

Prof. dr. sc. Nataša Žunić Kovačević*

KOMPARATIVNE PERSPEKTIVE POSEBNOSTI UPRAVNIH UGOVORA U POREZKOM PRAVU

UDK / UDC: 336.225.61 (497.5)

DOI: 10.31141/zrpfis.2025.62.156.203

Pregledni znanstveni rad / Review article

Primljeno / Received: 2.4.2025.

Učinkovitost oporezivanja ima nekoliko komponenti od kojih je, uz pravednost, jednakost i razmjernost, važan dio i porezna procesna učinkovitost, posebno ona u dijelu postupka koji uređuje naplatu. Dakle, plaćanje poreza dio je poreznodužničkog odnosa kao posebno kvalificiranog poreznopravnog odnosa pa je i upravni ugovor instrument ostvarenja prava i obveza u hrvatskom poreznom pravu. Postupak sklapanja upravnog ugovora u poreznim stvarima dio je poreznodužničkog odnosa. Porezno procesno pravo ili poreznopravni odnos koji ima posebna obilježja kada se utvrdi postojanje materijalnih ili novčanih prava i obveza poreznog tijela ili poreznog obveznika jest poreznodužnički odnos u kojem se može pojaviti upravni ugovor. Upravni ugovor svojevrsni je instrument ostvarenja prava i obveza iz poreznodužničkog odnosa usmjeren ostvarenju učinkovitosti oporezivanja. U porezni je sustav institut upravnog ugovora uveden izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona 2015. godine kada se uređuje da se upravni ugovor izričito sklapa slobodnom voljom sudionika poreznodužničkog odnosa. Upravni ugovor ne smije biti sklopljen na štetu trećih osoba, protivan propisima ni javnom interesu, niti protivan izreci rješenja kojim je utvrđena porezna obveza. Sklapanjem upravnog ugovora daje se mogućnost odgode dospjelog poreznog duga poreznim obveznicima. Drugim riječima, radi se o obročnom plaćanju dospjelog poreznog duga jer se porezni dug koji je predmet upravnog ugovora podmiruje prema dospijeću mjesečnih anuiteta i utvrđenim planom otplate. Hrvatsko porezno pravo poznaje i druge oblike sporazumijevanja poreznih tijela i poreznih obveznika, koji se razmatraju. Riječ je dijelom o mehanizmima sprečavanja nastanka poreznih sporova. Poredbenopravni prikaz odabranih poreznih sustava ukazuje na primjenu istih instituta u postupcima oporezivanja, sa sličnim, često istovjetnim praksama.

Ključne riječi: *upravni ugovori u poreznom pravu, sporazumijevanje u poreznim stvarima, ADR mehanizmi sprečavanja poreznih sporova, naplata poreza, porezna učinkovitost*

1. UVODNO O UPRAVNIM UGOVORIMA

Akadska zajednica, domaća i strana, prepoznala je značaj i učinke upravnih ugovora pa se u literaturi nalazi dovoljno izvora u kojima se razmatraju elementi,

* Prof. dr. sc. Nataša Žunić Kovačević, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci. E-mail: natasazk@uniri.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6923-5658>.

vrste i modeli upravnih ugovora.¹ Iz navedenih se izvora posebno važnom naglašava pravna narav upravnih ugovora te razlikovanje upravnih ugovora spram ugovora uprave. Slijedom navedenoga, mogu se iz bogate literature navesti definirajuća obilježja upravnih ugovora: najmanje jedna strana ugovora uvijek je javnopravno tijelo, svrha i cilj upravnog ugovora jest ispunjenje nekog šireg društvenog interesa, javnopravno tijelo nastupa kao nositelj autoriteta javne vlasti i pridržava sebi posebne ovlasti, a pri sklapanju i izvršavanju upravnih ugovora vrijede posebni uvjeti, s tim da su, u pravilu, predviđeni posebnim propisima, dok sporove koji proizlaze iz upravnih ugovora rješavaju specijalizirani upravni sudovi ili neovisna upravna tijela. Iako se ponekad zaključuje da su upravni ugovori i po svojem nazivu i po svojoj prirodi – javnopravni, kao predmet upravnog prava i predstavljaju upravnu materiju, stoga sporovi koji iz njih proizlaze spadaju pod jurisdikciju upravnih sudova ili neovisnih upravnih tijela.² Ipak, u teoriji su prepoznate distinkcije u nekima od navedenih obilježja, pa se takva, moguća razmimoilaženja u tumačenju navedenih komponenti upravnih ugovora u pravilu razrješavaju kroz praksu, primjenjujući normativni koncept upravnih ugovora. U osnovi, razlikuju se kao osnovni, tri sustava upravnih ugovora. Prvi od osnovnih, francuski je sustav u kojem javni ugovori (fr. *contrats publics*) imaju posebnu pravnu prirodu i spadaju u krug javnog prava te su za sporove koji iz njih proizlaze nadležni specijalizirani upravni sudovi. Drugi je britanski sustav upravnih ugovora u kojemu se ugovori koje sklapa javna uprava ne razlikuju od onih što ih sklapaju osobe privatnog prava te su za sporove koji iz njih proizlaze nadležni redovni sudovi. Treći, mješoviti sustav, razvijen je u Italiji, Njemačkoj i Nizozemskoj i po njemu smatra se da je ugovor što ga sklapa javna uprava privatnopravne naravi, no podložni su raznim iznimkama i posebnim pravilima. Takve su iznimke od općeg pravila – a to je primjena privatnog prava – toliko široke pa se opravdano dovodi u pitanje privatnopravna narav tih ugovora. Ipak, za sporove koji proizlaze iz tih ugovora, u ovom su sustavu u pravilu nadležni redovni sudovi, a ne posebni specijalizirani upravni sudovi, iako i ovaj element sustava trpi iznimke.³

Institut upravnog ugovora donedavno i nije bio poznat u hrvatskom pravnom sustavu, budući da je prihvaćen tek 2009. godine i to Zakonom o općem upravnom postupku.⁴ Od tada raste interes za ovom temom pa raste broj radova naših upravnopravnih pisaca koji se bave ovom tematikom.⁵ To se posebno odnosi na problematiziranje pravne naravi i učinaka upravnih ugovora, s obzirom na to da naše upravno pravo nije predviđalo posebne ili upravne ugovore pa su se, posljedično, na

¹ Crnković, M., *Upravni ugovori u posebnom zakonodavstvu Republike Hrvatske*, Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave, god.14, 4 /2014, 1035-1056, str. 1037.

² Ljubanović, B., *Upravni ugovori i upravno sudovanje*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 47, 1/2010., str. 37-52, vidi i str. 39.

³ Koprić, I.; Nikšić, S., *Upravni ugovori – područje primjene i primjena prava*, Zbornik 48. susreta pravnika, Opatija '10, 2010., str. 271-303.

⁴ Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/2009, 110/2021 (dalje u tekstu: ZUP).

⁵ Ljubanović, loc. cit. u bilj. 2.; Rajko, A., *Upravni ugovori i postupanja – novi instituti*, Pravo i porezi, god. 19, 5/2010, str. 26-35. i dr.

navedene ugovore primjenjivala pravila privatnoga, građanskog prava,⁶ a stoga su i potpadala pod sudski nadzor ili kontrolu od strane redovitih, a ne specijaliziranih, upravnih ili upravnoga suda. Ipak, uređenje upravnih ugovora izričitim odredbama i propisivanjem kroz pozitivnopravni okvir smatra se dijelom reforme hrvatske javne uprave.⁷ Upravni ugovor uređen je odredbama ZUP-a, u njegovu šestom dijelu istoga naslova, Upravni ugovor, člancima 150 do 154. U porezni je sustav institut upravnog ugovora uveden neposredno nakon njegova unošenja u upravno pravo, izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona 2015. godine.⁸

1.1. Upravni ugovori u hrvatskom poreznom pravu

Upravni ugovori u hrvatsko porezno pravo uvedeni su navedenim izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona 2015. godine. Važnost uvođenja upravnog ugovora u područje poreznog prava naglašena je shvaćanjem upravnog ugovora kao oblika „suradnje” između državnog i privatnog sektora i to temeljem načela postupanja u dobroj vjeri, kao načela poreznog postupka. Ipak, uz upravni ugovor kao dominantni oblici ostvarenja ili oživotvorenja istog načela uvedena su obvezujuća mišljenja te kao poseban oblik obvezujućih mišljenja, komparativno razvijeni, sporazumi o transfernim cijenama te porezna nagodba i sporazumi o posebnom statusu poreznih obveznika.

No, na razini razmatranja upravnih ugovora u hrvatskom pravnom sustavu, primjećuje se da su upravo kroz porezno pravo, odnosno Opći porezni zakon, prvi put u Republici Hrvatskoj upravni ugovori uređeni detaljno, posebnim zakonom odnosno na zakonskoj osnovi, budući da su tada, izmjenama i dopunama OPZ-a 2015. godine prvi put zakonskom normom regulirana sva pitanja upravnog ugovora, kao što su subjekti upravnog ugovora, uvjeti za njegovo sklapanje i predmet, izmjene, raskid te na kraju i pravna zaštita stranaka i sudska nadležnost.

U prvoj se odredbi o upravnom ugovoru navodi i odmah i definira cilj koji imaju upravni ugovori u poreznom pravu: naplata odnosno namirenje, jer se uređuje u čl. 101. stavak 1. „Porezno tijelo i porezni obveznik mogu radi namirenja dospjelog poreznog duga sklopiti upravni ugovor“. Njime se poreznim obveznicima omogućava namirenje poreznog duga sklapanjem upravnog ugovora odnosno plaćanje cijelog iznosa glavnice i kamata najdulje u 24 mjesечna anuiteta uz obračun pripadajuće zakonske zatezne kamate propisane Zakonom o obveznim odnosima na iznos reprogramirane glavnice duga. Upravni ugovor sklapa se u pisanom obliku, slobodnom voljom sudionika poreznodužničkog odnosa. Stupanjem na snagu „novog“ Općeg poreznog zakona, donesenog u sklopu porezne reforme, odredbe

⁶ Odluka (Rješenje) Vrhovnog suda RH, Rev 139/2023-5, od 8. 11. 2023., dostupno na: <https://www.iusinfo.hr/sudska-praksa/VSRH2023RevB139A5>, 15. 8. 2024.

⁷ Ljubanović, loc. cit.

⁸ Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, Narodne novine, broj 26/2015, koji je stupio na snagu 17. ožujka 2015. godine; Opći porezni zakon, Narodne novine br. 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 42/2020, 114/2022, 152/2024 (dalje u tekstu: OPZ).

koje propisuju mogućnost sklapanja upravnog ugovora nisu se mijenjale.⁹ Prijedlog za sklapanje upravnog ugovora podnosi porezni obveznik,¹⁰ fizička ili pravna osoba nadležnoj ispostavi Porezne uprave. Upravni ugovor ne može se sklopiti s poreznim obveznikom čiji je račun blokiran od strane drugih vjerovnika i/ili protiv kojega se provodi postupak utvrđivanja zlouporabe prava u poreznodužničkom odnosu. Također, upravni ugovor ne može se sklopiti za porezni dug koji je već bio predmetom raskinutog upravnog ugovora, za dug za koji je sklopljen upravni ugovor ili za dug koji je obuhvaćen reprogramom. Sadržaj prijedloga za sklapanje upravnog ugovora, kako je uređen odredbama OPZ-a, obuhvaća: prijedlog načina namirenja dospjelog poreznog duga (u cijelosti ili djelomično) prethodno usklađenog s poreznim tijelom, ovjerenog pečatom i potpisom ovlaštenih osoba poreznog tijela i poreznog obveznika; prijedlog rokova za njegovo namirenje; osobni identifikacijski broj (OIB) poreznog obveznika; razloge zbog kojih je nastao porezni dug; podatke o strukturi vlasništva poreznog obveznika; podatke o povezanim društvima; popis imovine u vlasništvu poreznog obveznika s iskazanim knjigovodstvenim vrijednostima na zadnji obračunski datum; podatke o sudskim postupcima koji imaju utjecaj na poslovanje poreznog obveznika; prijedlog sredstava osiguranja naplate poreznog duga, sukladno Općem poreznom zakonu; popis dospjelih obveza prema svim vjerovnicima na zadnji obračunski datum; i popis ključnih dobavljača i vjerovnika sa stanjem obveza na zadnji obračunski datum.

Izričito se uređuje da za vrijeme trajanja upravnog ugovora zastara ne teče, no vrijedi ipak ukazati na to da je pri tome riječ o zastari prava iz poreznodužničkog odnosa. Porezno tijelo jednostrano će raskinuti upravni ugovor zbog nepoštovanja utvrđenih rokova plaćanja i načina namirenja poreznog duga. Upravni ugovor raskida se rješenjem protiv kojega se može pokrenuti upravni spor, a naplata obveze iz upravnog ugovora nastaviti će se prema odredbama OPZ-a.

Sadržaj upravnog ugovora uređuje se u OPZ-u, člankom 103, na način da se propisuje obvezni minimalni sadržaj: svrha i predmet ugovora; visina poreznog duga i način namirenja; rok na koji je ugovor sklopljen; posljedice neispunjenja ugovornih obveza; prestanak ugovora; prava, obveze i odgovornosti ugovornih strana. Sklopljeni upravni ugovor ima učinak izvršnog rješenja donesenog u poreznom postupku.

Treba primijetiti načelo dobrovoljnosti kao rukovodeće načelo ovog dijela poreznog postupka, kao dijela poreznodužničkog odnosa. To načelo proizlazi iz

⁹ Opći porezni zakon, Narodne novine br. 115/2016.

¹⁰ Poreznim obveznikom smatra se svaka fizička ili pravna osoba, udružene osobe ili imovinska masa bez pravne osobnosti koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi. Poreznim obveznikom smatra se i fizička osoba koja je prestala obavljati djelatnost, čiji je dug nastao za vrijeme obavljanja te djelatnosti, kao i fizička osoba koja ne sudjeluje u razmjeni dobara i usluga na tržištu, te fizička osoba koja je obveznik poreza na dohodak od imovine, a iznajmljivanje obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti ili drugih procjenjivih koristi. Također, poreznim obveznikom smatra se i fizička osoba koja obavlja registriranu djelatnost poljoprivrede i ribarstva ili obvezno osigurana osoba koja obavlja poljoprivrednu djelatnost kao jedino i glavno zanimanje, a upisana je u upisnik obiteljskih poljoprivrednih gospodarstava u svojstvu nositelja ili člana tog gospodarstva.

odredbi koje ne nameću obvezu ni jednoj strani na sklapanje upravnog ugovora. Postupak može inicirati samo porezni obveznik odnosno porezni dužnik iz poreznodužničkog odnosa pa, svakako, on i ne može imati takvu zakonsku obvezu na sklapanje upravnog ugovora za porezni dug. Riječ je o procesnom institutu koji doprinosi povoljnijem poreznom položaju poreznog obveznika kojem je utvrđena obveza plaćanja poreza i, kao takav, fakultativan za njega. Za poreznog obveznika upravni ugovor ima učinak lakšeg snošenja poreznog tereta odnosno poreznog duga, a za porezna tijela učinak je povećanje učinkovitosti u naplati. Porezni obveznik nakon podnesenog prijedloga za sklapanje upravnog ugovora i postupka od strane nadležnih ispostava porezne uprave, područnih ureda porezne uprave u kojem se utvrđuju i provjeravaju podaci o poreznom obvezniku uz uključivanje Savjetodavnog vijeća Središnjeg odnosno Područnog ureda, ovisno o visini poreznog duga, nema sigurnost da će ugovor biti i sklopljen. Naime, samo u slučaju da se prijedlog za sklapanje upravnog ugovora ocijeni pozitivno, pristupa se sklapanju upravnog ugovora pri čemu pretpostavke nisu izričito propisane zakonom, već podzakonskim odredbama i internim aktima poreznih tijela.

Upravni je ugovor ništetan ako je protivan rješenju radi izvršenja kojeg je sklopljen, no razloge ništetnosti praksa nalazi i u onima propisanim zakonom koji uređuje obvezne odnose. Takvu praksu trebalo bi ukinuti, propisujući razloge na jedinstven način, slijedeći zahtjeve pravne i porezne sigurnosti koja se kreira konzistentnim, potpunim i preciznim normativnim okvirom koji je u ovom slučaju javnopravni. Mješovitim uređenjem instituta poreznoga prava stvara se nesigurnost kod obje strane poreznodužničkog odnosa. Konačno, praksa koju je hrvatsko porezno pravo imalo do izmjena OPZ-a 2016. godine jasno ukazuje na nužnost napuštanja takvog normativnopravnog pristupa.¹¹

Upravni ugovor ništetan je i onda kad je ništetan dio toga ugovora, osim ako bi ugovor proizvodio pravne učinke i bez tog dijela. Ništetnost upravnog ugovora utvrđuje sud nadležan za upravne sporove na temelju tužbe stranke ili javnopravnog tijela. Ništetan upravni ugovor ne proizvodi pravne posljedice. Ako bi zbog okolnosti nastalih nakon sklapanja ugovora, koje se nisu mogle predvidjeti u vrijeme sklapanja ugovora, ispunjenje obveze za jednu ugovornu stranu postalo bitno otežano, ta strana može zahtijevati da se ugovor izmijeni sukladno nastalim okolnostima. O izmjeni ugovora ugovorne se strane moraju suglasiti.

Kad se javnopravno tijelo i stranka ne suglase o izmjeni ugovora ili ako javnopravno tijelo ili treće osobe uključene u upravni ugovor na takvu izmjenju ne pristanu, javnopravno tijelo može jednostrano raskinuti upravni ugovor. Ako stranka

¹¹ Upravna i sudska praksa u predmetima porezne zastare do 2016. godine u najvećoj je mjeri proizlazila iz poimanja zastare kao privatnopravnog instituta. O tome u velikom broju radova, od primjene OPZ-a do donošenja novog OPZ-a, 2016. godine, vidi: Žunić Kovačević, N., *Zastara – o primjeni građansko-pravnih pravila u poreznom pravu i sudskoj praksi*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 30, 1/2009, str. 683-702; Bassegli G., Vlaho, *Institut zastare u hrvatskome poreznom pravu – dugogodišnja otvorena pitanja i mogući odgovori na njih*, *Sveske za javno pravo*, god. 8, 29/2017, str. 66-72; Bukovac Puvača, M.; Mihelčić, G., *Zastara kao neproporcionalno ograničenje prava na pristup sudu u građanskim postupcima (odabrana pitanja)*, Zbornik radova u čast prof. dr. sc. Aldu Radoloviću, 2018., str. 317-333, i dr.

ne ispunjava obveze iz upravnog ugovora, javnopravno tijelo jednostrano će raskinuti upravni ugovor. Ako je neispunjavanjem obveze iz ugovora javnopravnom tijelu nastala šteta, to tijelo ima pravo od stranke potraživati naknadu štete. Javnopravno tijelo može jednostrano raskinuti upravni ugovor i kad je to potrebno radi otklanjanja teške i neposredne opasnosti za život i zdravlje ljudi i javnu sigurnost, ako se to ne bi moglo otkloniti drugim sredstvima kojima bi se manje diralo u stečena prava. Javnopravno tijelo raskida upravni ugovor rješenjem u kojem moraju biti navedeni i obrazloženi razlozi raskida i određen iznos štete ako je javnopravnom tijelu šteta nastala. Protiv rješenja o raskidu upravnog ugovora može se pokrenuti upravni spor, za razliku od drugih instrumenata u poreznom pravu koji imaju istu svrhu, prikazani u radu *infra*. Raskid upravnog ugovora moguć je ako jedna od strana ne ispunjava preuzete obveze ili kada je to potrebno radi otklanjanja teške i neposredne opasnosti za život i zdravlje ljudi i javnu sigurnost, ako se to ne može postići drugim sredstvima s time da se tada privatnoj osobi isplatiti naknada štete zbog raskida ugovora. Također, ugovor se može raskinuti i kada se stranke ne usuglase o izmjeni ugovora, ali je i onda javnopravno tijelo dužno nadoknaditi štetu privatnoj osobi.

Upravni ugovori u poreznim stvarima u sudskoj praksi nisu čest predmet preispitivanja. Ipak, o njihovu utvrđenju, i bez pozitivnopravnog okvira kojim je ovaj značajan institut uređen, općenito i posebno u poreznom pravu, postoji praksa koja potvrđuje potrebu jasnog normiranja. O pravnoj prirodi upravnih ugovora u poreznim stvarima govori sudska praksa: „Prvostupanjski sud je odbio tužbeni zahtjev te pozivom na Opći porezni zakon („Narodne novine“ 115/16. i 106/18., dalje: OPZ 2016) ocjenjuje da „navedeni ugovor od 19. rujna 2002., iako sklopljen znatno prije zakonskog definiranja upravnog ugovora, s obzirom na izloženi sadržaj i narav očigledno predstavlja upravni ugovor. Nadležnost upravnog suda nalazi u odredbi članka 3. stavka 1. točke 4. ZUS-a te ocjenjuje da je u odnosu na istaknute mane volje nastupila zastara jer su istekli zastarni rokovi propisani Zakonom o obveznim odnosima („Narodne novine“ 53/91., 73/91., 3/94., 111/93., 107/95., 7/96., 112/99. i 88/01., dalje: ZOO), a da razlog da tužitelj „nije bio sposoban za rasuđivanje odnosno da nije vladao svojom voljom“, nije dokazan.”¹² Ovdje izdvojena sudska praksa potvrđuje stajalište da bi upravne ugovore mogla definirati i sudska praksa, bez izričitih zakonskih odredbi. No, istodobno u istoj se mogu pronaći i dvojbe o prikladnosti i potrebitosti primjene normi privatnog prava u predmetnom, javnopravnom institutu kao što je upravni ugovor. Ipak u citiranoj sudskoj praksi, Visoki je upravni sud konačno drugačije zaključio: „(...) Takvo pravno stajalište prvostupanjskog suda ne može se prihvatiti. 9. U prvom redu valja navesti da je upravni ugovor, kao posebna vrsta ugovora, u hrvatsko zakonodavstvo uveden Zakonom o općem upravnom postupku („Narodne novine“ 47/09., dalje: ZUP) koji je stupio na snagu 1. siječnja 2010., dakle osam godina nakon sklapanja predmetnog ugovora. Tim zakonom (čl. 150. st. 1.) bilo je propisano da sklapanje takvog ugovora mora biti propisano zakonom. 10. Nadalje, u poreznom pravu mogućnost namirenja dospjelog poreznog duga sklapanjem upravnog ugovora

¹² VUS, od 20. listopada 2021., Poslovni broj: Usž-86/21-3.

propisana je prvi puta odredbom članka 13. Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona iz 2008. („Narodne novine“ 26/15.), a OPZ 2016, na koji se tužitelj poziva, koji nastavno uređuje mogućnost sklapanja upravnog ugovora stupio je na snagu 1. siječnja 2017., dakle 15 godina nakon sklapanja predmetnog ugovora o nagodbi. 11. Odredbom članka 10. Zakona o namirenju uređeno je zaključivanje ugovora o nagodbi, kako pravilno navodi i prvostupanjski sud, međutim pogrešno zaključuje da ugovor o nagodbi zaključen na temelju tog zakona predstavlja upravni ugovor. S obzirom na to da je Ugovor o nagodbi koji je predmet ovog spora zaključen 19. rujna 2002., na valjanost istog se primjenjuju odredbe ZOO-a koji je bio na snazi u trenutku njegovog zaključivanja i koji je odredbama članaka 1089. do 1098. regulirao sklapanje ugovora o nagodbi, a ne zakoni koji su doneseni godinama nakon toga. 12. Slijedom svega navedenog, a suprotno stajalištu prvostupanjskog suda, ne radi se o upravnom ugovoru koji je predmet upravnog spora u smislu odredbe članka 3. stavka 1. točke 4. ZUS-a u vezi s člankom 22. stavkom 2. točkom 4. ZUS-a, već se radi o ugovoru o nagodbi reguliranom odredbom članka 1089. ZOO-a o kojem se rješava u postupku pred redovnim sudom, a ne u upravnosudskom postupku.“¹³

2. DRUGI OBLICI SPORAZUMIJEVANJA POREZNIH TIJELA I POREZNIH OBVEZNIKA PREMA ODREDBAMA OPZ-A

„Sporazumijevanje” poreznih tijela i poreznih obveznika prema odredbama OPZ-a nalazi se u nekim elementima drugih instituta poreznog prava. Radi se dijelom o ostvarenju brojnih nastojanja da se promijeni paradigma odnosa poreznih tijela i poreznih obveznika, a takva su nastojanja i procesi evidentni u zadnjih par desetljeća, na nacionalnoj i poredbenoj razini. Istodobno, riječ je i o povećanju učinkovitosti oporezivanja. Uz upravni ugovor kao sporazum o obročnom plaćanju poreznog duga elemente sporazumijevanja moguće je dijelom naći i u poreznoj nagodbi,¹⁴ obvezujućem mišljenju,¹⁵ sporazumu o posebnom statusu poreznog obveznika¹⁶ i u sporazumima o transfernim cijenama.¹⁷ Navedeni instituti kao instrumenti sporazumijevanja razlikuju se, s obzirom na dio poreznog postupka u kojem se mogu zaključiti, na narav i učinke.¹⁸ Ipak, hrvatsko porezno pravo ne poznaje sporazumijevanje o porezno relevantnim činjenicama u poreznom postupku. Primjerice, njemačko porezno pravo, doktrina i praksa, predviđaju tzv. porezni dogovor o činjenicama (njem. *Tatsächliche Verständigung über den der*

¹³ Ibid.

¹⁴ Vidi OPZ, članak 104 do 105. Vidi Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona, Narodne novine, br. 45/2019, 35/20, 43/202., 50/2020, 70/2020, 74/2020, 103/2020, 114/2020, 144/2020, 2/2021, 26/2021, 43/2021, 106/2021, 144/2021, 156/2022, čl. 78. do 81.

¹⁵ Vidi OPZ, članak 10.

¹⁶ Vidi OPZ, članak 70. i Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona članak 49. i druge odredbe.

¹⁷ Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama, Narodne novine, br. 42/2017, 156/2022.

¹⁸ Vidi, detaljnije, Rogić Lugarić, T.; Čičin-Šain, N., *Alternativno rješavanje sporova u poreznom pravu: utopija ili rješenje?*, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, god. 64, 3/2014, str. 347-375.

Steuerfestsetzung zugrunde liegenden Sachverhalt). I u ovom slučaju, riječ je o promicanju učinkovitosti oporezivanja uz osiguranje pravne sigurnosti, gdje se zaključuje nagodba o prihvaćanju određene činjenice i njezina pravnog tretmana.¹⁹ Obvezujuća mišljenja mogu zatražiti pisanim putem od porezne uprave svi porezni obveznici, o poreznom tretmanu budućih i namjeravanih investicija / poslovnih događaja i djelatnosti poreznog obveznika.²⁰ Pitanje pravne naravi obvezujućih mišljenja složeno je, no moguće je zaključiti da obvezujuće mišljenje jest porezni akt.²¹ Ipak, nemogućnost podnošenja žalbe ili pokretanja spora, s obzirom na predmet mišljenja, ukazuje na potrebu jasnijeg uređenja pravne prirode akta te pravne zaštite, odnosno pravnih lijekova u povodu obvezujućih mišljenja. Složenost pitanja pravne prirode dovoljno naglašava okolnost da je Sud Europske unije u predmetima o državnim potporama, kao što su poznati predmet Apple i predmet Google,²² raspravljao upravo o obvezujućim mišljenjima koji su bili osnova povlaštenog poreznog tretmana, što je, uz ostalo, cijenjeno kao moguća nedopuštena državna potpora.²³ Dodatno, navedeno pitanje otvara i brojna druga složena pravna pitanja, kao što je pitanje odgovornosti poreznih tijela za obvezujuća mišljenja i njihove učinke.

¹⁹ Dujmović, A.; Bassegli Gozze, V., *Tax Base Determination by Assessment – Controversies from Croatian and Bosnia and Herzegovinian Legislation and Practice*, Zbornik radova Aktualnosti građanskog i trgovačkog zakonodavstva i pravne prakse, br. 20/2023, str. 317-336.

²⁰ Žunić Kovačević, N., *Prethodna obvezujuća porezna mišljenja – novi institut hrvatskog poreznog postupka*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 37, 1/2016, str. 267-289.

²¹ Porezna je uprava ovlaštena na pisani zahtjev poreznog obveznika donijeti obvezujuće mišljenje o poreznom tretmanu njegovih poslovnih događaja i djelatnosti na koja se zbog svojih osobitosti ne mogu primijeniti općenita službena tumačenja poreznih propisa. Obvezujuće mišljenje ima obvezujući učinak za Poreznu upravu, a troškove njegova izdavanja u cijelosti snosi podnositelj zahtjeva, ali po posebnom pozivu poreznog tijela. Za izdavanje obvezujućeg mišljenja nadležno je savjetodavno tijelo koje imenuje ravnatelj Porezne uprave, a sastoji se od ovlaštenih djelatnika Porezne uprave. Budući da se kod poreznih obveznika nastoji potaknuti primjena ovog instituta, brisana je odredba prema kojoj su prije bila propisana područja primjene obvezujućih mišljenja. Stoga se od 1. siječnja 2019. godine obvezujuća mišljenja mogu zatražiti za bilo koje porezno područje. Nadalje, izmjenama Pravilnika o provedbi Općega poreznog zakona, koji je stupio na snagu 4. svibnja 2019. godine, određeno je kako zahtjev za izdavanjem obvezujućeg mišljenja može podnijeti porezni obveznik rezident ili nerezident, a osim poreznog obveznika samo njegov porezni savjetnik.

²² Parada, L., *Breaking down the CJEU's decision in Apple: An unsatisfactory outcome*, Highlights and Insights on European Taxation, 1/2025, str. 1-8, <https://ssrn.com/abstract=5100175>, 15.1.2025.; Mason, R.; Daly, S.; *State Aid: the general court decision in Apple*, Tax Notes International, god. 99, 10/2020, str. 1317-1331; Jiménez, A. M., *The Apple Case: Who Wins? What's next?*, Intertax, god. 48, 11/2020, str. 953-955.

²³ Obvezujuća mišljenja (engl. advance tax ruling) predmet su preispitivanja u brojnim predmetima gdje je Europska komisija preispitivala upravo takav način dodjeljivanja (selektivnih) poreznih olakšica. npr. za Fiat u Luksemburgu i Starbucks u Nizozemskoj, u svjetlu pravila EU-a o državnim potporama, IP/15/5880. Tako Komisija zaključuje da je belgijska porezna shema „viška dobiti“, kako je uređena obvezujućim mišljenjima, ipak nedopuštena ili nezakonita pa oko 700 milijuna eura treba vratiti od 35 multinacionalnih kompanija (IP/16/42). U sličnim okolnostima istaknuta su slična pitanja u vezi s Amazonom i McDonald'som u Luksemburgu i Appleom u Irskoj. Europska komisija jednako je istraživala i sporazume o transformiranim cijenama oporezivanja Applea (Irska), Starbucksa (Nizozemska) i Fiat Finance and Tradea (Luksemburg) – IP/14/663; Amazona u Luksemburgu, IP/14/1105. Prema Waerzeggers, C.; Hillier, C.; *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime: Design Considerations for Achieving Certainty and Transparency*, Tax Law, god. 1, 2016., str. 1-14, <https://ssrn.com/abstract=2831499>, 15. 8. 2024.

Hrvatska stručna porezna praksa ukazuje ipak na to da od strane poreznih obveznika nisu prepoznate prednosti koje obvezujuća mišljenja donose poreznim obveznicima, misleći poglavito na pravnu sigurnost. Praksa pokazuje da je nezamjetan broj obvezujućih mišljenja koje je porezna uprava donijela. Posredno porezni obveznici ukazuju na dugotrajnost postupka donošenja istih.

Porezna je nagodba po obilježjima najbliža upravnom ugovoru, no ona se može sklopiti samo za nove obveze koje su utvrđene tijekom postupka nadzora i to do trenutka uručenja zapisnika o obavljenom poreznom nadzoru. Takvim uređenjem pretpostavki zaključenja porezne nagodbe izostaje konačnost utvrđenja obveze, odnosno izostaje važan element konstitutivnosti, pojam upravnog ugovora, jer se nagodba zaključuje u pogledu obveza koje su zapisnikom utvrđene, sa svrhom utvrđenja svih porezno relevantnih činjenica. Dakle, do donošenja odluke o pojedinačnim pravima i obvezama poreznog obveznika, može se temeljem zapisnika sklopiti porezna nagodba. Brojni su ciljevi propisivanja postupka porezne nagodbe, kao što je skraćivanje trajanja poreznog postupka jer nema žalbi ni drugih pravnih lijekova, ali slično upravnom ugovoru, cilj jest povećanje naplate poreznih obveza koje su utvrđene poreznim nadzorom uz manji iznos zatezne kamate s obzirom na prihvaćanje plaćanja novoutvrđenih obveza. Uvjet je za sklapanje nagodbe prihvaćanje poreznog obveznika novoutvrđenih obveza u postupku poreznog nadzora uz odricanje od prava na korištenje pravnih lijekova. Porezna nagodba ovršna je isprava u poreznom postupku. Ako su u postupku poreznog nadzora porezne obveze utvrđene procjenom, tada porezno tijelo može sklapanjem porezne nagodbe smanjiti novoutvrđenu poreznu obvezu za 5 %, koja se sastoji od glavnice i zatezne kamate. Međutim, na preostalu svotu novoutvrđenih obveza nakon smanjenja za 5 %, ovisno o ugovorenoj svoti i roku plaćanja, mogu se još dodatno smanjiti utvrđene zatezne kamate.

Porezna nagodba ima snagu izvršnog rješenja donesenog u postupku poreznog nadzora, a može se sklopiti i za dio novoutvrđenih poreznih obveza. Za razliku od upravnih ugovora, a posebno različito od obvezujućih mišljenja, hrvatska porezna praksa bilježi velik broj zaključenih nagodbi.

Slično obvezujućim mišljenjima, u poreznom postupku, prije nastanka konkretnog, pojedinačno određenog poreznopravnog odnosa, postoji mogućnost sklapanja sporazuma o posebnom statusu poreznog obveznika. Sukladno odredbama OPZ-a i provedbenog Pravilnika,²⁴ porezna uprava može, sa ciljem ispunjavanja poreznih obveza i smanjenja administrativnog opterećenja poreznog nadzora, sklopiti navedeni sporazum. Radi se o primjeni koncepta horizontalnog praćenja (eng. *co-operative compliance*). Temeljem izmjene Zakona o Poreznoj upravi donesen je Pravilnik o načinu odobravanja i ukidanja posebnog statusa poreznom

²⁴ Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona.

obvezniku u svrhu promicanja dobrovoljnog ispunjenja poreznih obveza.²⁵ Kako je i samim Pravilnikom navedeno, odobravanjem takvog posebnog statusa poreznim obveznicima želi se na partnerskoj osnovi ostvariti ciljeve u obliku pravovremenog smanjenja poreznih rizika kojima upravljaju i porezni obveznici i Porezna uprava, ali i poticanja poreznih obveznika na dobrovoljno ispunjenje porezne obveze²⁶ propisane poreznim propisima. Status dobrovoljnog ispunjavanja porezne obveze temelji se na nekoliko načela koja se zasnivaju na odnosima poreznog obveznika i Porezne uprave: otvorenosti, postupanja u dobroj vjeri, međusobnog razumijevanja i uzajamnog povjerenja u smislu međusobnih očekivanja i preuzimanja odgovornosti za rizike. Poseban status stječe se temeljem Sporazuma o dobrovoljnom ispunjavanju poreznih obveza, a sklapa se na inicijativu poreznog obveznika. Pritom, porezni obveznik mora ispuniti sljedeće uvjete: mora imati revizorska mišljenja bez rezerve zadnje 3 godine prije godine u kojoj se stječe poseban status, u poslovanju mora imati uspostavljen sustav unutarnje kontrole odnosno primjenjivati načela korporativnog upravljanja pod kojima se razumijevaju: razrađene procedure za rad nadzornih odbora, uprave i svih drugih tijela koja donose važne odluke, sprečavanje sukoba interesa, učinkovit unutarnji nadzor i dr. uz primjenu provjerenih računalnih programa za unutarnju kontrolu prepoznatljivih i za poreznog obveznika, ali i za Poreznu upravu, te preuzimanje obveze obavještanja Porezne uprave o svim poslovnim odlukama iz kojih bi mogli proizlaziti porezni rizici, članovi uprave u posljednje 3 godine ne smiju biti pravomoćno osuđeni zbog kaznenih djela, a iz raspoloživih podataka Porezna uprava može očekivati ispunjenje poreznih obveza.

Sama je inicijativa za ostvarivanje posebnog statusa na poreznom obvezniku koji podnosi pisanu izjavu o namjeri stjecanja posebnog statusa čime upoznaje Poreznu upravu sa svojim poslovanjem, okruženjem, strukturom dobavljača i kupaca, strateškim planovima, unutarnjim kontrolama, glavnim poslovnim rizicima i dr., temeljem čega Porezna uprava stvara porezni profil poreznog obveznika. Sklapanju navedenog Sporazuma prethodi razgovor na koji se porezni obveznik poziva pismenim putem i to najkasnije u roku od 30 dana od dana zaprimanja izjave poreznog obveznika. Ako je porezna uprava procijenila da porezni obveznik ispunjava propisane uvjete, tada sklapaju Sporazum o dobrovoljnom ispunjavanju poreznih obveza kojim se utvrđuju prava i obveze obje strane. Za poreznog obveznika to znači: pravovremeno podmirenje poreznih obveza, pravovremeno podnošenje poreznih prijava i izvješća, osiguravanje sustava unutarnje kontrole te unutarnje i vanjske revizije, omogućavanje poreznoj upravi cjelovita uvida u sve bitne činjenice i okolnosti iz kojih proizlaze ili mogu proisteći porezne obveze ili porezni rizici, dostavu svojih prijedloga i stajališta o poreznim pitanjima i njihovim pravnim posljedicama. Na taj način uvažava se mišljenje poreznog obveznika. Porezna

²⁵ Pravilnik o načinu odobravanja i ukidanja posebnog statusa poreznom obvezniku u svrhu promicanja dobrovoljnog ispunjenja poreznih obveza, Narodne novine, br. 67/2015, 115/2016, 115/2016, 30/2017. Navedeni je podzakonski propis nevažeći od 4. 4. 2017. kada je ukinut je na način da su odredbe postale dio Pravilnika o provedbi Općeg poreznog zakona. Pravilnik je prestao važiti stupanjem na snagu Pravilnika o provedbi Općeg poreznog zakona.

²⁶ Pritom se pod poreznim obvezama razumijevaju obveze za javna davanja tj. porezi i druga javna davanja.

uprava, pored ostaloga, obvezuje se da će poreznom obvezniku pružiti savjete i smjernice te, ako bude potrebno, davati mišljenja u najkraćem mogućem roku. Osim toga, Porezna uprava obvezuje se češće konzultirati s poreznim obveznikom o bitnim poreznim pitanjima, posebno o onim pitanjima o kojima porezno tijelo ima različito stajalište. Kako nije propisan rok trajanja Sporazuma, može ga otkazati svaka strana, a Porezna uprava posebno će otkazati u slučaju pojave poreznog rizika koji zahtijeva provedbu poreznog nadzora.

Temeljem navedenoga proizlazi da porezni obveznik sklapanjem sporazuma ne stječe povlašteni status u odnosu na druge porezne obveznike, koji bi se odnosio na rokove plaćanja poreznih obveza, podnošenja poreznih prijava ili na druge procesne obveze, već se uspostavlja odnos na načelima povjerenja i konstruktivne suradnje. Horizontalni monitoring oblik je nadzora koji se, za razliku od vertikalnog praćenja, temelji na međusobnom povjerenju poreznih vlasti i poreznih obveznika, i dio je navedenih instrumenata kojima se pokušava promijeniti odnos sudionika u postupcima oporezivanja. Detaljno je uređen postupak u kojem, jednako poziciji poreznih obveznika u postupcima u povodu obvezujućih mišljenja, nema mogućnosti izjavljivanja pravnih lijekova. Sličnost se nalazi i u tome što u hrvatskoj poreznoj praksi porezni obveznici nisu prepoznali prednosti koje ovaj instrument, poredbeno gledano, donosi njihovu položaju.

3. KOMPARATIVNA ISKUSTVA PRIMJENE UPRAVNIH UGOVORA U POREZNIM STVARIMA

Upravni ugovori u hrvatskom su poreznom pravu institut koji se primjenjuje u dijelu poreznog postupka koji se odnosi na izvršenje poreznog rješenja, odnosno kao dio ostvarenja prava i obveza iz poreznodužničkog odnosa. Valja svakako naglasiti da prevladava stajalište o zabrani upravnih ugovora u poreznim stvarima u dijelu postupka koji se odnosi na utvrđenje. Može se primijetiti kako su u hrvatskom pravu upravni ugovori instrument ostvarenja obročne otplate dospjelog poreznog duga. U slovenskoj se poreznoj praksi, kao i u zakonodavstvu, ne koristi pojam upravni ugovor za ostvarenje istoga – izvršenje poreznog rješenja u obliku obročnog plaćanja poreznog duga. Jednako se, kao u Hrvatskoj, postupak sporazumijevanja o načinu plaćanja poreznog duga pokreće na zahtjev poreznog obveznika.²⁷ Ni češko porezno pravo ne koristi pojam upravni ugovor kod obročnog plaćanja poreznog duga. No, sam postupak sporazumijevanja o istom pokreće se na zahtjev poreznog obveznika, ali i *ex officio*. Kao drugi oblici sporazumijevanja, poredbenopravno su na istim osnovama uređeni i instituti kao što su obvezujuća mišljenja i sporazumi

²⁷ Pistone, P. (ur.), *Tax procedures*, IBFD, Amsterdam 2020., str. 3-94; Kovac, P.; Konecnik, T.; *Novosti davčnega inšpekcijskega nadzora po ZDAVP-2*, Uprava, god. 5, 2/2007, str. 29-54.

o transfernim cijenama²⁸ te sporazumi o posebnom statusu poreznih obveznika. Navedeni instituti pojavljuju se kao element prava i obveza prije nastanka konkretnog poreznopravnog odnosa, za razliku od upravnog ugovora koji se javlja u postupku koji se odnosi na naplatu, odnosno poreznodužnički odnos.

Obvezujuća mišljenja, sporazumi o transfernim cijenama te sporazumi o posebnom statusu poreznih obveznika ujednačeno su uređeni, u komparativnoj perspektivi. Slovenska porezna praksa ukazuje na blagi porast broja obvezujućih mišljenja koje je donijela Porezna uprava. Češka bilježi posebno velik broj sporazuma o transfernim cijenama, kao posebnog oblika obvezujućih mišljenja.

Slično je s praksom zaključivanja sporazuma o posebnom statusu poreznog obveznika. O dodjeljivanju posebnog statusa poreznim obveznicima u Izvješću slovenskog Ministarstva financija, Financijske uprave za 2023. godinu navodi se kako su zaprimljena svega tri zahtjeva za poseban status; poseban status u 2023. godini ostvarila su dva porezna obveznika. U istom se dokumentu navodi da poseban status ima samo 14 poreznih obveznika.²⁹ No, zanimljivo je primijetiti kako se u istom dokumentu navodi da je nekoliko čimbenika utjecalo na smanjenje poreznog duga u 2023. godini, pri čemu se kao ključni čimbenici navode, uz poduzete mjere naplate i plaćanja duga, upravo poduzete mjere za poticanje dobrovoljnog plaćanja poreznih obveza prije dospijeća, odnosno sporazumi o posebnom statusu poreznih obveznika.³⁰ Nešto su više u Češkoj prepoznate prednosti od uvođenja instituta, pa se bilježi rast zaključenih sporazuma.³¹

4. ZAKLJUČNE NAPOMENE

Upravni ugovori u poreznim stvarima precizno su uređeni OPZ-om i udovoljavaju normativnim i doktrinarnim pretpostavkama kvalifikacije upravnih ugovora. Ipak, komparativni prikaz pokazuje da se sporazum o obročnom plaćanju dospjelog poreza, kao što je slučaj s hrvatskim poreznim pravom, ne definira kao upravni ugovor. Normativni koncept upravnog ugovora ipak treba dopustiti iznimku, odnosno, kvalifikaciju ugovora kao upravnog ugovora kroz sudsku praksu. Iskustva primjene privatnopravnih pravila u javnopravnom području kao što je porezno pravo upozoravaju da takva rješenja trebaju biti iznimka.

²⁸ Vidi, čl. 14.1, Zakona o porezu na dobit, Narodne novine br. 177/2004, 90/2005, 57/2006, 80/2010, 22/2012, 146/2008, 148/2013, 143/2014, 50/2016, 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 138/2020, 114/2022, 114/2023; Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama, Narodne novine br. 42/2017, 156/2022.

²⁹ *Letno poročilo Finančne uprave za leto 2023* (pdf, 8.7 MB). Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, Ljubljana, februar 2024., <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavi/FURS/Strateski-dokumenti/2024/Letno-porocilo-Financne-uprave-za-leto-2023.pdf>, 20. kolovoza 2024.

³⁰ Vidi, str. 14. Godišnjeg izvješća *Letno poročilo Finančne uprave za leto 2023*, op. cit. u bilj. 29.

³¹ Pistone, op. cit. u bilj. 27, str. 416; Brychta, K.; Sulik-Górecka, A., *Legal Regulation For Advance Pricing Agreements In The Czech Republic And Poland – A Comparative Case Study*, Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, god. 67, 1/2019, str. 209-224.

Drugi oblici sporazumijevanja u poreznom pravu, kako su uređeni odredbama OPZ-a, ne udovoljavaju pretpostavkama za kvalifikaciju kao upravni ugovor, odnosno odredbama pozitivnog zakonodavstva koje na općoj, upravnoj razini, definiraju kao predmet upravnog ugovora izvršenje prava i obveza utvrđenih u rješenju kojim je riješena upravna stvar, uz obvezno uređenje ugovora normom koja ima snagu zakona. Iako nije predmetom razmatranja u ovome radu, ostavljamo otvorenom mogućnost drugačijeg uređenja i definiranja upravnog ugovora posebnim zakonima. U tom slučaju, i uz normativni koncept upravnih ugovora, moglo bi se drugačije zaključiti o kvalifikaciji sporazuma u poreznom pravu, razmatranih u radu. Tako je upravni ugovor u hrvatskom poreznom pravu jedini u praksi i normom definirani oblik upravnog ugovora. Takav zaključak proizlazi iz odredbi koje uređuju upravni ugovor na način da u hrvatskom poreznom pravu on predstavlja dio poreznodužničkog odnosa, dok se drugi oblici sporazumijevanja odnose na prava i obveze iz poreznopravnog odnosa u kojem nije utvrđena porezna obveza, odnosno porezni dug. Hrvatsko porezno pravo ne poznaje sporazumijevanje o porezno relevantnim činjenicama. Iako prikazani oblici sporazumijevanja u hrvatskom poreznom pravu jesu usmjereni na obavljanje javne službe, kao konstitutivna komponenta pojma upravnih ugovora, druga komponenta, posebne ovlasti pridržane jednoj ugovornoj strani koja je javnopravno, porezno tijelo kod ovih instituta, izostaje, budući da je i jedan od ciljeva istih, koordinacija, izjednačenje položaja strana u odnosu, odnosno umanjenje subordiniranosti privatne strane u poreznopravnom odnosu. Dodatno, kod tematiziranih oblika sporazumijevanja uz upravni ugovor, postojećih, u hrvatskom poreznom pravu nije riječ o izvršenju prava i obveza utvrđenih u poreznom rješenju kojim je riješena porezna stvar. No, navedeni sporazumi jesu usmjereni izvršenju prava i obveza koje će se, *pro futuro*, utvrditi rješenjima. Stoga se predlaže, s obzirom na značajne učinke navedenih sporazuma, redefinirati i proširiti obuhvat upravnih ugovora u poreznim stvarima i na druge porezne akte. Time bi se ojačao pravni položaj poreznih obveznika u navedenim postupcima uz jasnije uređenje odgovornosti javnopravnih tijela.

LITERATURA

Knjige i članci

1. Bassegli Gozze, V., *Institut zastare u hrvatskome poreznom pravu – dugogodišnja otvorena pitanja i mogući odgovori na njih*, Sveske za javno pravo, god. 8, 29/2017, str. 66-72.
2. Brychta, K.; Sulik-Górecka, A., *Legal Regulation For Advance Pricing Agreements In The Czech Republic And Poland – A Comparative Case Study*, Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, god. 67, 1/2019, str. 209-224.
3. Bukovac Puvača, M.; Mihelčić, G., *Zastara kao neproporcionalno ograničenje prava na pristup sudu u građanskim postupcima (odabrana pitanja)*, Zbornik radova u čast prof. dr. sc. Aldu Radoloviću, 2018., str. 317-333.

4. Crnković, M., *Upravni ugovori u posebnom zakonodavstvu Republike Hrvatske*, Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave, god.14, 4/2014, 1035-1056.
5. Dujmović, A.; Bassegli Gozze, V., *Tax Base Determination by Assessment – Controversies from Croatian and Bosnia and Herzegovinian Legislation and Practice*, Zbornik radova Aktualnosti građanskog i trgovačkog zakonodavstva i pravne prakse, br. 20/2023, str. 317336.
6. Jiménez, A. M., *The Apple Case: Who Wins? What's next?*, Intertax, god. 48, 11/2020, str. 953-955.
7. Koprić, I.; Nikšić, S. *Upravni ugovori – područje primjene i primjena prava*, Zbornik 48. susret pravnika, Opatija '10, 2010-, str. 271-303.
8. Kovac, P.; Konecnik, T.; *Novosti davčnega inšpekcijskega nadzora po ZDAVP-2*, Uprava, god. 5, 2/2007, str. 29-54.
9. Ljubanović, B., *Upravni ugovori i upravno sudovanje*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 47, 1 2010., str. 37-52.
10. Mason, R.; Daly, S.; *State Aid: the general court decision in Apple*, Tax Notes International, god. 99, 10/2020, str. 1317-1331.
11. Pistone, P. (ur.), *Tax procedures*, IBFD, Amsterdam 2020.
12. Rajko, A., *Upravni ugovori i postupanja – novi instituti*, Pravo i porezi, god. 19, 5/2010, str. 26-35.
13. Rogić Lugarić, T.; Čičin-Šain, N., *Alternativno rješavanje sporova u poreznom pravu: utopija ili rješenje?*, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, god. 64, 3/2014, str. 347-375.
14. Žunić Kovačević, N., *Prethodna obvezujuća porezna mišljenja – novi institut hrvatskog poreznog postupka*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, v. 37, 1/2016, str. 267-289.
15. Žunić Kovačević, N., *Zastara – o primjeni građansko-pravnih pravila u poreznom pravu i sudskoj praksi*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 30, 1/2009, str. 683-702.

Pravni propisi

1. Opći porezni zakon, Narodne novine br. 115/2016.
2. Opći porezni zakon, Narodne novine br. 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 42/2020, 114/2022, 152/2024.
3. Pravilnik o načinu odobravanja i ukidanja posebnog statusa poreznom obvezniku u svrhu promicanja dobrovoljnog ispunjenja poreznih obveza, Narodne novine br. 67/2015, 115/2016, 115/2016, 30/2017.
4. Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama, Narodne novine br. 42/2017, 156/2022.
5. Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama, Narodne novine br. 42/2017, 156/2022.

6. Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 45/2019, 35/20, 43/202, 50/2020, 70/2020, 74/2020, 103/2020, 114/2020, 144/2020, 2/2021, 26/2021, 43/2021, 106/2021, 144/2021, 156/2022.
7. Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, Narodne novine broj 26/2015.
8. Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/2009, 110/2021.
9. Zakon o porezu na dobit, Narodne novine br. 177/2004, 90/2005, 57/2006, 80/2010, 22/2012, 146/2008, 148/2013, 143/2014, 50/2016, 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 138/2020, 114/2022, 114/2023.

Sudska praksa

1. Odluka (Rješenje) Vrhovnog suda RH, Rev 139/2023-5, od 8. 11. 2023.
2. Visoki upravni sud, od 20. listopada 2021., Poslovni broj: Usž-86/21-3.

Mrežni izvori

1. Letno poročilo Finančne uprave za leto 2023 (pdf, 8.7 MB) Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna Uprava Republike Slovenije, Ljubljana, februar 2024., <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavi/FURS/Strateski-dokumenti/2024/Letno-porocilo-Financne-uprave-za-leto-2023.pdf>, 20. kolovoza 2024.
2. Odluka (Rješenje) Vrhovnog suda RH, Rev 139/2023-5, od 8. 11. 2023., dostupno na: <https://www.iusinfo.hr/sudska-praksa/VSRH2023RevB139A5>, 15. kolovoza 2024.
3. Parada, L., *Breaking down the CJEU's decision in Apple: An unsatisfactory outcome*, Highlights and Insights on European Taxation, 1/2025, str. 1-8, <https://ssrn.com/abstract=5100175>, 15. siječnja 2025.
4. Waerzeggers, C.; Hillier, C.; *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime: Design Considerations for Achieving Certainty and Transparency*, Tax Law, vol. 1, 2016, str. 1-14, <https://ssrn.com/abstract=2831499>, 15. 8. 2024.

COMPARATIVE PERSPECTIVES OF THE SPECIFIC FEATURES OF ADMINISTRATIVE CONTRACTS IN TAX LAW

Tax efficiency has several components, of which, in addition to fairness, equality and proportionality, an important part is tax procedural efficiency, especially that part of the procedure that regulates collection. Therefore, tax payment is part of the rights and obligations in tax-debt relationship as a specially qualified tax-law relationship that occurs in the process of taxation. Administrative contract is an instrument for the realization of rights and obligations in Croatian tax law, more precisely, in tax-debt relationship. The procedure for concluding an administrative contract in tax matters is part of the tax-debt relationship. Tax procedural law or a tax-law relationship that has special characteristics when the existence of material or pecuniary rights and obligations of the tax authority or taxpayer is determined is a tax-debt relationship in which an administrative contract

can appear. An administrative contract is a kind of instrument for the realization of rights and obligations from the tax-debt relationship aimed at achieving the efficiency of taxation. The institute of an administrative contract was introduced into the tax system by amendments to the General Tax Act in 2015, when it was regulated that the administrative contract is explicitly concluded, by the free will of the participants in the tax-debt relationship. An administrative agreement may not be concluded to the detriment of third parties, contrary to regulations and public interest, or contrary to the decision establishing the tax liability, tax act. By concluding an administrative contract or agreement, taxpayers are given the opportunity to postpone the due tax debt. In other words, it is an instalment payment of the due tax. Croatian tax law also recognizes other forms of agreement between tax authorities and taxpayers, which are being considered. The goal is to prevent tax disputes, too. A comparative law review of selected tax systems indicates the application of the same instruments in tax procedures, with similar, often identical, practices.

Key words: *administrative contract or agreements in tax law, ADR mechanisms in tax matters, tax collection, tax efficiency*