Pojedinačni se elementi razlikuju s obzirom na promatrana nacionalna porezna zakonodavstva, a zajednički nazivnik svima jest: gruba razlika između ostvarenog dohotka (po bilo kojoj osnovi – samostalni rad, nesamostalni rad itd.) i tržišne vrijednosti stečene imovine (npr. vlasništvo nad hotelskim kompleksom). Pojam nesrazmjera prema tome odgovara opisu da porezni obveznik „nema pokrića za stečenu imovinu”, a iz navedenog proizlazi važnost upravljanja prihodima odnosno upravljanja prijavljenim prihodima (tal. *gestione del dichiarato*).

Teret dokazivanja jedan je od najvažnijih procesnih elemenata svakog poreznog ili sudskog postupka. Isto se pitanje provlači kroz sve vrste postupaka, osobito građanskih i kaznenih sudskih postupaka. Stoga se ovaj institut uobičajeno povezuje upravo s građanskim i kaznenim postupcima.¹³ Uvriježena opća pravila propisuju da teret dokazivanja pada na onoga odnosno da taj teret snosi ona strana koja nešto tvrdi. Promatrajući opće upravne postupke uz propis koji uređuje opća pravila upravnog postupka, stranka je dužna iznijeti točno, istinito i određeno činjenično stanje na kojemu temelji svoj zahtjev te je također dužna svoje navode potkrijepiti dokazima. Izuzetak jest slučaj u kojemu se izneseni argumenti mogu potkrijepiti općepoznatim činjenicama koje nema potrebe dokazivati. Važnost ovoga instituta ogleda se u činjenici da će javnopravno tijelo odbiti zahtjev stranke ne ponudi li ili ako ne podnese tražene dokaze.¹⁴ U poreznom postupku koji je ustvari jedan od specifičnih upravnih postupaka teret dokazivanja snosi porezni obveznik za činjenice koje smanjuju ili ukidaju porez. Međutim, porezno tijelo snosi teret dokazivanja za činjenice koje utemeljuju porez odnosno za one činjenice koje dovode do nastanka porezne obveze o čijem utvrđivanju ovisi donošenje zakonite i pravilne odluke.¹⁵ Već se iz ovog pregleda općih i posebnih postupovnih pravila može razaznati da u poreznim stvarima porezna tijela također moraju imati dokaze, odnosno da moraju

¹³ Alen Rajko, „Primjena pravila o teretu dokazivanja u upravnom postupku i upravnom sporu“, *IusInfo* (2019): 1, <https://www.iusinfo.hr/strucni-clanci/CLN20V01D2019B1239>.

¹⁴ Čl. 47. st. 3. i 4. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine, br. 47/09. (dalje u tekstu: ZUP).

¹⁵ Čl. 88. OPZ-a.

dokazati postojanje činjeničnog supstrata da bi mogla donositi zakonite i pravilne odluke. Dakle, poreznom se obvezniku ne može izravno prebaciti teret dokazivanja, a da porezna tijela odnosno Porezna uprava ne snosi ikakav teret, što povećava i razinu kontrole činjeničnog supstrata od strane poreznih tijela prije donošenja bilo kakve odluke.¹⁶

Nakon iznesenih općih i posebnih pravila o teretu dokazivanja, valja odrediti i pojam tereta dokazivanja, točnije važno je odrediti kakve se sve aktivnosti pod tim pojmom podrazumijevaju. Iako postoje mnogobrojne definicije i objašnjenja termina tereta dokazivanja, što je uvjetovano ponajprije pravnim sustavom o kojemu je riječ,¹⁷ za potrebe ovoga rada važno je odrediti suštinu navedenog termina odnosno glavne elemente tereta dokazivanja. Prema tome teret dokazivanja mogao bi označavati određeni napor, bilo vremenski bilo materijalni, u dokazivanju iznesenih pravno relevantnih činjenica. Rajko, primjerice, kada piše o europskoj pravnoj tradiciji, pojam tereta dokazivanja dijeli na subjektivni i objektivni, pri čemu subjektivni pojam označava kao perspektivu stranaka te odgovara na pitanja tko snosi teret dokazivanja i koji su uvjeti da se toga tereta oslobode, dok onaj objektivni označava kao perspektivu suda koja pomiče fokus s pitanja tko snosi teret dokazivanja na pitanje o kriterijima odlučivanja u situaciji *non liquet* te za razliku od subjektivnog tereta dokazivanja koji tereti stranke od samoga početka postupka, objektivni teret dokazivanja igra ulogu na kraju dokaznog postupka (kada su iscrpljeni svi dokazi i dokazna sredstva). Naravno, važno je napomenuti da teret dokazivanja mora imati pravni karakter prema kojemu pravila koja ga uređuju moraju biti apstraktno i generalno određena te proizlaziti iz norme čije su pretpostavke ostale nedokazane.¹⁸

Osim navedenog pojma, potrebno je objasniti i što bi to značili termini pravno relevantne činjenice, dokaz, dokazivanje i dokazni instrumenti ili sredstva. Naime, spomenuti su termini izravno povezani s teretom dokazivanja te se na temelju istih izrađuju pravna pravila. Naime, pravno relevantna činjenica označava samo onu činjenicu koja je bitna da bi se potkrijepila određena tvrnja u određenom postupku. Drugim riječima, svaki porezni službenik ili upravni sudac koji vodi porezni ili upravnosudski postupak dužan je prije svega provesti selekciju i odbaciti sve ono irelevantno od relevantnog, pa tako i predložene činjenice koje je potrebno dokazati putem dokaznih sredstava.¹⁹ S druge strane, dokazi su, prema Borkoviću, procesna

¹⁶ Nataša Žunić Kovačević i Matteo Cvenček, „Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR“, *Hrvatska pravna revija* 20, br. 7-8 (2020): 84-85.

¹⁷ Pravna shvaćanja o teretu dokazivanja razlikuju se prvenstveno zbog pravne tradicije koja je razvijena ili manje razvijena u određenim državama, a na koju se oslanja čitavi pravni sustav određene države. Primjerice, razlikuju se pravna shvaćanja u pogledu tereta dokazivanja u pravnim sustavima koji su izgrađeni na anglosaksonskoj pravnoj tradiciji od onih pravnih sustava koji sačinjavaju dio europskog kontinentalnog sustava.

¹⁸ Dokazivanje se, pak, može definirati kao poduzimanje procesnih radnji u postupku radi utvrđivanja pravno relevantnih činjenica u postupku. Rajko, „Primjena pravila o teretu dokazivanja u upravnom postupku i upravnom sporu“, 1.

¹⁹ Primjerice, za dokazivanje postojanja određene porezne obveze poreznom će službeniku koristiti fakture, otpremnice i slični dokumenti nekog poduzetnika odnosno njihov sadržaj, dok će potpuno nebitno biti predlagati kao činjenicu da je „pošten“ i dokaz koji sačinjava iskaz prijatelja/svjedoka da je taj poduzetnik inače „najpoštenija“ osoba koju poznaje i da zbog toga zasigurno neće imati nikakvih poreznih obveza mimo one koju je poduzetnik sam prijavio u poreznoj prijavi.

sredstva koja služe stjecanju prave predodžbe o činjenicama koje se utvrđuju,²⁰ a inače mogu biti materijalne (npr. priznanica) ili nematerijalne prirode (npr. verbalni iskaz svjedoka koji ipak postaje materijalan pisanjem zapisnika).²¹

3. POREZNI NADZOR I TERET DOKAZIVANJA

Nakon ovog kratkog osvrta na općenita pravila, shvaćanja i pojmove tereta dokazivanja i svih onih pojmova koji se uz njega vezuju, potrebno je istražiti i kako je prema hrvatskom pozitivnopravnom zakonodavstvu percipiran teret dokazivanja u poreznom nadzoru odnosno kako je pravnim normama određen i pravno shvaćen. Ovo valja istražiti najviše zbog činjenice da se porezni nadzor provodi upravo u slučaju kada bivaju pokrenuti i postupci utvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine te da se baš u postupku poreznog nadzora dolazi do velikog broja dokaza.

Porezni nadzor definiran je člankom 115. stavkom 1. OPZ-a kao dio poreznopravnog odnosa u kojem Porezna uprava i Carinska uprava te druga porezna tijela provode postupak provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje poreznih obveznika i drugih osoba, a prema stavku 2. navedenog članka i propisa određuje se da se isti provodi prema propisima po kojima su regulirane pojedine vrste poreza. Dakle, za utvrđivanje i oporezivanje nesrazmjera između dohotka i imovine bit će ključan Zpdoh i njegove odredbe. Drugim riječima, porezni je nadzor inspeksijski nadzor Porezne uprave, a provodi se kao redovan porezni nadzor ili kao nadzor poreznokaznenih djela.²² Prema Vukšiću, strateški cilj poreznog nadzora jest učinkovit i ekonomičan nadzor pravilnosti obračunavanja i plaćanja poreza i drugih javnih davanja.²³ Inače, porezna uprava, osim poreznog nadzora, provodi i provjeru te neizravni nadzor.²⁴ Ovome treba pridodati i da su sudionici poreznoga nadzora porezni obveznici ili njihovi predstavnici odnosno zastupnici te Porezna uprava, kao i da porezni nadzor obavljaju porezni revizori, porezni inspektori i drugi državni službenici ovlašteni za njegovu provedbu.²⁵

²⁰ Rajko, „Primjena pravila o teretu dokazivanja u upravnom postupku i upravnom sporu“, 2.

²¹ Primjerice, činjenica koju iznosi stranka da nema poreznog duga bit će dokazana u slučaju da stranka podnese priznanicu da je uplatila iznos i eventualnu pripadajuću zakonsku kamatu određenu poreznim rješenjem. U tom slučaju priznanica će biti dokaz za stranku koja ju je podnijela tj. za poreznog obveznika.

²² Zdravko Vukšić, „Kontrola kvalitete poreznog nadzora“, *Hrvatska pravna revija* 9, br. 1 (2008): 53.

²³ Strategija Porezne uprave određuje sljedeće podciljeve poreznog nadzora: 1. ujednačavanje postupanja na razini Porezne uprave; 2. objektivna odabir poreznih obveznika za nadzor; 3. povećanje učinkovitosti usmjeravanje nadzora na najrizičnije porezne obveznike; 4. uvođenje i primjena računalnih alata za elektronički nadzor te 5. kvalitetnije praćenje rezultata poreznog nadzora. Zdravko Vukšić, „Uloga poreznih posrednika u poreznom nadzoru“, *Porezni vjesnik* 21, br. 3 (2012): 58.

²⁴ Prema podacima Porezne uprave, rezultati poreznog nadzora od 2013. do 2015. godine jesu sljedeći: 1. porezni nadzor prosječno je obavljalo 637 inspektora; 2. pokrenuto je prosječno 3639 prekršajnih postupaka godišnje; 3. podneseno je prosječno više od 88 kaznenih prijava godišnje; 4. novoutvrđeni proračunski prihodi iznose prosječno 1,4 milijarde kn godišnje te 5. novoutvrđene obveze po inspektoratu iznose prosječno 2,2 milijuna kuna godišnje. Vidi: Institut za javne financije i Porezni vjesnik, ur., *Porezni nadzor* (Zagreb: DENONA, 2016.), 4.

²⁵ Institut za javne financije i Porezni vjesnik, ur., *Porezni nadzor*, 5.

Nastavno na opću ilustraciju poreznoga nadzora, za potrebe ovoga rada nužno je proučiti i odrediti teret dokazivanja u postupku poreznoga nadzora, i to najprije u subjektivnom smislu. Naime, pravila koja su dana OPZ-om, a iznesena su *supra* pod 2. *Opća pravila o teretu dokazivanja prema hrvatskom pozitivnopravnom okviru u kontekstu poreznoga prava*, primjenjiva su i primjenjuju se i u ovim postupcima. Dakle, pravila određena člankom 88. OPZ-a vrijede i u ovome slučaju, a tek podredno tj. supsidijarno ako nešto njima nije uređeno može doći do primjene generalnih odredaba ZUP-a u pogledu tereta dokazivanja. U tom kontekstu valja podsjetiti da je porezno tijelo odnosno Porezna uprava dužna utvrditi sve činjenice bez obzira na to idu li u korist ili na teret poreznom obvezniku. Ova maksima u biti predstavlja jedno od glavnih načela poreznoga postupka prema kojemu cilj poreznoga postupka nije utvrditi formalnu ili postupovnu istinu, već onu materijalnu.²⁶ Imajući u vidu upravo taj teret poreznih tijela odnosno Porezne uprave, potrebno je povezati ga s ovlastima s kojima porezni službenici raspolažu. Drugim riječima, nemoguće je zasebno promatrati ovlasti Porezne uprave i teret dokazivanja koji ona snosi, i to zato što su njezine ovlasti takve da ujedno predstavljaju i dužnosti. Naime, kada Porezna uprava ne bi raspolagala ovlastima kojima bi primjerice zatražila dokumentaciju od drugog službenog tijela logično je da bi se takav teret prevalio na poreznog obveznika koji bi bio dužan pribaviti takvu dokumentaciju.²⁷ Dodatno, Porezna se uprava služi raznovrsnim metodama²⁸ kako bi provodila porezni nadzor na najefikasniji i najekonomičniji mogući način.²⁹

S druge strane, valja spomenuti i sredstva koja stoje na raspolaganju poreznim obveznicima tijekom poreznoga nadzora, kojima se isti služe u trenutku kada je došlo do nepovoljnog utvrđenja činjeničnog stanja i primjene pravnoga propisa, a shodno tome tada dolazi i do prebacivanja tereta dokazivanja na porezne obveznike. Prije sastavljanja zapisnika tako porezni obveznik ima pravo na obavijest o ishodu poreznoga nadzora te se tada u pravilu obavlja i zaključni razgovor. Na takav zapisnik porezni obveznik može podnijeti prigovor, a ako u njemu iznosi nove činjenice i

²⁶ Materijalna istina označava stvarno stanje stvari. Bolje rečeno, utvrđivanje takve istine nije ograničeno na istinu koja je isključivi produkt dokazivanja u postupku. Važno je naglasiti i da je načelo materijalne istine jedno od glavnih načela upravnoga postupka, za razliku od npr. kaznenoga postupka u kojemu vrijedi načelo postupovne ili formalne istine.

²⁷ Službene osobe Porezne uprave imaju sljedeće ovlasti: 1. prikupljanje, procjenu, evidentiranje, obradu i korištenje podataka i obavijesti; 2. pozivanje u službene prostorije; 3. prikupljanje obavijesti od poreznih obveznika i trećih osoba, provjeru poslovnih knjiga i evidencija poreznog obveznika i provjeru vjerodostojnosti i istinitosti isprava; 4. ulazak i pregled prostora u kojima se obavlja djelatnost; 5. utvrđivanje istovjetnosti osoba; 6. provjeru statusa i svojstva robe; 7. davanje upozorenja i naredbi; 8. privremeno oduzimanje predmeta, domaćih i stranih sredstava plaćanja; 8. vrijednosnica i dokumentacije; 9. izricanje privremene zabrane obavljanja djelatnosti te 10. pregled prometnih sredstava. Institut za javne financije i Porezni vjesnik, ur., *Porezni nadzor*, 5.

²⁸ Primjerice, Porezna se uprava može služiti direktnom metodom sučeljavanja primitaka i izdataka fizičke osobe ili pak metodom praćenja povećanja neto vrijednosti imovine. Vidi: Paulino Lonza, „Postupak oporezivanja nerazmjera primitaka i izdataka fizičkih osoba i njegova uloga u istragama kaznenih djela“, *Porezni vjesnik* 27, br. 12 (2018): 52-55.

²⁹ U praksi se često govori o statističkom poreznom nadzoru koji u sebi uključuje mnogobrojne metode (komparativne i druge) kojima Porezna uprava sebi olakšava posao prilikom odabira subjekta poreznoga nadzora te predmeta poreznoga nadzora. Vidi više u: Zdravko Vukšić, „Statistički porezni nadzor“, *Porezni vjesnik* 21, br. 4 (2012): 84-94.

materijalne dokaze, donosi se dopunski zapisnik protiv kojega se ne može podnijeti prigovor. Osim spomenutih, relativno novi *specificum* jest i mogućnost izricanja upravnih mjera tijekom poreznoga nadzora, kao i mogućnost izjavljivanja žalbe protiv rješenja kojime je upravna mjera određena. Dodatno, treba napomenuti i da su zakonskim okvirom određena i poneka ograničenja glede dopustivosti pokretanja poreznoga nadzora te da su tijekom poreznoga nadzora i pojedinih procesnih radnji detaljno uređeni čl. 120.-121. OPZ-a.

4. TERET DOKAZIVANJA U HRVATSKOJ PRAVNOJ PRAKSI

U ovome će se dijelu rada pokušati identificirati kakav je doista teret dokazivanja u pravnoj praksi tj. u upravnim sporovima odnosno na koji se način u praksi primjenjuju pravna pravila koja uređuju teret dokazivanja. Upravni sporovi o kojima će biti riječ odnosit će se na sporove povodom utvrđivanja i oporezivanja nesrazmjera dohotka i imovine, a analizirat će se presude Visokog upravnog suda Republike Hrvatske (dalje u tekstu: VUS) te Upravnoga suda u Splitu.

Vezano uz ove postupke, nužno je spomenuti i dvije odredbe OPZ-a koje su od procesnog značaja. No, jednako su važne jer sadrže opća načela poreznoga prava. Sukladno članku 11. stavku 1. OPZ-a, porezne činjenice moraju se utvrđivati prema njihovoj gospodarskoj biti. Prema sljedećem stavku, porezno tijelo utvrđuje poreznu obvezu prema posebnom propisu koji uređuje određenu vrstu poreza ako je prihod, dohodak, dobit ili druga procjenjiva korist ostvarena bez pravne osnove. Dakle, ovime je uvedeno načelo gospodarskog pristupa činjenicama bitnim za oporezivanje u hrvatsko porezno zakonodavstvo i porezni sustav. Treba naglasiti i kako se spomenutim načelom „utvrđuje prednost gospodarske metode u primjeni i tumačenju poreznih propisa, određuje što čini protupravno iskorištavanje porezno važnih činjenica ili provedbu bez pravne osnove“.³⁰ Porezna tijela stoga su ovlaštena i dužna promatrati sadržaj određenih operacija, što prevladava nad pukom ocjenom zadovoljavanja formalnosti uvedenih propisima.³¹ Članak 12. navedenog propisa jest odredba u kojoj je regulirana pojava prividnih pravnih poslova i koja *inter alia* predstavlja dodatno procesno pravilo. Pojam prividnog pravnog posla svoje uporište ima u građanskom odnosno civilnom pravu, a predstavlja nesklad između volje i očitovanja volje tj. mane volje. Nastaje u trenutku sporazumnog i namjernog očitovanja volje čime stranke određenog pravnog posla žele da se kod trećih izazove lažan dojam o sklapanju pravnog posla iako one u stvari ne žele da sporazum pravno djeluje.³² Shodno članku 12. OPZ-a, osnovu za utvrđivanje porezne obveze čini

³⁰ Ana, Rihter, „Načela poreznog/upravnog postupka“, *Porezni vjesnik* 25, br. 1 (2016): 44.

³¹ Metoda gospodarskog tumačenja ili gospodarskog pristupa imanentna je poreznom pravu. Tvorac ove ideje bio je njemački porezni stručnjak Enno Becker, zahvaljujući čijem utjecaju ova metoda biva ugrađena 1919. godine u zakonodavstvo Weimarske Republike. Od tada se pokreće razvoj ove ideje i ove metode, koja je u sudskoj praksi izborila primat. Vidi: Stjepan Gadžo, „Primjena i tumačenje poreznog prava: teorijsko-normativne osnove“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu* 70, br. 2-3 (2020): 391.

³² *IusInfo*, pristup 30. ožujka 2019., <http://www.iusinfo.hr/DailyContent/Topical.aspx?id=29042>.

prikriveni pravni posao u slučaju da se tim prividnim pravnim poslom prikriva neki drugi pravni posao. Procjena je li neki pravni posao prividan ili nije, obavlja se prema članku 11. OPZ-a.³³ Drugim riječima, temeljno mjerilo pri procjeni prividnosti pravnoga posla jest gospodarski učinak i gospodarska bit.³⁴ Ova pravila koja su smještena na samom početku OPZ-a igraju važnu ulogu u ostvarivanju porezne pravde te u postizanju materijalne istine.³⁵

Prva presuda koja je predmet analize ovoga rada jest presuda VUS-a iz 2017. godine čiji se predmet spora nadovezuje na porezni nadzor odnosno na postupak utvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine.³⁶ U postupku koji je prethodio upravnom sporu, na temelju prikupljenih činjenica bitnih za oporezivanje, tužiteljici su za porezno razdoblje 2010. godine utvrđeni primici u iznosu od 58.871,52 kn, izdaci u iznosu od 1.435.117,00 kn te joj je utvrđen nesrazmjer ostvarenih primitaka i stečene imovine u iznosu od 1.376.245,48 kn. Navedeni iznos nesrazmjera prema Zphod-u predstavlja neprijavljeni dohodak tužiteljice za 2010. godinu, tužiteljica nije dokazala izvore sredstava iz kojih je u 2010. godini kupila stan s lođom i tri garaže ukupne vrijednosti od 1.409.478,00 kn. Tužiteljica u upravnom sporu žalbom pred VUS-om osporava navedene tvrdnje zbog pogrešno i nepotpuno utvrđenog činjeničnog stanja, pogrešne primjene materijalnog prava te bitne povrede pravila sudskog postupka. Tužiteljica navodi da je sudjelovala u provođenju postupka prikupljanja podataka u svrhu utvrđivanja dohotka, ali da nije bila upozorena prilikom sastavljanja zapisnika da se treba očitovati o sredstvima kojima je kupljena predmetna nekretnina. Tužiteljica nije smatrala da se treba očitovati budući da je stekla od svoga oca putem lukrativnog pravnog posla, ugovorom o darovanju, sredstva u visini od milijun eura te da ih je koristila kako za podmiranje životnih troškova tako i za kupovinu sporne nekretnine. Navela je i da je imala novca na bankovnom računu Splitske potrebnog za kupovinu opisane nekretnine, kao i činjenicu da joj je sin imao više od milijun eura koje je oročio u Zagrebačkoj banci. Jednako tako smatra da nije bila dužna dokazati izvore sredstava za stečenu imovinu, već da su to dužna učiniti porezna tijela po službenoj dužnosti. VUS je, citirajući zakonske odredbe, iznio da je Porezna uprava dužna tijekom godine prikupljati podatke o oporezivim primicima fizičkih osoba, pratiti promet dobara i obavljati sve druge potrebne radnje, baš kao i provoditi usporedbu temeljem

³³ Zanimljivo je pogledati sentencu VUS-a iz 2016. godine iz koje je razvidno da je bitno utvrditi stvarno stanje stvari (materijalnu istinu) te ispravno interpretirati poduzimanje određenih pravnih poslova. U navedenoj sentenci koja se tiče poreznoga nadzora VUS ističe pravno shvaćanje prema kojemu tužitelj treba konkretno dokazati tvrdnje da su pločice ugrađene u poslovni prostor te da se loživo ulje koristi za grijanje poslovnog prostora i pri tome ističe da nije dovoljno samo priložiti račune za kupnju tih artikala. Ovakvo pravno shvaćanje nije vezano samo uz spomenutu materijalnu istinu i ispravnu interpretaciju, već i uz teret dokazivanja. Dakle, porezni obveznik snosi teret dokazivanja u pogledu potizanja materijalne istine, za sve one činjenice i okolnosti koje umanjuju ili ukidaju poreznu obvezu, a pasivnost poreznoga obveznika opravdan je razlog za njegovu penalizaciju. Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Usž 2414/2015-2 od 03. ožujka 2016.

³⁴ Rihter, „Načela poreznog/upravnog postupka“, 44.

³⁵ Žunić Kovačević i Cvenček, „Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR“, 88-89.

³⁶ Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Usž 590/2017-2 od 14. lipnja 2017.

podataka kojima Porezna uprava raspolaže, podataka koji su joj priopćeni od strane poreznog obveznika te podataka iz drugih izvora. Međutim, VUS je iznio pravno shvaćanje kojime je potvrdio izneseni zaključak od nižih sudskih i poreznih tijela da tužiteljica nije raspolagala 2010. godine sredstvima od primljenog dara kojima bi kupila nekretninu jer je ta sredstva već iskoristila za ranije stečene i adaptirane nekretnine. Iako je tužiteljica tvrdila da je novca imala na bankovnom računu u Splitskoj banci, o tome nije dostavila dokaz u prijašnjem tijeku postupka, a dokaze koje je podnijela VUS-u o tome isti je odbio razmatrati budući da je Zakonom o upravnim sporovima (dalje u tekstu: ZUS)³⁷ zabranjeno iznositi nove činjenice.

Ovakvo pravno shvaćanje VUS-a slijedi već usvojenu sudsku praksu prema kojoj se inzistira na tome da porezni obveznici moraju aktivno sudjelovati u postupku i promptno predlagati dokaze kojima potkrepljuju iznesene činjenice. U protivnom se pasivnost poreznih obveznika penalizira nerazmatranjem novih činjenica i dokaza koji bi bili predloženi pred najvišim upravnosudskim instancama, a ZUS daje temelj ovakvoj praksi. Drugim riječima, aktivnost poreznih obveznika nije ništa drugo već zahtjev koji slijedi logiku pravila o teretu dokazivanja iz OPZ-a prema kojemu je na poreznom obvezniku da dokaže sve one činjenice i okolnosti koje smanjuju ili ukidaju poreznu obvezu.

Potrebno se još kratko osvrnuti na jednu presudu Upravnoga suda u Splitu iz 2018. godine koja pokazuje kako Porezna uprava može u poreznom nadzoru utvrditi nesrazmjer i u pogledu drugih poreznih oblika poput PDV-a.³⁸ I u ovoj presudi razvidna je ustaljena upravnosudska praksa traženja aktivnog sudjelovanja poreznog obveznika. U navedenom je slučaju, između ostalog, nadzorom utvrđeno da je tužitelj u nadziranom razdoblju u pogonu „R.“ izdavao račune i putem paragon-bloka (u svibnju i u listopadu 2012. godine), uz objašnjenje da je registar-blagajna bila na popravku. Takve izdane račune iz paragon-bloka tužitelj nije dostavio u paragon-bloku iz kojeg su izdani. Pojedinačno ih je priložio uz obračun prometa za dan kad su izdani, a ni nakon što je od njega zatraženo nije dostavio paragon-blobove iz kojih su priloženi računi izdavani, baš kao što nije dostavio niti račune koji nedostaju prema serijskom broju te račune koji bi eventualno bili pogrešno ispisani (poništeni). U tom nadzoru, zbog navedenoga, utvrđena mu je nepravilnost koja ukazuje na neevidentiranje isporuka robe odnosno neobračunavanja poreza na dodanu vrijednost. Tužitelj nije vodio materijalno knjigovodstvo, nije radio godišnju inventuru te nije evidentirao sve isporuke robe. Stoga je Porezna uprava, kako zaključuje Upravni sud u Splitu, s pravom utvrdila razliku obveze poreza na dodanu vrijednost, a porezna je osnovica utvrđena temeljem poslovne dokumentacije. Nadalje, u ovome slučaju tužitelj je izdavao putne naloge te isplatio po toj osnovi sa žiro računa 57.000,00 kuna, a da nije priložio nikakve račune. Dakle, obavljena je isplata po nevjerodostojnim putnim nalogima, u vrijeme kada osoba kojoj je isplaćivan novac po osnovi putnih naloga nije imala status zaposlenika tužitelja.

³⁷ Čl. 69. st. 3. Zakona o upravnim sporovima, Narodne novine, br. 20/10., 143/12., 152/14., 94/16., 29/17. (dalje u tekstu: ZUS).

³⁸ Upravni sud u Splitu, Uslpn 36/2017-6 od 12. ožujka 2018.

U nadzoru je, primjerice, utvrđeno i da je isplaćivan pomorski dodatak u iznosu od 183.000,00 kuna, a da istovremeno tužitelj nije vodio nikakve evidencije. U knjigovodstvenoj dokumentaciji stoga nije bilo nikakvih dokaza tj. relevantnih isprava vezanih uz pomorski dodatak, a ni tužitelj nije dostavio nikakve dokaze, pa je stoga pomorski dodatak isplaćen osobi koja nije imala status zaposlenika u sporno vrijeme tretiran kao prihod od nesamostalnog rada. Tako je Porezna uprava obračunala porez na dohodak i prirez porezu na dohodak od nesamostalnog rada te doprinose za obvezna osiguranja iz plaće i na plaću. Upravni sud u Splitu zaključio je da je Porezna uprava u ovome konkretnome slučaju postupila pravilno i zakonito, što znači da se isti pridržavao ustaljene sudske prakse glede pravila o teretu dokazivanja iz OPZ-a te penalizacije pasivnosti poreznoga obveznika.

5. SUDSKA PRAKSA CJEU-A U SVJETLU TERETA DOKAZIVANJA

Poslije hrvatske pravne odnosno sudske prakse po pitanju tereta dokazivanja u upravnim sporovima koji kronološki slijede postupke utvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine te uvidom u praktičnu primjenu pravila o teretu dokazivanja iz OPZ-a u postupcima utvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine potrebno je istražiti i komparativna iskustva. Za potrebe pisanja ovoga rada bit će dan prikaz pravnih shvaćanja CJEU-a budući da je taj sud u posljednjih nekoliko dekada glavni kreator pravnih mišljenja u pogledu postupanja poreznih tijela odnosno Porezne uprave. Kao što je već *supra* naglašeno, CJEU ima ovlast samo interpretirati europsko pravo, no njegovi su zaključci toliko važni da se zbog autoriteta samoga suda prihvaćaju i primjenjuju u nacionalnim poreznim postupcima. Njegove se odluke uglavnom temelje na tumačenjima direktiva kada je posrijedi porezno pravo, a najčešći odgovori na prethodna pitanja doticala su se Direktive Vijeća 90/435/EEZ o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica (engl. *Council Directive on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States*; DZSO)³⁹ te se u novije vrijeme očekuju i nove odluke u pogledu primjene Direktive Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. godine o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (engl. *Anti Tax Avoidance Directive*; ATAD).⁴⁰

U presudi *Equiom* izražen je sljedeći stav: „propis države članice na temelju kojeg se nerezidentnom društvu koje je pod izravnom ili neizravnom kontrolom subjekta rezidenta treće zemlje za priznavanje izuzeća od poreza po odbitku nalaže dokazivanje neporeznih razloga za strukturu vlasničkog lanca, bez obveze

³⁹ Direktiva Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica, SL L 225, 20. 8. 1990.

⁴⁰ Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta, SL L 193, 19. 7. 2016.

upravnih tijela da predoči dovoljno indicija za umjetnu konstrukciju bez uporišta u gospodarskoj stvarnosti koja je usmjerena na ostvarivanje poreznih pogodnosti“ – koji je neprihvatljiv.⁴¹ Nije dopušteno automatsko prebacivanje tereta dokazivanja, a još manje automatsko isključenje mogućnosti dokazivanja suprotnog.⁴² Ovdje stoga nema mjesta nikakvim neoborivim ili oborivim presumpcijama, već mora postojati dovoljno indicija da bi porezno tijelo moglo zaključiti kako se radi o namjeravanom smanjivanju ili uklanjanju porezne obveze.⁴³ Porezna tijela odnosno porezne vlasti, sukladno mišljenju nezavisnog odvjetnika Jána Mazáka danog 26. travnja 2007. godine povodom presude *Elisa*, trebaju dokazati postojanje rizika od porezne evazije. Bolje rečeno, porezna tijela trebaju dokazati postojanje zlorababe u svakom pojedinačnom slučaju jer se iz samog korištenja temeljnih sloboda koje EU pruža ne može zaključiti da porezni obveznik ima za cilj umanjivanje ili uklanjanje porezne obveze. U mišljenju se jednako tako iznosi da jedno opće pravilo za suzbijanje zlorababe koje bi *a priori* isključivalo pojedine kategorije operacija ne odgovara načelu proporcionalnosti. Drugim riječima, generalna presumpcija zlorababe ne može biti opravdana fiskalnim mjerama kojima se podrivaju ciljevi UFEU-a.⁴⁴ Dakle, prema tome porezna tijela trebaju ispitati sve navode, transakcije i operacije.⁴⁵ Porezna se tijela, posljedično tome, ne smiju ograničavati na pojedine ili na nekoliko generalnih kriterija koji su unaprijed određeni, a zahtijeva se i detaljno istraživanje svakog slučaja.⁴⁶ U presudi *Test Claimants* navodi se kako nacionalne odredbe koje se oslanjaju na provođenje testa prema objektivnim i provjerljivim kriterijima za utvrđivanje fiktivnosti transakcije isključivo učinjene i provedene iz poreznih razloga nisu dostatne da bi se neželjene prakse prevenirale. Napominje se i kako se poreznom obvezniku mora u svako doba omogućiti podnošenje dokaza kojima može dokazati komercijalne razloge provođenja određene transakcije bez pretjeranih administrativnih ograničenja ili troškova.⁴⁷ Jasno je vidljivo da teret dokazivanja u poreznim stvarima prema europskom pravu i shvaćanju CJEU-a dijele porezni obveznici i porezna tijela, a subjektivni test (intencija poreznog obveznika) i objektivni test (poništanje svrhe i cilja primjenjivog poreznog prava) moraju biti zadovoljeni. Dakle, može se zaključiti da je praksa CJEU-a po pitanju tereta dokazivanja doista dosljedna te da se ne razlikuje u bitnome od presude do presude. Dodatno, može se zaključiti kako je potrebno postojanje određene razine sumnje koja proizlazi barem iz indicija, koje trebaju biti nedvosmislene da bi bilo

⁴¹ Presuda od 7. rujna 2017., *Equiom*, C-6/16, EU:C:2017:641, para. 61.

⁴² Ben J. M. Terra i Peter J. Wattel, *European Tax Law - Volume 1: General Topics and Direct Taxation* (Deventer: Wolters Kluwer, 2018.), 273-274.

⁴³ Žunić Kovačević i Cvenček, „Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR“, 85.

⁴⁴ Mišljenje nezavisnog odvjetnika Jána Mazáka od 26. travnja 2007. o presudi *Elisa*, C-451/05, EU:C:2007:253, para. 102.

⁴⁵ Žunić Kovačević i Cvenček, „Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR“, 85.

⁴⁶ Ben J. M. Terra i Peter J. Wattel, *European Tax Law – Volume 1: General Topics and Direct Taxation* (Deventer: Wolters Kluwer, 2018.), 274.

⁴⁷ Presuda od 13. ožujka 2007., *Test Claimants*, C-524/04, EU:C:2007:161, para. 82.

kakav postupak bio pokrenut.⁴⁸ U protivnom, porezno tijelo ne bi moglo niti trebalo imati ovlasti pokretanja postupka niti ovlasti za momentalno prebacivanje tereta dokazivanja na poreznog obveznika.⁴⁹

Shodno navedenim presudama u pogledu tereta dokazivanja vrijedi istaknuti i zaključiti da je pravno shvaćanje CJEU-a praktično istovjetno pravnim shvaćanjima hrvatskih upravnih sudova i Porezne uprave te gledištu ostalih poreznih tijela i upravnih sudova drugih država članica EU-a. Dakle, Porezna uprava ipak mora provesti određeno vrednovanje rada i/ili poslovanja osobe da bi mogla zaključiti i utvrditi da se doista radi o nesrazmjernu dohotka i imovine s ciljem zabrane automatskog prebacivanja tereta dokazivanja na poreznog obveznika. Unatoč mogućim odstupanjima u praksi, treba još jednom apostrofirati važnost sudjelovanja poreznih obveznika u postupku i pridržavanja pravila o teretu dokazivanja kako ne bi bili onemogućeni da u kasnijoj fazi dokazuju djelomično ili cjelokupno nepostojanje porezne obveze. Naime, u pravnoj i upravnosudskoj praksi razvidno je da upravni suci i porezni službenici penaliziraju pasivnost poreznih obveznika u postupku na već opisani način, što je donekle prihvatljivo i CJEU-u.

6. ADMINISTRATIVNA SURADNJA U NACIONALNOM I EUROPSKOM KONTEKSTU – UTJECAJ PANDEMIJE COVID-A NA PRIMJENU DAC-A

Kao što je već u samom uvodu naznačeno, prvi korak k otkrivanju poreznih prijevara i porezne evazije jest upravo administrativna suradnja s kojom se dolazi do podataka koji sačinjavaju početne razloge za pokretanje i za provođenje postupka utvrđivanja i oporezivanja nesrazmjera dohotka i imovine. Takva suradnja između tijela s javnim ovlastima često prelazi državne granice budući da su porezni obveznici aktivni i u prekograničnom poslovanju. Prema tome može se zaključiti da je suradnja poreznih tijela različitih država ključ uspjeha u borbi protiv porezne evazije jer su upravo prekogranične transakcije i poslovanje izvor kojekakvih „friziranja“ podataka odnosno činjenica i okolnosti bitnih za oporezivanje poreznih rezidenata.

Kada je riječ o Europskoj uniji i o unutarnjem tržištu, valja napomenuti da se prekogranično poslovanje unutar EU-a potencira te da je upravo iz tog razloga potrebna jača kooperacija i koordinacija poreznih tijela država članica EU-

⁴⁸ Primjerice, da bi se pokrenuo postupak u kojemu bi se utvrđivala fiktivnost određenog pravnog posla ili više njih sukladno aktivaciji općeg pravila za suzbijanje zlouporabe temeljem ATAD-a, potrebno je provesti i tzv. test GAAR. To znači da se fiktivnost ne može samo pretpostaviti, već mora postojati određena količina dokaza koji sačinjavaju dovoljnu sumnju za pokretanje postupka i prebacivanje tereta dokazivanja. Žunić Kovačević i Cvenček, „Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR“, 84.

⁴⁹ Vidi detaljnije o teretu dokazivanja zlouporabe u hrvatskoj poreznoj praksi: Nataša Žunić Kovačević i Stjepan Gadžo, „Porezni rizici spajanja i preuzimanja trgovačkih društava u Hrvatskoj: gdje je granica između legitimnog poslovnog restrukturiranja i agresivnog poreznog planiranja?“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 39, br. 4 (2018): 1731-1747.

a. Takva se suradnja posebno formalizirala i povećala od donošenja Direktive Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ.⁵⁰ Naime, navedenom je direktivom, prema recitalu (1) konačno prepoznata potreba država članica za uzajamnu pomoć u području oporezivanja u eri globalizacije svijeta i širenja tj. jačanja prekograničnog poslovanja. Navedena je direktiva DAC 1 izmijenjena i dopunjena čak šest puta u samo deset godina pri čemu su izmjene i dopune bile usmjerene k praćenju trendova u poslovanju poreznih obveznika te k rješavanju problema koji su nastajali u primjeni tada postojećih odredbi.⁵¹ Već iz naslova svake od spomenutih izmjena i dopuna direktive DAC 1 vidljivo je područje te direktive u koje interveniraju izmjene.⁵² Tako se DAC 1 prvo mijenjao i dopunjavao u pogledu obvezne automatske razmjene informacija (čak tri puta), potom u pogledu pristupa poreznih tijela informacijama o sprečavanju pranja novca te u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje.⁵³ Treba, međutim, naglasiti da je obvezna automatska razmjena informacija jedna od prednosti DAC-ovih mehanizama te da zasigurno ide u cilju jačanja cjelovitosti unutarnjeg tržišta. Osim toga, administrativnom se suradnjom temeljem seta direktiva DAC-a olakšava ne samo otkrivanje poreznih evazija već i pozicija poreznih obveznika koji ne moraju snositi teret dokazivanja oporezivih činjenica u tom omjeru. Stoga je ipak veći dio

⁵⁰ Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ, SL L 64/1, 11. 3. 2011. Dalje u tekstu: DAC 1.

⁵¹ Nakon donošenja prvotne DAC-direktive, ista je izmijenjena i dopunjavana u šest navrata, kako slijedi:

1. Direktiva Vijeća 2014/107/EU od 9. prosinca 2014. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 359/1, 16. 12. 2014. Dalje u tekstu: DAC 2.
2. Direktiva Vijeća (EU) 2015/2376 od 8. prosinca 2015. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 332/1, 18. 12. 2015. Dalje u tekstu: DAC 3.
3. Direktiva Vijeća (EU) 2016/881 od 25. svibnja 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 146/8, 3. 6. 2016. Dalje u tekstu: DAC 4.
4. Direktiva Vijeća (EU) 2016/2258 od 6. prosinca 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu pristupa poreznih tijela informacijama o sprečavanju pranja novca, SL L 342/1, 16. 12. 2016. Dalje u tekstu: DAC 5.
5. Direktiva Vijeća (EU) 2018/822 od 25. svibnja 2018. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje, SL L 139/1, 5. 6. 2018. Dalje u tekstu: DAC 6.
6. Direktiva Vijeća (EU) 2021/514 od 22. ožujka 2021. o izmjeni Direktive 2011/16/EU o administrativnoj suradnji u području oporezivanja, SL L 104/1, 25. 3. 2021. Dalje u tekstu: DAC 7.

⁵² Cijeli sadržaj najvažnijih promjena treba pratiti imajući na umu i pravno-politički kontekst. Vidi detaljno sve najvažnije promjene direktive DAC 1 na: *Tayros Consulting*, pristup 15. studenoga 2021., <https://tayros.bg/index.php/2021/04/03/evoluzione-delle-directive-amministrative-cooperation-sullo-scambio-automatico-di-informazioni-fiscali-dalla-dac-1-alla-dac-7/>.

⁵³ DAC 7, kao posljednja u nizu promjena, upravitelje digitalnih platformi pretvara u svojevrstne suradnike porezne administracije. Vidi: *Ipsoa*, pristup 15. studenoga 2021., <https://www.ipsoa.it/documents/fisco/fiscalita-internazionale/quotidiano/2021/03/25/direttiva-dac-7-gestori-piattaforme-digitali-diventano-collaboratori-fisco>.

tereta na poreznom tijelu koje mora *ex lege* imati dostupne podatke do kojih može doći putem alata što ih predviđaju DAC-direktive.

Pandemija koronavirusa nije samo utjecala na poslovanje privatnog sektora već i na funkcioniranje javnoga, a posebno se to odnosi na implementaciju direktiva čiji se rokovi produljuju. Implementacijski su rokovi tako produljeni za DAC 6; samo je 19 država članica EU-a uspjela provesti implementaciju u prvotno danom roku, dok je jedino Poljska učinila mehanizam automatske razmjene informacija operativnim.⁵⁴ Međutim, nakon proteka prvotnih blokada i *lockdowna* u europskim i nacionalnim institucijama za redovno obavljanje zadataka, treba istaknuti kako je u tako produljenom roku danas većina država članica uspjela implementirati navedenu izmjenu koju predviđa DAC 6. Pandemijske okolnosti spriječile su i odgodile usuglašavanje i drugih europskih akata, pa i njihovu implementaciju, no danas se sve manje čini realnim da će pandemijske okolnosti spriječiti rad institucija, iako treba biti svjestan da i dalje vlada velika neizvjesnost oko završetka pandemije.

7. TERET DOKAZIVANJA I ALTERNATIVNI NAČINI RJEŠAVANJA POREZNIH SPOROVA

Iako se teret dokazivanja predočava i vezuje uvijek uz porezni postupak i upravni spor kada je posrijedi materija poreznoga prava, nije na odmet podsjetiti i na najnovija nastojanja modernizacije upravnoga spora. Naime, jednom kada do poreznoga spora dođe nakon provođenja poreznoga nadzora uslijed postupka utvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine, isti može biti i predmetom nekog drugog, alternativnog načina rješavanja poreznih sporova. U tom kontekstu govori se o tzv. alternativnim mehanizmima ili načinima rješavanja sporova (engl. *Alternative Dispute Resolution*, ADR). Ovaj se način rješavanja spornih poreznih pitanja distancira od uvriježenih mehanizama rješavanja poreznih sporova prvenstveno jer stavlja naglasak na volju obiju strana da tim putem riješe svoj spor.⁵⁵ Dakle, riječ je o dobrovoljnom konsenzusu obiju strana, poreznog obveznika i poreznog tijela. Alternativno rješavanje sporova može se definirati i „kao svojevrsan krovni pojam za sve izvansudske oblike rješavanja sporova u kojima neovisna osoba pomaže strankama u sporu kako bi riješile prijeporna pitanja“.⁵⁶ Imajući na umu razdiobu alternativnih načina rješavanja sporova na one u međunarodnom pravu⁵⁷ i one u

⁵⁴ *Diritto Bancario*, pristup 15. studenoga 2021., <https://www.dirittobancario.it/art/dac6-e-nuovi-obblighi-di-disclosure-preventiva-stato-dell-arte-e-spunti-operativi/>.

⁵⁵ Vidi: Nataša Žunić Kovačević, „Upravnosudska kontrola u poreznim stvarima“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 53, br. 1 (2016): 279-295.

⁵⁶ Tereza Rogić Lugarić i Alma Yasin, „O alternativnom rješavanju sporova u poreznom pravu“, *Porezni vjesnik* 25, br. 3 (2016): 28.

⁵⁷ Dobar primjer predstavljala bi porezna arbitraža. Jedna vrsta arbitražnog postupka uvedena je primjerice tzv. „arbitražnom konvencijom“ (engl. *Arbitration Convention*) za sprečavanje dvostrukog oporezivanja ako države članice različito procjenjuju transferne cijene, a donesena je na razini EU-a. Vidi više u: Helena Blažić, *Usporedni porezni sustavi – oporezivanje dohotka i dobiti* (Rijeka: Ekonomski fakultet u Rijeci, 2006.), 179.

unutarnjem (nacionalnom) pravu, oni u unutarnjem pravu razlikuju se na one u užem smislu („tradicionalni oblici poput ranog vrednovanja (engl. *early neutral evaluation*), posredovanja (engl. *mediation*) i mirenja (engl. *conciliation*)“) i na one u širem smislu koji podrazumijevaju „osobite poreznopravne institute“.⁵⁸ Važno je pritom naglasiti da je ovaj koncept u okviru poreznoga prava nov koncept koji je preuzet iz Sjedinjenih Američkih Država i Australije, a to su države koje su među prvima usvojile spomenuti koncept krajem prošloga stoljeća.⁵⁹ Treba primijetiti i činjenicu da se ova zamisao razvila po uzoru na građanskopravne institute koji su po svojoj naravi izvansudski, ali koji daju mogućnost stranama u sporu da same iznađu objema prihvatljivo rješenje. S obzirom na građanskopravno uporište ovoga koncepta, u literaturi se nerijetko mogu pronaći termini poput „*civilizing tax procedure*“.⁶⁰

Tablica 1. Najčešći oblici alternativnih načina rješavanja sporova

1. Arbitraža (engl. <i>arbitration</i>)
2. Medijacija ili posredovanje (engl. <i>mediation</i>)
3. Mirenje (engl. <i>conciliation</i>)
4. Pregovaranje (engl. <i>negotiation</i>)
5. Privatno sudovanje (engl. <i>private judging</i>)
6. Nepristrano utvrđivanje činjenica od stručnjaka (engl. <i>neutral expert fact-finding</i>)
7. Minisudovanje (engl. <i>minitrial</i>)
8. Ombudsman (engl. <i>ombudsman</i>)
9. Skraćeni sudski postupak (engl. <i>summary jury trial</i>)

Izvor: konstruirano prema Stephen B. Goldberg et al., *Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes* (New York: Aspen Publishers, 2003.): 4-5.

Nakon izloženih najčešćih modela alternativnih načina rješavanja sporova u građanskom pravu, treba razmotriti koji su od tih modela podobni i upotrebljivi za potrebe moderniziranja rješavanja sporova u oblasti poreznoga prava. Iz svega proizlazi da je arbitraža najupotrebljivija i da može biti doista od koristi za smanjivanje troškova, povećanje učinkovitosti te ubrzanje postupka rješavanja poreznih sporova. Mirenje bi kao alternativni način rješavanja sporova bilo prihvatljivo i primjenjivo s aspekta obilježja koji ga krasi. Međutim, aktualni Zakon o mirenju iz 2011. u članku 3. definira mirenje kao „svaki postupak, bez obzira na to provodi li se u sudu, instituciji za mirenje ili izvan njih, u kojem stranke nastoje sporazumno riješiti spor uz pomoć jednog ili više izmiritelja koji strankama

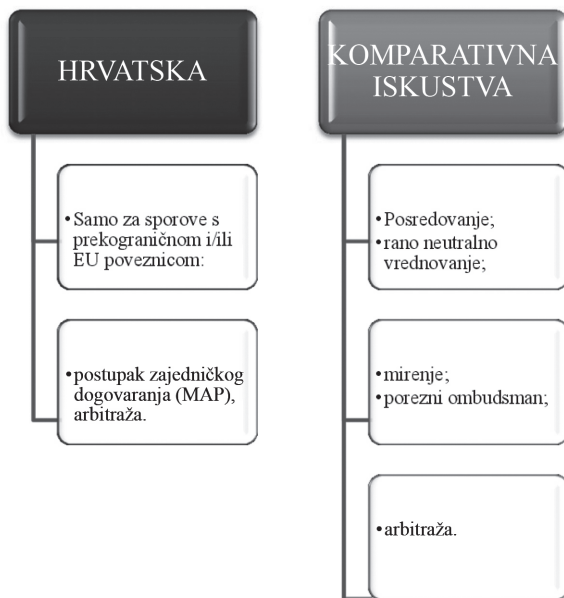
⁵⁸ Tereza Rogić Lugarić i Alma Yasin, „O alternativnom rješavanju sporova u poreznom pravu“, 33.

⁵⁹ Tereza Rogić Lugarić i Nevja Čičin-Šain, „Alternativno rješavanje sporova u poreznom pravu: utopija ili rješenje?“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu* 64, br. 3 (2014): 349.

⁶⁰ Vidi: Leandra Lederman, „‘Civilizing Tax Procedure: Applying General Federal Learning to Statutory Notices of Deficiency‘, *UC Davis Law Review* 30, br. 1 (1996): 183-245.

pomažu postići nagodbu, bez ovlasti da im nametnu obvezujuće rješenje”.⁶¹ No, kada je riječ o ovome propisu prema članku 1. stoji kako se njime „uređuje mirenje u građanskim, trgovačkim, radnim i drugim sporovima o pravima kojima stranke mogu slobodno raspolagati“. Drugim riječima, radi se prije svega o rješavanju privatnopravnih sporova, dok u poreznim sporovima spomenuti propis ne bi bio primjenjiv. Naime, postoje zapreke glede arbitrabilnosti kada se sagleda formulacija „i drugim sporovima o pravima kojima stranke mogu slobodno raspolagati“. Bilo kako bilo, komparativna iskustva govore u prilog stajalištu da je mirenje primjenjivo i u poreznim sporovima. Također, promatrajući strane propise i literaturu, može se uočiti da je i porezni ombudsman moguć kao jedan od oblika alternativnih rješavanja poreznih sporova.⁶³ Zaključno, proučavajući komparativna rješenja, može se naići i na posredovanje te na rano neutralno vrednovanje kao oblike alternativnih načina rješavanja poreznih sporova.

Ilustracija 1. Pregled alternativnih oblika za rješavanje poreznih sporova.



Izvor: konstruirali autori prema pozitivnopravnim propisima i dostupnoj literaturi.

⁶¹ Zakon o mirenju, Narodne novine, br. 18/11.

⁶² Tako kada su posrijedi primjerice privatnopravni sporovi s državom, uobičajeno je predviđena obveza provođenja postupka mirenja.

⁶³ U Australiji je donošenjem Povelje poreznih obveznika 1997. otvorena mogućnost obraćanja pravobranitelju što se drži jednom od četiriju sastavnica australskoga sustava rješavanja poreznih sporova, a njegova je uloga „riješiti pojedinačne pritužbe (...) identificirati sustavne probleme s poreznim tijelima i promovirati dobru upravnu praksu (...)“. Pravobranitelj razmatra žalbu u pravilu tek nakon što je žalitelj iskoristio mogućnost podnošenja žalbe poreznim tijelima. Vidi: Tereza Rogić Lugarić i Nevja Čičin-Šain, „Alternativno rješavanje sporova u poreznom pravu: utopija ili rješenje?“, 361-362.

Prema svemu gore navedenom, valja odrediti i kako bi se teret dokazivanja regulirao i dijelio između poreznih tijela i poreznih obveznika u postupcima čiji izvor proistječe iz privatnog odnosno građanskoga prava. Postavlja se i pitanje primjenjivosti pravnih propisa upravnog i poreznog prava te slobode ugovaranja stranoga prava. Međutim, izvjesno je da u materiji poreznoga prava neće biti mjesta primjeni stranome pravu jer je ona od osobitog interesa za državu koja na taj način putem javnopravnih odredbi regulira odnos spram građana tj. poreznih obveznika. Pitanje tereta dokazivanja moglo bi u određenoj mjeri biti fleksibilizirano tako da bi Porezna uprava u slučaju predviđanja i provođenja npr. porezne arbitraže trebala snositi veći teret dokazivanja, dok bi porezni obveznici bili u povoljnijem položaju bez eventualne penalizacije svoga pasivnog ponašanja u poreznom postupku. Stoga se u tom smjeru može očekivati samo određivanje boljeg položaja poreznog obveznika u odnosu na dosadašnju praksu ako bi se hrvatski zakonodavac jednoga dana odlučio na uvođenje nekog alternativnog načina rješavanja sporova u porezno zakonodavstvo.

8. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Analizom tereta dokazivanja može se primijetiti nekoliko činjenica. Prije svega, valja istaknuti da je teret dokazivanja uređen velikim brojem propisa ovisno o postupku o kojemu je riječ. Nadalje, u oblasti poreznoga prava može se s lakoćom uočiti da su prvenstveno primjenjive odredbe OPZ-a glede tereta dokazivanja, a supsidijarno bi se eventualno moglo primijeniti neko pravilo iz ZUP-a koje uređuje teret dokazivanja. Navedeno ima uporište u logici primjene pravnih propisa po kojemu je ZUP *lex generalis*, a OPZ *lex specialis*, dok bi porezni propisi koji uređuju pojedinu vrstu poreza i koji bi sadržavali kakvu postupovnu odredbu glede tereta dokazivanja potpadali u skupinu propisa *lex specialissima*. Naravno, za pitanje tereta dokazivanja u postupcima utvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine najvažniju će ulogu imati OPZ te pravila o teretu dokazivanja koje isti propis predviđa.

Prema statističkim pokazateljima, nepobitna je činjenica da brojevi predmeta odnosno postupaka povodom utvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine – ne rastu. Također, ne raste niti apsolutni iznos novca za koji bi državni proračun na osnovi porezne obveze bio oštećen na godišnjoj razini. Potrebno je pronaći razloge ovoj činjenici. Naime, razlozi se mogu tražiti na strani poreznih obveznika ili na strani Porezne uprave. S jedne strane, porezni se obveznici s razvijanjem znanja i s razvojem poslovanja počinju služiti praksama koje su mnogo teže dokučive za porezne službenike, čime se oteževa proces otkrivanja nesrazmjera dohotka i imovine. Posljedično ovome, porezni službenici ne mogu niti pokretati postupke utvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine te oporezivanja tako utvrđenog nesrazmjera. S druge strane, razlozi koji leže na Poreznoj upravi također su mnogobrojni. Među tim razlozima moguće je ubrojiti i nedostatak adekvatno educiranog kadra koji bi znao odgovoriti na nove izazove prikrivanja spomenutog nesrazmjera, što opet dovodi do ostvarenja uspješne nezakonite porezne evazije ili porezne utaje. Međutim, valja

istaknuti da je uz postojeće tehnologije i digitalne platforme (bankovne i druge) veoma teško uspjeti prikriti nesrazmjer dohotka i imovine, pa stoga razloge treba tražiti u ažurnosti, educiranosti, broju i suradnji poreznih službenika koji vode navedene postupke. Dodatno, iz javnih glasila razvidno je da ni porezni službenici nisu imuni na korupciju i podmićivanje, što uz ostvarenje bića određenih kaznenih djela može predstavljati još jedan razlog zbog kojeg broj službeno evidentiranih slučajeva nesrazmjera dohotka i imovine ne raste.

Vraćajući misao na teret dokazivanja i proučivši sudsku i poreznu praksu u pogledu postupaka utvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine, vrijedi se zapitati i zašto bi se uopće pasivnost poreznih obveznika penalizirala. Naravno da postoji logika koju su hrvatski upravni sudovi usvojili i koja je opravdana i legitimna. No, pravo je pitanje može li se pod krinkom pasivnosti prebaciti teret dokazivanja na porezne obveznike odnosno predstavlja li pasivnost ustvari svojevrsni paravan za izravno i automatsko prebacivanje tereta dokazivanja. Istina je u praksi vjerojatno negdje između ove dvije misli. Naime, shvatljivo je i posve razumljivo da Porezna uprava ipak ne raspolaže svim potrebnim podacima, pa ih mora službenim putem zatražiti od poreznih obveznika. Međutim, uz sve postojeće službene evidencije, takva količina podataka ne bi trebala biti velika, ali je nerijetko ključna za rješavanje takvog predmeta. Bitno je stoga osigurati da se svi oni podaci o kojima se vode službene evidencije moraju pribaviti od strane Porezne uprave bez involviranja poreznih obveznika i bez njihova naknadnog penaliziranja zbog neočitovanja ili nedostavljanja. Na porezne se obveznike, dakle, može prebaciti teret dokazivanja u mjeri u kojoj je to nužno i svrhovito u skladu s načelom proporcionalnosti. Porezni bi obveznik trebao, shodno tome, dokazati samo one činjenice i okolnosti odnosno dostaviti očitovanja i podatke samo o onome što je Poreznoj upravi nepoznato jer se o njemu ne vodi službena evidencija iz koje bi se moglo išta smisljeno zaključiti i riješiti predmet.

Uz pojavu novih mehanizama tj. alternativnih načina rješavanja poreznih sporova, u budućnosti se treba založiti za svaljivanje što manjeg tereta na porezne obveznike, i to bi bilo ostvarivo kao posljedica sve više uredno vođenih evidencija i službeno prikupljenih podataka od tijela koja njima raspolažu. Navedeno implicira i široku suradnju poreznih tijela temeljem DAC-a, što je ključno za poboljšanje položaja poreznih obveznika. Ovakvo zalaganje *de lege ferenda* nije samo produkt sveopćeg evidentiranja već i suvremenog promišljanja o moderniziranju poreznog postupka kroz jačanje kolaborativnog tj. suradničkog odnosa između poreznih obveznika i Porezne uprave. Sveopćom i raznovrsnom suradnjom s poreznim obveznicima pojavit će se neminovno manji interes za poreznom evazijom, a smanjit će se i otpor plaćanju poreza zbog kojega porezni obveznici najčešće pokušavaju izbjeći plaćanje poreznih obveza. Čini se da je stoga kolaboracija između poreznih obveznika i Porezne uprave pravi put da bi se konačno izašlo iz kaljuže porezne evazije i nesrazmjera dohotka i imovine, da bi se opravdano smanjio broj predmeta koji se vode povodom utvrđivanja nesrazmjera dohotka i imovine te da bi se teret dokazivanja što pravilnije i pravednije rasporedio između poreznih obveznika i poreznih tijela.

BIBLIOGRAFIJA

Knjige i članci:

1. Akrap, Mate, „Drugi dohodak po osnovi razlike vrijednosti imovine i visine sredstava kojima je stečena“, *Pravo i porezi* 20, br. 4 (2018): 29-33.
2. Blažić, Helena. *Usporedni porezni sustavi – oporezivanje dohotka i dobiti*. Rijeka: Ekonomski fakultet u Rijeci, 2006.
3. Gadžo, Stjepan, „Primjena i tumačenje poreznog prava: teorijsko-normativne osnove“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu* 70, br. 2-3 (2020): 373-406.
4. Goldberg, Stephen B., Frank E. A. Sander, Nancy H. Rogers i Sarah Rudolph Cole. *Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes*. IV. izdanje. New York: Aspen Publishers, 2003.
5. Institut za javne financije i Porezni vjesnik, ur. *Porezni nadzor*. Zagreb: DENONA, 2016.
6. Kutleša, Božidar, „Nerazmjer – utvrđivanje drugog dohotka po osnovi razlike vrijednosti nabavljene imovine i ostalih izdataka u odnosu na zakonito stečene primitke“. U: *Zbornik radova 8. savjetovanja novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, 17-37. Zagreb: Organizator, 2020.
7. Lederman, Leandra, „‘Civil’izing Tax Procedure: Applying General Federal Learning to Statutory Notices of Deficiency“, *UC Davis Law Review* 30, br. 1 (1996): 183-245.
8. Lonza, Paulino, „Postupak oporezivanja nerazmjera primitaka i izdataka fizičkih osoba i njegova uloga u istragama kaznenih djela“, *Porezni vjesnik* 27, br. 12 (2018): 44-56.
9. Novosel, Dragan, „Financijske istrage i progon počinitelja gospodarskog kriminaliteta“, *Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu* 14, br. 2 (2007): 739-783.
10. Rajko, Alen, „Primjena pravila o teretu dokazivanja u upravnom postupku i upravnom sporu“, *IusInfo* (2019): 1-21, <https://www.iusinfo.hr/strucni-clanci/CLN20V01D2019B1239>.
11. Rihter, Ana, „Načela poreznog/upravnog postupka“, *Porezni vjesnik* 25, br. 1 (2016): 23-45.
12. Rogić Lugarić, Tereza i Alma Yasin, „O alternativnom rješavanju sporova u poreznom pravu“, *Porezni vjesnik* 25, br. 3 (2016): 28-37.
13. Rogić Lugarić, Tereza i Nevja Čičin-Šain, „Alternativno rješavanje sporova u poreznom pravu: utopija ili rješenje?“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu* 64, br. 3 (2014): 347-375.
14. Terra, Ben J. M. i Peter J. Wattel. *European Tax Law – Volume 1: General Topics and Direct Taxation*. 7. izdanje za studente. Deventer: Wolters Kluwer, 2018.
15. Vukšić, Zdravko, „Kontrola kvalitete poreznog nadzora“, *Hrvatska pravna revija* 9, br. 1 (2008): 52-59.
16. Vukšić, Zdravko, „Statistički porezni nadzor“, *Porezni vjesnik* 21, br. 4 (2012): 83-95.
17. Vukšić, Zdravko, „Uloga poreznih posrednika u poreznom nadzoru“, *Porezni vjesnik* 21, br. 3 (2012): 57-70.

18. Žunić Kovačević, Nataša, „Upravnosudska kontrola u poreznim stvarima“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 53, br. 1 (2016): 279-295.
19. Žunić Kovačević, Nataša i Matteo Cvenček, „Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR“, *Hrvatska pravna revija* 20, br. 7-8 (2020): 79-94.
20. Žunić Kovačević, Nataša i Stjepan Gadžo, „Porezni rizici spajanja i preuzimanja trgovačkih društava u hrvatskoj: gdje je granica između legitimnog poslovnog restrukturiranja i agresivnog poreznog planiranja?“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 39, br. 4 (2018): 1731-1747.

Pravni izvori:

1. Ugovor o funkcioniranju Europske unije (pročišćena verzija) [2016.], SL C 202.
2. Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20.
3. Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20.
4. Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine, br. 47/09.
5. Zakon o upravnim sporovima, Narodne novine, br. 20/10., 143/12., 152/14., 94/16., 29/17.
6. Direktiva Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica, SL L 225, 20. 8. 1990.
7. Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta, SL L 193, 19. 7. 2016.
8. Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ, SL L 64/1, 11. 3. 2011.
9. Direktiva Vijeća 2014/107/EU od 9. prosinca 2014. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 359/1, 16. 12. 2014.
10. Direktiva Vijeća (EU) 2015/2376 od 8. prosinca 2015. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 332/1, 18. 12. 2015.
11. Direktiva Vijeća (EU) 2016/881 od 25. svibnja 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 146/8, 3. 6. 2016.
12. Direktiva Vijeća (EU) 2016/2258 od 6. prosinca 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu pristupa poreznih tijela informacijama o sprečavanju pranja novca, SL L 342/1, 16. 12. 2016.
13. Direktiva Vijeća (EU) 2018/822 od 25. svibnja 2018. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje, SL L 139/1, 5. 6. 2018.

14. Direktiva Vijeća (EU) 2021/514 od 22. ožujka 2021. o izmjeni Direktive 2011/16/EU o administrativnoj suradnji u području oporezivanja, SL L 104/1, 25. 3. 2021.
15. Zakon o mirenju, Narodne novine, br. 18/11.

Sudske presude:

1. Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Usž 2414/2015-2 od 3. ožujka 2016.
2. Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Usž 590/2017-2 od 14. lipnja 2017.
3. Upravni sud u Splitu, Uslpn 36/2017-6 od 12. ožujka 2018.
4. Presuda od 7. rujna 2017., *Equiom*, C-6/16, EU:C:2017:641, t. 61.
5. Mišljenje nezavisnog odvjetnika Jána Mazáka od 26. travnja 2007. o presudi *Elisa*, C-451/05, EU:C:2007:253, t. 102.
6. Presuda od 13. ožujka 2007., *Test Claimants*, C-524/04, EU:C:2007:161, t. 82.

Mrežne stranice:

1. *Porezna uprava*. Pristup 17. ožujka 2021. <https://www.porezna-uprava.hr/bi/Stranice/Financijske-istrage.aspx>.
2. *NI*. Pristup 28. travnja 2021. <https://hr.n1info.com/vijesti/a480133-porezna-u-tri-godine-samo-110-puta-provjeravala-nesrazmjer-imovine/>.
3. *Novi list*. Pristup 28. travnja 2021. <https://www.novilist.hr/novosti/hrvatska/porezna-uprava-je-u-devet-godina-utvrdila-nepoznat-izvor-imovine-kod-970-gradana-sto-im-se-dogodilo/>.
4. *Ministarstvo financija*. Pristup 28. travnja 2021. <https://mfin.gov.hr/vijesti/poreznici-izdali-deset-rjesenja-gradjanima-kod-kojih-je-utvrdjen-nesrazmjer-prihoda-i-imovine/1560>.
5. *Vlada Republike Hrvatske*. Pristup 28. travnja 2021. <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages//2016/Sjednice/2018/07%20srpanj/108%20sjednica%20VRH//108%20-%2024.2.pdf>.
6. *IusInfo*. Pristup 30. ožujka 2019. <http://www.iusinfo.hr/DailyContent/Topical.aspx?id=29042>.
7. *Tayros Consulting*. Pristup 15. studenog 2021. <https://tayros.bg/index.php/2021/04/03/levoluzione-delle-directive-administrative-cooperation-sullo-scambio-automatico-di-informazioni-fiscali-dalla-dac-1-alla-dac-7/>.
8. *Ipsoa*. Pristup 15. studenog 2021. <https://www.ipsoa.it/documents/fisco/fiscalita-internazionale/quotidiano/2021/03/25/direttiva-dac-7-gestori-piattaforme-digitali-diventano-collaboratori-fisco>.
9. *Diritto Bancario*. Pristup 15. studenog 2021. <https://www.dirittobancario.it/art/dac6-e-nuovi-obblighi-di-disclosure-preventiva-stato-dell-arte-e-spunti-operativi/>.

TAX EVASION AND FISCAL SUPERVISION IN THE LIGHT OF THE DIRECTIVE ON ADMINISTRATIVE COOPERATION (DAC) AND THE BURDEN OF PROOF IN LEGAL PRACTICE

This paper is considering the procedure of determination of disproportionate assets through the prism of the administrative cooperation and the question of the burden of proof. Namely, as in other tax processes the burden of proof should be divided by the criteria of tax fairness between the taxpayer and the tax administration. First of all, in this work will be illustrated the administrative cooperation which often preceding and which is necessary for the initialization of the mentioned processes, but also how was the pandemic impact of COVID-19 on such cooperation. At the beginning is also important to determinate the definition of the notion of disproportionate assets. The aim of this analysis is to examine the rules on the burden of proof in such processes and to show how these rules on the burden of proof are implemented in practice. In the work also will be examined the case law of the CJEU, who with the interpretation of the EU law has adopted remarkable conclusions on how the burden of proof should be divided in tax processes. The processes of determination of disproportionate assets are interesting because of their importance, but that importance is not arising from the number of cases. The importance is visible from the amount of taxes which should be paid to the national budget. Finally, in the work will be illustrated how functionate i. e. how should function the rules on the burden of proof in the alternative tax dispute resolution.

Key words: *directives on administrative cooperation (DAC), burden of proof, disproportionate assets, assessment of taxes, tax procedure, tax law*